

Juan J. Zornoza Pérez

Universidad Carlos III de Madrid
Instituto de Estudios Fiscales

Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas

SUMARIO: I. INTRODUCCION. II. IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES PROPIAS DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS. III. LOS RECARGOS DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS SOBRE IMPUESTOS ESTATALES.

I. INTRODUCCION

Es ya habitual entre nosotros la caracterización del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (CCAA) de régimen común como un sistema mixto, cuyo diseño constitucional no responde ni a los principios de un sistema fiscal único, propio de un «sistema de unión», ni a los de un sistema fiscal múltiple, propio de un «sistema de separación» de tipo federal. Un sistema mixto que, además, ha tendido a apoyarse de manera casi exclusiva en mecanismos de transferencias desde el Estado, configurando una imagen de las Haciendas autonómicas como Haciendas parasitarias, excesivamente dependientes de la del Estado ¹.

¹ Así lo indicaba tempranamente RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas», en *REDC*, núm. 15, 1985, p. 68, y lo confirman los datos que ofrecen GIMÉNEZ MONTERO, A.: «Corresponsabilidad fiscal, servicios mínimos y transferencias de nivelación horizontal en España», en *HPE Monografías*, núm. 1, 1992, p. 95; RUIZ HUERTAS, J.: «Situación actual y perspectivas de la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: algunas reflexiones sobre los problemas principales», en *Informe Comunidades Autónomas 1992*, Instituto de Derecho Público, Barcelona, 1993, pp. 279 y ss., y SUÁREZ PANDIELLO, J.: «Las Haciendas territoriales en la España de las Autonomías», en

Dicha situación ha generado una lógica preocupación, tanto porque puede comprometer el principio mismo de la autonomía financiera, como por motivos relacionados con la asignación racional y eficiente de los recursos públicos. En efecto, no puede desconocerse que la excesiva dependencia de las transferencias estatales, al margen de suponer una fuente constante de conflictos, puede afectar negativamente al propio principio de autonomía, comprometiendo el ejercicio por parte de las CCAA de sus competencias constitucionalmente reconocidas; al tiempo que, desde la segunda de las perspectivas consideradas, parece claro que si el mayor volumen de gasto decidido por las CCAA no va acompañado de una correlativa asunción de las correspondientes responsabilidades fiscales, además de producirse ilusiones financieras que terminan por distorsionar la asignación de las correspondientes responsabilidades políticas, resultará difícil evitar una cierta propensión a la expansión incontrolada del gasto.

De ahí el sentido del debate sobre la corresponsabilidad fiscal de las CCAA, planteado formalmente en el Acuerdo de 20 de enero de 1992 del Consejo de Política Fiscal y Financiera y que ha terminado por centrarse en la discusión relativa a la conveniencia de la «cesión» de un determinado porcentaje de la recaudación territorializada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Un debate en el que se han manejado diversas alternativas², casi siempre a partir de la afirmación del carácter residual que ha de corresponder a los tributos propios³ y de la adopción, con diferentes matices, de una postura favorable al establecimiento de recargos autonómicos sobre la cuota del IRPF⁴.

Por ello consideramos de especial interés el análisis de dichos recursos, que merecen una consideración separada tanto en el artículo 157.1 de la Constitución como en el artículo 4 de la Ley Orgánica

Papeles de Economía Española, Suplementos sobre el sistema financiero, núm. 40, 1992, p. 39, que estima los ingresos por transferencias en el conjunto de las Comunidades Autónomas en el 74,16 por 100 de sus ingresos totales.

² Por todos, entre los trabajos publicados en *HPE Monografías*, núm. 1, 1992, *vid.* MONASTERIO ESCUDERO, C.: «Corresponsabilidad fiscal: problemas de definición y elección de instrumentos», en especial pp. 29 y ss.; BIESCAS FERRER, J. A., y LÓPEZ LABORDA, J.: «Corresponsabilidad fiscal y equilibrios financieros», en especial pp. 39 y ss.; BOSCH ROCA, N.: «Descentralización y corresponsabilidad fiscal. Un test para los gobiernos subcentrales españoles», en especial pp. 109 y ss., y RUIZ HUERTAS, J.: «Situación actual...», *cit.*, pp. 296 y ss.

