

LA ARMONIZACION DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS REGIONALES EN ESPAÑA (*)

Por CESAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA

1

Cuando en los Estados federales se está produciendo un desplazamiento de los ingresos públicos, en general, y de los impuestos, en particular, desde los Estados miembros a la Federación, como ha comprobado Bickel.

Cuando en los Estados Unidos de Norteamérica, prototipo de organización federal, se aplica con generalidad y evidente peso la técnica de la distribución de los ingresos del Estado federal en favor de los Estados miembros.

Cuando el Informe Kilbrandon propone para Gran Bretaña una fuerte unidad en los ingresos públicos.

(*) Conferencia pronunciada en el Centro de Albacete de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, en el curso académico 1980/81.

Cuando la reforma constitucional de la República Federal Alemana dispuesta en 1969, siguiendo la idea del «federalismo cooperativo», establece un sistema tributario muy próximo al de unión, puro y simple.

En España surgen unas corrientes autonómicas en lo tributario que obligan a poner en circulación la idea de la «armonización» tratando de represar o atenuar su propia turbulencia.

Ahora bien, ¿por qué nace y qué es la armonización tributaria?

Importa destacar desde ahora que la armonización tributaria nace en el seno de la Comunidad Económica Europea, es decir, el proceso de armonización tributaria surge ante la necesidad de alcanzar el grado de integración económica a que aspira la Comunidad Económica Europea para crear un «mercado común» que tenga las características de un «mercado interno». Es decir, y como ha escrito Cartou, el objetivo general de la política tributaria de la Comunidad Económica Europea es hacer del Mercado Común un territorio fiscal unificado, sometido a una política, con reglas comunes que eviten toda distorsión y toda discriminación.

Se ha de insistir, por tanto, en que la armonización tributaria es un proceso que conduce al establecimiento de impuestos y de tipos de gravamen iguales en todos los países que forman parte de la Europa comunitaria. Y se plantea esta meta porque se parte de estructuras tributarias diversas que por ello son fuente de distorsiones económicas que afectan al libre juego de la competencia y que perturban la libertad de circulación y de establecimiento de las personas y de los bienes en el área comunitaria europea.

Bastan estas elementales notas caracterizadoras de la armonización tributaria para comprobar que la situación-término de la armonización coincide con la situación - origen del movimiento autonómico español que en estos días se está perfilando. Con otras palabras, España inicia el proceso autonómico con un «mercado interior», que su Constitución reafirma en varios de sus preceptos como límite económico de las autonomías que se establezcan por vía estatutaria. El «mercado interior», como todos saben, existe en tanto se dé la libre circulación de personas, mercancías y ca-

pitales; en tanto se admita la existencia de una sola moneda y en tanto sea uniforme la política económica en sus distintas ramas o modalidades. En su virtud se lanza la armonización tributaria como mecanismo que permita se cumplan los expresados requisitos en el orden tributario, y en cuanto son mínimos para que sobreviva el «mercado interior» o «común» en el naciente Estado de las autonomías.

Pero contando, como contamos, con un sistema tributario, ¿por qué hay que impetrar la fórmula de la armonización?; ¿qué va a suceder con nuestro sistema tributario que necesita de la armonización para ser recompuesto?; ¿qué clase de despiece amenaza al sistema tributario español para que se ofrezca el curalotodo de la armonización?; ¿qué confianza se tiene en que tenga vigencia efectiva el apartado 2) del artículo 139 de la Constitución Española, que proclama: «Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español»?

Para dar respuesta a las hondas preocupaciones que quedan enunciadas hay que examinar nuestro texto constitucional y comprobar en qué medida autoriza la existencia de sistemas tributarios distintos en el ámbito territorial que le es propio.

2

En primer lugar es oportuno enumerar en qué aspectos o en qué elementos pueden radicar las diferencias que establezca la heterogeneidad en los respectivos regímenes tributarios. Intentando simplificar este planteamiento, se mencionan los siguientes caminos de diferenciación:

— Ejercicio independiente de la potestad tributaria por las entidades públicas que la tengan atribuida.

— Ejercicio autónomo de la potestad legislativa respecto de la regulación concreta o pormenorizada de los tributos establecidos por el Estado, y

— Aplicación de las mismas leyes tributarias, pero con grados diferentes en la vigencia social de sus disposiciones, ya sea por

existir criterios interpretativos distintos, ya sea por tener desigual conocimiento de las capacidades económicas sobre las que incidan los correspondientes tributos.

Según esta pauta de análisis, me propongo recorrer los preceptos de la Constitución Española y dar contestación a la pregunta antes formulada.

Refiriéndome ahora a la potestad tributaria de las regiones españolas, es evidente que el artículo 133 de la Constitución Española asigna al Estado con carácter exclusivo la facultad de establecer los tributos mediante ley. Pero no es menos cierto que a renglón seguido el propio artículo 133 viene a rectificar tan terminante precepto, y dispone: «Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.»

Acudamos a la Constitución para determinar, o tratar de determinar, las facultades de las Comunidades Autónomas en orden al establecimiento de tributos. La mención genérica de las «leyes» podría llevarnos, dentro de su ambigüedad, a las leyes emanadas de las «Asambleas Legislativas» de las Comunidades Autónomas, a que se refiere el artículo 152 de la Constitución, aunque se remita a los Estatutos aprobados por el procedimiento del suspirado artículo 151. Cerrando esta cuestión, ha de agregarse que la espita legislativa en manos de las Comunidades Autónomas puede ser causa de importantes fricciones con el texto constitucional y puede asimismo crear situaciones fácticas de difícil y arriesgada corrección. Ello no sucederá con las Corporaciones Locales, aunque sean citadas en línea con las Comunidades Autónomas, porque para ellas no caben otras leyes que las del Estado, es decir, las aprobadas por las Cortes Generales. Mas volvamos a la Constitución para examinar su artículo 157.

