

II. Cuestiones generales de financiación

EL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD INTERREGIONAL. EL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD Y LA REGIONALIZACION DE LOS IMPUESTOS

Por JOSE LUIS DE JUAN Y PEÑALOSA

Sumario: I: 1. NOCIÓN DE LA SOLIDARIDAD.—2. LA SOLIDARIDAD FISCAL.—3. COMPONENTES DE LA SOLIDARIDAD FISCAL: 3.1 Teoría del beneficio y de la capacidad de pago. 3.2 Progresividad. 3.3 Armonización. 3.4 Coordinación en la gestión.—II: 1. LA SOLIDARIDAD FISCAL EN LA CONSTITUCIÓN: 1.1 Equilibrio interregional, no uniformidad. 1.2 El hecho insular. 1.3 Ausencia de privilegios. 1.4 Efectividad de la solidaridad.—2. REMOCIÓN DE OBSTÁCULOS PARA LA REALIZACIÓN DEL PRINCIPIO: 2.1 Libertad de circulación de bienes y servicios. 2.2 Principio de territorialidad.—3. LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD, PROGRESIVIDAD Y ARMONIZACIÓN.—III: 1. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD AL MODELO ESPAÑOL: 1.1 Distribución de la potestad tributaria. 1.2 La imposición personal. 1.3 La imposición sobre la cifra de negocios. 1.4 Otros impuestos indirectos. 1.5 Ingresos tributarios fácilmente regionalizables. 1.6 Los conciertos económicos.

I

1. Noción de la solidaridad

La solidaridad es una noción más fácil de intuir que de definir y delimitar por su contenido, alcance y aplicación y, es probable, que sus contornos sean apriorísticamente inasequibles a todo intento de precisión cuando se convierte en principio rector, angular, de una Constitución y trasciende de la órbita de las puras relaciones jurídicas interpersonales reguladas en derecho privado. La Constitución es, no sólo el texto jurídico básico de cualquier ordenamiento, sino también —y fundamentalmente— un texto político que describe e intenta realizar un modelo de vida en una sociedad o comunidad, y establece todo un

entramado por donde deben discurrir las relaciones de todos sus integrantes, relaciones entre poderes, entre los distintos territorios, comunidades, regiones, etc. Es preferible, en este contexto que la noción de solidaridad —con todas sus connotaciones éticas, sociológicas y políticas— mantenga unos perfiles poco rígidos para que pueda abarcar e informar todas aquellas relaciones sin que por una preocupación de precisar su concepto y aplicación quede aquella noción desbordada o burlada; o se convierta en un principio que lejos de facilitar la convivencia la conduzca por unos cauces estrechos que impida soluciones pragmáticas y elásticas.

Ello no obsta, sin embargo, para que tratemos de establecer, siquiera sea con trazos gruesos, algunos de los elementos que, a nuestro juicio, deben conformar la idea de solidaridad. Son tres los elementos fundamentales del concepto: la necesidad de un proyecto compartido, que la solidaridad no sea una noción inerte sino que tenga virtualidad en la vida social y que tenga el respaldo jurídico de toda norma.

La solidaridad sólo puede predicarse ante un proyecto común, aceptado y compartido por quienes hayan de quedar vinculados por el lazo de la solidaridad. Sólo sobre un sustrato de concordia de fines y metas —al menos en sus formulaciones esenciales— cabe acudir, exigir, la solidaridad (1).

Sobre este sustrato, la solidaridad implica una actitud positiva encaminada al logro del proyecto comunitario. No basta un mero asentimiento a las metas propuestas sino que recaba una dinámica para su consecución, dinámica que comportará una contribución activa a los objetivos comunes.

Cuando la solidaridad se plasma como principio conformador de normas jurídicas tiene el carácter atributivo y compulsivo de toda norma, se convierte en derecho-obligación. La solidaridad —como norma— tiene carácter recíproco, no es posible la solidaridad unidireccional. Para que la solidaridad tenga valor

(1) Un estudio sobre este concepto y su alcance dentro de la Constitución Española se desarrolla por el doctor Alfonso Pérez Moreno en «Técnicas Jurídicas garantizadas del principio de solidaridad regional». (Estudios sobre el Proyecto de Constitución. Centro de Estudios Constitucionales, 1978). El autor citado recoge la noción de la Nueva Enciclopedia Jurídica que pone el énfasis en la conjunción de esfuerzos para un fin común.

normativo, y no quede reducida a una mera declaración retórica debe atribuir el derecho a exigir su realización en las relaciones sociales en que el principio de solidaridad juega como elemento informador.

2. La solidaridad fiscal

Este trabajo se contrae al estudio de la solidaridad dentro del terreno económico y, más específicamente, en el fiscal con especial referencia a la vertiente de los *ingresos*.

Los elementos que definen la solidaridad fiscal los expondremos brevemente a continuación, pero antes parece necesario adelantarse a negar la identidad entre solidaridad con otros conceptos. A nuestro entender, cuando en el ámbito fiscal se afirma el principio de solidaridad resulta erróneo, presuponer que su realización exige la uniformidad impositiva o el centralismo en la gerencia de los recursos tributarios —su exacción y su gasto—.

Por el contrario, la uniformidad de imposición puede conculcar el principio de solidaridad. Puede ocurrir, y de hecho ocurre —sobre todo tratándose de países con cuadros fiscales poco evolucionados que se asientan sobre impuestos poco comprensivos, que gravan fuentes parciales de riqueza o determinadas transacciones— que la aplicación uniforme de tales esquemas fiscales haga gravitar la imposición sobre determinados grupos de población o territorios —los que realizan las transacciones, o los territorios donde radican las fuentes gravadas— en tanto que otros, al no resultar afectados por el impuesto, dejan de colaborar tributariamente al esfuerzo común. Incluso en países más evolucionados y desarrollados puede predicarse una cierta variedad tributaria, pues al no ser todos los grupos y personas iguales y no contar todos los territorios con una estructura económica pareja, conviene adaptar mejor los Impuestos a las peculiaridades de cada grupo o región a fin, precisamente, de realizar mejor la solidaridad.

Tampoco la unidad de gestión es, por sí sola, garantizadora de una ordenada aplicación del principio de solidaridad. También aquí podría argüirse que la proximidad de la gestión de los tributos al grupo o territorio sobre el que inciden es una mejor garantía para su ordenada aplicación y, por ende, para dotar de efectividad a la solidaridad. Más aún tratándose de la gestión del gasto público, para el que resulta más fácil establecer las prioridades en que debe emplearse desde un plano próximo y, desde luego, de su control.

Una vez dicho esto es preciso, sin embargo, añadir, inmediatamente, que la posible diversidad de regímenes impositivos aplicables a los diversos grupos o territorios dentro de una comunidad debe adaptarse a ciertas pautas para que la solidaridad no quiebre. Y, a nuestro entender, el pluralismo fiscal excesivo puede ser o no un motivo de quiebra de la solidaridad fiscal, pero con toda seguridad lleva consigo el germen de la inviabilidad técnica de configurar el sistema fiscal del país con arreglo a pautas de modernidad y dotarle de eficacia como instrumento de política fiscal. El fraccionamiento del sistema fiscal es, asimismo, un factor que —en la práctica— requerirá un esfuerzo corrector enérgico y continuado para que pueda cumplir su función de redistribución de rentas y riquezas.

Anticipamos ya que la autonomía en la determinación y distribución de los *gastos* públicos, su gestión descentralizada, tiene el favor de la mayor parte de la doctrina; las facultades de normar y gerenciar los *ingresos* fiscales suelen contemplarse con menor libertad por las razones ya apuntadas. El pluralismo fiscal, en la vertiente del ingreso, se puede conseguir a través de peculiaridades impositivas de cada región o ente autónomo, pero contando con un sistema fiscal, previo, generalizado y poderoso, para todo el país. Este sistema tributario común debe cumplir el papel de coordinador, corrector de los sistemas autonómicos superpuestos amén de ser instrumento útil de política económica. La menor autonomía en el ingreso lleva consigo limitaciones en la determinación del montante y en la gestión del gasto público. Tales limitaciones son un tributo insoslayable de los principios de unidad, coordinación, solidaridad e interdependencia entre los diversos entes que configuran el Estado.