³ *Cfr.* MONASTERIO ESCUDERO, C.: *Op. ult. cit.*, p. 29, donde afirma que «las posibilidades de basar la mayor corresponsabilidad fiscal en los tributos propios son prácticamente inexistentes»; BIESCAS FERRER, J. A., y LÓPEZ LABORDA, J.: *Op. ult. cit.*, p. 39, donde afirma que «debe excluirse, por razones obvias, la creación de tributos propios», y BOSCH ROCA, N.: *Op. ult. cit.*, p. 109, que señala que la vía de los tributos propios «parece ofrecer poco juego, ya que la imposición central agota los diferentes hechos imposables».

⁴ De nuevo *cfr.* MONASTERIO ESCUDERO, C.: «Corresponsabilidad...» *cit.*, pp. 29 y ss.; BIESCAS FERRER, J. A., y LÓPEZ LABORDA, J.: «Corresponsabilidad...», *cit.*, pp. 39 y ss.; BOSCH ROCA, N.: «Descentralización...», *cit.*, p. 109, que la considera «la vía más factible».

de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA); pese a lo cual conviene señalar, antes de iniciar su examen en concreto, que técnicamente los recargos han de considerarse incluidos entre los tributos propios, al menos por lo que implican de ejercicio de sus potestades tributarias por parte de las CCAA⁵. Es cierto que los recargos y los restantes tributos propios —impuestos, tasas y contribuciones especiales— aparecen constitucionalmente sometidos a límites que sólo en parte son comunes; pero no lo es menos, a nuestro juicio, que su consideración unitaria aparece plenamente dotada de sentido dada la unidad de función que a estos ingresos públicos se atribuye en el sistema de financiación desarrollado en la LOFCA, en cuanto elemento de diferenciación entre las distintas CCAA y como instrumento al servicio de la corresponsabilidad fiscal.

II. IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES PROPIAS DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS

Pero entremos ya en el análisis concreto de los recursos a que hemos de dedicar nuestra atención, comenzando por los que pueden considerarse como tributos propios en sentido restringido, esto es, los que el artículo 157.1.b) de la Constitución y el artículo 4.1.b) de la LOFCA describen como impuestos, tasas y contribuciones especiales propias de las CCAA.

Y lo primero que conviene destacar es que tales preceptos, al contemplar los recursos tributarios de las CCAA, acuden a categorías bien concretas, por lo que difícilmente puede obviarse que el sistema de tributos propios de estas Haciendas se encuentra constitucionalmente delimitado. Por ello, no tiene mayor trascendencia, a nuestro entender, el hecho de que los diversos Estatutos de Autonomía, al referirse a este tipo de recursos, hayan empleado fórmulas diversas⁶, ni debe otorgarse efecto alguno al empleo en la legislación de las CCAA de denominaciones atípicas, como la de canon⁷, pues las concretas figuras a las

⁵ En este sentido PALAO TABOADA, C.: *La Hacienda regional y el Proyecto de Constitución*, Universidad de Zaragoza, 1978, p. 36; LASARTE ALVAREZ, J.: «La financiación de las Comunidades Autónomas», *DA*, núm. 181, 1978, p. 145; SÁNCHEZ SERRANO, L.: «El poder tributario de las Comunidades Autónomas», *REDF*, Civitas, núm. 29, 1981, p. 99; y DE LA PEÑA, G.: «Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas», *REDF*, Civitas, núm. 43, 1984, pp. 374-375.

⁶ Para la comparación de las diversas fórmulas empleadas en los diversos Estatutos *vid.* FERREIRO LAPATZA, J. J.: *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Generalidad de Cataluña, Barcelona, 1985, pp. 117 y ss.

⁷ Empleada, por ejemplo, para las figuras establecidas en la Ley 5/1981, de 4 de junio, de la Generalidad de Cataluña (canon de saneamiento); en la Ley 5/1990, de 9 de marzo, de la Generalidad de Cataluña (canon de infraestructura hidráulica) y en la Ley 9/1991, de 27 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares (canon de saneamiento).

que se aplica dicha denominación deberán reconducirse, para determinar su régimen jurídico, a alguna de las categorías tributarias contempladas en la propia Constitución y en la LOFCA.