El precepto constitucional que acaba de ser citado sólo contiene una fuente tributaria de la que podrán disponer las leyes dictadas por las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas: «sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales», como reza su apartado 1b).

Con esta cita acabo de negar a las potestades tributarias autonómicas toda facultad sobre los «impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado». Y se opina así, no obstante existir otros criterios de implantación regional, porque sólo se cede la recaudación de los expresados conceptos impositivos y demás recursos públicos. Si se cediese algo más que la recaudación, se estaría ante la hipótesis del tributo «propio»; si se cede «parcialmente» un impuesto, es indiscutible que la cesión sólo alcanza a su rendimiento recaudatorio, y si el precepto constitucional emplea como fórmula comprensiva la de «otras participaciones en los ingresos del Estado», es obvio que las expresiones anteriores también son de participación en los correspondientes ingresos recaudados por el Estado, como acontece en los Estados Unidos de América a partir de la Ley de 1972, que estableció las llamadas subvenciones incondicionadas, y que hizo suyo el plan del profesor Heller, propuesto en 1966. Queda, pues, fundamentado que la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas sólo puede alcanzar a los impuestos, tasas y contribuciones especiales «propios».

Sin perjuicio de este reconocimiento constitucional de la potestad tributaria regional, con los límites establecidos por la Constitución y por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (véase el apartado 3 del citado artículo 157), es oportuno reflexionar sobre la «tierra de nadie» existente y, por tanto, disponibles para que las Comunidades Autónomas establezcan tributos.

En cuanto a las tasas es evidente que, dada su naturaleza y la función económica que cumplen, bastará que la Comunidad Autónoma tenga competencia en la materia a que se refiera el respectivo servicio público, para que también tenga potestad para establecer la tasa como equivalente económico de los bienes facilitados y de los servicios prestados a quien los pida o los provoque. La tasa, no obstante su configuración tributaria, está tan próxima al «precio», que puede entenderse legitimada por la mera

prestación del correspondiente servicio público. Únicamente cuando entre en cómputo la capacidad económica del adquirente de los bienes públicos o del usuario del servicio público, a efectos de determinación del importe de la tasa, entiendo será necesaria la potestad tributaria para establecerla como queda dicho. En los demás casos, esto es, cuando la tasa sea contraprestación del particular en sentido conmutativo, bastará que la Comunidad Autónoma o la entidad pública de que se trate tenga competencia en la organización y en el funcionamiento del servicio público para que pueda establecer la «tasa» sin consumir un ápice de su potestad tributaria.

Respecto de las contribuciones especiales, ha de llegarse a la misma conclusión sobre el mínimo ejercicio de potestad tributaria que su establecimiento supone. La competencia en la realización de obras públicas y demás inversiones por parte de las Comunidades Autónomas lleva consigo la de imposición y reparto de las correlativas contribuciones especiales, con objeto de rescatar para la Hacienda Pública aquella parte de la financiación asimismo pública, que ha generado un beneficio en el particular afectado por la obra pública o por la instalación del servicio público.

Según lo que se acaba de exponer, resulta obvio que las Comunidades Autónomas, según las competencias que las reconoce la Constitución en sus artículos 148 y 150, entre otros, tienen amplias posibilidades de establecer «tasas» y «contribuciones especiales» por la vía del artículo 157-1-b) del propio texto constitucional.

Por el contrario, en materia de «impuestos», según ya he anticipado, se encuentran muy recortadas las posibilidades de establecimiento de los mismos, sin incurrir en duplicaciones totales o parciales de gravamen sobre las correspondientes capacidades económicas. Como hace años expuse refiriéndome a las Haciendas provinciales y municipales, no existen campos económicos susceptibles de imposición fiscal que no lo estén ya por el sistema tributario estatal, aunque éste no siempre consiga extraer las recaudaciones que aquéllos son capaces de rendir. En esta cuestión ha de salirse al paso de impuestos que se autotitulan nuevos por su denominación o por el parámetro elegido (piénsese en el

Impuesto sobre radicación), y, sin embargo, constituyen reales sobreimpuestos o superimpuestos, pues inciden en el mismo objeto imponible ya gravado por otro impuesto. No hay, entiendo, vacíos impositivos, sobre todo después de las leyes de los Impuestos de sociedades y sobre la renta de las personas físicas, que han cubierto la tradicional laguna de las plusvalías, cualquiera que haya sido el grado de perfección con que las respectivas disposiciones hayan sido redactadas. Decía, y repito, que no hay *res nullius* en el arsenal impositivo al alcance de las Haciendas territoriales. Como ya escribía el profesor Rafael Calvo en 1977, «la instrumentación de nuevos impuestos no parece viable por lo que (...) el establecimiento de impuestos sobre objetos imposables ya gravados (...), genera una superimposición o doble imposición interna...». Es decir, este profesor universitario se pronunciaba por el reparto de impuestos como solución más adecuada para la financiación regional.

