

LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA LÍQUIDA AUTONÓMICA EN EL NUEVO IRPF. UN REPASO A LAS PRINCIPALES DEDUCCIONES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Juan Ramón Medina Cepero

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Internacional de Cataluña*

1. INTRODUCCIÓN

Como es bien sabido, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias originó que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea calificado como "impuesto de gestión compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas".

En concreto, éstas tienen potestad para regular:

- La tarifa autonómica, individuada o conjunta, aplicable a la base imponible. Esta tarifa supone el 15 por 100 de la tarifa global del tributo.
- Ciertas deducciones de la cuota íntegra (personales, familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta).

Sin embargo, las Comunidades Autónomas no pueden regular:

- El gravamen de las rentas irregulares.
- Las deducciones de la cuota íntegra reguladas por el Estado, sin perjuicio de la distribución entre éste y las Comunidades Autónomas.
- Los límites de las deducciones por inversiones y donativos.
- Los pagos a cuenta.

El objetivo de este breve artículo es explicar, de manera meramente divulgativa, la forma de cálculo de la cuota íntegra autonómica y realizar un breve recorrido por

las principales deducciones sobre ésta que señalan las legislaciones autonómicas para el ejercicio de 1999.

Sin duda esta materia irá ofreciendo nuevas modificaciones con el transcurso del tiempo, pero no para el recientemente finalizado ejercicio de 1999, que será el que el abogado o asesor fiscal deberá tener en cuenta en sus liquidaciones del año 2000. Junto a las explicaciones se ofrecen algunas consultas fiscales con el fin de aclarar mejor la materia que abordamos.

Por tanto, y sin menospreciar en absoluto las siempre necesarias disquisiciones doctrinales, el lector va a encontrar en estas páginas un estudio más práctico que teórico. Esa al menos ha sido nuestra intención.

2. FORMA DE CÁLCULO DE LA CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA

Como dispone el artículo 64 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cuota líquida autonómica se obtiene restando de la cuota íntegra autonómica:

- el 15 por 100 de las deducciones generales.
- las deducciones reguladas por la propia Comunidad Autónoma, sin que pueda llegar a ser dicha cuota líquida en ningún caso negativa.

Asimismo, señala el artículo 57 del Reglamento del IRPF que para el cálculo de la cuota líquida autonómica, la cuota íntegra debe, además:

- incrementarse en el 15 por 100 de las deducciones de normativa estatal practicadas en ejercicios pasados que devengan indebidadas o improcedentes
- y en el 100 por 100 de las deducciones de normativa autonómica que igualmente devengan indebidadas, más los intereses de demora pertinentes.

De forma gráfica, podríamos reflejar así la forma de cálculo de la cuota líquida autonómica:

(+) CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA

(-) 15% DEDUCCIONES APLICABLES DE NORMATIVA ESTATAL

(=) DEDUCCIONES DE NORMATIVA AUTONÓMICA

(=) CUOTA LÍQUIDA AUTONÓMICA (POSITIVA O NULA)

(+) 15% INCREMENTO POR PÉRDIDA DEL DERECHO A DETERMINADAS DEDUCCIONES DE NORMATIVA ESTATAL

(+) INCREMENTOS POR PÉRDIDA DEL DERECHO A DETERMINADAS DEDUCCIONES DE NORMATIVA AUTONÓMICA

(=) CUOTA LÍQUIDA INCREMENTADA AUTONÓMICA (POSITIVA O NULA)

En resumen el IRPF contempla la cesión del 15 por 100 de su rendimiento a las Comunidades Autónomas. Por tanto, según señala el artículo 54 de la LIRPF, las deducciones aplicables a la cuota íntegra estatal son el 85 por 100 de las reguladas en el artículo 55. Y así resultará procedente la deducción del 15 por 100 restante en la cuota íntegra autonómica.

CONSULTA FISCAL 1

D. Augusto Del Campo tiene una base liquidable de 4.500.000 pesetas y una deducción por inversiones de 450.000 pesetas. ¿Cuál será su cuota líquida autonómica, si no tiene derecho a otras deducciones?