Entre ellas, ningún problema parece plantear la consideración como recursos de las CCAA de las *contribuciones especiales* y, prescindiendo de las discusiones ocasionadas por la introducción de la polémica categoría de los precios públicos, a la que se efectúa la oportuna mención como recurso de las CCAA en el artículo 4.1.b) de la LOFCA, tampoco parecen existir mayores dificultades respecto de las *tasas*. No obstante, conviene advertir que en el proceso de transferencias se han transvasado a las CCAA, en ocasiones sin mencionarlas de modo expreso, tasas que son a veces de difícil filiación jurídica y de legalidad sumamente cuestionable, endosando así a las CCAA la resolución de un viejo problema, jurídicamente complejo, sobre todo teniendo presente que en esta materia —como no ha dudado en afirmar el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 16 de noviembre de 1981— rige inequívocamente el principio de legalidad, aunque sea con la flexibilidad que una figura tributaria de este género requiere⁸, y que puede todavía adquirir una mayor complejidad si, como cabe esperar, en algunos casos se produce la transformación en precios públicos de parte de esas tasas parafiscales.

Con todo, el núcleo de ingresos tributarios cuyo desarrollo por las CCAA plantea mayores problemas es el de los *impuestos propios*, respecto de los que tempranamente se manifestaron serios recelos⁹, capaces de justificar el cauteloso tratamiento de que han sido objeto tanto en la Constitución como en la LOFCA, que parecen dejar un estrecho margen de actuación a las CCAA. Ciertamente, la Constitución parte del reconocimiento de potestades legislativas de las CCAA que, puestas en relación con el elenco de recursos que les atribuye en su artículo 157, obligan a concluir que se les ha concedido el denominado «derecho de inventar impuestos» (*Steuererfindungsrecht*), o, si se prefiere, el poder de establecer por sí mismas tales tributos cumpliendo con todas las exigencias del principio de legalidad¹⁰. Sin embargo, ese poder de crear impuestos es seguidamente sometido a límites tan

⁸ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: «El sistema financiero de las Comunidades Autónomas», en AAVV: *Organización territorial del Estado (CCAA)*, IEF, Madrid, 1984, vol. I, pp. 270-271; y ZORNOZA PÉREZ, J.: «Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas», en *MAEDF 1986-1987*, tomo II, Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1988, pp. 974 y ss.

⁹ Por todos *vid.*: FERREIRO LAPATZA, J. J.: «La Hacienda regional», en *REDF*, Civitas, núm. 14, 1977, p. 351, sobre la base del Proyecto de Constitución; con posterioridad, coinciden con matices en cuanto a las dificultades para el establecimiento de impuestos propios LASARTE, J.: «La financiación...», *cit.*, p. 430, y CAZORLA PRIETO, L.: «Incidencia de la nueva Constitución en la legislación territorial tributaria», en AAVV: *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pp. 771 y ss.

¹⁰ Afirma inequívocamente que a las Comunidades les corresponde ese «derecho a inventar impuestos» SÁNCHEZ SERRANO, L.: «El poder tributario...», *cit.*, p. 99.

estrechos como para que pueda parecer justificada la afirmación de que se encuentra en la práctica vacío de contenido, sobre todo en la LOFCA, que después de reiterar en su artículo 6 el reconocimiento de las potestades de las CCAA para establecer sus propios tributos, lo que desarrolla en verdad es su sistema de límites, fundamentalmente en orden a asegurar que «no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado» y que sólo incidirán sobre materias reservadas por su legislación a las Corporaciones Locales «en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple».

No es éste el momento de examinar en detalle tales límites, ni tampoco los resultantes del artículo 9 de la LOFCA ¹¹, pero sí conviene reflexionar sobre los efectos de ellos derivados en orden al desarrollo de los impuestos propios de las CCAA que, a nuestro entender, pese a su limitada eficacia recaudatoria ¹², tienen una potencialidad todavía por explorar. En primer término, porque nuestra jurisprudencia constitucional, en la STC 37/1987, de 26 de marzo, relativa al Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas de la Comunidad Autónoma de Andalucía, ha optado, con toda claridad, por interpretar el artículo 6.2 de la LOFCA de forma restrictiva, abriendo así un cierto espacio para el ejercicio de su poder de crear impuestos por parte de las CCAA.

