

Fernando de la Hucha Celador

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pública de Navarra

Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española

SUMARIO: I. INTRODUCCION. II. EL MODELO CONSTITUCIONAL DE FINANCIACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS. A) La financiación autonómica en la Constitución española. B) El desarrollo en la LOFCA del modelo constitucional de financiación autonómica. III. PERSPECTIVAS DE MODIFICACION DEL MODELO DE FINANCIACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS.

I. INTRODUCCION

Quince años de vigencia de la Constitución española (CE), la aprobación de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), la existencia de una consolidada jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC) y el funcionamiento del modelo definitivo de financiación autonómica diseñado por la LOFCA constituyen un bagaje suficientemente importante para ensayar algunas reflexiones sobre un aspecto básico de las Comunidades Autónomas —el relativo a su financiación.

Y quizá sea la financiación el problema que mayores discrepancias suscite, en los momentos actuales, en las relaciones Estado-Comunidades Autónomas, como lo prueban las reiteradas demandas de éstas en favor de una revisión del modelo de financiación, en aras de lograr una mayor corresponsabilidad fiscal, concepto éste tan ambiguo como conflictivo, como demuestran la pluralidad de soluciones y de sistemas de financiación que pretenden albergarse bajo tal expresión.

En cualquier caso, no deja de resultar sorprendente la escasa trascendencia de los trabajos y estudios que, desde una perspectiva estrictamente jurídica, se han ocupado del tema de la corresponsabilidad fiscal —o de la necesidad de abordar nuevas vías de financiación autonómica que potencien el poder financiero en el ámbito de los ingresos de las Comunidades Autónomas—, algo que contrasta con la proliferación de estudios, de documentos y papeles de especialistas en Hacienda pública o de responsables de las Haciendas autonómicas que, desde perspectivas estrictamente económicas y, en ocasiones, con escaso conocimiento del sistema jurídico, analizan y ofertan una pluralidad de soluciones para *responsabilizar o corresponsabilizar* a las Comunidades Autónomas en la financiación del gasto público derivado de sus competencias.

Bien es cierto que el debate sobre el modelo de financiación autonómico —por las razones que veremos posteriormente— no está cerrado desde el texto constitucional y, además, se trata de un debate donde subyacen, esencialmente, consideraciones políticas, que, no obstante, pueden ser moduladas por el jurista en el sentido de señalar su conformidad o no con el único límite que sobre este tema se proyecta y que es el derivado de nuestra Constitución.

Pero no es menos cierto que el propuesto **nuevo** modelo de financiación autonómica no ha aparecido en los momentos en que redactamos estas líneas pergeñado en un documento o proyecto que pueda ser tenido seriamente en cuenta por el jurista; en efecto, salvo las consideraciones, **de lege ferenda**, contenidas en el Libro Blanco del Impuesto sobre la Renta de 1990¹ y salvo una referencia, vaga, inconcreta y formulada en términos desiderativos, a la corresponsabilidad fiscal, contenida en el punto II.3 del Acuerdo de 20 de enero de 1992 del Consejo de Política Fiscal y Financiera, no encontramos sino manifestaciones políticas y artículos doctrinales que sirvan de base a la discusión.

A fin de que la discusión coyuntural no invalide o disminuya nuestras consideraciones hemos optado por construir nuestro trabajo partiendo del modelo actual de financiación autonómica, debidamente diferenciado entre las conclusiones que cabe extraer del texto constitucional y las que se derivan de la LOFCA —si esta dicotomía es posible, puesto que, como veremos, ésta es complemento inexcusable de nuestra norma suprema, aunque el modelo derivado de la Ley orgánica no sea el único que pueda extraerse de la CE—, para, a continuación, exponer las críticas que, comúnmente, se han dirigido al citado modelo y concluir examinando las perspectivas de modificación del ci-

¹ Ministerio de Economía y Hacienda: *Informe sobre la reforma personal de la imposición sobre la renta y el patrimonio*, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, 1990.

tado modelo —en línea con las peticiones de mayor autonomía de ingresos para las Comunidades Autónomas.

II. EL MODELO CONSTITUCIONAL DE FINANCIACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS

A) LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

La CE dedica los artículos 156 a 158 a la regulación de la Hacienda de las Comunidades Autónomas, preceptos a los que cabe añadir el artículo 133.2, que reconoce a éstas el poder de «establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y con las leyes», y la Disposición Adicional primera, que sirve de basamento constitucional para sustentar jurídicamente la peculiaridad de las Haciendas forales (los territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra).

Varias son las cuestiones preliminares que suscita la regulación constitucional de la Hacienda autonómica y que pueden sintetizarse del siguiente modo:

En primer lugar, el constituyente ha desgajado la Hacienda autonómica del sistema normal de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, contemplado en los artículos 148 y 149 de la CE, de forma que no es necesario, a nuestro juicio, la asunción de competencias hacendísticas en los correspondientes Estatutos para que las Comunidades Autónomas puedan determinar y ordenar su sistema de ingresos y gastos, ya que el reconocimiento, en favor de aquéllas, de la competencia sobre su propia Hacienda viene recogido directamente en el texto constitucional, sin necesidad de desarrollo expreso en su Estatuto de Autonomía.

Esta sustracción de la Hacienda autonómica del marco de competencias que las Comunidades Autónomas pueden asumir a la luz del artículo 148 de la CE supone que el sistema de ingresos y gastos de estos entes territoriales constituye no tanto una competencia propia cuanto un presupuesto lógico e inexcusable para la propia existencia y desarrollo de la Comunidad Autónoma², de ahí que haya optado

² En su Sentencia 14/1986, de 31 de enero, afirma el TC que «atribuida al Estado la competencia exclusiva en materia de Hacienda general (art. 149.1.14 de la CE), sin que figure en ningún momento entre las que pueden atribuirse a las Comunidades Autónomas la Hacienda regional o cualquier otra locución similar que induzca a subsumir las cuestiones de tal índole en el ámbito propio de las funciones a desarrollar por las Comunidades Autónomas (art. 148 de la CE), ello no es obstáculo a que deba admitirse que su hacienda privativa es materia propia de dichas Comunidades, bien que para alcanzar esta conclusión las opiniones a veces tomen pie en diversos preceptos, como pueden ser el artículo 156 de la CE, que les atribuye autonomía financiera, el 157.3, referente al ejercicio de las competencias financieras, con previsión de su desarrollo por Ley Orgánica, como así lo ha sido, o incluso por mor de lo admitido en el artículo 149.3

por garantizar directamente, en el propio texto constitucional, la autonomía financiera reconociendo implícitamente³ competencias a la Comunidad sobre su sistema de ingresos y de gastos.

En segundo lugar, la autonomía financiera —que, como ha señalado el TC, «supone la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de las funciones»⁴— de las Comunidades Autónomas no aparece configurada en el texto constitucional en términos absolutos, sino que, por el contrario, se encuentra sometida a una serie de limitaciones que nuestra norma suprema se encarga de explicitar y que aparecen en el propio artículo 156.1 de la CE: el carácter medial o instrumental de la autonomía financiera en la medida en que su ejercicio sólo puede producirse para desarrollar y ejecutar las competencias que hayan asumido, la coordinación con la Hacienda estatal y la solidaridad entre todos los españoles.

Junto a estas limitaciones básicas contenidas en el mismo precepto donde la CE reconoce la autonomía financiera, nos encontramos con otros límites que, en ocasiones, aparecen explicitados en otros preceptos de nuestra norma suprema —caso del art. 157.2— o que derivan indirectamente de competencias que ésta reserva al Estado —caso de los apartados 11 y 13 del art. 149.1⁵, entre otros.

En tercer lugar, la preocupación del constituyente por garantizar la autonomía financiera le lleva, en el artículo 157 de la CE, a establecer —y, en consecuencia, a brindar la garantía que tiene, para todo instituto jurídico, su plasmación en la Constitución— el sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas; sistema de ingresos autonómico en el que conviene detenerse brevemente.

De un lado, porque conviene desgajar del mismo los ingresos del artículo 157.1.c) (transferencias de un Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales

de la CE, por tratarse de una materia no expresamente atribuida al Estado por la Constitución y que por ello puede ser asumida por los Estatutos de Autonomía, pudiéndose resumir tales criterios prácticamente unánimes en el sentido de que, aun sin manifestación expresa incluida en el artículo 149 de la CE, del espíritu de su conjunto normativo se desprende que la organización de su Hacienda es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma» (FJ 3.º).

³ Únicamente el artículo 157.3 de la CE habla de «competencias financieras» de las Comunidades Autónomas, aunque de forma parcial, pues refiere dichas competencias únicamente a la vertiente del ingreso, ya que las conecta con los recursos enumerados en el apartado 1 del mismo artículo.

Es evidente que las competencias financieras de las Comunidades Autónomas se extienden también a la vertiente del gasto público y a la elaboración y aprobación de sus Presupuestos, como señala, entre otras, la STC 63/1986, de 21 de mayo (FJ 4.º).

⁴ STC 179/1987, de 12 de noviembre (FJ 2.º).

⁵ La competencia estatal sobre las bases de ordenación del crédito y sobre coordinación de la planificación general de la actividad económica constituyen, entre otras, limitaciones a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (cfr. FJ 2.º de la STC 179/1987, de 12 de noviembre).

del Estado) en la medida que, a diferencia del resto de ingresos previstos en dicho precepto, aquéllos no están teleológicamente orientados a sustentar financieramente el desarrollo y ejecución de las competencias de las Comunidades Autónomas, sino que responden —y el artículo 158 de la CE permite llegar a esta conclusión— a objetivos y finalidades cuya consecución no compete a las Comunidades Autónomas —sino que es misión del Estado— aunque la ejecución material se realice por éstas: nos estamos refiriendo a las asignaciones presupuestarias extraordinarias que tienen como función garantizar un nivel mínimo en la prestación de servicios públicos fundamentales en todo el territorio español (misión que compete al Estado, conforme al artículo 15.1 de la LOFCA) y a los recursos del Fondo de Compensación, al servicio de la corrección de desequilibrios interterritoriales y de la realización efectiva del principio de solidaridad ⁶ que, como veíamos, recoge el artículo 156.1 de la CE como uno de los límites de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas ⁷, y cuya realización efectiva corresponde igualmente al Estado, conforme al artículo 138.1 de la CE ⁸.

De otro lado, porque la CE no prejuzga la importancia o el peso que cada uno de los ingresos enumerados en su artículo 157.1 hayan de tener en el Presupuesto de la Comunidad Autónoma, de forma que es difícil deducir del texto constitucional un modelo cerrado de financiación autonómica, de donde quepa defender una preeminencia de los ingresos propios o de los ingresos transferidos ⁹.

Por último, el artículo 157 no es, pese a la mención de su apartado 3, un precepto que pueda ser interpretado desde las claves que suministra el artículo 148 de la CE, es decir, como un precepto donde se atribuyan competencias a las Comunidades Autónomas en relación con su sistema de ingresos ¹⁰; más bien, como ha señalado RAMALLO,

⁶ En relación con el Fondo de Compensación Interterritorial, el principio de solidaridad tiene un «talante instrumental» (STC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 7.º), en el sentido de que es fundamento de aquél.

⁷ La peculiaridad de estos ingresos, dentro del sistema de financiación autonómica, al servicio de finalidades de carácter general explica, por ejemplo, los controles estatales, sancionados en la LOFCA, en la utilización de dichos recursos por parte de las Comunidades Autónomas.

⁸ No obstante, como precisaremos ulteriormente, existen algunos matices diferenciales entre la solidaridad del artículo 138.1 y la prevista en el artículo 156.1 de la CE.

⁹ Conviene advertir que nosotros entendemos por ingresos propios aquéllos que derivan de recursos propios de las Comunidades Autónomas, es decir, aquéllos que dimanen de institutos jurídicos respecto de los que éstas tienen competencia para su establecimiento. En otros términos, sólo cuando la Comunidad Autónoma sea titular del poder normativo para el establecimiento del recurso estaremos en presencia de un ingreso propio de ésta, no considerando, en consecuencia, como tales aquellos ingresos donde la Comunidad ostente únicamente potestades gestoras o recaudatorias, correspondiendo la conformación jurídica del recurso pertinente a un ente político distinto.

¹⁰ Ni siquiera con el matiz de que las competencias del artículo 148 constituyen una lista máxima y las del artículo 157.1 una lista mínima e inderogable.

el precepto en cuestión «enumera una serie de recursos propios de las Comunidades Autónomas que son los que constituirán el contenido de una competencia, no aludida expresamente en la Constitución, que está garantizada en el artículo 156.1»¹¹.

Y, lo que es más importante si cabe, el artículo 157 de la CE no permite prejuzgar, salvo en el caso de los ingresos patrimoniales, de los ingresos de Derecho privado, así como en los tributos propios de las Comunidades Autónomas —si bien, en éstos, es preciso conectar los arts. 156.1 y 157.1 con el art. 133.2—, qué especie o clase de competencia tienen las Comunidades Autónomas en relación con su sistema de ingresos; en otros términos, y con las salvedades antedichas, no es posible determinar si las competencias autonómicas en relación con cada uno de los ingresos enumerados en el artículo 157.1 son competencias normativas, gestoras o recaudatorias¹²; habrá, como veremos, que acudir a la LOFCA para, cumpliendo la previsión del artículo 157.3, determinar con carácter previo al «ejercicio» la clase de competencias autonómicas en relación con cada uno de los ingresos señalados en el apartado 1.

Desde esta perspectiva la potestativa¹³ Ley orgánica del artículo 157.3 de la CE cobra un valor fundamental para delimitar la clase, límites y modo de ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas en relación con su sistema de ingresos¹⁴, volviéndose a poner de relieve las sustanciales diferencias entre el origen y reconocimiento constitucional de las competencias de las Comunidades Autónomas en materia financiera y en las restantes materias, así como la insuficiencia radical de los esquemas deducibles de los artículos 148 y 149 de la CE para explicar aquéllas¹⁵.

¹¹ «Incidencia de la Constitución española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas», dentro de AAVV: *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pp. 109-110. Evidentemente, aquí el significado del vocablo «recursos propios» es distinto al utilizado por nosotros (*vid. nota 9*).

¹² Aun cuando algún autor, como RAMALLO MASSANET, J. («El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno», en Civitas, *REDF*, núm. 60, Madrid, 1988, nota 88 en p. 532), señala, de forma tajante a nuestro juicio, que «el artículo 157 de la Constitución española se refiere **exclusivamente** a la competencia sobre el disfrute de rendimientos o fuentes de recursos» (la negrita es nuestra).

¹³ Habría que consignar aquí la sorpresa que produce el carácter potestativo con que aparece configurada en el texto constitucional la LOFCA, cuando, dada la inviabilidad en materia financiera del sistema de reparto de competencias Estado-Comunidades Autónomas, aquella ley es absolutamente trascendental, no pudiendo haber sido suplida por una determinación en los Estatutos de Autonomía de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas en relación con los ingresos previstos en el artículo 157.1 de la CE.

¹⁴ Como señala la STC 179/1987, de 12 de noviembre (FJ 2.º), «esta Ley Orgánica (...) aparece, pues, como punto de referencia para determinar la extensión y límites de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y las facultades que al respecto se reservan los órganos centrales del Estado para el cumplimiento de los fines y el ejercicio de las competencias que la Constitución les atribuye».

¹⁵ En este sentido, en el ámbito de los ingresos recogidos en el artículo 157.1 de la CE, la competencia autonómica no está supeditada al doble filtro del artículo 148 de la CE y al corres-

En cuarto y último lugar, conviene llamar la atención sobre la inexistencia de referencia constitucional explícita al principio de suficiencia como informador de la Hacienda de las Comunidades Autónomas y como garantía frente al Estado en relación con los ingresos transferidos, y esta ausencia, aunque haya sido paliada por la mención explícita que realiza el artículo 2.1.d) de la LOFCA, sorprende si la contrastamos con la plasmación expresa del mencionado principio en el artículo 142 de la CE, referido a las Haciendas locales¹⁶.

Y conviene no olvidar que es la suficiencia de ingresos —y no el mayor o menor porcentaje de recursos propios o la existencia de un amplio poder tributario— la que garantiza, verdaderamente, la autonomía política y la que determina el grado de poder que, en relación con las competencias asumidas, tienen las Comunidades Autónomas¹⁷.

Pese al silencio de la CE, la suficiencia de recursos es un principio básico del modelo de financiación autonómica, que constituye un auténtico límite material al poder financiero del Estado en la medida que sobre éste pesa el deber de hacer efectivo dicho principio¹⁸.

No obstante, es preciso discernir en qué medida el principio de suficiencia de la financiación autonómica condiciona el ejercicio del poder financiero del Estado; a nuestro juicio, este condicionamiento no pasa, tal y como se ha desarrollado el modelo de financiación por la LOFCA, por permitir a las Comunidades Autónomas «la existencia y

pendiente Estatuto de Autonomía, sino al filtro del artículo 156.1 de la CE y de la LOFCA, respecto de la que tiene pleno sentido la afirmación de que forma parte indisoluble del «bloque de la constitucionalidad».

¹⁶ No se intente, sin embargo, ver en esta mención ningún intento de equiparación entre Hacienda autonómica y Hacienda local, en la medida en que, como señalaran tempranamente algunos autores (LASARTE ALVAREZ, J.: «Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas», en Civitas, *REDF*, núm. 22, Madrid, 1979, p. 216, o SÁNCHEZ SERRANO, L.: «El poder tributario de las Comunidades Autónomas», en Civitas, *REDF*, núm. 29, Madrid, 1981, p. 94), «no cabe confundir la autonomía financiera de las CCAA con la suficiencia financiera prevista en el artículo 142 para las Haciendas locales».

¹⁷ Como señalara MARTÍN QUERALT, J. («Potestades normativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria», dentro de AAVV: *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II, IEF, Madrid, 1979, pp. 1316), «la existencia o no de autonomía tributaria —entendida como potestad para autodeterminar las fuentes de ingresos de tal naturaleza— puede no prejuzgar nada en torno a la existencia o no de auténtica autonomía política. Puede, en efecto, existir tal autonomía tributaria y no existir autonomía política, como ocurrirá en los casos en que, agotada la capacidad contributiva de los teóricos contribuyentes o no existiendo tal capacidad, por mucha que sea teóricamente la autonomía tributaria no habrá posibilidad de ejercerla, no habrá ingresos y, por consiguiente, no habrá posibilidad alguna de desarrollar la autonomía política. Por el contrario, aun no existiendo tal autonomía tributaria, cabría gozar de auténtica autonomía política en el supuesto de que cada ente autónomo tuviese garantizado, conforme a criterios objetivos y equitativos, la disponibilidad de un volumen de recursos suficiente para atender a sus necesidades públicas».

¹⁸ No obstante, como ha señalado recientemente la STC 87/1993, de 11 de marzo, la suficiencia «debe quedar enmarcada, como concepto relativo que es, en el marco de las posibilidades reales del sistema financiero del Estado en su conjunto y de las diversas fuentes de financiación» (FJ 3.º).

desarrollo de un sistema tributario propio con virtualidad y potencia recaudatoria suficientes para cubrir las necesidades financieras de la Hacienda autonómica»¹⁹, sino por asegurar «la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las competencias propias»²⁰, garantizando que las transferencias estatales serán, juntamente con los ingresos propios de las Comunidades Autónomas, suficientes para financiar el gasto público derivado de las competencias asumidas por aquéllas.

E, incluso, relacionando autonomía financiera con autonomía política, habría que señalar que la suficiencia, así entendida, pugna con el carácter condicionado de los ingresos transferidos, de modo que el Estado no puede mediatizar la autonomía política mediante el establecimiento de condiciones o requisitos de oportunidad en los ingresos que transfiere a las Comunidades Autónomas.

En consecuencia, sobre el poder financiero estatal pesa, en primera instancia, el cumplimiento de un auténtico «deber de lealtad constitucional»²¹, en cuya virtud las Comunidades Autónomas han de contar con medios suficientes para la financiación de sus necesidades públicas. Pero, como hemos señalado anteriormente, el poder financiero estatal no puede, en virtud de su condición de garante de la suficiencia de la financiación autonómica, condicionar o mediatizar el ejercicio por parte de las Comunidades Autónomas de sus propias competencias, de tal manera que, **de facto**, convierta el deber de garantizar la suficiencia de aquéllas en un poder para invadir o mediatizar las competencias autonómicas²².