SOLUCIÓN

La cuota íntegra de D. Augusto será:

Hasta 4.100.000.....	170.050
Resto 400.000 x 5,72%.....	<u>22.880</u>
Cuota autonómica.....	192.930

Para determinar la cuota líquida deberá deducirse el 15 por 100 de las deducciones estatales:

Cuota íntegra autonómica.....	192.930
15% x 450.000	<u>67.500</u>
Cuota autonómica.....	260.430

Sin embargo, lo más importante de este artículo 54 de la LIRPF, que viene a desarrollar el artículo 13 de la Ley de Cesión de Tributos, es que se contempla la posibilidad de que la Comunidad Autónoma añada nuevas deducciones a las reguladas por la legislación estatal. Así pues, las Comunidades Autónomas, pueden establecer deducciones sobre la cuota íntegra que:

- Podrán hacer referencia a:
 - Circunstancias personales y familiares;
 - Inversiones no empresariales; y
 - Aplicación de renta.
- No podrán suponer una disminución del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Puesto que las deducciones autonómicas pueden atender a las circunstancias

personales y familiares de los contribuyentes, las Comunidades pueden establecer deducciones por hijos a cargo, como las del anterior impuesto, u otras semejantes. Y ello con independencia de que tales hechos sean contemplados ya por otros aspectos del tributo, como el mínimo personal y familiar del artículo 40 de la ley.

Asimismo, como las deducciones autonómicas pueden versar sobre inversiones no empresariales va a haber notorias coincidencias con las deducciones estatales sobre adquisición de vivienda (artículo 55.1 LIRPF) y deducción por donativos (artículo 55.3 LIRPF). Así pues, en realidad se establecen lo que puede denominarse como “suplementos de deducción”.

Por otra parte, y como consecuencia de la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas, existe la posibilidad de la recuperación de algunas deducciones actualmente eliminadas en la normativa estatal, tales como la deducción por gastos de enfermedad o la deducción por alquileres.

Cabe advertir, no obstante que las deducciones autonómicas no podrán dar lugar a una cuota negativa, si bien pueden disminuir la cuota autonómica hasta hacerla nula. Por consiguiente, la cuota autonómica no es compensable, en modo alguno, con la cuota positiva estatal, con el objeto de respetar el ámbito propio de competencia fiscal del Estado y Comunidades Autónomas en materia de tipos y deducciones.

CONSULTA FISCAL 2

D. Augusto Del Campo está domiciliada fiscalmente en Cataluña y durante 1999 realiza donaciones para la conservación del Museo de Arte Románico de Barcelona por importe de 3.000.000 de pesetas. ¿Cuál será la cuota líquida autonómica de D. Augusto?

SOLUCIÓN

La cuota íntegra de D. Augusto será:

Cuota íntegra autonómica.....	192.930
15% x 450.000.....	67.500
Deducciones por donativos.....	<u>125.723</u>
(15% x 3.000.000 = 450.000)	
Cuota autonómica.....	0

Como vemos, la cuota líquida autonómica no puede ser negativa y, por eso no puede aplicarse en su totalidad la deducción por donativos. Asimismo, tampoco puede compensarse la parte de deducción no aplicada de la cuota autonómica (342.277 pesetas) a la cuota íntegra estatal.

3. REPASO A LAS PRINCIPALES DEDUCCIONES AUTONÓMICAS

Ofrecemos a continuación un breve repaso de las deducciones que han establecido algunas Comunidades Autónomas para el ejercicio de 1999.

A) Castilla y León

La Ley 13/1998, de 23 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas de esa Comunidad señala las siguientes deducciones, con vigencia exclusiva para 1999:

- *Por circunstancias familiares:*
 - Por *familia numerosa* (tres o más hijos): 35.000 pesetas, más 15.000 por cada hijo que exceda de los necesarios para tener tal condición.
 - Por *nacimiento o adopción de hijos*: 10.000 a 50.000 pesetas, según se trate del primer al quinto o sucesivos hijos, respectivamente, por tramos de 10.000 pesetas.
- *Por inversiones en el Patrimonio Histórico de Castilla y León:*
 - Por *donativos para la rehabilitación o conservación del Patrimonio*: 15 por 100 de las cantidades donadas, si son a favor de determinadas entidades.
- Por *cantidades destinadas a restauración, rehabilitación o reparación*: 15 por 100 de las cantidades, con determinadas condiciones.

B) Aragón

La Ley 4/1998, de 8 de abril, de Medidas Fiscales, Financieras, de Patrimonio y Administrativas, regula para la Comunidad Autónoma de Aragón determinadas deducciones, si bien con vigencia exclusiva para el ejercicio de 1998 (art.1º,1). En el momento de redactarse este artículo todavía no ha regulado la Comunidad de Aragón el régimen de deducciones aplicable para 1999 o años sucesivos.