Ahora bien, existan o no posibilidades de creación de nuevas figuras impositivas por parte de las Comunidades Autónomas sin incidir en las ya establecidas por el Estado y las Corporaciones Locales, lo cierto es que la Constitución Española reconoce a las Comunidades el derecho a «inventar impuestos», como gusta decir a la doctrina alemana cuando se ocupa de esta materia, que, por otra parte, hoy se niega a los Estados federales (Länder). Pero los impuestos «propios» de las Comunidades Autónomas han de cumplir los requisitos constitucionales. Nos referimos a los que siguen:

— El artículo 157, apartado 2), de la Constitución terminantemente previene: «Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso —refuerza— adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio...» Esta disposición constitucional circunscribe la potestad tributaria regional a su propio ámbito espacial, pues el vocablo «bienes» ha de ser entendido en su acepción amplia, como es empleado en el Derecho contractual y en la doctrina para evitar la doble imposición internacional. Al enmarcar la potestad tributaria regional en el ámbito territorial de la respectiva Comunidad Autónoma, como, por otra parte, especifica la Ley Orgánica de Financiación de las Autonomías recientemente promulgada, no hace otra cosa

la Constitución que reiterar un principio de validez universal sobre ejercicio de la soberanía política en los órdenes penal, tributario, procesal, etc.

— El citado apartado 2) del artículo 157 de la Constitución que acaba de ser examinado, aún admite otras consideraciones. Aludo a la naturaleza de los impuestos «propios» de las Comunidades Autónomas que quedan así enclaustrados. Se ha de entender que estos impuestos serán reales, es decir, no personales, pues sin perjuicio de que todo impuesto personal (sobre la renta, sobre el patrimonio o sobre el gasto) permite que su cuota sea prorrateada entre los territorios en que radique la correspondiente fuente económica (renta, patrimonio o gasto), nadie discrepará respecto de la complejidad de su exacción desde cualquier punto de vista: declaración, inspección, distribución. Por tanto, las Comunidades Autónomas sólo podrán «inventar» impuestos reales, y éstos, necesariamente, implicarán una doble imposición respecto de los gravámenes personales del Estado, como ya se está denunciando con la Contribución urbana, entre otros, de la imposición municipal. No oculto, sin embargo, que pueden convivir el Impuesto estatal sobre la renta de las personas físicas con los impuestos de la misma clase que puedan establecer como impuestos «propios» las Comunidades Autónomas—así sucede, por ejemplo, en los Estados Unidos de América—, pero, aparte de las técnicas a aplicar para evitar sus efectos negativos, piénsese que constituirían un «vaciado» del tributo estatal, con pérdida notoria de su eficacia al servicio de la redistribución de la renta nacional y de la política económica en pro del ahorro y de la inversión de las unidades familiares.

El mencionado artículo 157 de la Constitución contiene otra prohibición más: Que las medidas tributarias a adoptar por las Comunidades Autónomas tampoco «supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios». Esta limitación se proyecta, fundamentalmente, sobre la imposición indirecta, y para ésta recaba, por tanto, iguales estructura y tipos de gravamen. Cualquier otro impuesto sobre el consumo familiar o sobre consumos específicos (mercancías o servicios) susceptibles de circulación en el espacio resultará afectado por la referida disposición constitucional. Habrá que acudir a consumos en

«circuito cerrado» y que no se acumulan al correspondiente impuesto general o nacional. También en esta vertiente de la imposición prevalece el criterio territorial, que a su vez restringe en importante medida las elecciones impositivas de las Comunidades Autónomas.

— El artículo 138, apartado 2), de la Constitución no es de contenido tributario, pero ha de ser aquí citado por su implicación en el orden tributario. Este precepto advierte: «Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales». Pues bien, cualquiera que sea el alcance que se dé a la palabra «privilegio» en sus proyecciones económica y social, es indudable que los impuestos han de cuidar que tales situaciones no se produzcan en el ámbito de cada una de las Comunidades Autónomas, ya sea por reducción del gravamen, ya sea por excesos de gravamen que originan el privilegio en las restantes regiones. En todo caso, el texto constitucional que se anota sale al paso de toda discriminación favorable u odiosa que quiebre el principio de igualdad contenido en el artículo 14 de la Constitución: «Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.» Y a este principio político de igualdad ante la ley, habría que sumar el principio tributario de generalidad que tan gravemente se vería afectado con la existencia de privilegios—o diferencias injustas—, como ya está sucediendo en materia de «mínimo exento» en rendimientos del trabajo personal o, lo que es igual, de devolución del gravamen retenido o a retener como si se tratara de un impuesto negativo sobre la renta.

— El apartado 2) del artículo 9 de la Constitución, entre otros que no se citan, no sólo establece la igualdad entre los ciudadanos, sino que encomienda a los poderes públicos—entre ellos, las Comunidades Autónomas—que la igualdad sea real y efectiva, esto es, en su sentido material y dinámico. Este mandato constitucional no cabe duda que condiciona de modo estricto el uso de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas.

Sin más consideraciones y con el solo examen de la Constitución Española, se llega a una primera conclusión: Que los preceptos constitucionales condicionan o encorsetan de tal modo el ejercicio de la potestad tributaria por parte de las Comunidades Autónomas, que las tasas, contribuciones especiales e impuestos por ellas establecidos con el carácter de «propios» no necesitan de medida alguna de «armonización», porque en su propio establecimiento ha de observarse la unidad de un sistema tributario nacional consolidado, siempre, claro está, que se respeten en su letra las disposiciones de la Constitución en vigor.

Después de este rápido análisis de la Constitución en la materia que nos ocupa, corresponde comprobar si la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, dictada al amparo del artículo 157-3) de la Constitución, ha reiterado o no estos principios constitucionales al ser por ella desarrollados.

La Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas reafirma la competencia de estas entidades públicas en materia financiera, añadiendo los Estatutos de cada una de ellas, como una fuente legal más de las que amparan su potestad tributaria, es decir, además de la Constitución y de las leyes.

Reafirma asimismo los principios constitucionales antes aludidos y que presidirán la coordinación de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas con la Hacienda del Estado. Y al mejor servicio de esta coordinación, crea un Consejo de Política fiscal y financiera de las propias Comunidades Autónomas, cuya composición no apunta siquiera un *primum inter pares*.