La singularidad impositiva no debe degenerar en régimen privilegiado de suerte que el esfuerzo fiscal sea menor para unos grupos respecto de otros, lo que sí, desde el punto de vista económico, puede crear un aliciente para atraer inversiones, desde el ángulo de la solidaridad implica una falta de cooperación al cumplimiento de las tareas comunitarias.

Por otra parte, no puede olvidarse la propensión —por la ley del mínimo esfuerzo— de los organismos territoriales —cualquiera que sea su jurisdicción: local, provincial, regional, estatal en los Estatutos federales— a adoptar criterios impositivos de más fácil aceptación y administración, como son los impuestos indirectos o los modelos de gravamen proporcional —regresivo para la imposición personal—. De nuevo aquí se atisba el riesgo —contrastado ya en la práctica fiscal no sólo de nuestro país sino de todos aquellos que tienen, por su configuración federal, mayor experiencia en el pluralismo fiscal— de que se produzca un olvido del principio de solidaridad.

Creemos que si bien el principio de solidaridad no puede identificarse con la uniformidad impositiva y de gestión, el pluralismo fiscal y la descentralización de la gestión solo son admisibles dentro de ciertos límites, no sólo —repetimos— por razones técnicas, sino porque llevan insito un componente disgregador que en la práctica conducen a una ruptura con la solidaridad. Como casi siempre, la armonización de un deseable pluralismo y el imperativo de la solidaridad es una cuestión de medida y ponderación. Esta armonía entre ambos principios es una tarea de sabiduría política porque, parece evidente, el pluralismo fiscal y el mantenimiento de la solidaridad son dos fuerzas que crean una situación de tensión permanente. Esta tensión se manifiesta en los países con estructura federal. El legítimo deseo de mantener una compartimentación de la soberanía —uno de cuyos componentes más esenciales es el poder tributario— y las singularidades de los diversos estados da lugar a un mayor pluralismo fiscal, lo que, indudablemente, significa un debilitamiento de la cooperación que obliga a la Federación a mantener unos mecanismos tributarios y una política de gasto público compensadoras para evitar una quiebra grave de la solidaridad.

3. Componentes de la solidaridad fiscal

La idea de solidaridad se vincula, en cierto modo, a la de igualdad y, mejor aún, a la de equiparación o equilibrio. No trata de conseguir una igualdad o uniformidad completa lo que, en principio, podría ser despersonalizadora, sino lograr una equiparación entre grupos y regiones, evitando desniveles económicos —renta, servicios públicos básicos— entre aquellos. Lo que no quiere decir que hayan de dotarse de idénticas estructuras económica o social, ni que todos los servicios hayan de poseer la misma fisonomía pero sí que sean equiparables con arreglo a unas unidades de medida —siempre inexactas— aceptadas generalmente.

Desde el punto de vista fiscal en que nos situamos, la solidaridad se manifiesta en dos direcciones: interpersonal e interregional, aunque esta segunda faceta es, a nuestro juicio, una forma de realización de la primera o, si se quiere, una nueva vertiente o una circunstancia más amplia en la que se inserta la primera. Por esta razón no hacemos un deslinde tajante entre ambas.

Aunque, como decimos, la solidaridad fiscal no recaba necesariamente a la uniformidad impositiva ni la gestión unitaria, sí existen ciertos principios rectores que es preciso cumplir para que aquélla tenga realización plena.

3.1 *Teoría del beneficio y de la capacidad de pago*

No es éste el lugar para suscitar en toda su complejidad y matizaciones la vieja polémica entre las teorías del beneficio y el método de la capacidad de pago como sistemas para la distribución de las cargas fiscales. Aun a riesgo de incurrir en simplificaciones, nos parece que la solidaridad fiscal exige la adopción del criterio de la capacidad de pago a la hora de configurar los impuestos que integran las haciendas estatal, regional y de los entes locales. Si no para cada figura tributaria, el criterio de la capacidad de pago debe inspirar el sistema fiscal en su conjunto. Entendemos el principio de la capacidad de

pago, en versión simplista, como aquel que atiende, para decidir la exigencia fiscal, a los niveles de renta y de patrimonio de los ciudadanos considerados aisladamente o en su ámbito familiar y, cuando se trate de medir la capacidad de una región o territorio, a sus niveles de renta o riqueza global, a su desarrollo económico.

Se contraponen este criterio al método del beneficio que lleva implícita la idea de adecuación del impuesto o carga fiscal al beneficio o servicios que cada cual obtiene de la comunidad. El método del beneficio equivale a un *do ut des* en la esfera fiscal. No ignoramos que presentar así el método del beneficio es, quizá, demasiado descarnado y violento, pero es más gráfico y representativo del fermento de insolidaridad que lleva consigo. Su aceptación significa que cada cual —grupo, territorio o persona— atiende al pago del impuesto en función de los servicios que espera obtener del presupuesto público y en calidad de contraprestación. Este método se aproxima al de capacidad de pago en sus resultados —que no en su filosofía— en cuanto se admita que los situados en mayores niveles de riqueza obtienen más servicios, y en consecuencia, deben contribuir también en mayor medida. Pero, en cualquier caso y cualquiera que sean las correcciones que se introduzcan en el método del beneficio lleva, como decimos, insita un germen de insolidaridad y la aproximación al principio de capacidad de pago no es nunca completa y creemos que su aplicación en el ámbito territorial o regional encierra serios peligros para la cooperación interregional.

No ignoramos los esfuerzos realizados por un sector importante de la doctrina —económica, sobre todo— para limar las aristas del principio del beneficio, pero nos parece que es difícil —a menos que se desvirtúe por completo— asentar sobre el mismo nociones ya admitidas por la doctrina fiscal como las de progresividad en la imposición o función redistribuidora del sistema tributario. El principio del beneficio cabe defenderlo desde otros ángulos —eficacia, inmediatividad del sacrificio y su compensación— y su órbita de acción tributaria —tasas, contribuciones especiales aunque, aun en esta esfera, se ha pretendido a adoptar el de capacidad de pago—. No se niegan las virtudes del principio del beneficio y puede predicarse su con-

veniencia bajo variadas facetas; pero no desde el prisma de la solidaridad.

La aceptación del principio de capacidad de pago es una condición esencial —al menos así nos lo parece— para la realización del principio de solidaridad. Este método, al desligar la contribución fiscal del beneficio o servicios que se percibe supera la barrera individualista de tener que contribuir para dotar los servicios a los demás e incluso a servicios que particularmente no se desean aunque, naturalmente, sean servicios decididos comunitariamente y que estén en consonancia con el proyecto social compartido.

Estas ideas que los hacendistas aplican a las relaciones interpersonales cabe trascenderlas y hacerlas válidas también para dotar de eficacia a la solidaridad entre regiones, estados o territorios autónomos. Estos entes tienen, igualmente, una capacidad de pago manifestada por su renta conjunta, su riqueza, en suma. En la medida en que estos entes tengan unos objetivos o intereses propios que no se subsuman en el general del Estado o ente integrador, no se coordinen con los de los restantes grupos o regiones, se debilita el principio de exigibilidad tributaria con arreglo a su capacidad, se acentúa el criterio del beneficio o escala regional, cede la solidaridad con los demás entes territoriales.

La graduación de la mayor o menor integración de los entes que conforman el Estado es una opción política. Desde el punto de vista económico-fiscal la gama de posibilidades, en razón de la mayor o menor correlación entre los entes territoriales es, grande; desde la casi total separación hasta la gestión centralizada y unitaria pasando por todas las situaciones intermedias en que se produce un reparto en las competencias entre los entes territoriales y el Estado, situaciones que podemos llamar de federalismo fiscal con la terminología de W. E. Oates (2). Nos parece claro que en la medida en que estos entes autónomos contribuyan en función de sus propios intereses, para aten-

(2) WALLACE E. OATES: *Fiscal Federalism*. Princeton University, 1972, entiende que el federalismo fiscal—desde una óptica económica, no jurídica—supone un compromiso entre un gobierno unitario y la descentralización total. Dentro de ambos extremos todas las situaciones cabe comprenderlas dentro del término federalismo fiscal, en mayor o menor grado según el polo al que se aproxime.

der los servicios que reciben, y no en consonancia con su capacidad económica, su riqueza, el principio de solidaridad pierde fortaleza.