No obstante, la suficiencia de la financiación autonómica no es el único parámetro que debe ser tenido en cuenta a la hora de diseñar el sistema de ingresos de estos entes territoriales, en tanto en cuanto un sistema que, basado en la suficiencia, hiciera descansar todo el peso de los ingresos autonómicos en transferencias estatales —aun cuando éstas fueran incondicionadas— podría cercenar la autonomía política de estos entes territoriales en una de sus manifestaciones paradigmáticas como es la autonomía financiera, que no puede ser sólo una autonomía de gasto —aunque lo sea de modo prevalente, según la CE—, sino que debe ir acompañada de un poder para el establecimiento de recursos propios, que la propia CE reconoce a las Comunidades Autónomas.

¹⁹ STC 13/1992, de 6 de febrero (FJ 7.º).

²⁰ STC 201/1988 (FJ 4.º).

²¹ Deber de lealtad constitucional que es recíproco en las relaciones financieras Estado-Comunidades Autónomas. Sobre la utilización del mencionado concepto —típico del Derecho alemán— en las citadas relaciones, *vid.* SSTC 13/1992, de 6 de febrero (FJ 7.º), y 220/1992, de 11 de diciembre (FJ 9.º).

²² Como ha recordado recientemente la STC 13/1992, de 6 de febrero, recogiendo la doctrina sentada por la STC 201/1988, a la que antes nos referíamos.

El problema, sin embargo, no está en el reconocimiento de los recursos propios de las Comunidades Autónomas, sino en el **quantum** de los mismos y, sobre todo, en la necesidad o no de que el Estado ceda parcelas de poder financiero propio para que pueda desarrollarse la aspiración legítima de los entes autonómicos de gozar de unos ingresos propios de cierta importancia y peso relativo en su Presupuesto, dado que el objeto del poder financiero —o, más exactamente, del poder tributario— de ambos entes territoriales es parcialmente concurrente. La solución de este problema no se contiene en el texto constitucional, sino en la LOFCA, de forma no enteramente satisfactoria —dada la experiencia acumulada— para los intereses de las Comunidades Autónomas.

B) EL DESARROLLO EN LA LOFCA DEL MODELO CONSTITUCIONAL DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

Efectuadas las observaciones preliminares y básicas que, sobre la financiación de las Comunidades Autónomas, suscita el texto constitucional, debemos abordar, a continuación, el estudio de la LOFCA en tanto esta Ley, integrante del bloque de la constitucionalidad, nos permite ofrecer un esquema cerrado del actual modelo de financiación autonómica; en este sentido, es la LOFCA y no la CE quien nos permite despejar las dudas que, en torno a las competencias asumidas en relación con los ingresos autonómicos enumerados en el artículo 157.1, suscitábamos páginas atrás.

No obstante, antes de entrar en el examen en concreto del modelo de financiación pergeñado en la LOFCA conviene hacer una serie de consideraciones previas, comenzando por determinar la posición de aquella en el ordenamiento jurídico y sus relaciones con los Estatutos de Autonomía.

Desde esta perspectiva, la primera cuestión es el carácter con que aparece configurada dicha Ley orgánica en el texto constitucional, puesto que —y anteriormente lo apuntábamos— aparece prevista en su artículo 157.3 con carácter potestativo cuando, a la luz de las indefiniciones que cabe observar en la CE, sobre todo en materia de delimitación de competencias autonómicas en relación con los ingresos enumerados en su artículo 157.1, esta norma era y es absolutamente necesaria, ya que, de no haber sido aprobada, difícilmente podría haber existido un modelo de financiación homogéneo —y, por ende, general— para las Comunidades Autónomas y raramente podríamos haber encontrado una norma definitoria de las potestades autonómicas.

Y, en este sentido, conviene no olvidar la especificidad del reparto de competencias financieras Estado-Comunidades Autónomas que se

desprende de la CE, ya que, al no reconducirse dichas competencias al sistema de doble lista de los artículos 148 y 149 de la CE y al no estar aquéllas definidas en el texto constitucional, se carecía de un modelo sobre el que pudieran proyectarse los Estatutos de Autonomía; dicho en otros términos, así como en la determinación de las competencias no financieras de las Comunidades Autónomas los artículos 148 y 149.3 de la CE ofrecen una guía válida para la plasmación estatutaria de aquéllas, la situación es diferente respecto de las competencias autonómicas en el plano financiero y, singularmente, en el ámbito de los ingresos enumerados en el artículo 157.1, salvo, evidentemente, la posibilidad no deseada de crear, por la vía estatutaria, quince modelos diferentes de financiación, aprovechando, en ausencia de LOFCA, la multiplicidad de combinaciones que, sobre competencias en materia de ingresos autonómicos, permite el precepto constitucional.

Desde esta perspectiva, la LOFCA es una Ley constitucional en un sentido preciso, ya que desarrolla la CE en un punto donde la indefinición de ésta en torno a las competencias autonómicas hacía inviable —salvo los riesgos anteriormente apuntados— el oportuno desarrollo estatutario; desarrollo estatutario de las competencias autonómicas en el ámbito financiero sobre el que también es necesario efectuar algunas puntualizaciones. Estas deben partir del dato, apuntado anteriormente, en cuya virtud el constituyente ha sustraído el sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas —y, en general, la Hacienda autonómica— del proceso de asignación de competencias previsto en los artículos 148 y 149.3 de la CE, habiendo optado por su plasmación directa en el texto constitucional como forma de garantizar a estos entes territoriales la existencia de unos medios financieros con los que afrontar el gasto público derivado de las competencias no financieras asumidas en sus Estatutos.

Y conviene retener esta idea porque, bajo este prisma diferencial, el correspondiente Estatuto de Autonomía asume, a nuestro juicio, rasgos distintos según lo refiramos a las competencias financieras o no financieras del ente subcentral del que constituye, conforme el artículo 147.1 de la CE, norma institucional básica. A nuestro juicio, las Comunidades Autónomas tienen garantizados los ingresos previstos en el artículo 157.1 de la CE, con independencia de que éstos aparezcan o no mencionados en su correspondiente Estatuto, hasta el punto de poder afirmar que la determinación de las competencias autonómicas en materia financiera no constituye un contenido necesario de los Estatutos de Autonomía, en tanto en cuanto el artículo 147.1.d) de la CE, cuando alude como contenido de aquéllos a las competencias asumidas, está pensando en las previstas en el artículo 148 y en las que pudieran ser asumidas por los entes autonómicos a la luz de la cláusula prevista en el artículo 149.3, pero no en aquéllas relacionadas con los

instrumentos financieros que, directamente, el artículo 157, sin mediación estatutaria, les garantiza.

Bajo esta premisa, es difícilmente compartible la afirmación del artículo 1.2 de la LOFCA, en cuya virtud la financiación de las Comunidades Autónomas se rige por la citada Ley orgánica y por el Estatuto de cada una de las Comunidades, previendo la Disposición Final de la LOFCA que sus normas serán aplicables a todas las Comunidades Autónomas, debiendo interpretarse de forma armónica con las normas contenidas en los respectivos Estatutos ²³.

La dificultad en compartir la fórmula empleada por el artículo 1.2 de la LOFCA y la solución (?) que, para prevenir posibles conflictos entre las previsiones de ésta y los correspondientes preceptos de los Estatutos de Autonomía, se contiene en la Disposición Final es fácilmente inferible de los razonamientos empleados con anterioridad; a nuestro juicio, el esquema general de la financiación autonómica se regula, directamente, en la CE y, en lo que atañe a la determinación y clase de las competencias de las Comunidades Autónomas en relación con el sistema de ingresos previsto en el artículo 157.1 de la CE, por la LOFCA, debiendo los Estatutos de Autonomía ajustarse expresamente a las previsiones de ésta ²⁴: en el caso de discrepancias entre un Estatuto de Autonomía y la LOFCA prevalecería ésta última, puesto que la determinación de las competencias de las Comunidades Autónomas en relación con su sistema de ingresos es —valga la redundancia— competencia exclusiva del Estado, conforme se infiere del artículo 147.3 de la CE ²⁵, careciendo los entes subcentrales de la posibilidad de autonormar sus potestades en relación con el sistema de ingresos que les reconoce el artículo 157.1 de la CE.

Las relaciones LOFCA-Estatutos de Autonomía (aunque ambas leyes tengan el carácter de orgánicas, no obstante existir diferencias en

²³ La Disposición Final de la LOFCA no se contenía en el Proyecto de Ley remitido por el Gobierno y fue introducida en el debate parlamentario como consecuencia de la aprobación de una enmienda del Grupo Parlamentario Centrista, suscrita por Francisco Fernández Ordóñez. La motivación de la enmienda era que «los Estatutos no desarrollan suficientemente esta materia y, por tanto, hay que referirse a la Ley Orgánica como medio de conseguir una interpretación integrada». *Vid.* Ministerio de Hacienda: *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. El debate en las Cortes Generales*, Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1982, p. 286.

²⁴ Regla que se contiene, por ejemplo, en la Disposición Adicional séptima de la Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre, que aprueba el Estatuto de Autonomía de Cataluña, lo que tiene especial significación, puesto que la citada Ley orgánica fue aprobada con anterioridad a la LOFCA.

²⁵ En el mismo sentido, MUÑOZ MACHADO, S. (*Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, Ed. Civitas, Madrid, 1984, tomo II, p. 411), para quien, además, «la circunstancia de que algunos Estatutos hayan sido aprobados antes de que exista la ley a que el artículo 157.3 se remite no exime a las Comunidades Autónomas correspondientes de la aplicación de la misma regla, de manera que la posible contradicción entre sus Estatutos y la citada ley debe saldarse en favor de la aplicación de la ley».

su proceso de aprobación) en la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas no están disciplinadas, obviamente, por el principio de jerarquía, sino por el principio de competencia, y en lo que atañe a la determinación de las facultades de las Comunidades Autónomas en relación con su sistema de ingresos dicha competencia —insistimos— corresponde al Estado.

Incluso en el supuesto de que la Ley orgánica prevista en el artículo 157.3 de la CE se hubiera dictado con posterioridad a la aprobación de los Estatutos de Autonomía no sería posible que se produjera el potencial conflicto normativo que trata de prevenir la Disposición Final de la LOFCA ²⁶, siendo además dudosa la efectividad de la fórmula en ella contenida ²⁷.

Una vez efectuadas las puntualizaciones oportunas respecto de la posición de la LOFCA en la determinación de las competencias autonómicas con relación al sistema de ingresos previsto en el artículo 157.1 de la CE procede entrar en el examen en concreto del modelo de financiación que se desprende de dicha Ley orgánica y, en este sentido, «conviene recordar, como uno de los rasgos característicos del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas diseñado por la LOFCA en el marco de la Constitución, que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas viene definida en el bloque de la constitucionalidad más por relación a la vertiente del gasto público —y si acaso a la de las transferencias de ingresos procedentes de la Hacienda estatal y que constituyen un derecho de crédito frente a ésta a favor de las Haciendas autonómicas (...)— que por relación a la existencia y desarrollo de un sistema tributario propio con virtualidad y potencia recaudatoria suficientes para cubrir las necesidades financieras de la Hacienda autonómica. Se configura así un sistema de financiación apoyado en mecanismos financieros de transferencias desde el Estado» ²⁸.

Efectivamente, si tenemos en cuenta la especificación de competencias que, en orden a los ingresos de la Hacienda autonómica pre-

²⁶ El supuesto que, con carácter general, hipotizamos en el texto se produjo en relación con los Estatutos de Autonomía de Cataluña y el País Vasco; dejando de lado este último, ya que afecta a una Comunidad integrada por territorios históricos de régimen foral, las colisiones entre el Proyecto de LOFCA y el ya aprobado Estatuto catalán (por ejemplo, en la enumeración de los impuestos susceptibles de cesión) se resolvieron adaptando la redacción definitiva de la LOFCA a los preceptos que, en materia financiera, se contienen en el Estatuto de Cataluña.

²⁷ En efecto, posibles controversias, difícilmente armonizables, eran, por ejemplo, las que se planteaban entre el artículo 11.2 del Proyecto de LOFCA que declaraba no susceptibles de cesión los impuestos estatales sobre el patrimonio y sobre las sucesiones y donaciones y la Disposición Adicional sexta de la Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía de Cataluña, donde se prevé la cesión del rendimiento de ambos tributos. De haber prosperado la redacción contenida en el Proyecto de LOFCA, el conflicto entre ésta y el Estatuto catalán hubiese tenido difícil solución, aunque creemos que hubiese primado la ley estatal, por una simple cuestión de competencia estatal.

²⁸ STC 13/1992, de 6 de febrero (FJ 7.º).

vistos en el artículo 157.1 de la CE, efectúa la LOFCA, y si constatamos el diferente peso que en el Presupuesto de las Comunidades Autónomas tienen cada uno de los ingresos, llegaremos a la conclusión de que el modelo de financiación descansa, fundamentalmente, sobre recursos respecto de los cuales los entes territoriales no tienen competencias normativas. Dicho en otros términos, frente a la dicotomía —clásica en la teoría del federalismo jurídico-fiscal— de financiación de los entes subcentrales «mediante el ejercicio de su poder y competencias tributarias o sin vinculación a dicho ejercicio»²⁹, la LOFCA se decanta, claramente, por la segunda de las alternativas.

Y conviene resaltar que la opción seguida por la LOFCA no sólo se ajusta plenamente a las previsiones del artículo 157 de la CE, sino que, además, es plenamente concorde con la autonomía financiera, ya que ésta «no es incompatible con un nivel elevado de dependencia financiera»³⁰, no existiendo, en consecuencia, incompatibilidad entre un modelo político «plural y descentralizado» y un «modelo financiero centralista» ni siendo esta situación «reflejo de cortedad en el desarrollo constitucional»³¹.

Siendo el modelo de financiación autonómica diseñado en la LOFCA un modelo básicamente dependiente de las transferencias estatales —y, por ende, restrictivo, no de las competencias autonómicas, sino del poder financiero de las Comunidades Autónomas, singularmente del poder tributario, aunque éste constituye «única y exclusivamente una especie de las competencias tributarias»³²—, no compartimos, sin embargo, alguna de las críticas que se han dirigido al citado modelo en el sentido de que ha tratado de resolver la pugna entre autonomía y solidaridad, decantándose en favor de esta última³³. Y no compartimos estas críticas porque parten de una premisa —la presunta incompatibilidad entre los principios de autonomía financiera y de solidaridad entre todos los españoles— que no puede ser asumida desde el modelo territorial diseñado por la CE, que apuesta claramente por una fórmula de federalismo integrador o de federalismo cooperativo y que, en el plano financiero, se traduce en un implícito alejamiento de los sistemas de separación en los ingresos, alejamiento, por otro

²⁹ RAMALLO MASSANET, J.: «El reparto de competencias...», *op. cit.*, p. 527.

³⁰ LÓPEZ LABORDA, J.: *Los equilibrios financieros en el Estado de las autonomías*, Monografía núm. 95, IEF, Madrid, 1991, p. 42.

³¹ Como afirma SEVILLA SEGURA, J. V.: «Consideraciones en torno al modelo de financiación autonómica», en AAVV: *Estudios de Hacienda y Derecho*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, p. 1350.

³² RAMALLO MASSANET, J.: «El reparto de competencias...», *op. cit.*, p. 529.

³³ Tesis sustentada, entre otros, por GARCÍA AÑOVIROS, J. («Informe sobre la modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», en *Hacienda Pública Española*, núm. 101, IEF, Madrid, 1987); TREBOLLE FERNÁNDEZ, J. («Pasado, presente y futuro de la financiación de las Comunidades Autónomas», en el mismo número de *Hacienda Pública Española*), y recientemente recogida por LÓPEZ LABORDA, J.: *Los equilibrios financieros...*, *op. cit.*, p. 133.

lado, coherente con la irreversibilidad del proceso de centralización fiscal al que asistimos en los Estados modernos de estructura descentralizada e, incluso, federal³⁴.

En este sentido, conviene huir de los tópicos que identifican autonomía financiera con poder financiero de las Comunidades Autónomas en relación con sus ingresos³⁵ y que, por el contrario, capitidisminuyen la citada autonomía —e, incluso, la niegan— cuando el sistema de ingresos de aquéllas descansa, básicamente, sobre transferencias del Estado central. Y ello porque, como vimos anteriormente, la CE garantiza la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias, pero no con un carácter absoluto, sino sometido a los límites que derivan de ciertos principios constitucionalmente acogidos, entre los que ocupa un lugar destacado el principio de solidaridad, que articula las relaciones interterritoriales (art. 2 de la CE), tanto en el plano político como en el plano financiero (art. 156.1 de la CE), siendo el Estado el garante de la realización efectiva del citado principio, como proclama el artículo 138.1 de la CE, precepto que consagra una solidaridad intersubjetiva —entre todos los españoles—, poniéndose de relieve el carácter bifronte del citado principio.

De tal manera que la solidaridad —principio constitucional— no es incompatible con la autonomía financiera en abstracto y el sistema español es prueba de ello, pero sí, probablemente, con aquellos modelos concretos que pueden conducir a que el Estado se vea privado de los medios financieros necesarios y suficientes para hacer efectiva aquélla.

Es desde esta perspectiva desde la que no cabe compartir la pretendida pugna entre autonomía y solidaridad, porque no son principios antitéticos, sino complementarios, en el sentido de la recíproca modulación entre ambos³⁶ o, para ser más precisos, en el sentido de que la solidaridad condiciona o limita las exigencias de la autonomía

³⁴ Vid. MARTÍN QUERALT, J.: «Potestades normativas...», *op. cit.*, p. 1318, quien señala que «la centralización fiscal es un proceso irreversible y que difícilmente puede cuestionarse hoy, incluso por los más fervientes defensores del concepto tradicional de autonomía, sino porque, además, el ejercicio de potestades en esta materia siempre estará muy condicionado por la esencial impopularidad de las medidas que puedan adoptarse en este terreno».

³⁵ Así, recientemente, BIESCAS FERRER, J. A., y LÓPEZ LABORDA, J. («Corresponsabilidad fiscal y equilibrios financieros», en *Monografías de Hacienda Pública Española*, núm. 2, IEF, Madrid, 1992, p. 35), para quienes «tanto mayores serán la autonomía y la corresponsabilidad fiscal cuanto mayor sea la importancia de los ingresos propios de los entes autonómicos», entendiéndose por tales «aquéllos que permiten a las Comunidades Autónomas ejercer sus potestades sobre los diferentes aspectos sustantivos del ingreso (sujetos, hechos, cuantías, etc.)».

³⁶ Algún autor (FALCÓN TELLA, R.: *La compensación financiera interterritorial*, Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 1986, p. 79) ha llegado a considerar que «las nociones de unidad y autonomía no son incompatibles entre sí, sino que se articulan constitucionalmente en el principio de solidaridad que informa el régimen jurídico-financiero de las Comunidades Autónomas».

financiera; al ser el Estado el garante de la realización efectiva del principio de solidaridad, es lógico que la CE habilite implícitamente —mediante la atribución en la delimitación de las competencias autonómicas en relación con los ingresos del art. 157.1— a aquél para que diseñe un modelo de financiación autonómica que le permita cumplir y garantizar dicho principio.

Que la solidaridad —o un determinado entendimiento de dicho principio— ha condicionado el modelo de financiación autonómica diseñado en la LOFCA es patente y se puede comprobar con la mera lectura de la Memoria del Proyecto de Ley; aspectos claves en el modelo de financiación autonómica —como puede ser el sistema de participaciones en ingresos del Estado— huyen de criterios territoriales precisamente para «lograr un equilibrio armónico entre el derecho a la autonomía y el principio de solidaridad»³⁷; pero también resulta claro que la LOFCA ha procurado seguir el modelo constitucional que vertebra la autonomía financiera desde la perspectiva del gasto público, garantizando que los entes subcentrales contarán con los ingresos necesarios para la financiación de éste y, en este sentido, se ha decantado por una generalización del modelo de subvenciones o transferencias incondicionadas desde el Estado a las Comunidades Autónomas³⁸.