También desagrega las rúbricas de ingreso que contiene el artículo 157-1) de la Constitución antes comentado, y ocupándose de los «tributos que establezcan las Comunidades Autónomas» advierte que «no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado». La expresión de la Ley Orgánica a que acabo de dar lectura no puede ser más desafortunada, pues los tributos no se identifican por su «hecho imponible», sino por

su objeto imponible, según antes he postulado. Dos impuestos radicalmente distintos, como son el de sociedades y el de valor añadido, podrían establecerse con un mismo «hecho imponible»: el valor añadido. Como es bien sabido, el «hecho imponible» como generador de la correspondiente obligación tributaria procura y consigue que el respectivo impuesto grave la correlativa materia imponible o capacidad contributiva, pero a ello no obsta que «hechos imponibles» distintos sirvan para gravar una misma capacidad económica o contributiva. Ha de reconocerse, no obstante, que el artículo 9 de la propia Ley Orgánica es complementario del que censuro, y sitúa las incompatibilidades impositivas de las Comunidades Autónomas y el Estado donde realmente hay que establecerlas: en los rendimientos, en los productos, en las adquisiciones gratuitas y en los elementos patrimoniales. Pero esta enumeración, a fuer de especificativa, es insuficiente, pues queda fuera de ella una materia imponible tan solicitada por la imposición española, como es el gasto o consumo de las unidades familiares.

Es de aplaudir el que se reconozca corresponde al Estado el ejercicio de la potestad tributaria originaria, pues aunque esta categoría conceptual está en franca crisis para la doctrina científica, la Ley Orgánica que anoto la dota de virtualidad jurídica, pues admite que el Estado establezca tributos sobre «hechos imponibles» gravados por las Comunidades Autónomas, aunque ello dé lugar a medidas de compensación o coordinación en favor de estas últimas.

También ha de destacarse que para esta Ley Orgánica, la cesión de tributos por el Estado a las Comunidades Autónomas equivale a cesión del «producto» que corresponda y, además, exige una «ley específica», no bastando, por tanto, un precepto del respectivo Estatuto para que la cesión de la recaudación se lleve a ejecución.

Otros preceptos de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas, a cuya mención he de renunciar, confirman la primera conclusión que antes he formulado: Que la observancia de la Constitución y de la referida Ley Orgánica por parte de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas,

es techo suficiente para que no sean necesarias medidas de armonización que impidan la existencia de distorsiones económicas en las relaciones internas españolas.

Séame permitido ahora un inciso en torno a la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas, en cuanto de lo que se diga pueden derivar situaciones o normas necesitadas de medidas de armonización.

Me refiero a la brecha que ha abierto la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas a costa de las Corporaciones Locales, siempre llamadas de este modo para eludir el conflictivo tema de la desaparición, por absorción, de las Diputaciones provinciales.

Así como la Constitución guardó prudente silencio sobre las Haciendas locales, limitándose a reafirmar su autonomía financiera, a revalidar la existencia de tributos «propios», a mantener sus participaciones en tributos del Estado y a apuntar su participación en los tributos de las Comunidades Autónomas, la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas ha operado en sentido inverso, pues en su artículo 6, apartado 3), prevé: «Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple.»

Esta autorización en favor de las Comunidades Autónomas abre importantes e insospechadas vías de exacción de tributos «propios», aunque de momento parece condicionarse su ejercicio a que la nueva legislación de Régimen Local prevea su uso y limite su alcance. Cuando así suceda, las Comunidades Autónomas se situarán en el puesto de las Corporaciones Locales y establecerán, liquidarán y recaudarán los tributos que la legislación estatal reservaba a Diputaciones Provinciales y Ayuntamientos. Esta segunda serie de tributos «propios» de las Comunidades Autónomas habrá de ajustarse en su ámbito y en su altura a la Ley del Estado, por lo que no deberán darse otras superim-

posiciones o sobreimposiciones—y descartamos las dobles imposiciones—que las toleradas por la Ley estatal, que, por tanto, llevarán implícitas las medidas de armonización que en su caso sean procedentes respecto del sistema tributario de la propia Hacienda general o estatal.

Las Haciendas Locales asisten en una oportunidad histórica más, como espectadoras en el reparto de los tributos residuales respecto del sistema estatal. No ha de ocultarse que la Ley Orgánica, objeto de constante cita, dispone que «en todo caso deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales—repite la Ley—no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro». Pero con independencia de tales compensaciones económicas, tengo por seguro que el mayor impulso, los mejores medios personales y materiales y los acicates políticos de las Comunidades Autónomas determinarán un importante traspaso de recursos desde las Corporaciones Locales a dichas entidades autonómicas, con paralelo sometimiento de aquéllas a éstas, pues nadie pone en duda que donde no hay autonomía financiera tampoco hay autonomía política. A las Corporaciones Locales corresponde declarar, en su día, qué dependencia es preferible: la de un Estado paternalista sin preocupaciones territoriales, o la de una Comunidad Autónoma ávida de medios financieros para proporcionar bienes y servicios públicos a quienes, por otra parte, los demandan sin más límite que la «tasa» o el «precio»..., si no se financian mediante impuestos.

3

Como se recordará, al plantear el tema de que me ocupo, el ejercicio autónomo de la potestad legislativa por las Comunidades territoriales podía ser causa de distorsiones y de desigualdades que afecten a los principios constitucionales objeto de constante alusión y, en su consecuencia, serían necesarias medidas de armonización interna.