3.2 *Progresividad*

La realización de la solidaridad fiscal obliga a completar el principio de capacidad de pago con el criterio de la progresividad en la imposición. Este criterio está cargado de subjetivismo y resulta difícil, por no decir imposible, apuntar el grado de progresividad óptimo o aconsejable. Pero hoy se admite —sin que falten detractores— que el sistema fiscal debe adoptar una estructura progresiva gravando más que proporcionalmente a quienes más poseen. Una mera proporcionalidad impositiva se considera regresiva. Desde el ángulo de la solidaridad nos parece que cuanto más inclinada sea la curva de la progresividad se cumple más eficaz y rápidamente aquel principio. En cierto modo cabe afirmar que la medida e intensidad de la solidaridad viene dada por el grado de progresividad impositiva. Esta complementa el principio de capacidad de pago. Por el contrario, el criterio de la proporcionalidad casa más con el método del beneficio. Naturalmente la progresividad tiene sus límites en la vida real y, quizá, una progresividad excesiva puede provocar, por su desincentivo al trabajo e iniciativa, una reacción que produzca efectos contrarios.

La idea de progresividad es igualmente aplicable y válida para informar y regular las relaciones interregionales. A nuestro entender, la articulación de los sistemas fiscales dentro de los territorios autónomos con pautas que no respondan a las de capacidad y progresividad, significa una quiebra de la solidaridad en la misma medida en que tales criterios se olviden. Por ello la idea de cupos fijos como aportación comunitaria, resulta en sí misma insolidaria —aun prescindiendo de si su cuantía es más o menos elevada— por cuanto intenta desvincular la aportación comunitaria de la capacidad de pago y mitigar la progresividad al referirse tales cupos a plazos de tiempo en que permanecen intocados en tanto que la riqueza de la región aumenta o, en cualquier caso, es variable. El cupo significa una barrera, un

rompimiento con las situaciones de otros grupos o territorios en beneficio —e incluso, cabe admitirlo, en perjuicio— propio, lo que, en cualquiera de las hipótesis, es una actitud insolidaria según esta perspectiva.

3.3 *Armonización*

La llevanza a término de estas ideas y principios se realiza por el sistema en su conjunto. No es necesario que todos los impuestos y tributos que integran un cuadro fiscal cumplan plenamente todas las condiciones antes dichas. Lo importante es que el sistema fiscal, considerado globalmente, si las reúna. Asimismo, la realización de los principios de capacidad y progresividad pueden llevarse a cabo por los esquemas tributarios de cada una de las regiones o por el sistema general, estatal, de impuestos. Importa que la suma de los diversos esquemas impositivos cumpla aquellos requerimientos. Para lograrlo es necesario una armonización de criterios y principios, una armonización fiscal en suma para que todos los esquemas fiscales los sigan en sus líneas maestras. Lo contrario producirá una anárquica aplicación de criterios dispares que significaría la quiebra completa de la solidaridad. Y aun aplicando principios similares el grado de su observancia puede variar y producir resultados inequitativos. Fácilmente se comprende que la exigencia de una progresividad muy intensa en determinadas regiones debe ser correspondida por unas exigencias similares en las demás, pues de otra suerte se produce un balance poco justo en el esfuerzo fiscal. No hace falta decir que este desequilibrio se hace verdaderamente insostenible cuando una región asienta su contribución al esfuerzo común sobre criterios opuestos.

Entendemos que la mejor forma de llevar a la práctica tal armonización es conjugando un sistema de imposición general, estatal, básico y con peso decisivo dentro del esquema fiscal conjunto y unos cuadros de imposición regional y local inspirados, igualmente, en los principios expuestos. En la medida en que la imposición regional y local sea más significativa y adquiera mayor importancia, su adaptación a los criterios de capacidad y progresividad deben ser más exigentes y su armonía con los restantes

esquemas regionales debe ser también mayor. De otra suerte la solidaridad corre riegos inevitables. Parece demostrada —a través de las experiencias que nos llegan de los países con organización federal— la tendencia de los entes regionales y locales a organizar la imposición con criterios menos progresivos y peor adaptados a la capacidad de pago que los imperantes en la legislación del Estado (de la Federación en aquellos países). La imposición regional o local, por el ámbito parcial en que se desenvuelve, al no poder tomar en consideración, con plenitud, todos los elementos de rentas y patrimonio que reflejan la capacidad tributaria completa, no es la más apta por su propia naturaleza para acoger aquellos principios. Principios que, por otra parte, al ser más agresivos e incómodos hacen más dificultosa su aplicación por los entes regionales y locales, muy próximos al contribuyente que es sujeto pasivo y paciente del tributo. Nos parece, pues, que el sistema general, estatal, debe conservar un papel corrector importantísimo y para que pueda hacerlo cumplidamente su peso debe correr parejo.

3.4 *Coordinación en la gestión*

La armonía entre los distintos esquemas fiscales no puede quedar circunscrita al terreno normativo. No basta con que «sobre el papel» el sistema ofrezca una imagen ordenada, armónica y progresiva. Resulta ya tópico manifestar que el sistema fiscal es lo que es su aplicación. A la hora de aplicarse los tributos, éstos adquieren su verdadera naturaleza. No es exagerado decir —porque la práctica diaria lo demuestra— que un impuesto progresivo puede transformarse en regresivo por una aplicación descuidada o que un impuesto configurado como indirecto para su exacción general, cómoda y anónima, puede transformarse en un impuesto personalizado, incómodo, por una burocratización de su gestión, el juego de la multiplicación de las exenciones o una interpretación variable. Quien más, quien menos, sabe acerca de las diferencias —a veces flagrantes— de aplicación que experimenta un mismo impuesto en unos lugares respecto de otros, su utilización como instrumento para la atracción de inversiones a través de una aplicación indulgente, et-

cétera. Con ello queremos decir que de poco sirve establecer una armonización fiscal, unas pautas a la que adaptar sus normas tributarias si, en el momento crucial de su aplicación la coordinación desaparece.

Tiene importancia esencial, y lo exige la solidaridad, que el problema de la gestión tributaria no quede ayuno de medidas correctoras de desviaciones en la aplicación de los impuestos y, según nuestro modo de ver, un grado de uniformidad de gestión elevado —que no centralismo— es indispensable.

Naturalmente la solidaridad se manifiesta también —y fundamentalmente— en la vertiente del gasto. La corriente del gasto público atenderá al principio de solidaridad en tanto discurra para llenar las diferencias entre regiones, en forma recíproca de vasos comunicantes. Esta idea expresada en términos tan generales es fácil de comprender. Su trasplante a la realidad es evidentemente un problema político de primer orden que tropieza con problemas de solución muy compleja (3). No nos corresponde su estudio, pero es indispensable mencionar esta vertiente de la fiscalidad porque el binomio ingreso-gasto debe seguir caminos paralelos para que se cierre el círculo de la solidaridad.

A modo de resumen, pues, de esta primera aproximación al principio de solidaridad fiscal extraemos las siguientes conclusiones.

— La solidaridad como principio y norma, comporta la existencia de un proyecto común y compartido, una actitud dinámica y su configuración como un derecho y una obligación exigibles.

— La solidaridad en el terreno fiscal supone la adopción del método de capacidad de pago y progresividad como módulos a los que adaptar el sistema fiscal globalmente considerado. Estos criterios son aplicables tanto a las personas, cuando a los grupos o territorios con autonomía. Para que la solidaridad interregional

(3) GEORGE F. BREAK: *Intergovernmental Fiscal Relations in the United States* (the Brookings Institution, 1967) analiza los diversos sistemas utilizados en aquel país para encauzar los *grants* del presupuesto federal hacia los distintos Estados.

Asimismo W. E. OATES (*op. cit.*). Una descripción de las distintas soluciones en lo tocante a la distribución del gasto público se describe por JUAN ZURDO RUIZ ARÚCAR en *El reparto de las competencias financieras en Estados Unidos* (XXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1976).

tenga virtualidad es indispensable una armonización de los cuadros fiscales de los distintos entes territoriales o regiones. Y una armonización también de la gestión tributaria.

— La solidaridad interregional quiebra o se debilita cuando se establecen regímenes privilegiados o cuando la contribución al esfuerzo común no toma en consideración la capacidad y riqueza de cada ente territorial. También la solidaridad disminuye en intensidad si aquella contribución no tiene carácter progresivo.