En cualquier caso, y a modo informativo, debe decirse que las deducciones establecidas son las siguientes:

- Por *edad del sujeto pasivo igual o superior a 75 años*: 25.000 pesetas. (Subordinada a que la base imponible sea inferior a 2.000.000 de pesetas en declaración individual y a 3.000.000 en declaración conjunta).
- Por *ascendientes convivientes de idéntica edad*: 25.000 pesetas. (Subordinada a que no obtengan rentas superiores al salario mínimo interprofesional garantizado para mayores de 18 años).
- Por *invalidez superior al 33 por 100 del sujeto pasivo, o de descendientes o ascendientes convivientes*: 25.000 pesetas. (Subordinada a que no obtengan rentas superiores al salario mínimo interprofesional).

C) Madrid

La Ley 26/1998, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, con vigencia para 1999, establece las siguientes deducciones:

- *Por nacimiento de hijos*: 25.450 pesetas. (Subordinada a que la base imponible sea inferior a 3.000.000 de pesetas en declaración individual y a 5.000.000 en declaración conjunta).
- *Por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años*: 50.000 pesetas, por cada uno que conviva más de 183 días.
- *Por donativos a fundaciones*: 10 por 100 de las cantidades donadas.

D) Cataluña

La Ley 25/1998, de 31 de diciembre, del Parlamento de Cataluña, de Medidas Administrativas, Fiscales y de Adaptación al Euro, establece una única deducción en su artículo 29:

- *Por nacimiento o adopción de un segundo o ulterior hijo*: 25.000 pesetas.

E) La Rioja

La Ley 12/1998, de 17 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, y con vigencia exclusiva para 1999 establece estas deducciones:

- *Por adquisición o rehabilitación de viviendas por jóvenes*: 3 por 100 de las cantidades satisfechas siempre que la vivienda sea habitual, esté situada en La Rioja y la edad de los contribuyentes sea inferior a 32 años. (Subordinada a que la base imponible sea inferior a 3.000.000 de pesetas en declaración individual y a 5.000.000 en declaración conjunta).
- *Por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural*: 7 por 100, con el límite máximo de 75.000 pesetas.

F) Valencia

La Ley 10/1998, de 29 de diciembre regula las deducciones siguientes:

- *Por nacimiento o adopción del tercer o sucesivos hijos*: 25.000 pesetas.
- *Por edad superior a 65 años o minusvalía física o psíquica en cierto grado*: 25.000 pesetas. (Subordinada a la no percepción de ninguna prestación exenta por tal motivo).
- *Por adquisición de vivienda habitual, por contribuyentes de hasta 35 años*: 3 por 100 de las cantidades efectivamente destinadas a dicha adquisición. (Subordinada a que la base imponible más el mínimo personal y familiar y las reducciones de los rendimientos superen dos veces el salario mínimo interprofesional).

- *Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual con ayudas públicas:* 15.000 pesetas por contribuyente.

- *Por donaciones para la defensa y conservación del medio ambiente:* 20 por 100 de las cantidades donadas.

- *Por donaciones para la conservación del Patrimonio Cultural valenciano:* 10 Û 5 por 100 de las cantidades donadas, según los casos.

G) Murcia

La Ley 11/1998, de 28 de diciembre, de Medidas Financieras, Administrativas y de Función Pública Regional establece las siguientes deducciones:

- *Por adquisición de vivienda:* 2 por 100 de las cantidades satisfechas por adquisición de vivienda de nueva construcción o rehabilitación de viviendas, sitas en Murcia, o 3 por 100 en el caso de contribuyentes cuya parte general de la base liquidable sea inferior a 2.500.000 pesetas, siempre que la parte especial de la misma no supere las 250.000 pesetas. También, 10 por 100 en caso de adquisición de segunda vivienda nueva en Murcia. (Base máxima de estas deducciones: importe anual establecido como límite para la deducción de vivienda habitual según la normativa estatal menos base de dicha deducción estatal; con límite máximo conjunto de 40.000 pesetas).

- *Por donativos para la protección del Patrimonio Histórico de Murcia:* 20 por 100 de las cantidades donadas. (Base máxima igual a la establecida con carácter estatal para la deducción por donativos).

H) Baleares

En el caso de Baleares la situación es parecida a la de Aragón en el sentido de que, en el momento de redactarse este artículo, no ha establecido una regulación para 1999. La Comunidad Autónoma balear reguló sus propias reducciones con la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de diversas Medidas Tributarias y Administrativas.