Es notorio que, según la Constitución, pueden dictarse leyes territoriales por las respectivas Comunidades Autónomas, y que

asimismo pueden referirse a la materia tributaria en cuanto ésta sea de su competencia. Los llamados tributos «propios» constituyen el indiscutido campo de regulación jurídica por parte de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, que dispongan de este órgano por haber utilizado la vía del artículo 151 de la Constitución. No obstante, la potestad legislativa de las Comunidades Autónomas en lo tributario está condicionada por los mismos principios constitucionales que afectan al propio Estado: el de legalidad, el de justicia, el de igualdad, el de unidad del sistema tributario, etc.

La Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas es más explícita, como corresponde a un texto legal que desarrolla la Constitución. Su artículo 17, apartado b), atribuye a las Comunidades Autónomas la regulación —cito literalmente— del «establecimiento y modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria».

Si ahora enlazamos las facultades de la potestad tributaria con las de la potestad legislativa, en cuanto esta última es el instrumento idóneo de la potestad tributaria con arreglo al principio de legalidad o de reserva de Ley, es incuestionable que se llega a conclusión análoga a las antes expuestas. A saber: Que el ejercicio autónomo de la potestad legislativa por parte de las Comunidades autónomas en materia tributaria, siempre que no desborde el marco constitucional y el de dicha Ley Orgánica, no puede romper la unidad o la estructura del sistema tributario nacional, por lo que no serán necesarias medidas de armonización. La armonización tributaria acompañará a las disposiciones legales desde su misma fuente.

Ello no obstante, existe un precepto en la Constitución Española de 1978, no muy conocido, que puede servir para ahorrar las leyes territoriales desde las exigencias del «interés general». Me refiero al artículo 150, apartado 3), que además emplea el verbo «armonizar». Autoriza: «El Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun en el caso

de materias atribuidas a la competencia de éstas —cual es el caso de los tributos «propios»—, cuando así lo exija el interés general.»

Este precepto constitucional es de trascendencia impensable, pues no cabe duda que la ley a su amparo dictada abrogará las «disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas» —cito textualmente— en cuanto se opongan a los principios en ella declarados.

Su rango jurídico es de ley ordinaria, pero para apreciar la necesidad de que sea dictada exige la Constitución la mayoría absoluta de cada Cámara: Congreso de Diputados y Senado. Esta decisión previa de ambas Cámaras habrá de pronunciarse indirectamente sobre los propios principios a formular, y ello implica una categoría jurídica que nos trae a la memoria la que reconoce el artículo 81 de la Constitución a las Leyes Orgánicas.

Cuanto acaba de indicarse rodea de excepcionalidad a esta clase de leyes, pero es de desear que, al menos la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria, debidamente adaptadas o reelaboradas, cumplieran tan importantes finalidades como las que quedan apuntadas y que pondrían límite a las funciones legislativas de las Comunidades Autónomas en los ámbitos tributario y presupuestario en aras del «interés general».

4

Resta examinar si las distorsiones necesitadas de armonización surgen en la aplicación de las leyes tributarias por existir criterios dispares en su interpretación o en el conocimiento y calificación de los supuestos de hecho imponibles. Aquí no caben soluciones legales, aunque sin los apoyos legales son más dificultosas las soluciones. Ha de tratarse de una Hacienda Pública con un sistema tributario, como es el caso del Estado sin Comunidades Autónomas, y no puede afirmarse que los tributos sean aplicados o recaudados con los mismos criterios. Ya sea por la estructura económica de la provincia o comarca, ya sea por las disponibilidades de personal al servicio de la Hacienda Pública, ya sea por la información con que cuente la respectiva Delegación de Hacienda, ya sea por el talante o el grado de colaboración del cuerpo contribuyente, no puede afirmarse que el grado de observancia

de la ley tributaria sea el mismo en todas las provincias ni respecto de un mismo impuesto. Naturalmente las diferencias se multiplicarán si la gestión tributaria no sólo está encomendada a órganos territoriales distintos, sino además sometidos a instrucciones diversas por razón de su diferente dependencia: el Estado y cada Comunidad Autónoma.

La Constitución ya se preocupó en su artículo 156, 2), de configurar a las Comunidades Autónomas como «delegados o colaboradores del Estado» para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios del propio Estado. El artículo 19 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas ha reiterado y desarrollado dicho mandato constitucional. Y sólo resta esperar que la «colaboración» que se predica para con la Administración tributaria del Estado se convierta en la admirable «administración compartida» que, por ejemplo, existe en la República Federal Alemana, pues su existencia y su funcionamiento serán la mejor prueba de que las Haciendas Públicas autonómicas no dejan de integrarse con la del Estado en una Hacienda Pública Nacional o Española.

En cualquier caso, el posible divorcio entre la legalidad y la realidad en la exacción de los tributos, con las inevitables desigualdades territoriales que las Comunidades Autónomas multiplicarán en uno u otro sentido, al menos en una primera época, no tiene otra corrección que la sincera colaboración tanto en la interpretación de las leyes, como en el intercambio de información, de valoraciones y de calificaciones en el ilimitado mundo de los hechos con trascendencia tributaria.

5

Aquí, por tanto, tampoco caben las medidas de armonización tributaria.

¿Por qué, entonces, se proponen medidas de armonización tributaria? ¿En qué oscuros problemas de reparto de impuestos se van a encontrar el Estado y las Comunidades Autónomas, que se pide auxilio a la armonización tributaria para no quebrar los vigentes principios constitucionales en esta materia?

Queda expuesto y demostrado que las disposiciones ordinarias de la Constitución y de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas hacen innecesarias las medidas de armonización de los tributos «propios» de estas últimas, porque desde su misma fuente legal nacen coordinados y armonizados con el sistema impositivo del Estado. Luego si se propugnan medidas de armonización tributaria, es porque se parte de disposiciones excepcionales contenidas en los expresados cuerpos legales.