— El principio de solidaridad no exige la uniformidad normativa ni una gestión tributaria centralizada. Sin embargo es preciso establecer medios de corregir posibles desviaciones en la legislación o en la aplicación de los tributos por parte de los entes regionales o locales.

II

1. La solidaridad fiscal en la Constitución

El análisis de la solidaridad fiscal dentro de la Constitución Española no puede limitarse a referenciar aquellos artículos en que aquel principio se menciona de una manera explícita, sino también aquellos que, de alguna manera, señalan cuál sean los objetivos que pretenden conseguir, sus componentes y el grado de intensidad que la Constitución pide a la solidaridad fiscal.

Parece necesario mencionar, en primer término que el principio de solidaridad ocupa un lugar destacado dentro del texto constitucional, que se trata del elemento aglutinante de la configuración de la nación. La inevitable tensión entre la unidad y la fuerza centrífuga que comporta la idea autonómica de las regiones tiene como componente cohesivo el principio de solidaridad. Por tal razón aparece inmediatamente en su articulado —art. 2.º— y vuelve a repetirse reiteradamente en el título VIII al referirse a la Organización Territorial del Estado.

La primera mención, como decimos, se hace en el artículo 2.º refiriéndose a la que hemos llamado solidaridad *interregional* como consecuencia lógica del lugar donde se inserta. En este

artículo el principio tiene carácter genérico, no se refiere a ninguna parcela específica de las relaciones entre regiones, es una noción omnicompreensiva.

Aunque la solidaridad a que se refiere el artículo citado es la interregional no parece que sea una categoría distinta o contrapuesta de la solidaridad interpersonal, sino una forma de realización de la solidaridad en general. El artículo 156 se refiere —precisamente al referirse a las autonomías financieras— a la solidaridad entre todos los españoles que debe realizarse tanto interpersonalmente cuanto a través de las regiones que constituyen su entorno territorial y comunitario próximo. Lo mismo cabe decir de los artículos 130 y 131.

Que el contenido más visible de la solidaridad es de carácter económico lo prueban los distintos preceptos de la Constitución que a ella se refieren. El artículo 138 es el fundamental por cuanto atribuye al Estado la obligación de garantizar la realización efectiva de aquel principio y señala cuál es el objetivo o meta: el equilibrio económico entre las diversas partes del territorio español. Contiene este precepto diversos componentes que conviene resaltar muy brevemente.

1.1 *Equilibrio interregional, no uniformidad*

En primer lugar nos parece que el artículo 138 huye de la expresión igualdad interregional como meta de la solidaridad y prefiere utilizar el término equilibrio —con la adjetivación de adecuado y justo— para no dar pie a la identificación de la igualdad con criterios uniformistas. Los conceptos empleados son difusos y no podría precisarse con exactitud su contenido, pero sí dan un atisbo de los cauces por los que discurre el texto constitucional. Equilibrio, en el terreno económico, da idea de la existencia de unas corrientes recíprocas de bienes y servicios, de riqueza y rentas, que propenden a equipararse. Sucede en el comercio entre países; se supone equilibrado cuando las corrientes importadoras y exportadoras se igualan sustancial y cuantitativamente. Al referirse al equilibrio económico como objetivo a conseguir por realización de la solidaridad quiere decirse que en tanto haya diferencias de nivel económico —para el

que no hay medidas exactas pero sí índices expresivos de carácter general, como la renta regional o el producto bruto y otros más específicos referidos a ciertos servicios o determinados consumos, etc.— la solidaridad deberá producir una corriente compensadora en dirección a los territorios menos desarrollados. La Constitución no supone la uniformidad, reconoce las diferencias que pueden existir entre los diversos estatutos de autonomía que se adecuarán a las singularidades de cada región. Sin embargo, tales estatutos no pueden significar un obstáculo para que se compensen los desequilibrios entre los diversos territorios y menos aún ser instrumento para consolidar las diferencias existentes entre regiones ricas y regiones pobres.

1.2 *El hecho insular*

El artículo 138 pone de relieve el hecho insular como justificativo de una llamada especial a la solidaridad, a una solidaridad más intensa. El hecho insular por lo que tiene de circunstancia distanciadora y aislante, recaba, por sí solo, un trato preferencial y unas peculiaridades que si en otras partes del territorio pudieran tener carácter de privilegio no es tal en el caso de las islas.

1.3 *Ausencia de privilegios*

El mismo artículo dedica un último inciso a prohibir los privilegios económicos o sociales dentro de los Estatutos autonómicos. Por su encuadramiento dentro del texto constitucional y la rotundidad con que se expresa la prohibición, adquiere ésta especial relevancia y exigirá, sin duda un esfuerzo a la hora de elaborar los Estatutos de Autonomía y de carácter interpretativo por parte del Tribunal Constitucional. Un régimen privilegiado significa el atentado más directo a la solidaridad, a uno de los principios básicos de la Constitución, pues afecta a los derechos de la persona en cuanto individuo y en cuanto miembro de una comunidad autónoma y a la propia forma del Estado. No cabe desconocer la dificultad que encierra una interpretación concreta de ésta norma, máxime en un tema tan sensible

y donde las fronteras son tan imprecisas o susceptibles de controversia. Es un hecho que no puede ocultarse que el sistema de conciertos y convenios económicos —hoy existentes en algunas regiones y reclamados por otras— serían un punto crucial, el verdadero caballo de batalla, aunque no agoten el contenido del precepto citado.

1.4 *Efectividad de la solidaridad*

Y, finalmente el artículo 138 pone al Estado como garante de la realización *efectiva* del principio de solidaridad. No bastará con que, formalmente, los respectivos Estatutos autonómicos respondan en sus formulaciones y esquemas a la idea de solidaridad. Será necesario que tales esquemas trasciendan a la vida real y tengan efectiva aplicación. Ello equivale a otorgar al Estado —a través de los órganos correspondientes— unas atribuciones de supervisión y coordinación en la gestión, funcionamiento y aplicación de los regímenes autonómicos.

2. Remoción de obstáculos para la realización del principio

Establecido el principio de solidaridad y su finalidad última, equilibrio y equiparación entre las diversas regiones y a través suyo, de todos los españoles, la Constitución deja ver cuáles son algunos obstáculos que puedan debilitar la realización de aquel principio y trata de eliminarlos.

2.1 *Libertad de circulación de bienes y servicios*

Es evidente que la Constitución siente especial preocupación por cualquier obstáculo a la circulación de bienes y servicios. Entiende que la solidaridad tiene una manifestación primera y es la libertad de desplazamiento y ubicación de las personas y la circulación de los bienes. El texto constitucional considera, con razón, que una de las manifestaciones más insidiosas contra la so-

lidaridad y la comunidad es el levantamiento de obstáculos al trabajo de las personas discriminando contra su ejercicio cualquiera que sea el lugar elegido para desarrollarlo y la oposición de barreras al tráfico de bienes entre regiones, dificultando su movilidad. Por ello a continuación de los dos artículos que establecen y desarrollan el principio de solidaridad —arts. 138 y 156— se establece la prohibición de barreras y, específicamente de barreras tributarias —arts. 139 y 157.

Desde el punto de vista fiscal estos preceptos implican el rechazo de cualquier tipo de arancel o derecho entre regiones. La historia fiscal española es pródiga en la creación de aranceles interiores, con los consiguientes efectos distorsionadores del tráfico, que han nacido a veces como manifestación de insolidaridad o como respuesta a situaciones fiscales que, disfrutadas por algunas regiones españolas, consideradas privilegiadas, han motivado la creación de fronteras fiscales con pretensiones de restablecer la justicia fiscal o, simplemente como medida de retorsión.

Pero, además, las normas que ahora comentamos pueden significar una dificultad seria para el establecimiento de una imposición indirecta de carácter autónomo. No puede olvidarse que la imposición sobre el tráfico de bienes y servicios tiene influencia importante para encauzar su consumo. Ni que decir tiene que una imposición autónoma de este tipo, dentro de la esfera regional, puede significar una discriminación grave, tan grave como un derecho de arancel, si se pergeña discriminatoriamente. Por ello, la imposición sobre el tráfico o sobre determinados consumos en la órbita regional tendría que estar supeditada a un proceso de armonización muy vigilante para evitar el escollo constitucional.