Desde el punto de vista de la delimitación de competencias en relación con los ingresos previstos en el artículo 157.1 de la CE, el modelo de la LOFCA «se caracteriza, pues, por una acusada concentración de la potestad legislativa con amplia descentralización de la potestad de gestión y extensión del reparto del producto de las fuentes tributarias de ingresos, rasgos que lo aproximan al sistema germano occidental»³⁹.

³⁷ Vid. *Ley Orgánica de Financiación...*, *op. cit.*, p. 101.

³⁸ En este sentido, la propia Memoria del Proyecto de LOFCA señalaba que «las subvenciones incondicionadas resultan más adecuadas si lo que se pretende es transferir recursos desde la Hacienda central a las Haciendas regionales sin afectar negativamente a la autonomía de éstas», *op. ult. cit.*, p. 76.

Y desde la jurisprudencia del TC se observa una especial protección del poder de gasto de las Comunidades Autónomas, de tal modo que el Estado no puede utilizar el mecanismo de las transferencias para limitar la autonomía financiera de aquéllas o para alterar el esquema de distribución de competencias que se desprende del texto constitucional y de los Estatutos de Autonomía. En este sentido, en su Sentencia 13/1992, de 6 de febrero, afirma que «el poder de gasto o subvencional es siempre un poder instrumental que se ejerce dentro y no al margen del orden de competencias y de los límites que la Constitución establece y entre ellos el del respeto a la autonomía política y financiación de las Comunidades Autónomas que reconocen y garantizan los artículos 2, 137 y 156 de la CE. No puede, por tanto, el Estado, usando su poder de gasto en materia de subvenciones, condicionar o mediatizar el ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus propias competencias (su autonomía política y financiera) de modo tal que convierta, de hecho, su poder de gastar en un poder para regular la materia al margen del reparto competencial establecido en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía» (FJ 6.º).

³⁹ PALAO TABOADA, C.: «La distribución del poder tributario en España», en *Crónica Tributaria*, núm. 52, IEF, Madrid, 1985, p. 187. Aun cuando el sistema alemán haya acentuado su tendencia a la unitariedad tras la reforma constitucional de 1969, todavía existen diferencias entre éste y el sistema español.

Y siendo el tributo la fuente principal de ingresos en la Hacienda moderna, conviene que, en primer lugar, nos detengamos en la delimitación de competencias que, en torno al mencionado recurso, establece la LOFCA, recordando, previamente, que el artículo 157.1 de la CE permite establecer una diferenciación entre impuestos cedidos por el Estado y tributos propios de las Comunidades Autónomas⁴⁰, tributos sobre los que éstas proyectarían el poder tributario reconocido, previamente, en el artículo 133.2 de la CE.

En materia tributaria, tanto la LOFCA como, en menor medida, la propia jurisprudencia del TC evidencian una posición restrictiva respecto de las competencias autonómicas —sea en relación con los impuestos cedidos, sea en relación con los tributos propios— que constituye corolario lógico de la opción por la existencia de un único sistema tributario en todo el territorio nacional⁴¹, obviándose explícitamente la posibilidad de una distribución de materias imponibles entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

Esta idea aparece también recogida en la jurisprudencia del TC, bien sea de forma explícita y con soporte en el principio de coordinación de las Comunidades Autónomas con la Hacienda del Estado⁴² o en la competencia estatal en materia de Hacienda general⁴³, bien sea de forma implícita y extrapolable al sistema tributario con soporte en la «unicidad del orden económico nacional»⁴⁴.

Con estas premisas no debe sorprender que, en relación con los impuestos cedidos, la LOFCA únicamente reconozca a las Comunidades Autónomas competencias recaudatorias y gestoras⁴⁵, en tanto que las

⁴⁰ La figura de los recargos sobre impuestos estatales resulta, desde la CE, imposible de asignar a una u otra de las categorías que acabamos de mencionar, ya que podría haberse configurado como recargos establecidos en una ley estatal, cuyo producto recaudatorio se destinase a las Comunidades Autónomas, aunque, como veremos, no es ésta la solución que, al final, se impuso en la LOFCA.

⁴¹ En este sentido, aunque no compartimos el argumento invocatorio de la CE, la Memoria del Proyecto de LOFCA señala que «nos encontramos, pues, ante el hecho de que la Constitución atribuye la responsabilidad esencial de regulación de la relación tributaria a las Cortes Generales, lo que de hecho supone optar por la existencia de un único sistema fiscal en todo el territorio nacional limitando las posibilidades de que se establezca un sistema de doble imposición. El paso siguiente nos lleva, según señala el artículo 157 de la Constitución, a postular en favor de un reparto de los recursos financieros entre los distintos niveles de gobierno». *Vid. Ley Orgánica de Financiación...*, *op. cit.*, p. 94.

⁴² Así, en la STC 135/1992, de 5 de octubre, se afirma que «entre los principios intrínsecos de las facultades estatales se encuentran ciertos principios acogidos constitucionalmente, uno de los cuales consiste en la coordinación de las Comunidades con la Hacienda estatal (art. 156.1), que no es sino un aspecto en tal sector de la concepción del conjunto de tributos como sistema o estructura unitaria, homogénea por supuesto, sin distorsiones que impliquen la desigualdad de los españoles según su localización» (FJ 6.º).

⁴³ *Vid.* STC 179/1985, de 19 de diciembre, que, aunque referida a los recargos de las Haciendas locales, efectúa, en el FJ 3.º, consideraciones que afectan a los recargos de las Comunidades Autónomas previstos en el artículo 12 de la LOFCA.

⁴⁴ *Vid.* SSTC 29/1986, de 20 de febrero (FJ 4.º), y 88/1986, de 1 de julio (FJ 6.º), entre otras.

⁴⁵ Artículos 10.1 y 19.2 de la LOFCA, precepto este último del que se desprende claramente que nos encontramos ante la atribución de competencias gestoras por delegación del

competencias normativas son retenidas por el Estado (art. 10.1); esta distribución de competencias, que, en relación con los impuestos cedidos, se deriva de la LOFCA y que se traduce en una pura cesión del producto recaudatorio sin permitir que las Comunidades Autónomas incidan sobre la regulación normativa del tributo, ha suscitado críticas generalizadas ⁴⁶, sobre todo desde posiciones escoradas a favor de una mayor autonomía (léase atribución de competencias legislativas) en los ingresos de las Comunidades Autónomas ⁴⁷. Críticas que, siendo absolutamente respetuosos con el texto constitucional y proclives a una mayor implicación de las Comunidades Autónomas en la regulación de sus ingresos, cabría compartir, en cuanto de la CE no se desprende que la potestad normativa en relación con los tributos cedidos pertenezca al Estado, sino que, como veremos en el siguiente epígrafe, es perfectamente posible que la competencia normativa sea atribuida a las Comunidades Autónomas, o sea compartida entre éstas y el Estado.

Prescindiendo de estas posiciones, que identifican, en gran medida, autonomía financiera con poder legislativo de las Comunidades Autónomas para establecer un sistema de recursos, y sin entrar en ciertas críticas que podrían dirigirse a la enumeración de los impuestos susceptibles de cesión que contiene el artículo 11.1 de la LOFCA ⁴⁸, ca-

Estado; en todo caso, poniendo en conexión este precepto con el artículo 10.1 de la propia LOFCA, resulta claro que estamos en presencia de una delegación intersubjetiva no normativa y que la competencia normativa sobre la gestión de los tributos cedidos es retenida por el Estado.

Como ha señalado RAMALLO MASSANET, J. (*El reparto de competencias...*, *op. cit.*, pp. 534-535), «en la distribución de esta competencia de gestión no hay que perder de vista un elemento de gran contenido político: las pretensiones de los gobiernos por desempeñar dichas competencias es la pretensión que se traduce en el ejercicio de facultades y potestades tributarias —además del ejercicio del crédito tributario— sin la responsabilidad de haber decidido el contenido de las normas a aplicar, ni el grado de incidencia económica de las mismas. Tener esta competencia es tener una organización administrativa, no independiente sino dependiente de un ente jurídico-político (...) pero, siempre, en cumplimiento del esquema derecho-deber, de normas elaboradas y aprobadas por otro ente que es el que se ha reservado la competencia legislativa y consecuentemente tiene la responsabilidad política».

⁴⁶ Si bien conviene recordar que en el debate parlamentario del Proyecto de LOFCA no hubo ninguna enmienda dirigida a atribuir competencias normativas a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos.

⁴⁷ Como señala SEVILLA SEGURA, J. V. («Consideraciones en torno al modelo...», *op. cit.*, p. 1341), «con los impuestos cedidos las Haciendas autonómicas siguen sin decidir ni el volumen ni la distribución de la carga por más que minimicen su dependencia financiera respecto de la Hacienda central»; de forma más contundente, LÓPEZ LABORDA, J. (*Los equilibrios financieros...*, *op. cit.*, p. 141), afirma que «los tributos cedidos no permiten el ejercicio de la autonomía financiera en la vertiente del ingreso, ni aun en su contenido mínimo. Las Comunidades Autónomas carecen de poder sobre los aspectos sustantivos del tributo. El hecho de que una mejor o peor gestión conduzca a alterar a voluntad la recaudación tributaria no está relacionado, creemos, con una efectiva actuación de la autonomía financiera, sino más bien con un problema de eficacia y responsabilidad de la Administración pública».

⁴⁸ Críticas que arrancarían desde el peculiar proceso de *adaptación* de la LOFCA al Estatuto de Autonomía catalán, que abarcarían a la oportunidad de cedibilidad de algunos tributos —en concreto, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones— y que se extenderían a los puntos de conexión utilizados por el artículo 10.4 de la LOFCA y que, en algún caso —impuestos personales—, resultan muy desafortunados.

bría hacer un balance favorable al sistema de cesión de tributos desde la perspectiva de las Comunidades Autónomas en la medida en que la obligada renuncia de su poder tributario en relación con estos tributos les ha deparado una cómoda fuente de ingresos, al no asumir el coste político asociado al establecimiento de impuestos, al tiempo que los puntos de conexión establecidos en el artículo 10.4 de la LOFCA han supuesto, pese a sus resultados distorsionadores⁴⁹, un intento serio de territorialización en la asignación de recursos⁵⁰.

Junto a los impuestos cedidos, la fuente principal de financiación autonómica ha venido representada por la participación en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos, genuino prototipo de un sistema financiero de transferencias desde el Estado central a los entes territoriales. A diferencia de lo que ocurre en relación con los impuestos cedidos, las Comunidades Autónomas carecen de poder financiero —en cualquiera de sus vertientes— en relación con la participación en la recaudación de impuestos estatales, puesto que se trata de tributos regulados, gestionados y recaudados por el Estado⁵¹; prescindiendo

⁴⁹ Como puede verse contrastando los resultados recaudatorios de los tributos cedidos; así, por ejemplo, Cataluña recaudó en 1992 el 28,46 por 100 del total nacional del Impuesto sobre el Patrimonio (29,86 por 100 en 1991), el 24,07 por 100 del Impuesto sobre Sucesiones (23,11 por 100 en 1991) o el 19,19 por 100 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (19,15 por 100 en 1991).

Estos datos contrastan con los de Comunidades como Andalucía o Extremadura. En el caso de la primera, la recaudación cedida del Impuesto sobre el Patrimonio representó en 1992 el 6,97 por 100 (6,80 por 100 en 1991); en el caso del Impuesto sobre Sucesiones, su porcentaje de recaudación sobre el total nacional fue en 1992 del 9,56 por 100 (9,55 por 100 en 1991) y, por último, en el caso del Impuesto sobre Transmisiones la recaudación —en tanto por ciento sobre el total nacional— fue del 12,57 por 100 (14,02 por 100 en 1991).

En el caso de Extremadura, los datos son los siguientes: Impuesto sobre el Patrimonio (0,53 por 100 en 1992, 0,50 por 100 en 1991), Impuesto sobre Sucesiones (1,36 por 100 en 1992, 1,41 por 100 en 1991) e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (1,19 por 100 en 1992 e igual porcentaje en 1991).

El peso que, en la recaudación nacional de los impuestos cedidos, tienen las Comunidades más desarrolladas es fácilmente perceptible si tenemos en cuenta que Madrid y Cataluña recaudaron en 1992 el 46,06 por 100 del Impuesto sobre Sucesiones (46,48 por 100 en 1991) o el 44,67 por 100 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (42,95 por 100 en 1991).

Los datos son de elaboración propia a partir de la información contenida en *Recaudación y estadísticas de la reforma tributaria (1981-1992)*, Dirección General de Tributos, Madrid, abril de 1993.

⁵⁰ No obstante, no podemos compartir, desde una perspectiva jurídica, las consideraciones de CASTELLS, M. (*Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*, Ed. Ariel, Barcelona, 1988, p. 80), quien considera que cuando los ingresos transferidos se reparten según criterios de territorialidad los rendimientos deben conceptuarse como ingresos propios del perceptor, en tanto que cuando se utilizan criterios distintos del de derivación territorial los ingresos se calificarían como transferencias.

Para nosotros, son ingresos propios de las Comunidades Autónomas aquéllos que derivan de un recurso —entendida esta expresión en sentido bujandiano— propio de la Comunidad, es decir, aquéllos respecto de los que ostentan competencias normativas.

⁵¹ Como señala la Memoria del Proyecto de LOFCA, en el caso del porcentaje de participación «la pérdida de capacidad normativa experimentada por parte de las unidades inferiores de gobierno se ve compensada por la existencia de un derecho sobre el volumen de recursos percibidos en el conjunto de la nación» (*vid. Ley Orgánica...*, *op. cit.*, p. 44).

de los defectos que, desde la perspectiva de la autonomía tributaria, cabe atribuir a estos ingresos, la crítica fundamental que cabe hacer al artículo 13 de la LOFCA —donde se contiene la regulación de este ingreso previsto en el artículo 157.1 de la CE— viene representada por la laxitud, indefinición y carencia de normas jurídicas precisas que presiden la fijación del porcentaje de participación y que han determinado frecuentes conflictos entre el Estado y las Comunidades Autónomas⁵².

Pese a todas las críticas que merezca el sistema de participación, las bases de negociación del artículo 13 de la LOFCA pretenden establecer criterios de carácter redistributivo, al servicio de la compensación interterritorial, alejándose «definitivamente de los planteamientos que tratan de utilizar la recaudación en la zona como criterio con el que establecer la financiación de las distintas Comunidades Autónomas para optar por otro que, asentado en la cobertura de las necesidades reales existentes, impida que las regiones pobres queden condenadas. Se pretende de esta manera lograr un equilibrio armónico entre el derecho a la autonomía y el principio de solidaridad»⁵³.

Y conviene retener esta idea porque cuando estudiemos las propuestas de modificación del actual sistema observaremos que el debate se ha orientado sobre la necesidad de territorializar la participación en la recaudación de impuestos estatales⁵⁴, singularmente el IRPF, cre-

⁵² En efecto, el artículo 13.1 de la LOFCA enumera una serie de bases para *negociar* (*sic*) el porcentaje de participación de las Comunidades Autónomas en la recaudación de impuestos estatales no cedidos, pero no establece la oportuna ponderación de cada una de ellas, ni señala en qué consiste la negociación. Únicamente la necesidad, explicitada en el artículo 13.4 de la LOFCA, de que el porcentaje de participación deba ser aprobado mediante ley permite a las Comunidades Autónomas impugnar aquél cuando exista una discrepancia fundamental con el Estado.

⁵³ Memoria del Proyecto de LOFCA (*op. cit.*, p. 101).

En este sentido, la ley española sigue las tendencias iniciadas en otros Estados, como Alemania, donde, hasta 1969, la participación de los Estados federados en la recaudación de los impuestos comunes se realizaba, de forma exclusiva, sobre la base del lugar de imposición, criterio éste modificado por la Ley de 28 de agosto de 1969, que toma en consideración también el número de habitantes (por ejemplo, para la participación en el IVA) y otras medidas compensatorias, especialmente en favor de los Estados federados cuyos ingresos propios derivados de la participación en el impuesto sobre la renta se sitúan por debajo de la media federal por habitante (criterios que se plasman en la nueva redacción del art. 107 de la Ley Fundamental); una descripción más detallada puede encontrarse en FERREIRO LAPATZA, J. J. («La compensación interterritorial en la República Federal de Alemania», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 3, IEF, Madrid, 1979, pp. 112 y ss.).

En definitiva, se intenta, mediante la modificación de los criterios de participación, que ésta sirva no sólo para la financiación de los entes subcentrales, sino también como un instrumento de compensación financiera.

⁵⁴ Incluso algún autor (LÓPEZ LABORDA, J.: *Los equilibrios financieros...*, *op. cit.*, pp. 110-111) llega a afirmar que cuando el artículo 157 de la CE habla de participaciones en los ingresos del Estado «parece aludir principalmente —por su ubicación— a las participaciones en impuestos que implican la atribución directa a las Comunidades Autónomas de parte de la recaudación de algún impuesto obtenido en su territorio». Realmente, es pintoresca la interpretación que del precepto constitucional hace el autor citado y, sobre todo, el argumento invocado —la ubicación del artículo 157 de la CE (?)— para llegar a semejante conclusión.

yendo que con ello se avanza en la responsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas sin necesidad de modificar la LOFCA⁵⁵. Sin embargo, la CE consagra el principio de solidaridad como uno de los límites de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, siendo el Estado el garante del mismo. Y mientras que las transferencias de impuestos estatales fundadas en el criterio de la localización de la recaudación «funcionan al margen de cualquier criterio de solidaridad»⁵⁶, no ocurre lo mismo cuando se utilizan criterios de atribución indirecta, como son los empleados de forma absolutamente consciente por el artículo 13.1 de la LOFCA⁵⁷.

Distintas son las consideraciones que hay que hacer en torno a los tributos propios de las Comunidades Autónomas, incluyendo en esta expresión también los recargos autonómicos sobre impuestos estatales que, desde el punto de vista de la delimitación competencial establecida por la LOFCA, se parifican a los impuestos, tasas y contribuciones especiales propios de dichos entes subcentrales. A diferencia de lo que acaece en relación con los impuestos cedidos, la CE delimita de forma más precisa las competencias y límites que caracterizan el poder tributario de las Comunidades Autónomas en relación con sus propios tributos, predeterminando, en buena medida, la solución ofrecida por la LOFCA.

Desde la perspectiva de las competencias porque el artículo 133.2 de la CE reconoce a las Comunidades Autónomas potestad para establecer y exigir tributos, lo que implícitamente lleva aparejado el reconocimiento de competencias normativas y recaudatorias, no siendo di-

⁵⁵ Hasta el punto que se habla de plasmar el acuerdo sobre corresponsabilidad fiscal en la Ley de Presupuestos para 1994, lo cual hace presumir que se va a actuar sobre el porcentaje de participación de las Comunidades Autónomas —introduciendo criterios de territorialidad—, introduciendo las correcciones oportunas en la Ley de Presupuestos, a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 13.4 de la LOFCA. En este sentido, la Ley 21/1993, de 21 de diciembre, de Presupuestos para 1994, asume los criterios de corresponsabilidad fiscal contenidos en el sistema de financiación aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera, en su acuerdo de 7 de octubre de 1993.

⁵⁶ FALCÓN Y TELLA, R.: *La compensación financiera...*, op. cit., pp. 169-170.

⁵⁷ Teniendo en cuenta los datos de recaudación líquida del IRPF (1991) distribuidos por Comunidades Autónomas y la financiación definitiva de las Comunidades Autónomas (1990) por porcentaje de participación en la recaudación de impuestos estatales, se observan estos efectos redistributivos (las cifras son en miles de millones):

	Recaudación líquida IRPF	Financiación PPI (art. 13 LOFCA)
Cataluña.....	861.298 (21,038 % total)	178.792 (17,826 % total)
Madrid.....	1.430.291 (34,936 % total)	7.355 (0,731 % total)
Galicia.....	146.531 (3,579 % total)	147.051 (14, 661 % total)
Andalucía.....	282.574 (6,902 % total)	333.662 (33,267 % total)
Extremadura.....	35.434 (0,865 % total)	23.385 (2,331 % total)

Vid. *Memoria de la Administración Tributaria 1991*, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, 1992, pp. 22 y 454.

fácil colegir de dicho precepto la asunción de competencias gestoras; por otro lado, la potestad legislativa atribuible a las Comunidades Autónomas en virtud de los artículos 152.1 y 153.a) de la CE, ulteriormente reconocida en la totalidad de Estatutos de Autonomía aprobados, permitió despejar las dudas que, en un primer momento, se suscitaron acerca del cumplimiento del principio de reserva de ley que, en materia tributaria, establece el artículo 31.3 de la CE.