Si se consulta la Constitución se halla una disposición adicional —la primera— que proclama: «La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales.» Este párrafo constitucional carecería de contenido dispositivo si la disposición derogatoria de la propia Constitución no viniera en su auxilio. Los derechos históricos de los territorios forales alcanzan a todas las regiones españolas prácticamente, pues fueros han existido en pueblos, villas, señoríos, etc. Es la disposición derogatoria segunda de la Constitución la que da luz en esta materia, aparte de la *mens legislatoris* recogida en las páginas del *Boletín Oficial de las Cortes*. En efecto, dicha disposición derogatoria cita un Real Decreto (de 24 de octubre de 1839) y una Ley (de 25 de octubre de 1876), que considera definitivamente derogados —la mención es textual—, que vienen a esclarecer qué territorios forales gozan de «derechos históricos» cuando la Constitución se promulga. Estoy aludiendo a las provincias —así dice el texto constitucional— de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya. Y así debe entenderse porque la disposición adicional primera plantea la actualización general de los «derechos históricos de los territorios forales» y emplea en singular la expresión «régimen foral», refiriéndose, indudablemente, a las citadas provincias vascas.

En cambio, guarda silencio sobre otra provincia: Navarra, cuyo régimen foral no se había visto afectado por las disposiciones que deroga la Constitución, aunque figurase entre sus destinatarias.

Hay que aguardar a la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas para ver confirmadas las excepciones expresamente establecidas en el Estatuto vasco y en el Convenio económico navarro.

Pero antes de examinar dicha Ley Orgánica parece oportuno intercalar autorizadas opiniones sobre el origen histórico de estas excepciones al principio de generalidad tributaria, ya que en las aludidas raíces histórico-forales se fundan los regímenes especiales que más adelante se anotan.

Nadie niega que en España están en circulación dos autonomías: la de los fueros históricos y la de los tiempos modernos. Pues bien, en el siglo xx se estima carecen de toda significación los fueros medievales que se invocan para defender o reivindicar unas autonomías tributarias especiales o excepcionales. Las modernas autonomías, las que la Constitución Española otorga mediante disposiciones de carácter general, nada tienen que ver con los fueros que nacieron en la Edad Media. Los reyes concedían entonces fueros a las poblaciones y a las comunidades para equilibrar o contrabalancear el poder de los señores feudales, para estimular la repoblación de los territorios yermos o para establecer una población que defendiera la nueva frontera de los lugares recién conquistados. También se consiguieron fueros—no se oculta—luchando por la libertad y la justicia, esto es, defendiéndose de atropellos y de opresiones de monarcas absolutos y de otros titulares de jurisdicciones solariegas.

Así ha podido escribir el profesor García de Valdeavellano que «estos privilegios o fueros otorgaban frecuentemente un estatuto jurídico de libertad a los pobladores de un lugar, y determinadas exenciones o franquicias que los igualaban en una misma condición jurídica, les garantizaban en la propiedad o en el disfrute de sus tierras de labor (...) que antes eran monopolio del señor (...)».

Estos fueros o derechos históricos, por tanto, han dejado de ser una deuda para con los respectivos pueblos. Los fueros son hoy un pasado histórico ampliamente superado por la Declaración Universal de los Derechos del Hombre o por cualquier texto constitucional moderno.

Ello no ha impedido, sin embargo, que se hayan visto implicados o manipulados en determinados sucesos históricos a lo largo de nuestro desafortunado siglo xix, que nada tenían que ver con los fueros. Cedamos la palabra al historiador—y socialista—Antonio Ramos Oliveira, que refiriéndose al «sentido de

los fueros vascos», escribe: «Hemos visto que por su propia naturaleza el impulso de la revolución liberal era opuesto a la perduración de los privilegios regionales, en nombre precisamente de la libertad, la igualdad y la fraternidad. También hemos visto —sigue afirmando— que toda revolución propende a concentrar sus energías, sin lo cual está vencida. El liberalismo venía a destruir las instituciones de la Edad Media, y tan medievales eran los privilegios de los vascos como los privilegios de la Iglesia y de los nobles; tan medievales eran los fueros como la Inquisición. Por eso los revolucionarios, en España como en Francia, eran centralistas y unitaristas, y los conservadores, en Francia eran federales y en España fueristas. Tenían conciencia clara de que los fueros vascos perdieron su razón de ser una vez que en las Cortes de Cádiz fueron declarados libres todos los españoles. Había desaparecido —concluye Ramos Oliveira— el peligro de la tiranía real y nobiliaria, contra el cual nacieron o fueron confirmados esos privilegios locales.»

Aún más; según dicho autor, «los carlistas de las Vascongadas y Navarra trataban en 1833 de imponer a España un régimen político determinado, un Estado ultramontano, aspiración que, abandonada luego por la mayoría de los vascos de Vizcaya y Guipúzcoa, aún persiste en Navarra. Los carlistas —insiste Antonio Ramos Oliveira— no luchaban por sus libertades locales, fueros o privilegios políticos, sino por privar de libertad a los demás españoles, por imponer el absolutismo en toda España».