En definitiva, se reproduce en la Constitución española la problemática que se plantean hoy en el seno de la Comunidad Económica Europea sus países miembros y se resuelve de la misma manera: supresión de barreras fiscales y armonización prioritaria de la imposición indirecta como medida perentoria para crear un sentido verdaderamente comunitario.

2.2 Principio de territorialidad

El mismo artículo 157 establece, en el número 2, otra limitación al poder tributario de las Comunidades autónomas: no podrán éstas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio.

No resulta fácil dar la exacta medida del alcance del precepto citado. Parece querer definir las facultades tributarias de los entes autonómicos asentándolas sobre unos criterios estrictamente territoriales. Ello significaría, de ser así, que los tributos establecidos por las comunidades autónomas tendrán siempre carácter cédular, gravando solamente rentas y bienes que tengan su fuente o radiquen dentro de su territorio. Ello excluye, o limita fuertemente, la posibilidad de imposiciones de carácter global, basadas en el criterio de residencia, omnicomprensivas de todas las rentas cualquiera que sea el lugar donde esté situada la fuente de aquéllas. Significa una limitación importante el poder tributario autónomo. Obligaría a revisar algunos sistemas fiscales de regímenes denominados forales que cuentan hoy con figuras impositivas que exigidas sobre el criterio de la vecindad —asimilable en todo el criterio de residencia— permiten el gravamen de rentas con fuentes fuera de su ámbito territorial.

Esta limitación de las facultades tributarias autonómicas pueden considerarse como una medida cautelar tendente a evitar discriminaciones fiscales respecto de bienes o rentas situados o con origen fuera de los lindes del territorio autónomo. También intenta evitar que sobre unas mismas rentas o bienes puedan incidir los sistemas tributarios de dos o más comunidades autonómicas, produciendo una doble o múltiple imposición. Ambos propósitos son encomiables y deben cumplirse para que el instrumento fiscal no pueda ser utilizado atentatoriamente contra la circulación de bienes, la equidad y la solidaridad, en suma.

Pero al propio tiempo, supone, como decimos, una grave limitación de poder tributario de los entes autonómicos por cuanto sus posibilidades de gravar las rentas o los patrimonios de forma global y personal se circunscribe al establecimiento de recargos o porcentuales exigidos sobre las cuotas de los impuestos esta-

tales. Una interpretación rígida de este precepto constitucional es una traba para dotar a los regímenes fiscales autonómicos de un carácter progresivo.

3. Los principios de capacidad, progresividad y armonización

Desde el ángulo de la *intensidad* de la solidaridad fiscal, el artículo 31 del texto constitucional establece dos directrices esenciales que debe seguir el sistema tributario: adaptarse al principio de capacidad de pago y a los criterios de igualdad y progresividad. Rechaza, pues, el método de beneficio —es decir aquel que pone en relación el impuesto con los servicios que se reciben, como su contrapartida— y niega también el criterio de la proporcionalidad para inclinarse decididamente por una imposición progresiva. Creemos que la Constitución Española al pronunciarse en favor de ambos principios acierta plenamente y sitúa al sistema tributario en línea para que la solidaridad se realice con toda eficacia.

No se refiere la norma citada a los esquemas fiscales de los entes autonómicos sino al sistema tributario, considerado en general, que estará integrada por el estatal y los esquemas particulares de los territorios autónomos y los entes locales. Los cuadros fiscales de los entes autónomos y locales deben coadyuvar a dotar de virtualidad los principios dichos en la medida de lo posible, o al menos, no contrarrestar —con sistemas regresivos— las finalidades del sistema general.

Las apuntadas limitaciones que el texto impone a los entes autónomos para crear, dentro de su esfera tributaria, impuestos de carácter personal y comprensivo, no facilita desde luego que sus cuadros tributarios se adapten a los principios de capacidad y progresividad de forma completa, aunque sí coadyuvar a la aplicación de aquellos principios dentro del sistema general.

La armonización y congruencia entre todos los cuadros fiscales autónomos o locales es un requisito importante para evitar desviaciones excesivas que puedan implicar una tributación divergente para los ciudadanos residentes en unos u otros territorios, lo que implicaría la ruptura con otro de los principios tributarios básicos: el de igual de tributación cuando las capaci-

dades de pago son iguales. Esta necesidad de armonización se salvaguarda en el texto constitucional, en el artículo 150 número 3: «El Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general. Corresponde a las Cortes Generales, por mayoría absoluta de cada Cámara la apreciación de esta necesidad.»

Finalmente, la Constitución atiende a la vertiente del gasto público creando en el artículo 158 un Fondo de Compensación interterritorial con la finalidad concreta de corregir posibles desequilibrios no sólo entre territorios autónomos sino también entre provincias. Nada más dice el texto legal sobre el mencionado Fondo ni sobre la forma o criterios de distribución. Las Cortes Generales tienen frente a sí una tarea difícil pero alentadora para fijarse unos criterios justos de distribución.

En ningún caso —ni para los ingresos tributarios y menos aún para el gasto redistributivo— la Constitución ha perfilado con detalle los cauces de realización de la solidaridad. Ha sentido a lo largo del texto ciertos principios que deben ser suficientes. Una mayor precisión hubiera, quizá, cerrado el camino a la multiplicidad de soluciones que pueden darse respetando la solidaridad. En este sentido conviene recordar que países con más experiencia en el pluralismo impositivo —como Estados Unidos de América, caso típico con gran riqueza de alternativas a lo largo de su historia fiscal— no han encontrado soluciones inconcusas para todo tiempo, sino que con pragmatismo y por vía de aproximaciones sucesivas cabe ir encontrando los cauces más adecuados para hacer realidad la solidaridad.

III

1. Aplicación del principio de solidaridad al modelo español

No dibuja la Constitución un esquema claro y preciso de relaciones fiscales entre el Estado, las Comunidades autónomas y los entes locales. No ha querido prejuzgar cuál o cuáles pueden ser

el juego de los tributos en los distintos ámbitos y deja, pues, margen amplio para que puedan diseñarse situaciones diversas y puedan, con el tiempo, irse adoptando nuevas modalidades o introducir las correcciones que se consideren pertinentes. El sistema fiscal es un cuerpo vivo que nunca permanece anquilosado y debe adaptarse a las mutaciones incesantes de la realidad, también viva de la comunidad.

El artículo 133 afirma el principio general de que la potestad originaria para establecer tributos corresponde al Estado en exclusiva. Esta afirmación de la soberanía tributaria, atribuyéndosela con carácter preeminente al Estado —de singular importancia, sin duda—, no es óbice para que, como se reconoce en el propio artículo, las Comunidades autónomas y las Corporaciones locales, puedan asimismo, establecer —con potestad tributaria derivada o de segundo grado— y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y Leyes.

El artículo 157 admite un amplio cuadro de recursos tributarios para las Comunidades autónomas; desde los impuestos que ceda el Estado, sus impuestos propios, hasta los recargos y otras participaciones en los impuestos estatales amén de las tasas y contribuciones especiales.

La Constitución no distribuye las competencias tributarias por razón del carácter de los impuestos —directos o indirectos— o por razón de la materia gravada —renta, herencias, consumos específicos, etc.—. De suerte que a la vista del artículo que comentamos no hay deslindé alguno y cabe la superposición de figuras impositivas —estatales y de las comunidades autónomas—. Sin embargo, conviene recordar las limitaciones a las que anteriormente hemos aludido para situar en sus justos términos esta amplitud del artículo 157, limitaciones que —siempre a nuestro juicio— supone un cercenamiento importante de la gama tributaria que el artículo muestra, sobre todo en materia de imposición indirecta y de los impuestos generales.

Las Constituciones de otros países ofrecen soluciones muy dispares. Algunas —entre los países con estructura federal— señalan una distribución de competencias por impuestos entre la Federación o Confederación y los estados; otras —incluso en Esta-

dos Federales— el texto constitucional no hace distribuciones concretas. En todos los casos ha sido la praxis la que ha ido acomodando la atribución de impuestos a unos u otros entes aun a trueque de suponer el texto constitucional. La Constitución española, como decimos, ha preferido no encerrarse en un esquema de atribuciones tributarias. Nos parece un acierto, máxime cuando inicia un camino nuevo como es el de la configuración regional o de autonomías generalizadas. Sólo la aprobación de los distintos Estatutos de autonomía irá perfilando cuál ha de ser la configuración de nuestra fiscalidad.