Desde la perspectiva de los límites porque, de forma específica, el artículo 157.2 y, de forma genérica, el artículo 139.2 de la CE condicionan, en primera instancia, las competencias normativas que, respecto de sus propios tributos, cabe atribuir a las Comunidades Autónomas, condicionamiento que ha sido recogido por la LOFCA en su artículo 9⁵⁸. No obstante, el límite decisivo no deriva únicamente de los preceptos mencionados, sino de las consideraciones que impregnan la filosofía de la LOFCA sobre la unitariedad del sistema tributario, sobre la inviabilidad de los sistemas de doble imposición y sobre el derecho prevalente y excluyente del Estado a inventar tributos⁵⁹. Porque estas consideraciones—que, plasmadas en el art. 6.2 de la LOFCA, son previas a los límites constitucionales recogidos en el art. 9 de la misma Ley— son las que verdaderamente condicionan⁶⁰ y limitan el poder tributario—o, más exactamente, el derecho a inventar impuestos— de las Comunidades Autónomas, como demuestra la experiencia acumulada y la virtualidad recaudatoria de los impuestos propios de los entes subcentrales.

No obstante, conviene hacer algunas observaciones, desde un prisma de política legislativa, acerca de las competencias y límites de las Comunidades Autónomas en relación con sus propios tributos, espe-

⁵⁸ El artículo 9 de la LOFCA establece límites para los tributos propios de las Comunidades Autónomas, no para los recargos sobre impuestos estatales, que tienen su específica limitación en el artículo 12.

⁵⁹ Y ello pese a que SÁNCHEZ SERRANO, L. («El poder tributario...», *op. cit.*, p. 101), señalara, tras la aprobación de la CE, que «sería de dudosa constitucionalidad un precepto de ley estatal que pretendiese limitar el poder tributario de las CCAA prohibiendo a éstas establecer tributos sobre hechos gravados por el poder tributario estatal, estableciendo una prelación absoluta a favor del poder del Estado».

Sin entrar a prejuzgar la constitucionalidad o no del artículo 6.2 de la LOFCA —aunque nos decantaríamos por una respuesta favorable a su adecuación a la CE—, si queremos resaltar que la supresión del citado precepto tampoco vulneraría el texto constitucional y que, por tanto, la prelación absoluta en favor del Estado para establecer tributos no es algo que directamente venga exigido por la CE.

⁶⁰ Y ello pese a que la STC 37/1987, de 26 de marzo, matice, con criterios que no compartimos, la limitación del artículo 6.2 de la LOFCA, afirmando que éste «no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría (...) a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos por el momento, nuevos impuestos autonómicos. Lo que el artículo 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imposables, exactamente».

cialmente porque la filosofía de la LOFCA en este punto ha sido, en ocasiones, malinterpretada, atribuyéndole consecuencias negativas para la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas. La primera observación debe resaltar el hecho de que la limitación —fundamental— contenida en el artículo 6.2 de la LOFCA no viene impuesta por ningún principio constitucional y, en consecuencia, podría, en una futura modificación de la Ley prevista en el artículo 157.3 de la CE, ser suprimida sin que ello implicara ninguna vulneración o conculcación de precepto constitucional alguno; a nuestro juicio, pese a las consideraciones sobre la estructura unitaria del sistema tributario que se deslizan en la jurisprudencia constitucional, pese a la unicidad del orden económico nacional, pese a las competencias estatales en materia de Hacienda general y pese a la coordinación estatal de la planificación general de la actividad económica, el artículo 6.2 de la LOFCA no es un precepto que entronque directamente con el entramado constitucional de la financiación autonómica, sino que responde a un modelo coyuntural, pero perfectamente superable ⁶¹.

La segunda observación —sobradamente conocida pero frecuentemente silenciada— deriva del hecho de que, en la filosofía de la LOFCA, la autonomía tributaria —y aquí la expresión ha de entenderse como capacidad de las Comunidades Autónomas para decidir sobre sus propios tributos, sin condicionamientos impuestos por el Estado— debía proyectarse sobre los recargos sobre impuestos estatales —y, especialmente, sobre el IRPF— en la medida en que estos gravámenes están dotados de «flexibilidad, suficiencia y equidad» ⁶². Y esta filosofía queda patente en la regulación de los recargos autonómicos contenida en el artículo 12 de la LOFCA, porque, pese a constituir tributos propios de las Comunidades Autónomas, ya que, respecto de los mismos, éstas poseen competencia normativa plena, no se encuentran, sin embargo, sometidos a los mismos límites que, para los impuestos, tasas y contribuciones especiales, se derivan de los artículos 6 a 9 de la LOFCA.

En efecto, los recargos, en cuanto se proyectan sobre una figura tributaria preexistente, y en la medida en que el artículo 12 de la LOFCA permite a las Comunidades Autónomas establecerlos sobre tri-

⁶¹ En este sentido, la Memoria del Proyecto de LOFCA señalaba que «con esta limitación se pretende evitar que se produzcan situaciones de doble imposición que por razones políticas y sociológicas no parecen posibles en la actual situación española» (*Ley Orgánica de Financiación...*, op. cit., p. 95). No hay, como se observa, ninguna alusión a principio constitucional alguno que imponga el citado límite, sino una consideración puramente política engarzada con la realidad sociológica española en el momento del debate de la LOFCA.

Conviene, sin embargo, recordar que en el debate parlamentario no se presentaron enmiendas tendentes a suprimir la relación en el derecho a inventar impuestos que el artículo 6.2 de la LOFCA atribuye al Estado.

⁶² Memoria del Proyecto de LOFCA. Vid. *Ley Orgánica de Financiación...*, op. cit., p. 97.

butos cuyas competencias (incluso recaudatorias) corresponden al Estado —el IRPF—, no se someten al límite fundamental que, para los tributos propios, deriva del artículo 6.2 de la LOFCA: es ésta una primera diferencia lógica entre tributos propios y recargos que, no obstante su contemplación unitaria desde el punto de vista competencial, conviene destacar⁶³. Por otro lado, el artículo 12 de la LOFCA —Ley estatal—, al señalar el punto de conexión del recargo paradigmático —el que recae sobre el IRPF— permite a las Comunidades Autónomas escapar de las objeciones que podrían derivarse del artículo 157.2 de la CE y del artículo 9 de la LOFCA, como ha quedado corroborado en la STC de 4 de octubre de 1990⁶⁴.

No obstante, las reticencias de las Comunidades Autónomas a la utilización de la figura de los recargos sobre impuestos estatales derivan más de consideraciones políticas que jurídicas, en la medida en que ninguna de ellas ha querido arrostrar la impopularidad del establecimiento de una figura tributaria propia que incrementa la presión fiscal de los contribuyentes residentes en su territorio⁶⁵.

Sin embargo, este incremento de la presión fiscal —que puede ser objetable desde consideraciones económicas, no jurídicas— podría no producirse en el caso de que el Estado redujera el tipo de gravamen del IRPF en un porcentaje similar al del tipo del recargo autonómico; con ello se conseguiría un reforzamiento de la responsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas⁶⁶ —desde la perspectiva reduccionis-

⁶³ Y conviene, además, poner de relieve que en el caso de los recargos autonómicos quiebra la hipotética proscripción constitucional de la doble imposición interterritorial, ya que sobre una misma materia imponible convergen el poder tributario del Estado y el de las Comunidades Autónomas.

⁶⁴ Vid. ZORNOZA PÉREZ, J., y HUCHA CELADOR, F. de la: «Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las Comunidades Autónomas», en *Cuadernos de Actualidad de Hacienda Pública Española*, núm. 8, IEF, Madrid, 1990, pp. 20-27.

En efecto, mientras que los recargos sobre el IRF permiten a las Comunidades Autónomas someter a gravamen rendimientos originados fuera de su territorio, esta posibilidad estaría vedada si acudiesen a los impuestos propios, dada la prohibición del artículo 9.a) de la LOFCA.

⁶⁵ Incremento de la presión fiscal que no sería constitucionalmente objetable apelando al principio de igualdad tributaria, ya que, como ha señalado el TC, «la radicación en una Comunidad Autónoma puede ser, obviamente, una circunstancia que justifique un tratamiento fiscal distinto al que se obtendría en otra Comunidad Autónoma» (Auto 182/1986, de 26 de febrero, FJ 1.º).

⁶⁶ Como señala MONASTERIO ESCUDERO, C. («Corresponsabilidad fiscal: problemas de definición y elección de instrumentos», en *Monografías de Hacienda Pública Española*, núm. 2, IEF, Madrid, 1992, pp. 30-31), «esta solución tiene la virtud de reducir los costes políticos que conlleva la decisión de implantar recargos. En el lado opuesto, se parte de la paradoja de que el camino de la corresponsabilidad fiscal se inicia con un recargo del que ninguna de las Comunidades Autónomas se hace claramente responsable, puesto que sería un órgano lejano, como el Consejo de Política Fiscal y Financiera, el que establecería un recargo (que a la vez es un no recargo porque no cambia la carga fiscal individual) para todos los contribuyentes en vez de aparecer cada Gobierno autónomo como responsable del mismo ante sus contribuyentes. Por otro lado, si a partir de este cambio inicial ninguna Comunidad Autónoma alterase el tipo básico del recargo, el resultado final sería sustituir el actual sistema de transferencias, aplicado sobre la base ITAE, por un nuevo sistema de transferencias, aplicado en parte sobre la base ITAE y en parte sobre el rendimiento territorial del IRPF».

ta con que se maneja este término en los actuales debates—, sin que ello se tradujera en un incremento de la presión fiscal de los contribuyentes y sin que el Estado experimentara una reducción de los ingresos por el IRPF, puesto que la disminución del volumen de recaudación en la Comunidad Autónoma quedaría compensada por una reducción paralela y equivalente del porcentaje de participación de éstas en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos a que se refiere el artículo 13 de la LOFCA ⁶⁷.

El problema fundamental que plantea el artículo 12 de la LOFCA y que, como veremos, plantearía cualquier sistema de territorialización de la recaudación del IRPF —dejando de lado las consideraciones políticas sobre el *entusiasta* interés de las Comunidades Autónomas en la utilización de esta figura— deriva del punto de conexión utilizado para atribuir a los entes subcentrales la recaudación del recargo territorial. Punto de conexión que viene constituido, conforme al artículo 12 de la LOFCA, por el domicilio fiscal de las personas físicas, de modo que las Comunidades Autónomas serían las beneficiarias del recargo satisfecho por los contribuyentes que residiesen más de ciento ochenta y tres días en el territorio de las mismas ⁶⁸.

Dejando de lado los problemas concretos que este punto de conexión plantea en algún supuesto concreto ⁶⁹ —no en términos de presión fiscal individual, pero sí de atribución de rendimientos a las Comunidades Autónomas ⁷⁰—, la objeción fundamental viene representada por la disociación que el artículo 12 de la LOFCA provoca entre territorio de generación de las rentas sujetas a gravamen y ente subcentral beneficiario del recargo que somete a tributación específica dichas rentas.

Esta objeción ha llevado a algún autor a propugnar que «sólo cabría recargar las rentas en las que coincidieran territorio de residencia

⁶⁷ Esta idea aparece considerada en *Informe sobre la reforma personal...*, *op. cit.*, pp. 179-181. Aun cuando el documento diferencie entre el establecimiento de un recargo autonómico sobre la cuota líquida resultante del impuesto estatal y el establecimiento de una tarifa autonómica adicional a la tarifa estatal del IRPF, esta segunda alternativa es, en el fondo, como reconoce el propio Informe, «un sistema más flexible de recargos sobre la cuota líquida estatal, aplicados de forma discriminante a los distintos niveles de renta de los sujetos pasivos residentes en las Comunidades Autónomas».

⁶⁸ Por analogía con lo dispuesto en el artículo 12.1.a) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF.

⁶⁹ Piénsese en el supuesto clásico (por ejemplo en el Impuesto sobre el Patrimonio, tributo cedido a las Comunidades Autónomas y que utiliza el mismo punto de conexión) de aquellos contribuyentes que, residiendo más de 183 días en territorio español y siendo, en consecuencia, sujetos pasivos del IRPF por obligación personal, no residen, sin embargo, más de 183 días en el territorio de ninguna de las Comunidades Autónomas.

⁷⁰ En el ejemplo citado, y supuesto que el contribuyente en cuestión no estaría sujeto a ningún recargo autonómico, habría que entender que la tarifa del IRPF estatal no sería objeto de reducción alguna.

con el territorio de generación de las rentas»⁷¹, propuesta que, no obstante ser rechazable desde el actual ordenamiento jurídico⁷², e incluso apelando a otros argumentos⁷³, pone, sin embargo, de relieve los problemas a los que se enfrenta la atribución del rendimiento de los recargos sobre impuestos estatales a las Comunidades Autónomas.

No obstante, como decíamos anteriormente, no son los problemas de determinación de las Comunidades Autónomas beneficiarias de los recargos ni los reiteradamente proclamados defectos del actual sistema de financiación autonómica los que explican la escasa utilización de esta figura que la LOFCA quiso erigir en paradigma de los recursos tributarios propios de los entes subcentrales. Por el contrario, dicho fenómeno se explica por un doble orden de factores: por una parte, el coste político —directamente imputable a la Comunidad Autónoma— que supone el establecimiento de recargos; por otra parte, y aunque parezca paradójico, el aceptable buen funcionamiento del mecanismo de participación en la recaudación de impuestos estatales no cedidos que, junto a los impuestos cedidos, permite a las Comunidades Autónomas la obtención de ingresos **suficientes** para la financiación del gasto público derivado de las competencias asumidas⁷⁴.

Y, en este sentido, como veremos ulteriormente, la polémica sobre la mayor corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas esconde, en buena medida, un intento de aprovechar las indudables ventajas de la figura de los recargos, obviando, sin embargo, los inconvenientes políticos que su utilización, dentro de los esquemas actuales de la LOFCA, puede generar.

⁷¹ CORS MEYA, F. J.: «Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas», en Civitas, *REDF*, núm. 59, Madrid, 1988, p. 422. Añade, sin embargo, que «como esto conlleva una evidente discriminación entre rentas, la alternativa vendría dada por un recargo sobre la totalidad de la renta del sujeto pasivo domiciliado en el territorio de la Comunidad Autónoma, a cuya Hacienda sólo le correspondería directamente la parte proporcional del recargo que derivase de rentas originadas en el interior de su Comunidad, pasando el resto de lo recaudado por el recargo, es decir, el que incide sobre las rentas no coincidentes con la residencia, a un fondo intracomunitario, que se podría repartir según los mismos criterios con que se regula la participación» (p. 422).

⁷² En efecto, la propuesta de que las Comunidades Autónomas sólo establezcan recargos sobre las rentas generadas en su territorio no puede ser compartida, tal y como es formulada por su autor, desde los límites que a tal figura impone el artículo 12 de la LOFCA; por otro lado, las dudas que planeaban sobre la posible conculcación del artículo 157.2 de la CE como consecuencia de que los recargos autonómicos pueden sujetar rentas generadas en otros territorios han sido disipadas, como veíamos anteriormente, por la jurisprudencia del TC.

⁷³ Entre los que no cabe desdeñar la inviabilidad práctica de esta medida en relación con determinadas rentas (por ejemplo, ciertos rendimientos del capital mobiliario), respecto de las que es muy difícil hablar de un territorio (autonómico) de generación u obtención.

⁷⁴ En este sentido, como ha señalado SEVILLA SEGURA, J. V. (*op. cit.*, p. 1343), «si la masa de recursos obtenidos mediante transferencias procedentes de la Hacienda central resulta relativamente satisfactoria, la tentación de renunciar al ejercicio de la autonomía financiera será enorme. Y esto es lo que en buena medida ha sucedido. Las Comunidades Autónomas han presionado más por recursos que por autonomía; por el huevo que por el fuerro».

Para concluir con el examen del modelo de financiación autonómica diseñado por la LOFCA conviene hacer una breve mención —puesto que no se relaciona directamente con el problema de la corresponsabilidad fiscal, aunque sí es ilustrativo de la filosofía de la LOFCA sobre la financiación autonómica— a las operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas que, constituyendo un típico ejemplo de recursos propios, se han visto, sin embargo, sometidas a un conjunto de restricciones y de límites que reflejan, en el fondo, una cierta desconfianza del Estado central sobre la correcta utilización de este recurso por parte de las Comunidades Autónomas, hasta el punto de poder afirmar que su poder financiero en este sector de los recursos públicos apenas difiere del reconocido a las Corporaciones Locales.

Como es sabido, el artículo 14 de la LOFCA establece una doble limitación fundamental al endeudamiento autonómico: por un lado, los ingresos derivados de las operaciones de crédito deben destinarse a gastos de inversión⁷⁵; por otro, el servicio del endeudamiento (las anualidades por amortización de capital e intereses) no puede exceder de un determinado porcentaje (en concreto, el 25 por 100) de los ingresos corrientes de la Comunidad Autónoma⁷⁶.

Junto a estos límites fundamentales existen otros, que pese a su carácter no sustantivo dejan, sin embargo, en manos del Estado la decisión última sobre la apelación al crédito de las Comunidades Autónomas: se trata, básicamente, de la necesidad de previa autorización estatal para la concertación de operaciones de crédito⁷⁷, así como la coordinación del endeudamiento autonómico en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Además, la legislación posterior a la LOFCA ha reservado al Estado figuras tales como los coeficientes de inversión obligatoria de las entidades de depósito⁷⁸, limitando aún más las posibilidades de apelación al crédito público por parte de las Comunidades Autónomas⁷⁹; junto a ello, la jurisprudencia del TC ha con-

⁷⁵ Prescindimos aquí de las operaciones de endeudamiento para cubrir necesidades transitorias de tesorería que, evidentemente, no están sometidas a este límite material.

⁷⁶ Límites que no difieren excesivamente de los contenidos en el artículo 54 de la Ley de Haciendas Locales.

⁷⁷ Aun cuando de la tramitación parlamentaria de la LOFCA se desprende que su artículo 14.3 únicamente exige la autorización estatal cuando se trata de operaciones concertadas en el extranjero, la defectuosa redacción del precepto dio lugar a distintas interpretaciones doctrinales, zanjadas con la STC 11/1984, de 2 de febrero, que entendió que la autorización del Estado es necesaria para cualquier tipo de operación crediticia de las Comunidades Autónomas, independientemente del lugar de concertación de la misma. Los argumentos que maneja la sentencia citada son harto discutibles, desde la perspectiva de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.

⁷⁸ Ley 13/1985, de 25 de mayo, y Reales Decretos 2254/1985, de 20 de noviembre, y 321/1987, de 27 de febrero.

⁷⁹ El endeudamiento autonómico cuenta con una consolidada jurisprudencia del TC que, de forma sistemática, ha ido acotando las competencias de estos entes territoriales. En relación con los coeficientes de inversión, recientemente la STC 87/1993, de 11 de marzo, recogiendo la

sagrado un derecho de prelación en favor del Estado respecto de determinadas operaciones de crédito público y, en concreto, respecto de las que se instrumentan mediante los coeficientes de inversión obligatoria, apelando a las necesidades generales del Estado, que no pueden verse subordinadas a los intereses particulares de las Comunidades Autónomas⁸⁰. Dentro de aquéllas se encuentran las derivadas de la competencia del Estado en materia de política económica y, singularmente, de política monetaria, a cuyo servicio se utiliza instrumentalmente el endeudamiento público.

III. PERSPECTIVAS DE MODIFICACION DEL MODELO DE FINANCIACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS

Como hemos visto en páginas anteriores, la crítica fundamental dirigida, desde algunos sectores, al actual modelo de financiación autonómica radica en que descansa excesivamente sobre transferencias estatales, lo que implica un elevado nivel de dependencia financiera de las Comunidades Autónomas respecto del Estado, pudiendo esta circunstancia generar una cierta limitación de la autonomía de los entes subcentrales y provocar fenómenos de ilusión financiera en los resi-

doctrina expuesta anteriormente en la STC 135/1992, de 5 de octubre, ha apelado al artículo 149.1.11 de la CE para justificar la competencia exclusiva del Estado en materia de previsión y ordenación del coeficiente de inversión, explicitando que «la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan acceder al crédito —como una de las fuentes de financiación para el ejercicio de las competencias— en unas condiciones parcialmente más limitadas o menos ventajosas que las existentes hasta ese momento, en forma alguna puede ocasionar la vulneración del principio de autonomía financiera y de suficiencia de los recursos económico-financieros, ya que sólo en atención al conjunto de los recursos de que puedan disponer y de las competencias que les han sido atribuidas, así como de los servicios que gestionan, y dentro siempre de las reales posibilidades económicas de un sistema globalmente presidido por el principio de solidaridad entre todos los españoles, podría encontrar algún fundamento semejante imputación» (FJ 2.º).