Naturalmente, los fueros de referencia se presentan ante Castilla —entendida en sentido amplio— y con la correspondiente factura tributaria. Por ello también he de reproducir dos párrafos escritos por don Claudio Sánchez-Albornoz, cuya autoridad en la materia está fuera de la menor duda. Con cierto desenfado se ha expresado así: «Al forjar la España futura no deben olvidarse otras realidades. Vasconia y Cataluña han ordeñado y siguen ordeñando a su placer la vaca española. Galicia no ha sido oprimida por Castilla, sino por sus caciques locales. Y ellos y políticos de todo el cuadrante geográfico hispano: gallegos, asturianos, vascos, catalanes, mallorquines, levantinos, andaluces, extremeños..., han gobernado a España y, en primer lugar, a Castilla. En un siglo, sólo tres o cuatro castellanos han ejercido muy pasa-

jera acción sobre la vida política nacional española.» Y a continuación concluye el profesor Sánchez-Albornoz: «Podrán idearse fórmulas de convivencia muy distintas para articular la España del futuro. Pero que no se sueñe en volver a hacer a Castilla la cenicienta de la Península. Hermandad política sí, pero con igualdad fiscal para todos los que quieran seguir siendo españoles. Y punto final al ordeñamiento de la vaca española.»

Y por todos el profesor Francisco Tomás y Valiente, en un primoroso y fundamentado trabajo, en el que tantas citas caben según la postura que vengo manteniendo, por lo que me limito a reproducir: «Se abre así (con la Constitución de 1978) en la historia de los Derechos hispánicos una etapa vocada de nuevo a la diversificación, que en modo alguno debe consistir en la resurrección o restauración de instituciones del pasado foral, sólo admisibles dentro de lo que fue el Estado absolutista, sino en la creación mirando al futuro y con adecuación a la sociedad industrial del capitalismo desarrollado, de regímenes parcialmente distintos, pero compatibles entre sí y armonizados con el Derecho o régimen general subsistente en muchas materias. Regímenes autonómicos sometidos al marco supremo de la Constitución y que no deberían fomentar ni aumentar las diferencias entre los distintos pueblos de España.»

Y con esta afirmación del profesor Tomás y Valiente cierro este largo inciso, que, como antes he expresado, resultaba obligado incorporar a esta aportación porque las peculiaridades tributarias de los «conciertos» vascos y del «convenio» navarro se insertan en «derechos históricos» de territorios forales, que no pueden recobrar su vigor por la simple derogación de las disposiciones que los abolieron, aparte de su absoluta falta de vigencia social en la España de nuestro días.

6

La Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas antes mencionada prefiere relegar a sus disposiciones adicionales las excepciones vasca y navarra. Las disposiciones adicionales, una vez más en nuestra historia legislativa, quebrantan

la generalidad que es consustancial a cualquier ley material. Así resulta que a lo largo de sus 22 artículos legisla para las demás provincias españolas y en las disposiciones adicionales primera y segunda para el País Vasco y para Navarra por vía de referencia o remisión a regímenes tributarios nunca refrendados o revalidados por el Parlamento en su contenido dispositivo y cuantitativo.

En la disposición adicional primera de dicha Ley Orgánica se previene: «El sistema foral tradicional de concierto económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco, de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía.»

Y asimismo, en la disposición adicional segunda, antes mencionada, se revalida con la misma inconcreción: «En virtud de su régimen foral, la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico. En el mismo se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado, así como los criterios de armonización—reténgase este término—de su régimen tributario con el régimen general del Estado.»

Si ahora consultamos el Estatuto de Autonomía para el País Vasco y recordamos la excepción en favor del Convenio Económico de Navarra, habrá quedado justificada la necesidad de medidas de armonización tributaria para que los postulados constitucionales no sufran los deterioros propiciados por regímenes tributarios que se separan o pueden separarse del estatal, y que impiden la vigencia de las Leyes tributarias del Estado sin su previo pase. Estos regímenes pueden generar distorsiones, según la doctrina construida alrededor de la Comunidad Económica Europea, y de aquí que sean necesarias medidas de armonización que las eviten. Pero, entiéndase bien, esta armonización interna no forma parte de un proceso que conduce a una estructura del sistema tributario español con igualdad de impuestos y de tipos de gravamen, como se pide en el Tratado de Roma, que dio a la luz a la Comunidad Económica Europea, sino que la armonización interna de que nos ocupamos arranca de una unidad tributaria—con la excepción frontal de Navarra y la más discreta de Alava—, y conduce a un pluralismo tributario que necesita

de una armonización para que los postulados de la Constitución Española de 1978 resulten, en principio, respetados.

Es sintomático que cuando las naciones—entre ellas España—buscan la integración en unidades económicas superiores, con renuncia a atributos que tradicionalmente fueron el sostén de su soberanía política, se inicien unos procesos políticos y económicos que precisan de la doctrina de los grandes espacios para recomponer un fraccionamiento no exigido, ni siquiera recomendado, por «hechos diferenciales» que se sustentan de factores étnicos, lingüísticos y culturales. La razón histórica que a tales unidades sociales asiste no puede, ni debe, ser puesta en discusión. Ahí está la realidad social, y razonable es reconocerla y ampararla. Cuando existen diferencias étnicas, lingüísticas, históricas y/o culturales que constituyen una comunidad humana, resulta irracional tratar de destruirla o ignorarla. Pero si la misma razón histórica que tales comunidades justamente invocan sirve para explicar y fundar otra comunidad humana superior, que además cuenta con la solidaridad cimentada con varios siglos de existencia en común, ¿por qué desmembrarla en los que más ata al hombre de nuestros días? Ha escrito el profesor Julián Marías que la única solución es compartir la soberanía sin perderla, y esto quiere decir—agrega—en diferentes niveles, dentro de una estructura más compleja, no plena—concluye—, sino tridimensional. No puede discutirse la posibilidad filosófica de tal construcción, pero debemos guardarnos de exaltaciones que no pueden traducirse a términos económicos, financieros o tributarios. Además, y en todo caso, aplazan *sine die* la incorporación de tales unidades sociales a una política plena. Al fin, no se olvide, el precio político de toda unidad política es la puesta en común de las soberanías, como ha dicho Walter Hallstein refiriéndose a la unidad europea.