1.1 *Distribución de la potestad tributaria*

Sin embargo, la Constitución deja entrever —como hemos señalado— ciertas limitaciones al poder tributario de las Comunidades autónomas y, sobre todo, al colocar los esquemas tributarios bajo la sombra del principio de solidaridad, hace posible aventurar —con amplios márgenes para el error— cuáles puedan ser en el futuro las líneas a que se ajusten las distintas potestades tributarias.

Dentro de los esquemas posibles (4) y partiendo de la base que tanto el Estado como los entes autónomos deben ejercer su potestad tributaria para cumplir los fines que la propia Constitución les atribuye, nos parece que el texto ha previsto un marco donde los impuestos más generales habrán de ser normados y exigidos por el Estado.

No parece posible una separación tajante entre las fuentes imponibles del Estado y las de las Comunidad al menos por lo que toca a las fuentes importantes —renta, patrimonio, comercio. Es decir, no cabe a nuestro juicio que el Estado se reserve el gravamen de las rentas o del patrimonio y abandone, para ser gravado por las Comunidades, el tráfico de mercancías y servicios, o viceversa.

(4) Un estudio muy completo sobre los criterios de distribución de las potestades tributarias analizando con una sistemática muy clara las distintas combinaciones, así como las soluciones de las Haciendas Federales en Suiza, Estados Unidos, Argentina, Brasil, Canadá y Alemania, ha sido realizado por FÉLIX DE LUIS y LUIS DEL ARCO en su obra *La distribución de los Impuestos en una Hacienda Federal*. Instituto de Estudios Fiscales, 1978.

Es factible, por el contrario, que tanto el Estado como las Comunidades Autónomas compartan parcialmente algunas fuentes impositivas. Cabe, en efecto, que las Comunidades graven, al propio tiempo que el Estado y como imposición propia, parte de la renta, parte del patrimonio o parte de la actividad negocial que es objeto de imposición por el Estado, si bien este último lo hará de forma global. Admitida esta posibilidad para la que no hay obstáculo constitucional veremos más adelante cómo puede configurarse esta imposición autónoma.

Nos parece, sin embargo, que las fuentes de ingresos impositivos más importantes, probablemente, para las Entidades Autónomas, procederán de los recargos sobre impuestos estatales, de las cesiones de los rendimientos de impuestos estatales.

1.2 *La imposición personal*

Los impuestos personales sobre rentas y sobre el patrimonio entendidos de forma integral, esto es, los Impuestos Generales sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades, sobre el Patrimonio Neto y sobre Sucesiones, sólo son exigibles por el Estado.

Parece indicarlo así el ya citado artículo 157 que impide a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio. El alcance real de esta limitación no nos parece claro. Se refiere, con terminología un tanto extraña, a *medidas tributarias* para designar, según creemos, el gravamen o la imposición y se concreta en los *bienes* para comprender, pensamos, no sólo a los bienes en un sentido físico y patrimonialista, sino también los derechos y rentas. Si esto es así resulta difícil para las Comunidades Autónomas establecer en sus territorios respectivos una imposición global, tanto si es sobre la renta (Personas Físicas y Sociedades) cuanto sobre el Patrimonio o Sucesiones. Estas figuras tributarias solo adquieren carácter personal cuando se gravan todas las rentas o todo el patrimonio, cualquiera que sea el lugar de la fuente de renta o donde radique el patrimonio.

Desde el punto de vista de la solidaridad, interregional e interpersonal, es conveniente que tales Impuestos tengan una

dimensión estatal. La solidaridad pide la adaptación de los Tributos a la capacidad de pago y la adopción del criterio progresivo para la fijación de las alícuotas tributarias.

Ambos principios se recogen en la Constitución como hemos indicado más arriba. Pues bien, sólo cuando un impuesto se configura con carácter personal —lo que exige tener en consideración toda su renta o patrimonio— permite amoldarlo a la capacidad de pago del sujeto —persona física o moral— con consideración de sus circunstancias familiares y personales. Y sólo cuando la persona es contemplada tributariamente bajo esta perspectiva total cobra sentido pleno la imposición progresiva. Por ello, la exigencia de estos tributos con dimensión estatal nos parece un imperativo de la solidaridad.

Ello no es óbice, sin embargo, para que hubiera sido posible que estas figuras impositivas se exigieran *también* por las Comunidades Autónomas, a los residentes de sus territorios, coexistiendo con el Impuesto Estatal de la misma o parecida naturaleza. Así ocurre en algunos Estados Federales —el caso más típico es el de los Estados Unidos de América—. Desde el ángulo de la solidaridad la existencia de dos imposiciones paralelas puede suponer —y supone de hecho— un cierto debilitamiento de este principio básico. Si una Comunidad —un estado, en las naciones federales— exige un impuesto más elevado que otra, quiebra en la medida de tal diferencial el principio de igualdad ante las cargas tributarias y las ideas de igualdad y solidaridad son paralelas. Significa tal situación que unas Comunidades hacen menor esfuerzo fiscal que otras y este desequilibrio en la contribución a las cargas generales debe suplirse con una mayor presión sobre las otras Comunidades. De aquí que los países que mantienen tal coexistencia impositiva hayan arbitrado sistemas de perecuación o igualación a través de la imputación de los impuestos autónomos en el impuesto estatal (los sistemas de *tax credit* en el lenguaje anglosajón) (5). Estos sistemas tienen por finalidad igualar la imposición de los ciudadanos de suerte que la *suma* del impuesto autónomo (del estado federado) y el estatal (de la Federación) sea equilibrado

(5) Una descripción de los diversos tipos de *tax credit* en GEORGE F. BREAK (*op. cit.*, páginas 42 y 11). Igualmente en F. DE LUIS y L. DEL ARCO (*op. cit.*, pp. 40 y 11).

para todos en la medida de lo posible, para lo cual es necesario deducir de la cuota del impuesto estatal lo pagado a la comunidad autónoma. Todo ello con ciertos límites, pues si éstos no existieran podría producirse la desaparición del impuesto estatal (6) al ser absorbidas sus cuotas por los impuestos autónomos, lo que no parece deseable en ningún caso. También pretenden estos sistemas *incentivar* y *alentar* a las comunidades autónomas a exigir los impuestos hasta el límite de la imputación, pues de no existir el *tax credit* se produce una resistencia considerable en el ciudadano o soportar una superimposición y ello conduce al emperezamiento de las autoridades autónomas para exigir tales impuestos. No vamos a entrar en el estudio de los *tax credit* que supera los propósitos de esta ponencia y tiene un carácter técnico más propio de otro lugar. Sin embargo, nos parece obligado decir que aun con un sistema de imputación muy perfeccionado, la solidaridad no se salvaguarda del todo —o con toda intensidad— por cuanto un mayor nivel impositivo en una Comunidad implica mayores recursos para su propia esfera territorial, significa consecuentemente una mayor imputación en el impuesto estatal y, consiguientemente, una detracción equivalente de recursos del Presupuesto general lo que, indirectamente, significa menores disponibilidades para las comunidades menos ricas (8).

Por supuesto, este sistema de coexistencia impositiva compensa el debilitamiento de la solidaridad con la mayor autonomía que configure a las regiones o comunidades. No hay duda que el poder ejercer la potestad tributaria por medio de estos impuestos generales otorga a la región una autonomía que no

(6) Utilizamos la terminología adaptada a nuestra situación. Impuesto estatal es el exigido por el Estado y equivale al exigido por la Federación o Confederación en los países organizados de esa manera. Impuesto autónomo o de la Comunidad Autónoma o regional equivale al exigido por los Estados en los países federales. Es decir, en este caso se produciría la desaparición del impuesto federal.

(8) Los techos de imputación que puedan ponerse significan o una quiebra del principio de igualdad —si el techo no absorbe la imposición autónoma— o una mitigación de la solidaridad de imputar más a las entidades autónomas con mayor nivel impositivo. No compartimos, pues, la idea expresada por DE LUIS y DEL ARCO (*op. cit.*, pp. 283 y 11), que consideran adecuado modelo de descentralización la dotación a las regiones de impuestos sobre la renta —con carácter global—, tratando de coordinar el impuesto regional y el estatal por el sistema de *tax credit* o imputación. Factible, y en eso compartimos su opinión, que sí es posible la imposición parcial sobre determinadas rentas —hoy impuestos a cuenta— de carácter regional.

posee sin este poder. Es una opción política. Nos parece, que solidaridad y autonomía tributaria son dos términos que, como hemos dicho antes, suponen una tensión, una tirantez, cuyo punto de equilibrio es una decisión que cada pueblo adopta en su texto constitucional, y más aún a través de su historia fiscal, fluctuante.