⁸⁰ En este sentido, las Comunidades Autónomas que impugnaron determinados preceptos de la Ley 13/1985 argüían que el artículo 5.2 de ésta otorgaba una preferencia a los títulos estatales frente a sus homónimos autonómicos, vulnerando lo previsto en el artículo 14.5 de la LOFCA. El TC afirma, sin embargo (STC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 9.º, y STC 87/1993, de 11 de marzo, FJ 3.º, que es reproducción del anterior), que «en ningún caso, pues, la equiparación de las Deudas públicas prefigura, condiciona, limita o impide cualquier medida que a su utilización se refiera, aspecto extrínseco desligado del régimen jurídico y más propio de la política económica general, incluida su vertiente financiera, indisolublemente unida a aquélla. En tal actuación tiene sentido el establecimiento de la obligación de invertir en determinados valores por las entidades de crédito, a través de coeficientes y subcoeficientes, con un orden de prelación. En tal línea discursiva, los intereses de cada Comunidad Autónoma no pueden prevalecer sobre las necesidades más generales que el Estado financia por medio de aquellos títulos y que, por tanto, la fijación de un orden de prioridad o preferencia para la suscripción de valores computables en el coeficiente de fondos públicos constituye un aspecto esencial de la ordenación del crédito y, por lo mismo, una medida indudablemente incluida en la competencia del Estado para establecer las bases de tal ordenación».

dentes en los territorios autonómicos⁸¹: alguna de estas críticas fundamentales son fácilmente constatables acudiendo a los estados de ingresos de los presupuestos autonómicos, observando la ratio entre ingresos propios-ingresos transferidos⁸² y comprobando la distribución de la recaudación entre el Estado y las Comunidades Autónomas⁸³.

La necesidad de corregir esta situación, aumentando el peso de los ingresos propios de las Comunidades Autónomas, ha provocado un debate, en el que todavía estamos inmersos, enucleado en torno a expresiones a las que frecuentemente se atribuye un cierto valor taumatúrgico, como son la descentralización fiscal o, con mayor éxito, la responsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas; en una visión muy superficial del problema, parece que todas las cuestiones conflictivas que suscita la financiación autonómica quedarían resueltas otorgando un mayor grado de responsabilidad fiscal a estos entes territoriales⁸⁴.

⁸¹ En la medida que la financiación basada en la participación en tributos ajenos «oculta en mayor medida a los ojos —y valoraciones políticas— de los ciudadanos al coste real de los servicios públicos del ente que dispone de esta financiación, ya que no se corresponde con decisiones tomadas por sus representantes» (RAMALLO MASSANET, J.: «El reparto de competencias tributarias...», *op. cit.*, p. 535).

⁸² Aun cuando puedan existir diferencias entre las distintas Comunidades, el ratio se sitúa en una horquilla del 10-15 por 100 correspondiente a ingresos propios y una horquilla del 85-90 por 100 correspondiente a ingresos transferidos.

A su vez, dentro de los ingresos transferidos, la financiación básica recibida por las Comunidades Autónomas en 1991 se resume del siguiente modo: tributos cedidos (32,61 por 100), participación en impuestos estatales (64,04 por 100) y tasas transferidas (3,35 por 100). *Vid. Memoria de la Administración... op. cit.*, p. 326.

⁸³ La distribución de la recaudación sería la siguiente:

	Impuestos directos	
	1991 (porcentaje)	1992 (porcentaje)
Estado.....	90,51	91,07
Comunidades régimen común.....	2,27	2,07
Comunidades régimen foral.....	7,22	6,86
	Impuestos indirectos	
	1991 (porcentaje)	1992 (porcentaje)
Estado.....	85,37	86,92
Comunidades régimen común.....	8,02	6,68
Comunidades régimen foral.....	6,61	6,40

Los datos son de elaboración propia. Fuente: *Recaudación y estadísticas...*, *op. cit.*, pp. 10 y 15.

⁸⁴ Incluso algunos autores incurrir en notables excesos, como, por ejemplo, LÓPEZ LABORDA, J. (*Los equilibrios financieros...*, *op. cit.*, p. 42), cuando afirma que «el ejercicio pleno de la autonomía financiera exige la existencia de una adecuada descentralización fiscal, sin la cual es imposible que las jurisdicciones subcentrales puedan ajustar los gastos públicos a las cantidades y calidades demandadas por sus ciudadanos».

La tesis esbozada es inaceptable por un doble orden de razones: en primer lugar, porque autonomía financiera y descentralización fiscal no son conceptos que hayan de ir necesariamente

Dejando de lado las opiniones de los responsables políticos de algunas Comunidades Autónomas, el comienzo de la discusión sobre el otorgamiento de un mayor grado de corresponsabilidad fiscal a aquéllas se realiza en los momentos previos a la finalización del primer quinquenio (1991) del sistema definitivo de financiación autonómica previsto en la LOFCA, fundamentalmente al hilo de las críticas dirigidas al sistema de participación en la recaudación de impuestos estatales no cedidos, críticas que el propio Ministerio de Economía y Hacienda, en un documento inapropiado⁸⁵, sistematizaba en un doble orden: por un lado, la participación «no depende directa y específicamente de la recaudación obtenida por el Estado en el territorio de cada Comunidad»⁸⁶ y, por otro, la evolución de la participación «no depende de la evolución global de la recaudación obtenida por estas figuras tributarias, sino del crecimiento del gasto equivalente del Estado»⁸⁷.

Abierto el debate sobre la corresponsabilidad fiscal —apertura positiva siempre que no se centre únicamente, como parece ocurrir, en la cesión de un tramo de la recaudación del IRPF de acuerdo con criterios territoriales—, el siguiente paso, con un contenido más simbólico que práctico, viene representado por el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 20 de enero de 1992 sobre el sistema de financiación autonómica para el período 1992-1996, cuyo punto II.3 «considera deseable asignar a las Comunidades Autónomas un mayor grado de corresponsabilidad fiscal. A estos efectos, acuerda crear un grupo de trabajo para que examine las posibilidades que ofrece la LOFCA, especialmente en el contexto de la variable esfuerzo fiscal»⁸⁸.

unidos, como lo prueba la experiencia de muchos países de estructura federal donde existen sistemas de unión en los ingresos y de separación en los gastos; en segundo lugar, porque no hay relación directa entre descentralización fiscal y adecuación del gasto público a las demandas de los ciudadanos. Por otro lado, la experiencia española desde la entrada en vigor de la LOFCA demuestra el escaso uso que las Comunidades Autónomas han hecho de figuras (los recargos) previstas fundamentalmente para adecuar el nivel de ingresos a las potenciales demandas de mayores servicios públicos por parte de los ciudadanos.

⁸⁵ *Informe sobre la reforma personal de la imposición sobre la renta...*, op. cit., pp. 175-181. El documento es, a nuestro juicio, inapropiado porque la reforma del IRPF únicamente tiene remotas concomitancias con la reforma del modelo de financiación autonómica y porque, además, ha permitido que el Estado, recogiendo el guante de algunas Comunidades Autónomas, haya propiciado que la discusión sobre la corresponsabilidad fiscal de éstas se centre excesivamente sobre la posibilidad de atribuir a dichos entes subcentrales una parte de la recaudación del IRPF, cuando evidentemente caben otras posibilidades.

⁸⁶ Recuérdese, como veíamos anteriormente, que la filosofía de la LOFCA era desligar la participación autonómica de la recaudación territorial de los impuestos estatales, con el objeto de garantizar la realización del principio de solidaridad.

⁸⁷ Efectuadas estas críticas al sistema de participación del artículo 13 de la LOFCA, se concluye afirmando que «esta forma de determinar su participación en los ingresos que el Estado recauda determina un *desinterés* político por fomentar los resultados recaudatorios obtenidos en el territorio de cada Comunidad y *desresponsabiliza o desvincula* a las Comunidades Autónomas de los esfuerzos que la Administración Tributaria del Estado efectúa para conseguir una adecuada y general aplicación de los impuestos» (*Informe...*, op. cit., p. 176).

⁸⁸ En el párrafo inmediatamente anterior del Acuerdo de 20 de enero de 1992, el Consejo de Política Fiscal y Financiera —órgano consultivo y de deliberación, conforme el artículo 3.2

En los términos en que se plantea la discusión, la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas se contempla desde una doble perspectiva: por un lado, una mayor conexión entre los ingresos tributarios generados en el territorio y la financiación de los servicios públicos suministrados por la Comunidad Autónoma⁸⁹; por otro, la atribución de mayores competencias normativas a las Comunidades Autónomas para decidir sobre la composición y estructura de su sistema de ingresos⁹⁰. Como corolario del planteamiento ha de tenerse en cuenta que el proceso de corresponsabilidad fiscal no debe implicar en ningún caso, según sus defensores, un incremento de la presión fiscal sobre los contribuyentes.

La dualidad de perspectivas que rodean la discusión sobre la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas exige su examen por separado, en la medida en que plantean problemas perfectamente diferenciados y no es cuestión baladí el orden en que, de forma consciente, han sido expuestas.

de la LOFCA— «considera que en las circunstancias actuales no es oportuno proponer la ampliación de la cesión de tributos más allá del marco establecido en las respectivas leyes de cesión de los mismos a las Comunidades Autónomas».

La variable del esfuerzo fiscal es, efectivamente, una de las que menciona el artículo 13 de la LOFCA. No obstante, como señala, comentando el Acuerdo citado, MONASTERIO ESCUDERO, C. («Una visión general de la financiación de las Comunidades Autónomas», en *Papeles de Economía Española, Suplementos sobre el Sistema Financiero*, núm. 40, FIES, Madrid, 1992, p. 27), «el uso que se haga de la misma repercutirá en el diseño de las transferencias canalizadas vía porcentaje, pero éste es un asunto que no parece que tenga mucho que ver con la corresponsabilidad fiscal. Por otra parte, al ser el impuesto sobre la renta un tributo cuya normativa y gestión corresponden por entero a la Administración central, no parece justificable hacer repercutir sobre la financiación de las Comunidades Autónomas unas diferencias de carga fiscal que se deberán (en el caso de que no exista defraudación) a la normativa (estatal) del impuesto y a las diferencias regionales de renta, factores ambos sobre los que no pueden actuar directamente los gobiernos regionales. Si las diferencias de carga fiscal se deben (como sucede en la realidad), además de a los factores anteriores, a niveles distintos de cumplimiento fiscal en las distintas Comunidades, tampoco esto se puede achacar a los gobiernos autonómicos, que no tienen atribuidas competencias sobre la inspección y gestión del IRPF. Por último, apuntar la contradicción que supone el señalar a la variable esfuerzo fiscal como un camino para avanzar hacia la corresponsabilidad fiscal y, a la vez, reducir la importancia de esta variable dentro del porcentaje de participación, como se ha expuesto anteriormente».

⁸⁹ Así, UTRILLA DE LA HOZ, A. («Corresponsabilidad fiscal y equidad regional en la financiación autonómica», en *Suplementos de Hacienda Pública Española*, núm. 2, IEF, Madrid, 1992, p. 69), considera que «el planteamiento comúnmente utilizado para definir en términos generales la corresponsabilidad fiscal vendría dado por la conveniencia de una mayor conexión entre los recursos tributarios aportados por los ciudadanos de una demarcación territorial —en este caso, la región— y los bienes y servicios públicos que les son proporcionados, en principio, independientemente de cualquiera que sea el nivel jurisdiccional que los gestione. En consecuencia, dada la territorialización de las competencias gestionadas por todos los niveles jurisdiccionales, éstas deberían vincularse en mayor grado con la territorialización de los ingresos».

⁹⁰ Así, para BIESCAS FERRER, J. A., y LÓPEZ LABORDA, J. («Corresponsabilidad fiscal...», *op. cit.*, p. 35), «la autonomía y la responsabilidad sólo son posibles si entre los recursos regionales se encuentran, aun en cuantía mínima, los ingresos propios, entendiéndose por tales aquéllos que permiten a las Comunidades Autónomas ejercer sus potestades sobre los diferentes aspectos sustantivos del ingreso (sujetos, hechos, cuantías, etc.)».

En efecto, las propuestas que ligan corresponsabilidad fiscal y territorialización de los ingresos tributarios (singularmente, del IRPF)⁹¹, sin hacer referencia a la asunción de competencias normativas autonómicas sobre los recursos generados en su territorio, propician que el tradicional parasitismo^{91 bis} de las Comunidades Autónomas se perpetúe, ignoran el principio de solidaridad proclamado en el artículo 156.1 de la CE, desconocen la filosofía del artículo 13 de la LOFCA —aun cuando consideren que pueden encontrar anclaje en el mismo— y constituyen una forma hipócrita de plantear la responsabilidad autonómica, en cuanto propenden a propiciar un incremento de los ingresos de las Comunidades Autónomas con mayores niveles de renta sin asumir el coste político que debería ir inevitablemente unido al citado incremento⁹².

Además, estas propuestas, que parten de la necesaria conexión entre territorio de generación de los ingresos y territorio de realización del gasto, ignoran que «en el Estado social y democrático de Derecho resulta cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o el aparato estatal, sino también distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad», de modo

⁹¹ Propuestas que, a su vez, aparecerían subdivididas en dos grandes grupos: por un lado, las que pretenden introducir la territorialización de la recaudación en el mecanismo de participación en la recaudación de impuestos estatales no cedidos; por otra, «la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al amparo del artículo 11.2 de la LOFCA» (LÓPEZ LABORDA, J.: *Los equilibrios financieros...*, *op. cit.*, p. 332, donde recoge ambas propuestas, señalando que las dos se encuentran dentro de las posibilidades de la LOFCA).

Con la vigente LOFCA no cabe la cesión del IRPF y, desde luego, sorprende que el autor citado invoque el artículo 11.2 de aquella, porque es precisamente el precepto que ordena la no cedibilidad del tributo citado; además hay que tener en cuenta que la competencia normativa en relación con los tributos cedidos corresponde al Estado, conforme al artículo 10.1 de la LOFCA, con lo que no se atisba en qué medida la cesión del IRPF —si fuera posible— aumentaría la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, puesto que no lleva aparejado el reconocimiento de competencias normativas a los entes subcentrales. Por último, de acuerdo con el artículo 10.3 de la LOFCA —que define los supuestos de cesión parcial— no se comprende muy bien cómo puede darse este supuesto en el caso del IRPF, salvo en el caso —similar al del Impuesto sobre el Patrimonio— de cesión de la recaudación por obligación personal, reteniendo el Estado la recaudación obtenida de los sujetos pasivos en régimen de obligación real, aunque no creemos que el autor citado se esté refiriendo a dicho supuesto.

^{91 bis} La imagen de las Haciendas autonómicas como Haciendas parasitarias ya fue señalada por RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Una reflexión sobre el sistema general de financiación de las Comunidades Autónomas», en *REDC*, núm. 15, CEC, Madrid, 1985, p. 68.

⁹² Como señalan ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.; ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I., y GIMÉNEZ-REINA RODRÍGUEZ, E. («El acuerdo sobre el sistema de financiación autonómica para el período 1992-1996», en *Papeles de Economía Española, Suplementos sobre el Sistema Financiero*, núm. 40, FIES, Madrid, 1992, p. 14), comentando el desarrollo de las tareas en el IRPF, aquél «puede conducir fácilmente a resultados financieros claramente insolidarios, consistentes en que la tasa de crecimiento interanual de los recursos asignados a las Comunidades Autónomas más ricas resulte más alta que la de las Comunidades más pobres. Este hecho, que no nos consta haya sido debidamente valorado, será una realidad si se instrumenta la formulación subyacente en el método, consistente en sustituir, en todo o en parte, la actual participación en los ingresos del Estado, cuya evolución es igual para todas las Comunidades Autónomas, por la participación en la recaudación del IRPF en sus respectivos territorios».

que desconocen que el Derecho financiero y tributario es un «Derecho redistributivo, es decir, un derecho en el cual la rama del Derecho tributario debe concebirse como un derecho contra los que tienen más, y la rama del Derecho de los gastos públicos debe ser un derecho en favor de los que menos tienen, de las clases sociales desposeídas»⁹³.

Si esta idea la trasladamos al plano de la organización territorial diseñada por la CE resulta evidente que la función redistributiva del ordenamiento financiero sólo puede ser realizada por el Estado, mediante un proceso de reasignación de recursos a través del gasto público que viene representado por las transferencias a las Comunidades Autónomas ex artículo 13 de la LOFCA, minimizando el criterio del territorio de obtención de los ingresos y potenciando otros criterios tales como la relación inversa de la renta real por habitante de la Comunidad Autónoma correspondiente [art. 13.1.d) de la LOFCA].

Desde esta perspectiva, la territorialización autonómica de los ingresos estatales no sólo atentaría contra el carácter redistributivo del ordenamiento financiero, sino que, proyectada sobre el IRPF y tomando como punto de conexión el domicilio de los sujetos pasivos, generaría resultados profundamente injustos, ya que en este tributo no hay una relación directa e inmediata entre dicho punto de conexión y el lugar de generación o de origen de las rentas⁹⁴.

Además, no se comprende muy bien cómo puede el mecanismo de territorialización aumentar la responsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas si éstas siguen careciendo de competencias normativas en relación con los tributos estatales recaudados en su territorio y de los cuales van a participar; si a ello añadimos que, de acuerdo con el artículo 19.3 de la LOFCA, la gestión e inspección de los tributos estatales corresponde a la Administración del Estado, los resultados del nuevo modelo propuesto serían, desde la perspectiva de la correspon-

⁹³ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, CEC, Madrid, 1992, p. 17.

⁹⁴ Así, comparando datos de recaudación por IRPF del período impositivo de 1990 y la renta regional bruta del mismo año, se observan distorsiones evidentes. Por ejemplo, Cataluña aportaba el 21,038 por 100 de la recaudación, siendo su renta regional bruta el 20,08 por 100 del PIB nacional; Andalucía aportaba el 6,902 por 100 de la recaudación, mientras que su renta regional bruta ascendía al 12,41 por 100; Galicia aportaba el 3,579 por 100 de la recaudación, siendo su renta regional bruta el 5,76 por 100; Extremadura aportaba el 0,865 por 100 de la recaudación, mientras que su renta regional bruta representaba el 1,67 por 100 del PIB nacional. Por último, Madrid aportó el 34,936 por 100 de la recaudación, en tanto que su renta regional suponía el 17,44 por 100 del PIB nacional.

Aunque los datos deban ser objeto de correcciones importantes, sin embargo son, en algún caso, suficientemente ilustrativos.

Para las comparaciones, *vid. Memoria de la Administración...*, op. cit., p. 22, y *Renta nacional de España y su distribución provincial. Avance de 1990 y 1991*, Servicio de Estudios del BBV, Bilbao, 18.ª ed., 1992, pp. 26-27.

sabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas que se invoca como justificación, inexistentes ⁹⁵.

En definitiva, la primera de las perspectivas desde la que se abordaba la corresponsabilidad fiscal debe ser descartada, en cuanto no ofrece ninguna alternativa válida desde el prisma de las Comunidades Autónomas al tiempo que plantea serias objeciones desde el punto de vista de la realización del principio de solidaridad ^{95 bis}.