En efecto, frente a la postura de los recurrentes, que estimaban que la finalidad del citado precepto es la de evitar una «doble imposición económica», lo que les permitía sostener que «el hecho de que exista un impuesto estatal que tome como hecho imponible una determinada materia impositiva imposibilita el que las Comunidades Autónomas establezcan impuestos que recaigan sobre esta misma materia, ya sea total o parcialmente», la citada STC 37/1987 mantiene que «tales afirmaciones resultan infundadas, porque arrancan de una identificación entre los conceptos de materia imponible y hecho imponible que conduce a una interpretación extensiva del artículo 6.2 de la LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene» (FJ 14.º).

Por ello, a partir de la distinción entre ambos conceptos, se afirma la posibilidad de que «en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos impositivos, determinantes, a su vez, de figuras tributarias diferentes» y que «parece incuestionable, según resulta incluso de los propios términos literales del precepto, que el artículo 6.2 de

¹¹ Que hemos analizado con detalle en ZORNOZA PÉREZ, J.: «Tributos propios...», cit., pp. 976 y ss.

¹² Que constituye el principal argumento para desechar su empleo como instrumento al servicio de la corresponsabilidad fiscal de las CCAA; cfr. por todos BIESCAS FERRER, J. A., y LÓPEZ LABORDA, J.: «Corresponsabilidad...», cit., pp. 39 y ss.

la LOFCA 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 de momento, nuevos impuestos autonómicos. Lo que el artículo 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles estrictamente».

Sin perjuicio de que la argumentación expuesta, por excesivamente literalista, pueda resultar insuficiente¹³, ya que la caracterización externa de los hechos imponibles de los impuestos en comparación no puede ser decisiva¹⁴, no cabe desconocer que a partir de ella se abre un cierto espacio para la intervención del poder tributario de las CCAA, como, por cierto, muestra la experiencia más reciente¹⁵. Una experiencia que, sin duda, habrá de dar lugar a nuevos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, habida cuenta del recelo con que la Hacienda central contempla la creación de impuestos propios de las CCAA y la frecuencia con que el Presidente del Gobierno está empleando en esta materia la legitimación que la Constitución le concede en orden a la interposición de recursos de inconstitucionalidad.

En ese mismo orden de ideas, creemos conveniente destacar, en segundo término, que los impuestos propios de las CCAA pueden ser instrumentos eficaces para la consecución de fines no fiscales o de ordenación al servicio del desarrollo de sus competencias por parte de las CCAA en materias tales como el turismo, la ordenación del territorio, la protección del medio ambiente, etc. En principio, a partir de la repetida STC 37/1987, el empleo con fines no fiscales de los impuestos propios de las CCAA resulta perfectamente admisible, pero no por ello deja de plantear problemas, derivados fundamentalmente de la posibilidad de que los fines extrafiscales perseguidos por el impuesto autonómico se refieran a ámbitos competenciales que no correspondan a las CCAA o puedan producir efectos fuera de su espacio territorial. Problemas que habrán de resolverse teniendo en cuenta que, como se ha señalado en la doctrina alemana¹⁶, el hecho de que las nor-

¹³ Como han puesto de manifiesto la doctrina y jurisprudencia constitucionales alemanas, que hemos analizado en ZORNOZA PÉREZ, J.: «Tributos propios...», cit., pp. 978 y ss.

¹⁴ Según la argumentación desarrollada por la doctrina alemana que recogemos en ZORNOZA PÉREZ, J.: *Op. ult. cit.*, pp. 979 y ss.

¹⁵ No sólo por el establecimiento de figuras similares al impuesto sobre tierras infrautilizadas en las Comunidades de Asturias (Ley 4/1989, de 21 de julio) y Extremadura (Ley 1/1986, de 2 de mayo, y Ley 3/1987, de 8 de abril), sino por la aparición de otros impuestos de nuevo cuño en la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares (Impuesto sobre Loterías, aprobado por Ley 12/1990, de 29 de noviembre, e Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente, aprobado por Ley 12/1991, de 20 de diciembre).

¹⁶ A partir del clásico trabajo de FRIAUF, K. H.: *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze*, J. C. B. Mohr, Tübingen, 1966, pp. 25 y

mas tributarias intervencionistas o con fines no fiscales produzcan efectos en cuanto regulaciones materiales de diversos sectores de la economía o de la sociedad obliga a tener en cuenta para su enjuiciamiento no sólo las disposiciones relativas al reparto de competencias financieras, sino los preceptos generales de la Constitución sobre el reparto de las competencias legislativas generales.