Sin embargo, en clara diferencia con la Comunidad aragonesa, no señaló una vigencia exclusiva para el ejercicio 1998. Sea como fuere, las deducciones establecidas son las siguientes:

- *Por edad del sujeto pasivo superior a 65 años:* 4.000 pesetas. (Subordinada a que la base imponible sea inferior a 1.500.000 de pesetas en declaración individual y a 2.000.000 en declaración conjunta).

- *Por invalidez superior al 33 por 100 del sujeto pasivo, o de descendientes o ascendientes convivientes:* 10.000 pesetas. (Subordinada a que la base imponible sea inferior a 1.500.000 de pesetas en declaración individual y a 2.000.000 en declaración conjunta).

- *Por guardería y escolarización de hijos mayores de tres años y menores de seis:* 15 por 100 de las cantidades satisfechas con el límite máximo de 25.000 pesetas (su-

bordinada a que la base imponible sea inferior a 1.500.000 de pesetas en declaración individual y a 2.000.000 en declaración conjunta).

- *Por estudios universitarios de los hijos, realizados fuera de las islas, o en la Isla de Mallorca por baleares no mallorquines, por imposibilidad de cursarlos en ellas: 10 por 100 de los gastos sufragados, con el límite de 10.000 pesetas por hijo.*

I) Galicia

El artículo 1J de la Ley 7/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias, de Régimen Presupuestario, Función Pública y Gestión, regula una única deducción, aplicable para 1999:

- *Por nacimiento o adopción de hijos: 20.000 pesetas (primer o segundo hijo), 30.000 pesetas (tercero), 40.000 pesetas (cuarto) o 50.000 pesetas (quinto y sucesivo).*

4. ALGUNAS CONSULTAS FISCALES

CONSULTA FISCAL 3

D. César López, juez, es el titular de un juzgado de Granada. Consigue un traslado a Valencia. Sus emolumentos aumentan de tal modo que incrementa su base imponible en más del 50 por 100 que el año anterior, y tributa algo menos de lo que hubiese tributado en Granada como consecuencia de esos beneficios, al existir en la Comunidad Valenciana, al contrario que en Andalucía, ciertas deducciones autonómicas. El año siguiente existe un nuevo concurso de traslados y puede optar por ir destinado a Granada de nuevo o a Barcelona. D. César confirma que obtendrá unos emolumentos similares en ambas ciudades. ¿Qué consejo podría dársele a D. César, desde un punto de vista estrictamente fiscal?

SOLUCIÓN

Desde un punto de vista meramente fiscal, ir a Cáceres va a conllevar que D. César deba formular declaraciones complementarias, según el artículo 59.3 de la Ley 40/1998, ya que existe:

- Un incremento de su base imponible en más del 50 por 100 tras el cambio de residencia.
- Menor tributación de la que le hubiese correspondido en Andalucía.
- Retorno a la Comunidad de origen en el año siguiente.

Como esto último no se cumplirá si se traslada a Barcelona, donde también existen, por cierto, deducciones autonómicas, el traslado a esta última ciudad no conlleva coste fiscal alguno para D. César.

CONSULTA FISCAL 4

D. Antonio Sánchez trabaja desde hace unos años en NESTLE. El 15 de febrero de 1999 es trasladado como director de marketing a Barcelona. Si bien reside durante la semana en la Ciudad Condal, Dña. María y sus cuatro hijos, Andrea, Luis, Raquel y Carlos residen en Zaragoza. D. Antonio se desplaza con una frecuencia quincenal para verlos. No tiene intención de residir de forma habitual en Barcelona, pero de momento no puede dejar de cumplir con su empresa ¿En qué Comunidad Autónoma tendría D. Antonio su residencia fiscal?

SOLUCIÓN

Si nos fijamos en el primer punto de conexión legal, es decir, el de mayor permanencia, podría afirmarse que D. Antonio debería ser considerado residente en Barcelona, puesto que permanece más tiempo a lo largo del año en Barcelona que en Zaragoza. Pero, por otra parte, parece que D. Antonio no tiene intención de continuar viviendo en Barcelona y su estancia actual puede ser considerada como una “ausencia esporádica” de la Comunidad Autónoma aragonesa.

Sin embargo, deberíamos determinar el significado que la Ley da al término “residencia esporádica”. Si atendemos para calificarla como tal a la intención del sujeto pasivo la ausencia podría calificarse como de esporádica en tanto que el contribuyente tiene una clara intención de regresar a Zaragoza. Esta interpretación es problemática porque la intención pertenece al fuero interno del sujeto y es difícilmente objetivable.