En consecuencia, la discusión ha de derivar —si se quiere verdaderamente corresponsabilizar a los entes subcentrales— hacia la posibilidad de que las Comunidades Autónomas participen en la regulación normativa de sus fuentes de ingresos, de forma que se produzca un incremento de los recursos propios en detrimento de las transferencias estatales o, al menos, y si fuera posible, la aparición de un **tertium genus**, que podría venir representado por los recursos cuya normación, gestión y recaudación apareciera compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

Así centrada la discusión cabe, en primer lugar, descartar, como hace el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 20 de enero de 1992 ⁹⁶, cualquier propuesta de que la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas se traduzca en una ampliación de los tributos cedidos, ya que, conforme al artículo 10.1 de la LOFCA, estos tributos son establecidos y regulados por el Estado, no teniendo

⁹⁵ El propio Ministerio de Economía y Hacienda (*Informe sobre la reforma de la imposición personal...*, op. cit., p. 178), tras señalar que «atribuir a cada Comunidad Autónoma una parte de la recaudación obtenida por el IRPF en su territorio es un buen procedimiento desde un punto de vista práctico, que está además previsto en la normativa vigente», y que «con él se conseguiría que las Comunidades Autónomas estuvieran motivadas para fomentar el cumplimiento fiscal de los ciudadanos de su territorio y vincular, en buena medida, el ingreso con el gasto en una dimensión espacial», añade que «la principal crítica que puede hacerse a este sistema es que el grado de corresponsabilización que genera en las Comunidades Autónomas es demasiado pasivo. Más que de corresponsabilidad habría que hablar de *cointerés*, pero sin que la Comunidad Autónoma participase activamente ni en la determinación de la carga tributaria ni en su aplicación».

Incluso autores como LÓPEZ LABORDA, J. (*Los equilibrios financieros...*, op. cit., p. 332), convienen en que «los mecanismos de participación en los impuestos recaudados en el territorio de la Comunidad no constituyen, a nuestro entender, ingresos propios del ente receptor, y la descentralización fiscal que comportan es muy reducida o nula», no obstante lo cual defiende que «al menos desde la perspectiva del principio de responsabilidad, aquellos instrumentos son preferibles a las transferencias distribuidas de acuerdo con cualesquiera otros criterios», sin explicar la razón y permitiéndonos poner en duda si la responsabilidad fiscal es un concepto unívoco o mutable en función de las variaciones del discurso del autor.

^{95 bis} El artículo 95 de la Ley de Presupuestos para 1994 plasma el acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 7 de octubre de 1993, y consagra el tramo autonómico en el IRPF de cara a la fijación del porcentaje de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado. Conforme se deduce del precepto en cuestión, la solución no es, desde luego, corresponsabilizar fiscalmente a los entes subcentrales, sino otra cosa distinta, compleja y jurídicamente muy deficiente.

⁹⁶ Vid. *supra*, nota 80. No obstante, el citado Acuerdo ignora el compromiso de 1987, como se ocupan de recordar ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.; ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I., y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. («El acuerdo sobre el sistema de financiación autonómica...», op. cit., p. 14).

los entes autonómicos participación alguna en la definición normativa de los mismos; por otro lado, tales propuestas se reducirían, con la actual redacción de la LOFCA, a la cesión de la recaudación obtenida en la fase minorista del IVA, cesión que plantea bastantes problemas, algunos de naturaleza formal⁹⁷ y fácilmente subsanables, otros de carácter material, cuya superación es de difícil solución⁹⁸.

Descartada la vía de la ampliación de los tributos cedidos, una de las alternativas posibles vendría dada por la potenciación de los recursos propios contemplados en la CE y en la LOFCA, sean los tributos propios, sean los recargos autonómicos. En relación con los tributos propios, las posibilidades son remotas, mientras el artículo 6.2 de la LOFCA prohíba a las Comunidades Autónomas gravar los mismos hechos imponibles que el Estado⁹⁹ y/o mientras éste no modifique su sistema tributario, modulando sus figuras de forma tal que se delimiten huecos para posibilitar la tramitación autonómica¹⁰⁰.

No obstante, como señalábamos anteriormente, la prohibición contenida en el artículo 6.2 de la LOFCA no se deriva de la CE y, por tanto, sería perfectamente posible, desde el punto de vista jurídico, su supresión y la aparición de dos sistemas tributarios —estatal y autonómico— que fueran parcialmente coincidentes en cuanto al gravamen de las mismas manifestaciones de capacidad económica. Sin embargo, si trascendemos el punto de vista jurídico y nos ocupamos de aspectos económicos, políticos o, incluso, sociológicos, quizá sea necesario en los momentos actuales descartar la concurrencia de poderes tributarios sobre las mismas materias imponibles, en cuanto ello provocaría fenómenos de doble imposición interna vertical que podrían incrementar la presión fiscal, salvo que el Estado redujese los tipos de gravamen —en los tributos donde se produjese la citada concurren-

⁹⁷ La Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, exige ley especial para ceder la recaudación de la fase minorista del IVA.

⁹⁸ Cabe preguntarse, por una parte, si los regímenes especiales del comercio minorista regulados en la Ley del IVA constituyen una verdadera y propia fase minorista del tributo y, por tanto, la recaudación es susceptible de cesión. Por otro lado, habría que plantearse si la cesión del IVA minorista, aun reconociendo el respeto a la normativa de la LOFCA, «puede chocar con la restricción europea derivada de los ajustes a introducir en el IVA comunitario con motivo de la desaparición de las fronteras fiscales» (MONASTERIO ESCUDERO, C.: «Corresponsabilidad fiscal...», *op. cit.*, p. 29).

⁹⁹ Aun cuando el artículo 6.2 de la LOFCA prohíba, *stricto sensu*, la duplicidad de hechos imponibles y aunque esta interpretación haya sido mantenida por la STC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 14.º), que considera que el citado precepto «no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado», creemos que el citado precepto, en realidad, está vedando la posibilidad de una concurrencia de poderes tributarios sobre una misma materia imponible, es decir, sobre una misma manifestación de capacidad económica, cualquiera que sea la definición del hecho imponible que se efectúe.

¹⁰⁰ *Vid.* ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.; ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I., y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: *op. cit.*, p. 16.

cia— en un porcentaje similar al derivado del tributo autonómico, con los problemas que ello, a su vez, generaría en términos de pérdida de recaudación para éste.

Si se quieren evitar los problemas derivados de la compartición de materias imponibles, otra alternativa, que sería constitucionalmente viable, pero que implicaría la reforma de la LOFCA, vendría representada por la distribución de las diferentes manifestaciones de capacidad económica, siguiendo un esquema similar al previsto en algunos Estados de estructura descentralizada o federal ¹⁰¹.

En cualquier caso, seguimos pensando que la opción prioritaria para aumentar la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, minorando su dependencia de las transferencias estatales e incrementando la importancia de los recursos propios —de aquéllos sobre los que dichos entes tienen capacidad de normación— está representada por los recargos sobre impuestos estatales, siguiendo la filosofía de la LOFCA. Esta opción tiene indudables ventajas sobre las precedentemente examinadas, aun cuando exigiría algunas modificaciones en el sistema tributario estatal, con la finalidad fundamental de evitar aumentos en la presión fiscal que actualmente nadie desea y de obviar los problemas que han llevado al fracaso, en la práctica, de este recurso propio de las Comunidades Autónomas, existente desde 1980.

De acuerdo con el vigente artículo 12 de la LOFCA, las Comunidades Autónomas pueden establecer recargos sobre los tributos cedidos, así como sobre el IRPF; si nos centramos en los recargos sobre el IRPF, dos son los problemas básicos que es preciso solventar para que las Comunidades Autónomas pudieran considerar atractiva su implantación. Por un lado, la restricción contenida en el artículo 12.2 de la LOFCA, en cuya virtud los recargos no pueden implicar una minoración de los ingresos estatales, no pudiendo configurarse de tal manera que sean deducibles de la cuota del IRPF estatal; este límite supone que los residentes en aquellas Comunidades Autónomas que decidieran el establecimiento del recargo verían incrementada su presión fiscal individual, algo constitucionalmente posible, pero que explica el fracaso de la figura contemplada en el artículo 12 de la LOFCA, puesto que, en la práctica, las Comunidades no arrostrarían —y la experiencia pasada es ilustrativa— el coste político derivado de la implantación del recargo.

Por otro lado, es preciso obviar el problema derivado del criterio de atribución de poder tributario de las Comunidades Autónomas que, en relación con los recargos sobre el IRPF, utiliza el artículo 12.1 de

¹⁰¹ Sobre los modelos de distribución de competencias y de materias imponibles entre el Estado central y las jurisdicciones subcentrales de gobierno, *vid.* recientemente el trabajo descriptivo de BELTRÁN I BERNABÉ, R.: «El papel de los tributos en gobiernos subcentrales», en *Civitas*, REDF, núm. 77, Madrid, 1993, pp. 5-21.

la LOFCA —el domicilio fiscal de las personas físicas—, ya que, como vimos, puede plantear efectos financieros no deseados y claramente insolidarios.

El primero de los problemas citados es el que mayor atención ha suscitado, tanto desde el punto de vista doctrinal como institucional. Desde esta última perspectiva, el Ministerio de Economía y Hacienda propugnaba, en 1990, que «junto con la reforma del IRPF deberían establecerse claramente las posibilidades de desarrollar y hacer efectiva la corresponsabilización fiscal de las Comunidades Autónomas a través de su participación en la determinación de algunos aspectos normativos del impuesto con clara incidencia en su capacidad recaudatoria y el nivel de exigencia que representa para los contribuyentes»¹⁰².

Esta participación —siempre según el Informe de 1990— se podría articular a través de una doble vía: por una parte, mediante el establecimiento de recargos autonómicos sobre la cuota líquida del IRPF; por otra, mediante la implantación de una tarifa autonómica adicional a la tarifa estatal del IRPF. Aunque los redactores del Informe de 1990 parezcan decantarse por la segunda de las opciones citadas¹⁰³, ésta, tal y como aparece formulada, no deja de plantear problemas que pueden sistematizarse del siguiente modo: de un lado, la atribución a las Haciendas autonómicas de un porcentaje de la cuota líquida de los contribuyentes con domicilio fiscal en su territorio lleva aparejados todos los problemas que antes veíamos al hablar de la territorialización en la asignación de la recaudación del tributo; de otro, la propuesta de «atribuir a las Comunidades Autónomas las posibilidades de variar este porcentaje x, incrementándolo o disminuyéndolo, entre determinados márgenes x (+ -) y de forma que aumente o disminuya la cuantía de la cuota líquida que se atribuye a la Hacienda autónoma, sin que ello modifique la estabilidad financiera de la Hacienda estatal»¹⁰⁴, puede plantear conflictos sobre la constitucionalidad de la medida, ya que la norma atributiva —que ha de ser una norma estatal, necesariamente articulada en una reforma de la LOFCA— podría ser contraria al principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, recogido en el artículo 156.1 de la CE, al impedir a los entes subcentrales modificar libremente —dentro de los límites impuestos por los principios constitucionales— los tipos de gravamen del recargo autonómico¹⁰⁵.

¹⁰² Informe sobre la reforma de la imposición personal..., *op. cit.*, p. 179.

¹⁰³ Afirmando que «esta segunda alternativa equivale a un sistema más flexible de recargos sobre la cuota líquida estatal, aplicados de forma discriminante a los distintos niveles de renta de los sujetos pasivos residentes en las Comunidades Autónomas» (*op. últ. cit.*, p. 180), sin que se expliquen, de forma convincente, las razones de la elección.

¹⁰⁴ Informe sobre la reforma de la imposición personal..., *op. cit.*, pp. 180-181.

¹⁰⁵ Ciertamente se puede invocar en favor de una medida similar el que el Estado es el titular del impuesto base sobre el que se proyecta el recargo autonómico y que, en principio, tiene

A nuestro entender, sin embargo, el mecanismo en cuya virtud la LOFCA habilitase a las Comunidades Autónomas a establecer recargos sobre el IRPF dentro de unos tipos mínimo y máximo podría atentar contra la autonomía financiera de los entes subcentrales, desnaturalizaría la filosofía del recargo autonómico como recurso propio y supondría, **de facto**, parificar a estos entes territoriales con las Corporaciones Locales, respecto de las que sí tendría sentido la medida propuesta, aunque por razones —derivadas de su carencia de potestad legislativa— que, evidentemente, no concurren en el caso de las Comunidades Autónomas ¹⁰⁶.

En consecuencia, para soslayar este primer problema básico que ha venido impidiendo el establecimiento de recargos por parte de las Comunidades Autónomas, la única alternativa vendría representada por la reducción de la tarifa estatal del IRPF, la paralela disminución de las transferencias del artículo 13 de la LOFCA y el establecimiento de recargos autonómicos, sin que el Estado imponga límites cuantitativos a sus tipos de gravamen, ya que aquéllos no pueden configurarse, exclusivamente, como mecanismos compensatorios de la disminución de las transferencias recibidas, sino que, amén de cumplir esta función, están al servicio de la elevación del nivel de prestación de servicios públicos en aquellas Comunidades que, libremente, lo decidan.

No obstante, esta solución no salva las objeciones que anteriormente exponíamos sobre el mecanismo de los recargos autonómicos sobre el IRPF compensatorios de transferencias estatales, objeciones que derivan del hecho de ser un mecanismo profundamente insolidario e in-

una competencia primaria sobre el mismo; por otro lado, el artículo 157.3 de la CE podría servir de título habilitante para la introducción de esta limitación adicional al poder tributario autonómico en relación con el establecimiento de recargos.

¹⁰⁶ No obstante, con base en algunas consideraciones de la STC 179/1985, de 19 de diciembre (FJ 3.º), podría justificarse esta limitación en la LOFCA del poder tributario autonómico en relación con los recargos, invocando el título competencial contenido en el artículo 149.1.14 de la CE (Hacienda general) y afirmando que éste permite «la regulación de los impuestos estatales, tanto en sus aspectos principales o fundamentales como en los accesorios o accidentales», dentro de los cuales podrían encontrarse los recargos autonómicos, como parece poner de relieve el TC cuando conecta la idea anterior con el hecho de que «el Estado pueda —como ha hecho con el artículo 12 de la LOFCA— autorizar que otros entes establezcan recargos sobre determinados impuestos estatales».

A nuestro juicio, la habilitación autonómica para establecer recargos sobre impuestos estatales no deriva de la LOFCA ni es *autorizada* por el Estado, sino que deriva directamente del artículo 157.1 de la CE; la LOFCA no atribuye competencias, sino que las delimita, pero esta delimitación no puede llegar hasta extremos en los que ésta restrinja aquéllas, privando a las Comunidades Autónomas de las mínimas potestades derivadas del reconocimiento constitucional de su poder tributario.

La limitación cuantitativa de los recargos autonómicos deriva —sin necesidad de ley estatal que así lo establezca expresamente— de los principios constitucionales del artículo 31 de la CE; por otro lado, sería absurdo que si una Comunidad Autónoma quisiera dotarse de un mayor nivel de servicios públicos, y recurriera para ello a la figura de los recargos, viera cercenada esta posibilidad por la existencia de una ley estatal que estableciese un límite máximo en el tipo de gravamen de éstos, ya que ello supondría vaciar de contenido la filosofía que inspira esta figura.

justo, en cuanto plantea problemas semejantes a los representados por la introducción de criterios territoriales en la fijación del porcentaje de participación en la recaudación de impuestos estatales no cedidos.

El segundo problema que es preciso solventar, para que el mecanismo de los recargos autonómicos sobre el IRPF como instrumento al servicio de la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas pueda prosperar, viene representado por el criterio de atribución de poder tributario que establece el artículo 12.1 de la LOFCA, criterio de territorialidad en sentido subjetivo que viene constituido por el domicilio fiscal de las personas físicas en el territorio de la Comunidad Autónoma. Este criterio —similar al de atribución de competencias recaudatorias en relación con los tributos cedidos de naturaleza personal— suscita las dudas ya reseñadas anteriormente sobre la conexión entre territorio de generación de las rentas sujetas a gravamen y ente territorial beneficiario del recargo sobre dichas rentas y sobre las diferentes limitaciones que recaen sobre los impuestos propios y sobre los recargos.

Dudas que, sin embargo, no pueden proyectarse sobre la constitucionalidad de la ley autonómica que estableciera el recargo por una posible vulneración del artículo 157.2 de la CE, puesto que, como señalamos en otro lugar, la STC 150/1990, de 4 de octubre, «ha venido a confirmar, por tanto, que no existen mayores problemas para la configuración de recargos sobre el IRPF desde el punto de vista del artículo 157.2 de la CE, sin que proceda una interpretación de dicho precepto que intente extender a los recargos un conjunto de reglas que el legislador ha pensado sólo para los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, según indica la consideración independiente de dichos recursos y de los recargos en los artículos 9 y 12 de la LOFCA»¹⁰⁷.

El hecho de que el recargo autonómico sobre el IRPF no pueda, en razón del criterio de atribución de competencias, ser tachado de inconstitucional no es óbice para que pueda ser juzgado como profundamente distorsionador de la solidaridad interregional, produciendo efectos financieros perversos en los ingresos de algunas Comunidades Autónomas, efectos que pueden provocar la necesidad de que el Estado haya de acudir en auxilio de aquellas Comunidades que, con el mecanismo de recargos sustitutivos de transferencias, queden por debajo del nivel de financiación que les asegura el actual mecanismo de participación en la recaudación de ingresos estatales regulado en el artículo 13 de la LOFCA.

¹⁰⁷ ZORNOZA PÉREZ, J., y HUCHA CELADOR, F. de la: «Los recargos sobre impuestos estatales...», *op. cit.*, p. 25.

Y si esta última posibilidad se confirmase, el pretendido juego financiero de suma cero que para Estado y Comunidades Autónomas supondría la introducción de recargos autonómicos sustitutivos de transferencias estatales y que constituye, en opinión de sus defensores, uno de sus atractivos, caería por su base, puesto que el Estado experimentaría una pérdida de ingresos en términos netos o, si se prefiere, un mayor gasto público, al verse obligado, respecto de algunas Comunidades, a recurrir al mecanismo de las asignaciones presupuestarias extraordinarias, previstas en los artículos 158.1 de la CE y 15 de la LOFCA ¹⁰⁸.

Las objeciones que, desde el punto de vista jurídico, e incluso desde perspectivas económicas, cabe oponer al propuesto modelo de recargos autonómicos sobre el IRPF no pueden ser enervadas mediante la búsqueda de otros criterios de atribución de competencias que combinen la territorialidad en sentido subjetivo con el lugar de generación de las rentas, ya que ello, además de desnaturalizar completamente el tributo sobre el que se proyecta el recargo, generaría problemas de difícil solución ¹⁰⁹.

Las críticas dirigidas al mecanismo de los recargos autonómicos sobre el IRPF como instrumento potenciador de la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas y parcialmente sustitutivo de la participación en la recaudación de impuestos estatales no cedidos no debe llevar, sin embargo, a prescindir de aquéllos, ya que las objeciones manifestadas no se refieren **in abstracto** al mecanismo de los recargos, sino a la formulación contenida en las propuestas del Ministerio de Economía y Hacienda; objeciones que, como señalábamos anteriormente, son extensibles a la polarización del debate sobre la corresponsabilidad fiscal en torno a la posibilidad de atribuir a las Comunidades Autónomas un porcentaje de la recaudación del IRPF, bajo

¹⁰⁸ Conviene recordar que el Estado es el garante supremo del nivel mínimo en la prestación de servicios públicos fundamentales, bien sea de forma directa (en el caso de servicios de su competencia), bien sea de forma indirecta (en el caso de servicios de competencia de las Comunidades Autónomas), a través de la previsión del artículo 15.2 de la LOFCA.

Y también conviene recordar que la suficiencia de ingresos autonómicos para el aseguramiento del nivel mínimo en la prestación de servicios públicos fundamentales no es un criterio que se relacione con la totalidad de los ingresos de las Comunidades Autónomas, sino sólo con los derivados de los tributos cedidos y de la participación en la recaudación de impuestos estatales no cedidos, de forma que la sustitución de ésta por recargos afectaría, en las Comunidades Autónomas de menor nivel de renta regional, de menor grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias o, simplemente, donde más acusadas sean las diferencias entre porcentaje de renta regional en relación con el PIB y porcentaje de recaudación territorial por el IRPF en relación con el total nacional, a la suficiencia específica recogida en el artículo 15 de la LOFCA.

¹⁰⁹ Ni siquiera bajo el complicado mecanismo propuesto por CORS MEYA, F. J. (*vid.* nota 72), que, entre otros problemas, presenta el de determinar el «territorio de generación de rentas».

una pléyade de modalidades (modificación de los criterios de participación, recargos sustitutivos, etc.)¹¹⁰.