Conviene no obstante advertir que ello sólo es válido respecto de los impuestos establecidos por las CCAA con fines no fiscales y, en consecuencia, con fines de ordenación de sectores de actividad en los que únicamente pueden intervenir si tienen atribuida constitucionalmente la correspondiente competencia material. Porque a la hora de configurar los hechos imposables de los impuestos propios establecidos con fines puramente fiscales, las CCAA no tienen necesariamente que operar en el ámbito de sus competencias materiales, ya que la distribución del poder tributario se efectúa de forma independiente respecto del reparto de dichas competencias materiales en el artículo 133 de la Constitución. Con otras palabras, en lo que ahora nos importa, la atribución al Estado de una determinada competencia material no basta, como en ocasiones se pretende, para excluir la actuación del poder tributario de las CCAA sobre todas las actividades relacionadas con la misma, sobre toda la materia o sector de actividad cubierto por el título competencial en cuestión; porque, en efecto, ello supondría tanto como negar la sustantividad propia de la categoría del poder tributario como título competencial autónomo e independiente de cualquier otro, desconociendo la verdadera naturaleza que, a partir del artículo 133.2 de la Constitución, ha de reconocerse al poder tributario de las CCAA.

Retomando el hilo del discurso y como resumen, aun siendo conscientes de las limitaciones existentes para la configuración de impuestos propios de las CCAA que, según resulta del artículo 9 de la LOFCA, deben tener un ámbito de eficacia territorialmente condicionado¹⁷, creemos que estas figuras, aunque no hayan de tener excesivo peso recaudatorio, están llamadas a jugar un cierto papel en el cierre del modelo de financiación de las CCAA, sobre todo por su fuerte impacto desde el punto de vista de la responsabilización de las CCAA impositoras, que las convierte a corto plazo en los instrumentos idóneos desde la óptica de la corresponsabilidad¹⁸.

ss.; cfr. SELMER, P.: *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Atenäum, Frankfurt, 1972, pp. 160 y ss.

¹⁷ Sobre ello me permito remitir nuevamente a ZORNOZA PÉREZ, J.: «Tributos propios...», cit., pp. 984 y ss.

¹⁸ Cfr. RUIZ-HUERTA CARBONELL, J.: «Presentación», a *HPE Monografías 1/1992*, p. 6.

III. LOS RECARGOS DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS SOBRE IMPUESTOS ESTATALES

El diagnóstico realizado respecto de los impuestos, tasas y contribuciones especiales propios de las CCAA, aun resaltando la función que dichas figuras pueden cumplir desde el punto de vista de la responsabilidad, obliga a plantearse cuáles son los instrumentos de financiación de las CCAA que permiten calificar el sistema de la Constitución y la LOFCA como un sistema mixto, o, si se prefiere, cuáles han de ser los instrumentos que permitan una cierta diferenciación en cuanto a los ingresos de las Comunidades, incrementando al tiempo los actuales niveles de responsabilidad fiscal de dichas Haciendas territoriales.

Pues bien, aun siendo conscientes de las resistencias políticas de las CCAA y de los movimientos sociales contrarios a la utilización de este tipo de recursos, no nos cabe la menor duda de que en el actual sistema de financiación y entre los ingresos tributarios, los recargos constituyen, posiblemente, la única posibilidad real de actuación. No en vano se afirmó tempranamente que, en el campo de los ingresos tributarios, las CCAA que desearan contar con financiación adicional disponían de una vía segura y casi obligada en los recargos sobre impuestos estatales¹⁹; parecer coincidente con el manifestado en su informe de 1981 por la Comisión de expertos sobre financiación de las Comunidades Autónomas, cuando estimaba que frente a las escasas posibilidades de financiación por vía de impuestos, tasas y contribuciones especiales propios, «las Comunidades Autónomas podrán encontrar más fácilmente recursos supletorios estableciendo recargos».

Pero existe otro tipo de argumentos sobre el que interesa llamar la atención, para destacar, en la valoración de los recargos, la importancia de su significado político-financiero, en cuanto forma de contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos de su propia Comunidad que puede hacer posible una más correcta asignación de las responsabilidades políticas en los procesos de ingreso y gasto público²⁰.