Por otra parte, y al margen de la solidaridad, la duplicidad de impuestos generales tanto dentro de las regiones cuanto con carácter estatal plantea otro tipo de problemas de mucha trascendencia. Complejidad administrativa, burocratización y mayor coste, dobles imposiciones y su secuela de los sistemas para paliarlas, necesidad imperiosa y constante de armonización fiscal entre las regiones o Comunidades, competitividad en el otorgamiento de incentivos fiscales, etc., que lo hacen desaconsejable —en nuestra opinión— *hic et nunc* para el caso español. Creemos, además, que una imposición autónoma en el Impuesto sobre la Renta (Personas Físicas o Sociedades) o sobre el Patrimonio y Sucesiones no adaptaría el sistema fiscal español a las tendencias actuales que son de una progresiva *desfederalización* tributaria (8).

1.3 *La imposición sobre la cifra de negocios*

La imposición indirecta se compone actualmente —en la mayor parte de los sistemas fiscales modernos— por los impuestos sobre ventas en cualquiera de sus modalidades aunque prevalezca, cada vez más, el sistema de gravar el valor añadido, superando el impuesto acumulado en cascada y el impuesto monofásico en el estadio del fabricante —mayorista que presenta algunas dificultades—. Existe el sistema de imposiciones en la fase del minorista —el más perfecto— pero reducido a ciertos

(8) El doctor ALEJANDRO PEDRÓS ABELLÓ, en su estudio *Principios de la Hacienda Regional* (I. *Estudios Constitucionales*, 1978), manifiesta parecida opinión en este punto. En los coloquios sobre Hacienda Regional de la XXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero (Editorial de Derecho Financiero, 1976) se debatieron estos temas y, por mi parte, tuve ocasión de manifestar esta tendencia a la desfederalización y las dificultades de una imposición autónoma de carácter general que se compartieron por varios coloquiantes.

ALBERTO MARTÍNEZ GENIQUE: *Financiación de los Entes territoriales Autónomos* (E. Constitucionales, 1978), hace un estudio sobre las dificultades de la imposición sobre la renta con carácter autónomo.

países —USA, Canadá— que cuentan con una organización tributaria que les permite administrarlo, pues, de todos los sistemas de imposición indirecta, es éste el más difícil de gestionar.

El sistema de imposición indirecta español se integra hoy por un impuesto en cascada —el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (IGTE)—, pero la Reforma en curso prevé el cambio a la modalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

A la vista del texto constitucional, creemos que tanto en una como en otra modalidad —IGTE o IVA— resulta difícil admitir su *regionalización*. El artículo 157 impide adoptar medidas tributarias que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías y servicios. Aparte de la clara prohibición de barreras arancelarias interregionales, norma que dificulta, si no imposibilita, la implantación de un impuesto de ventas o sobre las cifras de negocio en la esfera regional.

La imposición sobre el tráfico o sobre ventas trata de gravar el consumo de bienes y servicios. Hoy viene admitiéndose que las mercancías deben soportar el impuesto del país donde se consumen y lo mismo debe decirse de los servicios. Es decir, deben gravarse en el país de *destino* (9), para lo cual es preciso que el país de *origen* proceda a la devolución de su impuesto en el momento de atravesar la frontera para que llegue limpio de carga fiscal al país de consumo donde se gravará, al importarse, por el impuesto allí establecido.

Esta problemática —tan simplemente expuesta— que constituye una fuente inagotable de problemas en el tráfico internacional se trasladaría al ámbito nacional si se procediese a la regionalización de los impuestos sobre ventas. La implantación de estos impuestos en la órbita regional supondría un dédalo de devoluciones de impuestos a la salida de las mercancías por la linde de cada región autónoma y la exigencia de impuestos compensatorios a la entrada de la misma mercancía por la divisoria de la región vecina. Es decir, se reproduciría todo el juego de barreras fiscales y medidas discriminatorias que se

(9) Sobre este punto véase la XVII Semana de Derecho Financiero dedicada al IVA (1969). En mi aportación *La neutralidad exterior y el Impuesto sobre el Valor Añadido*, p. 99, pongo en cuestión este criterio.

producen en el comercio internacional y que la Constitución prohíbe por dos veces.

La Reforma Tributaria prevé para un futuro más o menos próximo la implantación del IVA como impuesto sobre ventas, dentro de nuestro sistema fiscal. Aparte de sus ventajas intrínsecas, técnicas, el establecimiento del IVA es un imperativo de nuestra integración en el Mercado Común que cuenta con esta figura tributaria ya implantada en los países que integran la Comunidad como impuesto armonizado. El funcionamiento correcto del IVA no hace posible su regionalización. Es un impuesto que funciona sobre la mecánica de la sucesiva deducción del impuesto cargado en las «compras» —*inputs*— operada sobre el impuesto exigido en las ventas —*outputs*— a lo largo de todo el proceso inversión-fabricación-comercialización. Como este proceso se desarrolla siempre a lo largo y ancho del país sin que —salvo casos excepcionalísimos— el ciclo comience y muera dentro de una misma región, no cabe sino articular el IVA como Impuesto estatal para que el juego de las deducciones —y otros mecanismos que no vamos a detallar en estos momentos (10)— pueda funcionar.

Dentro de la imposición de ventas, sólo un impuesto concedido sobre la fase del detallista podría ser regionalizado, como ocurre en los países que cuentan con el impuesto de ventas como imposición regional de los estados federales. Sin embargo este tipo de imposición resulta de muy difícil administración y control. No creemos que, hoy por hoy, la Hacienda española pueda introducir esta modalidad de imposición.

1.4 Otros impuestos indirectos

La imposición indirecta más susceptible de regionalizarse está constituida, fundamentalmente, por aquella que grave ciertos consumos específicos y la que gravita sobre las transmisiones patrimoniales.

Nos parece que pudiera pensarse en la regionalización de algunos impuestos que pesan sobre algunos consumos o tenencia

(10) Piénsese en el mecanismo de las exenciones, de las reglas de prorrata, de la forma de verificar la deducción del impuesto sobre las inversiones, de la regla del tope.

de bienes o disfrute de algunos servicios. Quizá ello acomodará la imposición a la fisonomía de cada región. Ello no obstante, la imposición sobre ciertos consumos puede constituir—si la regionalización se hace sin ciertas cautelas—un trato discriminatorio y, por consiguiente, contrario al espíritu constitucional contra bienes o servicios producidos en otras Comunidades.

El actual Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales es un impuesto susceptible de regionalización por cuanto su deslinde territorial—aunque no carente de dificultades—puede hacerse con más facilidad porque operando sobre la propiedad inmueble, fundamentalmente, o sobre los actos societarios, el momento y lugar de acceso al Registro correspondiente pueden elegirse como momento y lugar para exigir el impuesto—convirtiéndose en un impuesto o derecho de Registro. Como en todos los impuestos, el de Transmisiones, aun regionalizándose, deben mantener unas líneas de sintonía para evitar que de darse grandes diferencias de tributación entre regiones puedan producirse desviaciones, por razones fiscales. Esta ha sido la preocupación también planteada en el seno del M. C. que propugna una armonización de los impuestos exigidos para la constitución de sociedades—conocidos por la terminología genérica de impuestos sobre la aportación de capitales—con el fin de evitar desplazamientos—artificiales, por razones fiscales—de unos países a otros.

1.5 *Ingresos tributarios fácilmente regionalizables*

Los recursos tributarios de las regiones o Comunidades Autónomas que con más facilidad pueden utilizarse para dotar de suficiencia financiera a estos entes son los recargos sobre tributos estatales y la cesión del producto de algunos impuestos.

La posibilidad del recargo sobre la cuota de los impuestos estatales tiene la gran ventaja de su sencillez. Tiene el grave inconveniente psicológico de ser un recurso muy poco «autónomo» porque depende de un impuesto normado y exigido por el Estado. Creemos que se trata de un inconveniente más aparente que real porque cualquier «impuesto autónomo» estará sometido a tales exigencias de armonización que tendrá menos visos de

regionalización que, probablemente, los recargos sobre impuestos estatales.