Para situar correctamente la discusión y para formular propuestas alternativas que permitan profundizar en la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas sin lesionar principios constitucionales o sin conducir a resultados discriminatorios entre los distintos entes subcentrales, conviene, a nuestro juicio, distinguir claramente el papel financiero del Estado y de las Comunidades Autónomas en el marco de la CE, porque a partir de la comprensión de las diferencias contaremos con una base sólida para cimentar nuestras proposiciones ulteriores.

Quiérase o no, la CE construye, como hemos visto, la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas desde la perspectiva del gasto, y no del ingreso, y este punto de partida condiciona toda la discusión sobre la corresponsabilidad fiscal de los entes subcentrales de gobierno, en la medida en que ello justifica que la CE no haya optado por modelos de distribución de materias imponibles entre el Estado y los entes subcentrales, aun cuando reconozca a éstos poder tributario.

Y así como en la vertiente del gasto público cabe hablar de una distribución Estado-Comunidades Autónomas, que deriva de la distribución competencial efectuada por los artículos 148 y 149 de la CE, ello —repetimos— no ocurre en el ámbito de los ingresos públicos de naturaleza tributaria, donde la CE no opera una distribución de manifestaciones de capacidad económica susceptibles de ser gravadas, de forma independiente, por los dos entes territoriales a que nos referimos.

Lo único que la CE hace es reconocer —y garantizar— a las Comunidades Autónomas un sistema de ingresos, y si bien alguno de los señalados en el artículo 157.1 son genuina manifestación de su poder tributario autonómico, sin embargo habilita expresamente al Estado para que regule las competencias de los entes subcentrales en relación con dichos ingresos; habilitación que se añade a la establecida en el artículo 133.2 de la CE, donde expresamente se somete el poder tributario autonómico a los límites derivados de la legislación estatal.

Y si bien la norma estatal —en el caso del art. 157 la LOFCA— no es atributiva de competencias autonómicas, sí es delimitadora de las mismas y dentro de esta potestad delimitadora se comprende la facultad de imponer restricciones o límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas, siempre que dichas restricciones o límites no lleguen a anular totalmente las competencias de éstas.

¹¹⁰ Sobre las objeciones a la polarización del debate en torno a la recaudación del IRPF y sobre propuestas alternativas, *vid.* ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.; ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I., y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. («El acuerdo sobre el sistema de financiación...», *op. cit.*, pp. 14-16).

Por otro lado, el Estado es el garante del principio de solidaridad, principio que presenta una doble perspectiva, en cuanto la solidaridad no sólo es intercomunitaria (art. 2 de la CE) o interterritorial (art. 158.2 de la CE), sino también interpersonal (art. 138.1 de la CE), perspectiva ésta que prima en el artículo 156.1 de la CE cuando erige el principio de solidaridad como una de las directrices que modulan, limitan o condicionan la autonomía financiera de los entes subcentrales. Además, el Estado tiene constitucionalmente asignada la misión de velar por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las distintas partes del territorio español (art. 138.1 de la CE), al tiempo que goza de competencia exclusiva (art. 149.1.1 de la CE) para garantizar la igualdad de derechos y de obligaciones de los españoles en cualquier parte del territorio nacional (art. 139.1 de la CE)¹¹¹ y estas misiones y competencias estatales también son factores que, indirectamente, deben condicionar el sistema financiero de las Comunidades Autónomas.

Ello es debido a que el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo y la función distributiva, en cuanto expresión de necesidades generales supraordenadas a las necesidades particulares de las Comunidades Autónomas, son funciones que el Estado sólo puede cumplir si se ponen a su disposición los medios financieros adecuados y especialmente aquéllos que mejor aptitud manifiestan para lograr la efectiva realización de tales objetivos¹¹².

Existe, por tanto, una preferencia implícita en favor del Estado sobre los recursos financieros de la nación, preferencia ligada a la satisfacción de las necesidades generales que a aquél competen y que, en el plano financiero, aparecen explicitadas en el artículo 2.1.b) de la LOFCA. Y, en este sentido, el Estado aparece como el garante en el territorio español de los servicios públicos fundamentales, bien sea de forma directa (en los de su competencia), bien sea de forma indirecta, a través del mecanismo del artículo 158.1 de la CE, en el caso de los

¹¹¹ O, dicho en otros términos, existe un «principio de igualdad ante las Comunidades Autónomas», cuya garantía corresponde al Estado. *Vid.* ENTRENA CUESTA, R., en el comentario al artículo 139 de la CE, dentro de la obra colectiva, dirigida por GARRIDO FALLA, F.: *Comentarios a la Constitución*, Ed. Civitas, Madrid, 1980, pp. 1500-1503.

No obstante, el citado principio no se articula a través de una igualdad de derechos y de potestades de las Comunidades Autónomas, ya que, como señala la STC 76/1983, de 5 de agosto (FJ 2.º), «no es, en definitiva, la igualdad de derechos de las Comunidades lo que garantiza el principio de igualdad de derechos de los ciudadanos, sino que es la necesidad de garantizar la igualdad en el ejercicio de tales derechos lo que, mediante la fijación de unas comunes condiciones básicas, impone un límite a la diversidad de las posiciones jurídicas de las Comunidades Autónomas».

¹¹² Dicho en otros términos, «ello obliga a una organización del sistema tributario en el que el Estado no quede privado de medios para ejercer sus principales funciones, lo cual no es sólo, según creo, un problema de coordinación, sino que afecta también a los criterios a seguir para el reparto de las fuentes de financiación y los productos de sus recaudaciones» (MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público...*, *op. cit.*, tomo II, p. 410).

servicios públicos competencia de las Comunidades Autónomas; desde esta perspectiva, también aparece como conclusión lógica el que el Estado haya de contar con los medios financieros necesarios para poder cumplir con esta función, ostentando un papel preeminente respecto de las Comunidades Autónomas que únicamente satisfacen necesidades particulares, preferencia que aparece implícitamente reconocida cuando el artículo 128.1 de la CE subordina la riqueza del país al interés general ¹¹³, cuya satisfacción aparece encomendada al Estado.

Lo anterior no implica, evidentemente, negar la existencia de recursos financieros propios de las Comunidades Autónomas (y, singularmente, recursos tributarios), pero sí condicionar tales recursos al cumplimiento de una serie de requisitos, que son corolario lógico de la distinta función y de las distintas misiones que la CE asigna al Estado y a las Comunidades Autónomas.

De forma sintética, estos requisitos podrían sistematizarse del siguiente modo:

a) Los tributos propios de los entes subcentrales han de gravar, preferentemente, manifestaciones de capacidad económica generadas en su respectivo ámbito territorial.

b) Los tributos propios y los recargos —por utilizar la dicotomía empleada por la CE y por la LOFCA— no deben ser susceptibles de traslación, sea jurídica, sea económica, a personas residentes en otras Comunidades Autónomas, con la finalidad fundamental de evitar distorsiones en el sistema de financiación autonómica y de prevenir fenómenos de explotación fiscal interterritorial.

c) No existe objeción constitucional para que los tributos propios de las Comunidades Autónomas graven manifestaciones de capacidad económica previamente sujetas por el Estado, ya que la preferencia de éste no implica exclusividad, debiendo tener en cuenta, además, que la CE no prohíbe la concurrencia de poderes tributarios sobre una misma manifestación de riqueza, ya que si bien es cierto que no atribuye a las Comunidades Autónomas el monopolio de gravar determinados hechos imposables tampoco realiza, de forma explícita, esa atribución en favor del Estado ¹¹⁴.

¹¹³ Como señala CAZORLA PRIETO, L. M., comentando el artículo 128.1 de la CE (*Comentarios...*, obra dirigida por GARRIDO FALLA, F., cit., p. 1343), «no cabe duda de que la riqueza que ostenten las Comunidades Autónomas también está subordinada al interés general», añadiendo que el precepto en cuestión «puede ser traído a colación en su momento en apoyo del principio de solidaridad interterritorial».

¹¹⁴ Volvemos a reiterar la idea de que el artículo 6.2 de la LOFCA podría ser perfectamente suprimido sin que ello supusiera conculcar la CE. Por otra parte, el ordenamiento tributario español ofrece muestras suficientes del fenómeno de concurrencia de poderes tributarios sobre las mismas manifestaciones de capacidad económica.

No obstante, el Estado debería retener aquellos tributos que, además de procurar ingresos para la cobertura del gasto público, están más directamente implicados en la consecución de funciones redistributivas y, de forma paradigmática, el IRPF ¹¹⁵; esta retención estatal implica que las Comunidades Autónomas no deberían establecer recargos sobre el IRPF —en tanto éste sea un impuesto sintético y con tipos progresivos— y que la participación de aquéllas en la recaudación del IRPF no debe tener en cuenta criterios territoriales. Alternativamente, si prosperasen las propuestas de territorialización, de establecimiento de tarifas autonómicas o de implantación de recargos autonómicos compensatorios de la disminución del tipo de gravamen estatal, una opción sería reformar el Fondo de Compensación Interterritorial, acudiendo a modelos horizontales puros, con aportaciones directas de las Comunidades más desarrolladas económicamente, que compensasen los efectos claramente insolidarios que tienen las propuestas mencionadas ¹¹⁶.

d) Dado que el Estado garantiza la suficiencia de ingresos para la cobertura de los servicios públicos fundamentales que hayan asumido las Comunidades Autónomas, los recursos tributarios propios de éstas deben dirigirse, fundamentalmente, a financiar los mayores niveles —cuantitativos o cualitativos— de servicios públicos demandados por sus ciudadanos ¹¹⁷.

¹¹⁵ En este sentido, como señala MUSGRAVE, R. (*Who should tax, where, and what*, en McLure, Jr. Ch. Editor, 1983), «la imposición personal, especialmente si implica tipos progresivos, comporta la aplicación de una base global, es decir, que la base de un individuo sea gravada con independencia de dónde radica o dónde se ha obtenido. Por tanto, los impuestos personales con tipos progresivos deben utilizarse por las jurisdicciones en las que se pueda poner en práctica más eficientemente una base global, esto es, probablemente por la jurisdicción central. Por otro lado, el objetivo de redistribución de la renta entre los individuos, con independencia de su jurisdicción de residencia, se hace efectivo mediante un esquema de impuestos y transferencias. Si la función de redistribución está encomendada al gobierno central, la imposición progresiva ideada para asegurar objetivos redistributivos debe ser principalmente central».

Por otro lado, el autor citado es igualmente favorable a la posibilidad de que una misma figura tributaria pueda ser utilizada por el Estado y por los entes subcentrales, lo que obliga, sin embargo, a recurrir a distintos mecanismos de coordinación, que implican un alejamiento de los sistemas de separación y un paralelo acercamiento a sistemas de unión. En todo caso, considera que estas soluciones permiten garantizar la descentralización del gasto, aun cuando supongan una centralización de recursos (MUSGRAVE, R. A., y MUSGRAVE, P. B.: *Hacienda pública teórica y aplicada*, IEF, Madrid, 1981).

¹¹⁶ De acuerdo con esta propuesta, el producto del recargo autonómico no sería, exclusivamente, para la Comunidad Autónoma que haya establecido éste, sino que una parte se repartiría, acudiendo a criterios redistributivos y respetando el principio de solidaridad interregional, entre los entes subcentrales menos desarrollados.

¹¹⁷ Esta propuesta implica que los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español serían financiados por el Estado —con independencia de que dichos servicios sean o no competencia estatal— y que los ingresos autonómicos servirían para financiar servicios no fundamentales o mayores niveles de bienestar social demandados por sus ciudadanos, existiendo una relación directa entre ese plus de servicios y el ejercicio de poder tributario propio por parte de la Comunidad Autónoma donde residen aquéllos.

En definitiva, como señala MONASTERIO ESCUDERO, C. («Una visión general de la financiación...», *op. cit.*, p. 21), «en el funcionamiento del sistema de financiación de las Comunidades

A la luz de estos requisitos y de acuerdo con las ideas precedentemente expuestas, las alternativas en favor de un mayor peso de los ingresos propios de las Comunidades Autónomas deben pasar, prioritariamente, por un ejercicio responsable del poder tributario de aquéllas, ejercicio responsable que debe traducirse en la necesidad de asumir el coste político que supone el establecimiento de figuras tributarias propias, algo que hasta ahora ha brillado por su ausencia, como ponen de relieve experiencias tan poco edificantes como el abortado recargo sobre el IRPF de la Comunidad Autónoma de Madrid ¹¹⁸.

Ciertamente, ello deberá llevar aparejada la constatación de la eficiencia del gasto autonómico, en la medida en que la resistencia psicológica del contribuyente a la introducción de nuevos tributos puede verse tanto más fácilmente vencida cuanto sea mayor la percepción de la mejora en el nivel de servicios públicos prestados por la Comunidad Autónoma donde reside aquél, y, desde luego, en nuestro país —quizá por la relativa inexperiencia de los entes subcentrales— cabe dudar de que las Comunidades Autónomas realicen un gasto público más eficaz y eficiente que el del Estado, amén de que todavía existen explicables confusiones entre los ciudadanos sobre las competencias —estatales o autonómicas— en relación con la prestación de determinados servicios públicos.

El debate sobre la corresponsabilidad fiscal, desde la perspectiva de las Comunidades Autónomas, debe abandonar la idea, comúnmente extendida, que liga mayores ingresos propios con mayores cotas de autonomía financiera, porque la comparación no es enteramente cierta y puede volverse en contra de sus valedores, singularmente en aquellas Comunidades cuya renta regional y las estadísticas de recaudación tributaria les auguran un rendimiento de sus ingresos tributarios propios inferior al necesario para la cobertura de su gasto público.

Igualmente, debe abandonarse la tentación de comparar los sistemas de financiación de las Comunidades de régimen común con los sistemas específicos y propios de las Comunidades de régimen foral, en cuanto responden a contingencias históricas imposibles de trasladar a los momentos actuales, de igual forma que no es posible trasla-

Autónomas de régimen común hay que separar lo que son decisiones del sistema como un todo (que son las relativas al funcionamiento del porcentaje de participación, los tributos cedidos, las asignaciones especiales de nivelación y el FCI), conectadas con el principio de suficiencia de recursos para asegurar un nivel *standard* de prestación de servicios y el principio de solidaridad entre regiones, de aquellas decisiones que corresponden a cada una de las Comunidades Autónomas por estar ligadas al principio de autonomía y que serían las relativas a decisiones sobre recargos, tributos propios o endeudamiento» (aun cuando el citado diagnóstico aparece referido al sistema de financiación autonómica durante el período transitorio 1981-1986, creemos que sus conclusiones pueden ser extrapolables a los momentos presentes).

¹¹⁸ Recordemos que ésta, pese al pronunciamiento favorable por parte del TC de los preceptos de la Ley del Fondo de Solidaridad Municipal de la Comunidad, donde se establecía el recargo del IRPF, optó por su retirada.

dar el mecanismo de separación de ingresos que rige en las relaciones Estado-Comunidades forales al resto de los entes territoriales, ya que ello aparece implícitamente proscrito por el texto constitucional que, como hemos reiterado, se decanta por mecanismos típicos de los sistemas de unión en los ingresos ¹¹⁹.

Además de todos los requisitos anteriores, el poder tributario autonómico, dados los condicionamientos a que se halla sometido, ha de ser un poder imaginativo, en tanto en cuanto no puede ir, de forma permanente, a remolque del poder tributario estatal, sino que debe tomar la iniciativa en cuanto a la sujeción de **nuevas** materias imponibles, especialmente en aquellos sectores donde la reacción del Estado es tardía e insuficiente.

En este sentido, existe un amplio campo —los tributos de ordenación, donde la pervivencia del artículo 6.2 de la LOFCA no constituiría un obstáculo insalvable— que puede constituir un espacio natural para la tributación autonómica y que, sin embargo, permanece sin explotar; ciertamente, podrá argumentarse que estamos en presencia de tributos con escasa incidencia recaudatoria, pero los impuestos de ordenación pueden servir de piedra de toque para la profundización en la responsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas.

De igual manera, permanece absolutamente intacta la posibilidad de establecimiento de contribuciones especiales —tributo frecuentemente infavalorado y recluido al ámbito de las Haciendas locales— cuando parece evidente que el gasto público autonómico es susceptible de generar aumentos en el valor de los bienes de los contribuyentes residentes en su territorio, que pueden ser objeto de gravamen a través de esta figura específica, cuya utilización es absolutamente marginal; en este sentido, la mayor proximidad con los ciudadanos que tienen los entes subcentrales favorece una mayor identificación de los beneficiarios especiales de los servicios públicos, es decir, una mayor presencia de gastos públicos divisibles, que posibilitaría la utilización de este tributo.

Pese a todo, consideramos que la responsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas pasa, de forma necesaria, por la supresión del artículo 6.2 de la LOFCA, para permitir a los entes subcentrales el ejercicio de su poder tributario sobre materias imponibles hasta ahora reservadas al Estado, ante la evidente dificultad de encontrar materias imponibles inéditas; cumpliéndose esta premisa, cabría proponer la implantación de impuestos autonómicos sobre el patrimonio radicado en

¹¹⁹ En consecuencia, no se puede partir, a la hora de debatir la corresponsabilidad fiscal, de ideas tales como que «los resultados financieros producidos por el modelo que se aplique a las Comunidades de régimen común han de ser comparables a los que derivan de los regímenes de Concierto y Convenio» (LÓPEZ LABORDA, J.: «Los equilibrios financieros...», op. cit., p. 224), ya que ello supone desconocer la historia y los condicionamientos de nuestra vigente Constitución.

el territorio de la Comunidad Autónoma respectiva —fundamentalmente, el patrimonio inmobiliario— que constituiría una alternativa válida para el ejercicio de la responsabilidad fiscal, considerando, por una parte, la directa conexión entre el hecho imponible y el territorio autonómico y, por otra, la relativa benignidad de los tipos de gravamen existentes en el vigente Impuesto sobre el Patrimonio ¹²⁰.

Además de los tributos propios, cuya implantación redundaría en beneficio de la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas desde una perspectiva cualitativa y, según su incidencia recaudatoria, cuantitativa, los recargos deberían constituir el instrumento fundamental de ejercicio del poder tributario propio de las Comunidades Autónomas ¹²¹. El problema básico que plantean los recargos deriva de que los entes subcentrales y el propio Estado han centrado aquéllos, de forma casi exclusiva, sobre el IRPF, entre otras razones porque se trata del impuesto con mayor potencialidad recaudatoria y, lógicamente, en el debate sobre la corresponsabilidad fiscal no late sólo una discusión sobre la extensión de las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas, sino fundamentalmente sobre el incremento de los ingresos propios autonómicos.

En páginas anteriores, nos hemos pronunciado reiteradamente en contra de los recargos sobre el IRPF, al menos mientras siga vigente la actual redacción del artículo 12 de la LOFCA, dados los resultados claramente insolidarios que de dicho recargo se desprenderían, derivados, básicamente, de la asimetría existente entre territorio de generación de los rendimientos y territorio de residencia del contribuyente

¹²⁰ Tributo cedido, conforme el artículo 10 de la LOFCA, donde también se ponen de relieve las flagrantes contradicciones que representa utilizar el domicilio fiscal de los sujetos pasivos como punto de conexión.

En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio —teniendo en cuenta el régimen de obligación real, considerando la imposibilidad de que el recargo autonómico desvirtúe la naturaleza del tributo estatal sobre el que recae y teniendo presente el punto de conexión del artículo 12 de la LOFCA— el establecimiento de recargos chocaría, muy posiblemente, con la proscripción contenida en el artículo 157.2 de la CE, puesto que el recargo autonómico podría suponer la adopción de medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio.

Además, conviene tener presente la doctrina sentada por el TC en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, que, a nuestro juicio, permitiría pronosticar un pronunciamiento favorable sobre esta clase de impuestos parciales sobre el patrimonio de los sujetos pasivos.

¹²¹ Como señala SEVILLA SEGURA, J. V. («Consideraciones en torno al modelo de financiación...», *op. cit.*, p. 1345), ello implica «diseñar coherentemente las piezas del sistema de impuestos generales de forma que, mediante el establecimiento de recargos libremente decididos por las Haciendas no centrales, puedan estas Haciendas alcanzar el patrón de socialización de costes que deseen.