Ciertamente, el empleo de los recargos por parte de las CCAA no carece de dificultades y límites que, a nuestro entender, prescindiendo de otras alternativas²¹, aconsejan centrar la discusión en torno a los

¹⁹ Cfr. MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, tomo II, Ed. Civitas, Madrid, 1984, p. 433.

²⁰ Cfr. LASARTE ALVAREZ, J.: «La financiación...», cit., p. 428.

²¹ Como la del establecimiento de un recargo sobre el IVA en fase minorista, propuesta por GIMENO, J., y RUIZ HUERTA, J.: «Financiación autonómica: un modelo alternativo de responsabilidad fiscal», *Palau* 14, núm. 15, 1991, que no resulta compatible con la LOFCA, al no haberse producido la cesión del IVA en fase minorista, al margen de originar problemas de di-

recargos sobre la cuota líquida del IRPF que, si bien han merecido todo tipo de críticas y originado airados alegatos de inconstitucionalidad²², resultan difícilmente discutibles desde el punto de vista jurídico tras la STC 150/1990, de 4 de octubre²³.

Fundamentalmente, en primer lugar, porque frente al parecer de algunos autores²⁴, los recargos sobre la cuota líquida del IRPF no infringen la prohibición constitucional (art. 157.2 CE) de que las CCAA adopten medidas tributarias «sobre bienes situados fuera de su territorio», porque lo que se grava en el IRPF y, en consecuencia, en los recargos sobre él establecidos no son los bienes del sujeto pasivo, sino —como indicaba la STC 150/1990— los beneficios o rendimientos que sus titulares obtienen de los mismos, aunque se calculen, como sucede respecto de los inmuebles, en un determinado porcentaje de su valor fiscal²⁵. Además, de otro lado, tampoco resultaría constitucionalmente relevante el que los recargos en cuestión alcanzaran indirectamente a bienes situados fuera del territorio de la CA impositora, pues, como indica la citada STC 150/1990, «una cosa es adoptar medidas tributarias sobre bienes y otra distinta establecer un recargo tributario cuyos efectos pueden alcanzar mediata e indirectamente en el plano de lo fáctico a los bienes como fuente de la riqueza o renta que constituye el hecho imponible» (FJ 5.º).

Junto a ello, en segundo lugar, el establecimiento de recargos sobre la cuota del IRPF por parte de algunas CCAA difícilmente puede ser discutido en el plano constitucional desde la perspectiva del principio de igualdad, pues dicho principio no puede ser interpretado en forma rígida y formalista, como un principio absoluto, en el sentido de una *égalité mathématique*, de modo que fuera incompatible con cualesquiera diferencias entre las cargas tributarias de los ciudadanos de diversas CCAA. En efecto, dicho principio ha de entenderse en un sentido relativo, y es por ello compatible con el reconocimiento de un amplio margen de discrecionalidad al legislador en base a consideraciones y valoraciones muy diversas, entre las cuales se encuentran, sin

fácil solución tanto desde el punto de vista del Derecho comunitario como desde la perspectiva de la gestión; por ello es rechazada por MONASTERIO ESCUDERO, C.: «Corresponsabilidad...», cit., p. 29; y BOSCH ROCA, N.: «Descentralización...», cit., p. 109.

²² Fundamentalmente con motivo de la aprobación del recargo contemplado en la Ley del Fondo de Solidaridad Municipal de la Comunidad de Madrid, de 19 de diciembre de 1984; los hemos analizado en ZORNOZA PÉREZ, J.: «Tributos propios...», cit., pp. 987 y ss.

²³ Que hemos analizado en ZORNOZA PÉREZ, J., y DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las Comunidades Autónomas», *Cuadernos de Actualidad HPE*, núm. 8, 1990, pp. 21 y ss.

²⁴ Entre los que han de mencionarse a FERREIRO LAPATZA: *La Hacienda...*, cit., pp. 160 y ss, y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, Ed. Tecnos, Madrid, 1986, p. 644.

²⁵ En este sentido, cfr. ZORNOZA PÉREZ, J.: «Tributos propios...», cit., pp. 989 y ss.; y ZORNOZA PÉREZ, J., y DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Los recargos...», cit., pp. 24-25.

duda, las relacionadas con el reconocimiento de la autonomía financiera de las CCAA, cuya misma consagración implica, de por sí, una renuncia consciente a la igualdad tributaria absoluta²⁶.