Los recargos son sencillos de exigir, fácilmente utilizables como instrumentos de coyuntura y bajo coste de administración, con lo que el temor a la burocratización —temor en cierto modo justificado cuando se habla de las Haciendas regionales— tiene menos razones de ser.

Las exigencias fiscales de carácter regional tienen la gran amenaza de poder utilizarse como armas para la atracción de inversiones, utilizable por los entes regionales. En esta «guerra fiscal», los recargos son los instrumentos fiscales más visibles por cuanto al operar sobre cuotas (o bases) uniformes para todos, su mayor o menor peso no queda enmascarado por la forma de calcular la base o la concesión de desgravaciones, etc. —es decir, por las técnicas liquidatorias con lo que puede ser más vulnerable a la crítica tanto de los administradores de la región cuanto de otras regiones. Aunque el inconveniente de que la fiscalidad se utilice como circunstancia alentadora o desincentivadora para la atracción de inversiones es predicable de todas las figuras tributarias, en el recargo este inconveniente se hace más visible. Será necesario mantener un cierto equilibrio en el nivel de exigencia de los recargos entre las diversas regiones.

La cesión de ciertos impuestos estatales, para atribuir su rendimiento a las regiones o Comunidades autónomas no es procedimiento nuevo dentro del sistema fiscal español. Así ocurre hoy con la Contribución Territorial Urbana y Rústica.

Mientras dentro de nuestro sistema coexistían los llamados impuestos cedulares o de producto con los impuestos generales, aquéllos eran más fácilmente desgajables y atribuibles a los entes locales o regionales. La tendencia actual —Reforma Tributaria— conlleva la eliminación de la imposición cédular, por lo que la cesión de los rendimientos de estos impuestos es menos identificable —son simples ingresos a cuenta de un único impuesto general, dentro del cual estos pagos pueden ser, incluso, objeto de devolución—. Ello no obsta para que sean cedibles, bien mediante su independización respecto del Impuesto General como ha ocurrido con las Contribuciones Territoriales, bien sin

tal independencia. Este último caso, más problemático, exige que recaiga sobre una fuente tributaria muy identificable con el territorio de la Comunidad y que el impuesto sea poco susceptible de traslación o repercusión directa o inmediata (11). Dentro de las posibles fuentes de renta —dividendos, intereses, beneficios, rentas personales, etc.— parece que los rendimientos del trabajo personal se identifican más con el territorio donde tales trabajos se desarrollan y el impuesto —o retención a cuenta— que los grave es susceptible de cesión —en todo o parcialmente— a la Comunidad, con más facilidad que otros gravámenes que graven rentas cuyo origen sea más difícil de identificar.

Lo dicho sobre la regionalización de los impuestos tiene un valor meramente indicativo, pues sólo sólo interesa en este trabajo destacar ciertos principios, pero no desarrollar una casuística y menos en estos momentos de profundo cambio fiscal y de otro orden.

Parece indudable que la asignación de recursos a los diferentes escalones tributarios —Estado, Comunidades, Entes Locales— exigirá una reordenación de tales ingresos y algunos de los impuestos hoy asignados a las haciendas locales —radicación, plusvalías, etc.— pueden sufrir un nuevo emplazamiento. No entra en este estudio analizar reajustes y las relaciones verticales entre las Haciendas regionales y locales, tema éste que pertenece a otras ponencias.

1.6 *Los conciertos económicos*

A la luz de la solidaridad, tema específico de esta ponencia, procede analizar muy brevemente el sistema —típicamente español— de los llamados, o mal llamados, conciertos económicos

(11) La doctrina de la repercutibilidad de los impuestos está en continua revisión y si hasta hoy se aceptaba (no sin discrepancias importantes) que los impuestos indirectos son repercutibles y no los directos, puede afirmarse que este criterio está hoy superado.

En el momento actual una parte importante de la Reforma Tributaria es ya realidad. Los impuestos a cuenta han dejado de existir. La imposición sobre la Renta (Personas Físicas y Sociedad) se han configurado con carácter general y las retenciones a cuenta no son más que un anticipo de un único impuesto.

cuyo contenido en detalle, origen y valoración históricos se hacen en otros trabajos.

A nuestro juicio el sistema de conciertos supone una quiebra de lo que entendemos por solidaridad.

En primer lugar, el concierto supone la aplicación, a escala regional, del llamado principio del beneficio, esto es, que la fiscalidad de la región o provincia concertada atiende sus servicios con el producto de sus ingresos fiscales. Su contribución —cupo— a los gastos generales del país tiene como substrato la retribución de los servicios generales que recibe de toda la comunidad. La relación, pues, impuesto-servicios recibidos es la filosofía subyacente en el régimen concertado.

Como ya hemos indicado, la solidaridad —para nosotros— sólo se realiza correctamente cuando se adopta el principio de capacidad de pago, lo que a escala regional o provincial significa que los impuestos satisfechos por la región en su conjunto tienen efectos redistribuidores, de suerte que la región más rica debe pagar más que proporcionalmente y por encima de los servicios que recibe —pues de otra suerte estamos ante un *do ut des* escasamente solidario— y las regiones más pobres deben recibir más de los que aportan.

En el sistema de conciertos, la idea que los preside tal y como se han realizado hasta hoy es justamente la contraria.

La historia de los conciertos en sus cifras desnudas, demuestra posiblemente, que ni siquiera se han llegado a adecuar a la teoría del beneficio, sino que las regiones concertadas han recibido muchos más servicios del común que su contribución a tales servicios.

Por otra parte, su contribución *negativa* a los gastos generales —lo que significa una contribución *excesiva* por las otras regiones— ha permitido una disminución de la carga fiscal global de las regiones concertadas. Este aligeramiento de la carga fiscal ha permitido un transvase de inversiones a tales zonas, provocando una desviación de recursos, que, obviamente, ha contribuido a acentuar desequilibrios entre las regiones.

La congelación de los cupos y la rigidez de su revisión durante muchos años, lejos de adecuar la aportación de tales

regiones a los gastos generales, a medida que se incrementaba el coste de los servicios —por razón de la inflación o de otras causas— ha producido un efecto contrario, es decir, una contribución regresiva.

Traemos a colación el tema de los conciertos económicos por no dejar coja una ponencia sobre el principio de solidaridad. Otras ponencias, dedicadas específicamente a este tema, lo desarrollan en toda su amplitud. Ello no obsta para que, de la misma forma esquemática, formulemos nuestra crítica al régimen de conciertos desde otro lado:

Técnicamente el sistema de conciertos nos parece primitivo y fuera de época. Hace inviable —caso de generalizarse— la creación de una fiscalidad, no ya moderna sino articulada en forma de sistema.

Una aplicación generalizada de los conciertos conduciría a una guerra fiscal entre regiones con efectos devastadores para el sector público y la infradotación de servicios públicos e infraestructura económica de toda la comunidad. No podemos, pues, recoger la idea de régimen concertado para todos. El sistema de federalismo fiscal propio de los Estados federales es técnica y racionalmente más aceptable que el sistema de conciertos y como opción política tiene plena validez, aunque, creemos, adolece de inconvenientes de articulación y hace más complejo y burocratizado el sistema fiscal y los mismos Estados federales propenden hoy a una desfederalización progresiva.

Una política de conciertos económicos no es congruente con la progresiva armonización de los impuestos que pide nuestro acercamiento a áreas económicas supranacionales.

Por otra parte, no puede olvidarse que gran parte de los impuestos que integran los cuadros fiscales de las regiones o provincias concertadas son pagados efectivamente —y a través de la repercusión legal o simplemente económica a través de los precios— por personas de otras regiones. La inversa también es cierta. Lo que no quiere decir que se produzca un efecto compensatorio completo sino que en la medida en que la corriente de bienes y servicios, sea mayor desde las regiones concertadas hacia las menos desarrolladas que la inversa, existe un

desplazamiento de la carga fiscal hacia fuera de la zona concertada.

Un concierto *económico* que sólo contempla el lado de la fiscalidad es manifiestamente incompleto. Para que fuera consecuente sería necesario incluir en el concierto aspectos financieros sustanciales como la disponibilidad del ahorro, divisas, financiación pública o con garantías públicas por no citar más que algunos de carácter puramente monetario.