De esta forma, cada Hacienda podría establecer dentro de aquellas normas-marco los precios y tasas que juzgase convenientes, así como los correspondientes impuestos sectoriales. Adicionalmente, la parte de sus costes que hubiese decidido socializar podría distribuirla mediante el establecimiento de recargos con la única restricción de que operasen sobre tributos que por su naturaleza no fuesen susceptibles de traslación sobre contribuyentes de otras Haciendas».

—que determina, como sabemos, la Comunidad Autónoma beneficiaria del recargo.

Ello, sin embargo, no invalida la figura de los recargos autonómicos, sino que permite la exploración de nuevas vías sobre los mismos, procurando obviar los defectos actuales; algunas de estas vías están ya previstas en la redacción actual de la LOFCA, aun cuando las Comunidades Autónomas hayan hecho escasísimo uso de las mismas: nos estamos refiriendo al establecimiento de recargos sobre impuestos cedidos¹²², previsto en el artículo 12.1 de la LOFCA, que, en algunos supuestos, podría tener consecuencias positivas, puesto que si el ente subcentral es ya beneficiario de la recaudación del impuesto sobre el que se proyecta el recargo —sin tener participación en la definición normativa de aquél—, éste anudaría el ingreso al ejercicio del poder tributario autonómico, en cuanto sería la Comunidad Autónoma quien definiera el conjunto normativo que regula la citada sobreimposición.

Descartado, por las razones previamente examinadas, el establecimiento de recargos en el Impuesto sobre el Patrimonio —es preferible la implantación de impuestos autonómicos sobre el patrimonio inmobiliario radicado en el territorio de la Comunidad Autónoma, de acuerdo con los criterios anteriormente sentados—, no encontramos objeción que pueda ser opuesta al establecimiento de recargos que recaigan sobre las transmisiones inmobiliarias civiles¹²³, es decir, sobre el concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, teniendo en cuenta que el ejercicio del poder tributario se atribuiría a la Comunidad Autónoma donde radique el inmueble transmitido¹²⁴.

Fuera de esta posibilidad, el establecimiento de recargos autonómicos exigiría una modificación del artículo 12 de la LOFCA, que no debería dirigirse —por inviable— a la ampliación de los impuestos estatales no cedidos sobre los que las Comunidades Autónomas puedan establecer recargos, pero que podría orientarse a la eliminación de alguna de las limitaciones contenidas en el apartado segundo del citado precepto.

¹²² Obsérvese que nos referimos a recargos sobre **impuestos**, no sobre tributos, y, por tanto, no tenemos en cuenta los recargos establecidos por algunas Comunidades sobre las tasas estatales sobre el juego.

¹²³ La única objeción vendría representada por el diferente tratamiento que una medida como la señalada provocaría entre las transmisiones inmobiliarias mercantiles y civiles, ya que las primeras estarían sometidas al IVA —tributo sobre el que no cabe el establecimiento de recargos, conforme al art. 12 de la LOFCA—, mientras que las segundas soportarían el ITPAJD más el recargo autonómico.

¹²⁴ Esto sería un argumento favorable al recargo autonómico, dado que las perspectivas de fraude fiscal o de explotación de la riqueza de otras Comunidades serían inexistentes.

La ampliación de los impuestos no cedidos sobre los que las Comunidades Autónomas pudieran establecer recargos no es viable, dadas las especificidades y particularidades que presentan el resto de los impuestos —además del IRPF— contemplados en el artículo 11.2 de la LOFCA. En el caso del IVA, las objeciones a la posibilidad de implantación de recargos autonómicos derivarían de un doble hecho: por un lado, el proceso irreversible de armonización fiscal europeo que se extiende a los tipos de gravamen del tributo y que hace inviable el gravamen del consumo por parte de los entes subcentrales cuando el Estado agota la banda máxima de los citados tipos; por otro, las distorsiones que los recargos autonómicos provocarían en el mercado ¹²⁵, en la medida en que al ser el IVA un impuesto cuyo hecho imponible pivota sobre la producción y no sobre el consumo (sobre el que se proyecta la carga tributaria por la vía de la repercusión) se podría producir un fenómeno de «exportación fiscal» que, tratándose de un impuesto indirecto, o dicho en términos económicos, «un impuesto en el precio, presumiblemente generaría un grado elevado de ilusión fiscal» ¹²⁶.

Similares son las consideraciones que cabe hacer en torno a los impuestos especiales, inmersos también en un proceso de armonización fiscal a nivel comunitario y donde el establecimiento de recargos autonómicos generaría problemas similares a los detectados en el caso del IVA, puesto que son impuestos que gravan la fabricación o producción de determinados productos, aun cuando, a través del mecanismo de la repercusión obligatoria, recaigan sobre el consumo ¹²⁷.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades, el establecimiento de recargos autonómicos generaría, igualmente, distorsiones, ya que al tratarse de un tributo susceptible de ser repercutido económicamente en el precio, y no coincidir, de forma necesaria, la Comunidad Autónoma beneficiaria del potencial recargo y el territorio donde la sociedad obtiene sus ingresos (entre los que se encontraría el recargo repercutido en el precio de sus productos), el recargo podría tener como efecto la traslación económica sobre los residentes en otras Comunidades Autónomas. Además de esta consideración primaria, existen otras obje-

¹²⁵ Y el mercado constituye, a nuestro juicio, uno de los factores integrantes de la «unidad del orden económico nacional» que es «presupuesto necesario para que el reparto de competencias entre el Estado y las distintas Comunidades Autónomas en materia económica no conduzca a resultados disfuncionales y disgregadores» (STC 29/1986, de 20 de febrero, FJ 4.º).

¹²⁶ MONASTERIO ESCUDERO, C. («Corresponsabilidad fiscal...», *op. cit.*, p. 29); aun cuando las objeciones señaladas se refieren a la cesión del IVA minorista, podrían ser trasladables, y con mayor energía si cabe, a los recargos sobre el IVA.

¹²⁷ Por otro lado, el único impuesto especial con una incidencia recaudatoria importante es el Impuesto sobre Hidrocarburos, tributo en el que convergen una serie de características que, a nuestro juicio, hacen inviable pensar que sobre el mismo las Comunidades Autónomas pudieran establecer recargos.

ciones importantes que se opondrían al citado recargo, entre las que cabe destacar la corriente favorable a la disminución de la fiscalidad de las empresas, que se vería gravemente contradicha por una medida como la señalada.

La potenciación de los recargos autonómicos mediante la eliminación o modificación de alguna de las restricciones contenidas en el apartado 2 del artículo 12 de la LOFCA constituye una medida que no cabe descartar, sino que merece algún tipo de consideración. La imposibilidad de que los recargos autonómicos puedan implicar una disminución de los ingresos estatales se concilia mal con otro objetivo —que no goza de traducción jurídica, pero sobre el que existe un cierto acuerdo— en cuya virtud la utilización de los recargos por parte de las Comunidades Autónomas no debe suponer un incremento de la presión fiscal para los residentes en su territorio, dogma este último que, sin embargo, cabe poner en discusión, sobre todo desde el modelo de recargos autonómicos únicamente utilizables para satisfacer mayores demandas —cuantitativas o cualitativas— de servicios públicos por parte de los residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma, porque, en este supuesto —que responde a la filosofía deseable para el recargo—, el incremento de la presión fiscal no sólo es inevitable, sino constitucionalmente irreprochable, y además, supone una potenciación de la responsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, en cuanto ésta exige «la necesidad de que los electores de cada jurisdicción conozcan perfectamente el coste de la prestación de los bienes y servicios públicos que reciben y quién los soporta»¹²⁸; desde esta perspectiva se contribuiría a la educación fiscal de los contribuyentes, en cuanto éstos propenderían, cada vez más, a identificar el ente público exactor de tributos y el ente público prestador de servicios.

En un sistema de financiación autonómica en el que los servicios públicos fundamentales prestados por las Comunidades Autónomas son garantizados, por imperativo constitucional, por el Estado a través de los tributos cedidos y de la participación en impuestos estatales, debe mantenerse la primera de las limitaciones del artículo 12.2 de la LOFCA y, por tanto, los recargos autonómicos no deberían configurarse de forma que supongan una minoración de ingresos para el Estado¹²⁹, sino que la financiación básica de éste debe mantenerse inal-

¹²⁸ LÓPEZ LABORDA, J.: *Los equilibrios financieros...*, op. cit., p. 45.

¹²⁹ Aun cuando ésta es la terminología utilizada por la LOFCA, resulta muy difícil que las Comunidades Autónomas configuren sus recargos de forma que minoren los ingresos del Estado, ya que, dados los impuestos sobre los que se proyecta el poder de los entes subcentrales —impuestos base cuya regulación normativa compete al Estado—, las Comunidades Autónomas no pueden adoptar ninguna medida que altere la regulación esencial del tributo base, con lo que la norma autonómica que, por ejemplo, declarase la deducibilidad del recargo del impuesto estatal sería contraria a la CE, por vulnerar el principio de competencia.

terada, cualquiera que sea la decisión de la Comunidad Autónoma.

En cambio, el límite en cuya virtud el recargo autonómico no puede desvirtuar la naturaleza o estructura del impuesto estatal sobre el que recae podría ser flexibilizada, para permitir el establecimiento de recargos que, con la actual redacción del artículo 12.2 de la LOFCA, no pueden ser establecidos por las Comunidades Autónomas. Piénsese en un recargo autonómico sobre el Impuesto sobre el Patrimonio, que gravase, exclusivamente, los bienes sitios y los derechos ejercitables en el territorio de la Comunidad Autónoma, algo que no parece posible con la actual redacción del artículo 12 de la LOFCA¹³⁰. De igual manera, tampoco cabría un recargo en el IRPF que recayese sobre los rendimientos del trabajo obtenidos en el territorio de la Comunidad Autónoma, en cuanto la medida autonómica desvirtuaría el carácter sintético y personal del impuesto base sobre el cual recae el recargo, aun cuando permitiría enervar una buena parte de las críticas que, con la actual redacción del artículo 12 de la LOFCA, hemos dirigido a los recargos sobre el IRPF estatal.

Y no cabe invocar que los ejemplos propuestos suponen la resurrección, a nivel autonómico, de la imposición real o de producto, sino un intento de cohonestar los recargos autonómicos con la realidad del sistema tributario estatal, donde el carácter personal de los tributos con mayor incidencia recaudatoria puede suponer, por paradójico que parezca, un serio obstáculo a la facultad de establecer recargos por parte de las Comunidades Autónomas, dadas las distorsiones que plantea una medida tributaria que debe ser territorialmente limitada cuando se proyecta sobre un impuesto configurado para su aplicación en todo el territorio nacional.

En definitiva, la viabilidad de los recargos como instrumento adecuado para favorecer la responsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas exigiría, a nuestro juicio, una modificación del artículo 12 de la LOFCA que permitiera a aquéllas adaptar la medida tributaria a su ámbito territorial, eliminando las consecuencias que provoca la inevitable discordancia que, en los momentos actuales, puede provocar aquél entre el ámbito espacial de aplicación del recargo y el ámbito espacial de aplicación del impuesto sobre el que recae. La otra alternativa, como hemos visto, vendría representada por la supresión del artículo 6.2 de la LOFCA, permitiendo el establecimiento de impuestos autonómicos que recayesen sobre materias imponibles parcialmente

¹³⁰ No obstante, se da la paradoja de que el establecimiento de un recargo autonómico sobre el Impuesto sobre el Patrimonio —sin desvirtuar la naturaleza y estructura del tributo— tampoco podría ser posible, al vulnerar, presuntamente, el artículo 157.2 de la CE, puesto que ello supondría la adopción de una medida tributaria sobre bienes que, teniendo en cuenta el punto de conexión del recargo, podrían estar situados fuera del territorio del ente subcentral que ha establecido éste.

gravadas por el Estado, sea el modelo de impuestos autonómicos sobre la renta, sea el modelo de impuestos territoriales sobre el patrimonio, siempre y cuando la materia imponible gravada pueda ser referida al territorio de la Comunidad Autónoma, respetando los requisitos a los que hacíamos alusión.

Junto a estos mecanismos —impuestos propios y recargos— que implican un ejercicio directo y exclusivo del poder tributario de las Comunidades Autónomas y un coetáneo reforzamiento de la responsabilidad fiscal de éstas, debemos referirnos a otros posibles instrumentos al servicio de dicho objetivo y que podrían venir representados por la participación de las Comunidades Autónomas en la regulación normativa de los tributos, lo que exigiría permitir la existencia de potestades normativas compartidas o concurrentes con el Estado, situación ésta que no representaría una novedad en nuestro ordenamiento jurídico general¹³¹, aunque sí, ciertamente, en el específico ámbito tributario¹³².

Conviene matizar, no obstante, que cuando hablamos de potestades normativas concurrentes Estado-Comunidades Autónomas en materia tributaria no nos referimos, en modo alguno, a supuestos que pudieran ser reconducibles al esquema de distribución de competencias contenido en los artículos 148 y 149 de la CE —en tanto en cuanto dicho esquema es inaplicable, como afirmábamos al comenzar este estudio, al ámbito financiero—, sino a supuestos en los cuales un mismo tributo es objeto de regulación conjunta por parte del Estado y de las Comunidades Autónomas, en razón de una serie de premisas, de entre las cuales debe ocupar un lugar fundamental el hecho de que el producto recaudatorio —total o parcial— de dicho tributo sirva para financiar el gasto público del ente subcentral.

A nuestro juicio, dos son las posibilidades que presenta nuestro ordenamiento jurídico para favorecer la participación de las Comunidades Autónomas en la definición normativa del sistema tributario. La primera de ellas pasaría por la configuración del Senado como una auténtica cámara de representación territorial —siguiendo el modelo del Bundesrat alemán—, mediante la adopción, dentro del sistema electoral, de la circunscripción autonómica; ello debería ir acompañado de

¹³¹ Aun cuando, como señala MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público...*, *op. cit.*, tomo I, p. 368, «lo que no hay en nuestra Constitución es una declaración general de que determinadas materias están repartidas en régimen de concurrencia, como hemos visto que existe en la Constitución alemana, por lo que las conclusiones correspondientes hay que sacarlas después de examinar el régimen particular de cada materia».

¹³² En el sistema constitucional alemán, la Federación y los Estados federados tienen un poder tributario —entiéndase normativo— concurrente sobre los impuestos fundamentales cuando a éstos les corresponda, parcialmente, el producto de dichos tributos o cuando, correspondiéndoles en su totalidad, la Federación deba legislar por encontrarse habilitada conforme al artículo 72.2 de la Ley Fundamental de Bonn.

un reforzamiento de su papel de colegislador y del reconocimiento de una preeminencia —o al menos de una posición paritaria— respecto del Congreso de los Diputados en aquellos procedimientos legislativos que afecten a las Comunidades Autónomas, entre los que se encontrarían, evidentemente, los relativos a la aprobación o modificación de los tributos que, total o parcialmente, estén al servicio de los mecanismos de financiación de aquéllas ¹³³.

La segunda posibilidad pasaría por la modificación de la LOFCA, a fin de permitir a las Comunidades Autónomas la regulación —sea de forma exclusiva, sea compartida con el Estado— de los impuestos cedidos. Respecto de éstos, el artículo 157.1 de la CE se limita a mencionarlos como uno de los recursos de las Comunidades Autónomas, sin prejuzgar si ese carácter implica o no la atribución de competencias normativas sobre tales institutos jurídicos; es el artículo 10.1 de la LOFCA quien, al regular ex artículo 157.3 de la CE las competencias autonómicas en relación con dichos impuestos, atribuye al Estado el monopolio de la producción normativa sobre los mismos, reduciendo las competencias de las Comunidades Autónomas al puro ámbito recaudatorio. Pero ésta es una consecuencia que no deriva de la CE, donde tendría, a nuestro juicio, cabida la posibilidad de que la ley estatal dictada en virtud de la habilitación contenida en su artículo 157.3 atribuyese a las Comunidades Autónomas poder tributario normativo sobre estos tributos.

La atribución de competencias normativas autonómicas en los impuestos cedidos —que, a nuestro juicio, no deberían ser exclusivas, sino compartidas con el Estado, a fin de evitar distorsiones interterritoriales en figuras de obligatorio establecimiento en todo el territorio nacional ¹³⁴— permitiría avanzar en la corresponsabilidad fiscal, anudando ésta a unos ingresos que ya son específicos de las Comunidades Autónomas, de forma que habría una relación directa entre ejercicio del poder tributario autonómico y la obtención de ingresos con que financiar el gasto público dimanante de las competencias asumidas; además, cabría minimizar las distorsiones que podría plantear esta atribución de competencias normativas y, en el caso de existir, podrían ser superadas merced al papel colegislador del Estado ¹³⁵.

¹³³ Sería preciso articular un procedimiento legislativo similar al previsto en el artículo 74.2 de la CE para la distribución del Fondo de Compensación Interterritorial, pero en el que se eliminase la posibilidad de que las discrepancias entre Congreso y Senado fuesen resueltas por aquél mediante mayoría absoluta, ya que ello supone otorgar al Senado un papel absolutamente subsidiario, que comprometería gravemente su papel de Cámara de representación territorial.

¹³⁴ De tal manera que el poder tributario de las Comunidades Autónomas se vería, al menos, condicionado por una limitación fundamental, derivada de la imposibilidad de suprimir el impuesto cedido.

¹³⁵ Salvando todas las distancias, se trataría de configurar los tributos cedidos como una figura similar a los tributos concertados de normativa autónoma en el caso de los territorios históricos del País Vasco.

Por último, otra alternativa —apuntada por algunos autores— para potenciar la responsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas —aunque de menor calado que la anterior— consistiría en «implicar a las Comunidades en la gestión de tributos estatales, de forma que se sientan corresponsables en la aplicación de un sistema tributario de cuya recaudación resulta, entre otras cosas, el principal de sus recursos financieros, la participación en los tributos del Estado. Las alternativas van desde la incorporación a los órganos de dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria hasta la asunción de tareas de gestión, inspección y recaudación»¹³⁶.

Resulta evidente que esta propuesta, que supone un desarrollo del artículo 156.2 de la CE, exigiría la materialización efectiva, por parte de la Administración tributaria estatal, de la delegación a que se refiere el artículo 19.3 de la LOFCA; la necesidad, exigida por el citado precepto constitucional, de que la colaboración autonómica en la recaudación de tributos estatales se realice de acuerdo no sólo con las leyes, sino también con los Estatutos de Autonomía, no plantearía especiales problemas por cuanto éstos regulan, de forma expresa dicha posibilidad¹³⁷.

Sin embargo, mucho nos tememos que esta vía no satisfaga los deseos de las Comunidades Autónomas, ya que si la delegación se configurase siguiendo el modelo de los tributos cedidos (delegación intersubjetiva no normativa, en la que los entes subcentrales carecen de competencias legislativas) y si, además, no se garantiza una participación de éstos en la recaudación de impuestos estatales de acuerdo con criterios territoriales, de forma que se atisbe, al menos, una relación entre eficiencia en la gestión de los tributos estatales y mayores ingresos para aquéllas, su interés será mínimo, en la medida en que no cabe atisbar, por esta vía, una potenciación de su responsabilidad fiscal.

Iguals perspectivas cabe augurar a la propuesta de incorporación de las Comunidades Autónomas a los órganos de dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que supondría más un gesto que una medida política con trascendencia susceptible de ser acogida favorablemente por los entes subcentrales; al igual que en el supuesto de delegación, si no se garantiza, desde el Estado, una contrapartida a esa incorporación —en términos de mayores ingresos a las Comunidades o de relación entre participación en impuestos estatales y recaudación obtenida en el territorio autonómico— no creemos que la alternativa pueda tener visos de prosperar.

¹³⁶ ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.; ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I, y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: «El acuerdo sobre el sistema de financiación...», *op. cit.*, p. 16.

¹³⁷ Cfr. artículo 46.3 del Estatuto catalán, artículo 54.3 del Estatuto gallego, artículo 60.3 del Estatuto andaluz, artículo 45.3 del Estatuto asturiano, artículo 50.3 del Estatuto cántabro, etc. Las únicas excepciones corresponden al Estatuto vasco y a la Ley Orgánica de Amejoramiento del Fuero de Navarra, aunque dado su peculiar sistema de financiación y el poder tributario del Estado en los territorios forales, ello no tiene ninguna trascendencia.