Así lo había entendido el Tribunal Constitucional que, por ello, no dudó en afirmar en la STC 150/1990 que el ejercicio de la competencia para establecer recargos no requiere una justificación explícita de la desigualdad tributaria que inevitablemente genera, ya que no es sino una manifestación de la autonomía financiera de las CCAA, de modo que «la diversidad resultante de la exacción de un recargo autonómico en el Impuesto sobre la Renta no quiebra la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en el cumplimiento de los deberes que les impone el artículo 31 de la Constitución» (FJ 7.º).

Siendo ello así, no resultará extraño que en las propuestas realizadas al hilo del debate sobre la corresponsabilidad fiscal de las CCAA se hayan manifestado posturas favorables a la articulación de lo que —de forma impropia— se ha dado en llamar la «cesión» de un determinado porcentaje de la recaudación territorializada del IRPF como un recargo autonómico sobre el citado impuesto estatal²⁷. Es más, a nuestro entender, a la vista de la Constitución y la LOFCA, la articulación técnica de la corresponsabilidad fiscal de las CCAA no puede efectuarse sino por la vía del recargo.

En efecto, al margen de que la cesión del tributo en sentido técnico carecería de sentido desde el punto de vista de los objetivos de corresponsabilidad, su articulación exigiría una modificación del artículo 11.2 de la LOFCA, que prohíbe la cesión de los impuestos estatales «sobre la renta global de las personas físicas». Junto a ello, tampoco parece recomendable la vía de la participación en los tributos del Estado, que no tiene por qué suponer ninguna forma de corresponsabilidad y tiene difícil encaje en el artículo 13 de la LOFCA, que articula este recurso de las CCAA como «un porcentaje de participación en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos», lo que sin duda plantearía problemas para su aplicación respecto de un único tributo, en este caso el IRPF, en especial si se considera que «el coeficiente de esfuerzo fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» es uno más de los elementos o criterios para el cálculo del porcentaje de participación, lo que indica claramente que no se participa sólo en la recaudación por el IRPF.

No obstante, como es sabido, el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, de 7 de octubre de 1993, sobre procedimiento para

²⁶ Cfr. en la doctrina alemana HENSEL, A.: «Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuer-gesetzgebers», en *VJSchrStFR*, 4, 1930, pp. 454-455.

²⁷ MONASTERIO ESCUDERO, C., «Corresponsabilidad...», cit., pp. 29 y ss.; BIESCAS FERRER, J. A., y LÓPEZ LABORDA, J.: «Corresponsabilidad...», cit., pp. 39 y ss.; y BOSCH ROCA, N.: «Des-centralización...», cit., p. 109, que la considera «la vía más factible».

la aplicación de la corresponsabilidad fiscal, cuyos resultados se han reflejado ya en el artículo 95 de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, ha optado por articular dicha «cesión» a través de una nueva interpretación de la variable de esfuerzo fiscal, de la que resulta el desdoblamiento de la participación en dos tramos, el segundo de los cuales se refiere al rendimiento del IRPF en el ámbito territorial de cada CCAA. Se ha optado, pues, en esta primera fase, por articular la corresponsabilidad fiscal a través de la participación de las CCAA en un concreto tributo estatal: el IRPF; fórmula de complicado encaje en el artículo 13 de la LOFCA y que no resulta excesivamente satisfactoria desde el punto de vista de la efectiva corresponsabilización de las CCAA en la obtención de los recursos necesarios para atender sus crecientes necesidades financieras.

Por ello, creemos que el debate sobre la corresponsabilidad fiscal de las CCAA no puede darse por cerrado, pues nos encontramos sólo en una primera fase a la que —a nuestro entender— en tanto no se modifique el sistema de financiación autonómico previsto en la Constitución y en la LOFCA, deberá seguir una discusión en profundidad sobre el empleo de los recargos. Una opción que no tiene por qué suponer un incremento de la presión fiscal²⁸, que puede resultar neutral desde el punto de vista de la solidaridad interregional si va acompañada del establecimiento de mecanismos de nivelación, que no plantea dudas de inconstitucionalidad y que, sin duda, produciría un impacto considerable desde el punto de vista de la corresponsabilización de las CCAA.

²⁸ Vid. la articulación que proponen BIESCAS FERRER, J. A., y LÓPEZ LABORDA, J., «Corresponsabilidad...», cit., pp. 41 y ss.