Por eso, la Ley más bien hace referencia a un criterio objetivo y debe concluirse que D. Antonio es residente habitual en la Comunidad Autónoma de Cataluña, a pesar de su intención de que tal residencia sea “esporádica”, algo que, por otra parte, como no se puede predecir el futuro, nunca se va a saber si finalmente acaba siendo tal o bien se convierte en definitiva.

CONSULTA FISCAL 5

D. Federico López, residente en Torrente, un pueblo de la Comunidad Valenciana, tiene una base liquidable por el Impuesto sobre la Renta de 11.200.000 pesetas. Aunque tiene actualmente 66 años, ha tenido en el año 2000 su cuarto hijo con Dña. Cristina Sánchez, su esposa, con la que contrajo matrimonio a una edad relativamente tardía. D. Federico, firme defensor de la naturaleza, ha donado 2.000.000 de pesetas a CRISTAL, una organización debidamente registrada y reconocida de fines ecológicos. ¿Cómo debería determinar D. Federico su cuota líquida autonómica?

SOLUCIÓN

Determinación de la cuota íntegra autonómica:

Base liquidable.....	11.200.000
Hasta 11.000.000.....	617.970
Resto (200.000 x 8,40%).....	<u>16.800</u>
TOTAL.....	634.770
Determinación de la cuota líquida autonómica:	
Cuota íntegra.....	634.770
Deducción por hijos.....	25.000
Deducción por edad.....	25.000
Deducción por donativos.....	<u>400.000</u>
(20% s/2.000.000)	
TOTAL.....	184.770

CONSULTA FISCAL 6

Dña. Cecilia Ordoñez vive en Valladolid y tiene tres hijos en su matrimonio con D. Pedro Badía. En 1999 nace Ángel. ¿Cómo debería calcular el matrimonio las deducciones autonómicas a las que tiene derecho?

SOLUCIÓN

Como hemos señalado a lo largo de estas páginas, la Comunidad de Castilla y León concede deducciones tanto por el hecho de ser familia numerosa como por el nacimiento de hijos dentro del período impositivo.

Por tanto, como la familiar tiene tres hijos (familia numerosa) el matrimonio podrá computar 35.000 pesetas. Además, a esto hay que añadir 15.000 más por cada hijo que exceda de los necesarios para tener la condición de familia numerosa.

Adicionalmente, como el cuarto hijo ha nacido durante el ejercicio de 1999 podrán deducir 50.000 pesetas más. En consecuencia, la deducción autonómica global asciende a 100.000 pesetas de forma conjunta o bien a 50.000 pesetas para cada uno si deciden tributar de forma separada.

CONSULTA FISCAL 7

Dña. Cecilia y D. Pedro, a los que nos hemos referido en la consulta anterior, viven en Madrid y no en Valladolid. Sabemos además que sus rentas son de 4.000.000 pesetas, obtenidas por Dña. Cecilia por rendimientos del trabajo esencialmente ¿Qué deducciones autonómicas podrían aplicarse? ¿Y si trabajase también D. Pedro y obtuviese unos rendimientos de 2.500.000 de pesetas?

SOLUCIÓN

En el caso de la Comunidad Autónoma Catalana, exista una única deducción por nacimiento de hijos de 25.450 pesetas, si bien se halla subordinada a ciertos límites cuantitativos en función de la base imponible (entendida como la base antes de aplicar los mínimos personal y familiar; así, no podrá aplicarse la deducción si dicha base supera los 3.000.000 de pesetas en la modalidad de declaración individual y los 5.000.000 de pesetas en la modalidad de declaración conjunta.

En la primera posibilidad planteada, el matrimonio tendrá derecho a la deducción, en cuanto que su cuarto hijo ha nacido durante el período impositivo. Sin embargo, sólo si optan por la tributación conjunta, ya que la base imponible no superaría los 5.000.000 de pesetas. Sin embargo, si el matrimonio optase por la tributación separada, Dña. Cecilia no podría beneficiarse de esta deducción autonómica, puesto que excedería del límite de 3.000.000 de pesetas establecido para las declaraciones separadas.

En la segunda posibilidad planteada sucede algo distinto ya se podría gozar de la deducción si optan por declarar conjuntamente. Sin embargo, si optan por la declaración separada, sólo D. Pedro podrá aplicarse la mitad de la deducción (12.725 pesetas), puesto que es el único de los cónyuges que no supera el límite legal de 3.000.000 de pesetas.