Me consta que este planteamiento tiene la tara que comunica siempre la linfa materialista, pero las unidades económicas, sean familiares, productivas o sociales, se comportan económicamente, y la prueba está en lo que se reivindica en méritos a los «derechos históricos».

Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que cuando la igualdad ante el mercado y ante la ley no están garantizadas por las ins-

tituciones y por la legalidad, se rompe una convivencia que —con algunas soluciones de continuidad— cuenta con siglos de existencia. Si surgen privilegios económicos o sociales, si se levantan barreras fiscales internas, si la política económica carece de instrumentos para defender la estabilidad y el crecimiento armónico de las distintas porciones del territorio nacional, si la solidaridad se fracciona por clases sociales o por regiones forales, no se espere que subsista la unidad que se proclama como indisoluble e indivisible, a menos que la unidad se circunscriba a unos símbolos por muy caros que nos sean.

Téngase en cuenta asimismo que, al margen de los factores extraeconómicos, cada región española plantea problemas económicos diferentes. Cataluña pide bienes públicos gratuitamente suministrados; el País Vasco precisa renovar sus equipos industriales; Andalucía y tantas otras regiones piden salir de su atraso socioeconómico. Pues bien, si cada una de las regiones o Comunidades Autónomas cierra sus circuitos financieros: tributo-gasto público, es evidente que sólo las mejor dotadas económicamente podrán lograr sus objetivos de esta clase. De aquí que suscribamos la solución «consociacional» del profesor Linz para llegar al Estado de las Autonomías, que entendemos no prescinde del Estado como redistribuidor de superávit y déficit territoriales. Y siempre con el límite que ha enunciado el profesor García Pelayo, cuando concluye: «... si bien debe haber una distribución de competencias económicas entre el Estado y las regiones, no es menos cierto que éstas no deberán obstaculizar las acciones del Estado destinadas a crear las condiciones adecuadas para el mejor funcionamiento del sistema económico dentro de los límites de la economía del mercado».

Y no cabe duda que hoy no funciona una economía de mercado, sobre todo si ha de llevar el apelativo de social, sin que exista un sistema tributario, tal y como exige el artículo 31 de la Constitución, que corrija los defectos o los fallos del propio mercado, que sirva a la justa redistribución de las rentas y los patrimonios de todos los españoles y que, por último, financie la actividad económica a que se refiere el artículo 131 del mismo texto constitucional, en cuanto ha de atender las necesidades colectivas, ha de equilibrar y armonizar el desarrollo regional y

sectorial y ha de estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza nacionales.

Para ello, reitero, es necesario un sistema tributario nacional, venga o no integrado por subsistemas tributarios regionales y locales, pero que en ningún caso necesite ser armonizado por estarlo desde su propio origen o establecimiento. Al fin un sistema tributario tiene que ser producto de la creación humana, conjugando objetivos perseguidos y medios utilizados, según esquemas lógicos aportados por las ciencias o legados por la Historia.

Y no debe preocupar se postule la unidad tributaria de España mediante un sistema tributario nacional, porque el unitarismo no es necesariamente centralismo. Para que el unitarismo no se confunda con el centralismo, bastará que el unitarismo venga gobernado por los individuos y por las regiones integrados en una sola voluntad política y económica.

Breve nota bibliográfica: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César: «La financiación de las Comunidades Autónomas vasca y catalana», en *Rev. del Departamento de Derecho político* (UNED), 5/1979-80; CALVO ORTEGA, Rafael: «La financiación de las regiones», en *Las Autonomías Regionales*, 1977; CAZORLA PRIETO, Luis M.^o; PÉREZ ROYO, Fernando, y RAMALLO MASSENET, Juan, en el volumen *Hacienda y Constitución*, 1979; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; MUÑOZ MACHADO, Santiago, etc.: *La distribución de las competencias económicas entre el poder central y las autonomías territoriales en el Derecho comparado y en la Constitución Española*, 1980; LASARTE ALVAREZ, Javier: «Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas», en *Civitas: Rev. Española de Derecho financiero*, 22/1979; LÓPEZ RODÓ, Laureano: «Aspectos económicos y fiscales de la autonomía», Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras (Barcelona), 1979; MARIAS, Julián; TUSELL, Javier; etc.: *Cómo articular las autonomías, españolas*, 1979; MUÑOZ MACHADO, Santiago: *Las potestades legislativas de las Comunidades autónomas*, 1979; PALAO TABOADA, Carlos: «La Hacienda Regional y la Constitución Española», en *Rev. de Estudios Regionales*, 2/1978; SÁNCHEZ-ALBORNOZ, Claudio: *Del ayer y del hoy de España*, 1980; TOMÁS Y VALIENTE, Francisco: «Los "derechos históricos" de Euskadi», *Sistema*, 31/1979, y varios autores en «Las Autonomías», en *Rev. de Estudios Regionales* (III Jornadas de Estudios Andaluces), 1980.

N. B.: Cuando se corrigen las pruebas de imprenta de esta colaboración se conocen los acuerdos políticos que servirán para redactar el proyecto de Ley Orgánica de Armonización del Proceso Autonómico (LOAPA), y en ellos no se abordan las cuestiones relativas al ejercicio de la potestad tributaria por las Comunidades autónomas, aunque sí se afirma «la especificidad de los sistemas de concierto y convenio, aplicables exclusivamente al País Vasco y Navarra, (que) afecta solamente a las materias de orden fiscal, pero no al contenido de las demás competencias». Por tanto, quedan sin abordar los problemas planteados en la presente aportación, no obstante hacerse uso del artículo 150-3) de la vigente Constitución Española.