

LA FINANCIACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS VASCA Y CATALANA

POR

CESAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA

Director del Departamento de Derecho Financiero
Universidad Nacional de Educación a Distancia

SUMARIO

1. *Introducción.*—2. *Los ingresos de Derecho privado:* Doctrina; legislación estatutaria y proyecto de Ley Orgánica de financiación.—3. *Tributos propios:* Doctrina y legislación estatutaria.—4. *Los impuestos cedidos por el Estado:* Doctrina y legislación estatutaria.—5. *Los recargos sobre impuestos del Estado:* Doctrina y legislación estatutaria.—6. *Las participaciones en los ingresos del Estado:* Doctrina y legislación estatutaria.—7. *El Fondo de compensación interterritorial:* Doctrina constitucional, el desarrollo constitucional, legislación estatutaria y su financiación.—8. *Asignaciones excepcionales en los Presupuestos del Estado.*—9. *El recurso al crédito:* Doctrina y legislación estatutaria.—10. *Diferencias estatutarias y conclusiones.*

1. INTRODUCCION

La Hacienda Pública está presente en la mayoría de los preceptos de cualquier Constitución política, tanto en su parte dogmática como en la orgánica. No sin razón se ha escrito que el Derecho constitucional está siendo ocupado por las instituciones que de uno u otro modo forman parte de la Hacienda Pública.

Cuando una Constitución política se ocupa de la organización de los poderes públicos y de los intereses socioeconómicos de la respectiva comunidad nacional, se está refiriendo, expresa o implícitamente, a la Hacienda Pública. Los recursos públicos coactivos tanto si se apoyan en las capacidades contributivas de las unidades económicas (de producción y de consumo), como si están al servicio de los objetivos sociopolíticos, están presentes en todos los preceptos constitucionales que regulan los derechos y los deberes de los ciudadanos o que establecen los principios rectores de la política social y económica. Lo mismo acontece con los gastos públicos sean de consumo o sean de inversión. Unos y otros están latentes en muchos pasajes de cualquier Constitución política. La propia configuración de la propiedad y de la actividad eco-

nómica de los ciudadanos, es función de la potestad tributaria, del volumen del gasto público y de la iniciativa empresarial del sector público. Y a análoga conclusión se llega si desde la perspectiva de los derechos y de las libertades públicas se constitucionalizan los principios presupuestarios de naturaleza pública y los resortes del control de las Administraciones públicas por parte de la comunidad nacional.

Es decir, capítulos enteros de cualquier Constitución política moderna son Hacienda Pública aunque los tratadistas del Derecho político, con las naturales salvedades, se resistan a admitir el peso que en esta disciplina científica tienen las instituciones y los fenómenos financieros y tributarios. Ha de abrirse paso que el reconocimiento de los derechos y deberes fundamentales de la persona —por otra parte, universal, unánime e irreversible— precisa de la Hacienda Pública con su bien nutrido arsenal de instrumentos financieros y tributarios, si aquéllos han de trasladarse desde el campo de las declaraciones formales al de la realidad social. En este sentido es un buen ejemplo la novísima Constitución española que ha renunciado a declaraciones retóricas para insertar disposiciones vinculantes para los poderes públicos.

Ahora bien, al referirse nuestro texto constitucional a las Haciendas territoriales y, concretamente, a las Haciendas de las Comunidades autónomas, ha pecado de ambigüedad cuando no de omisión en materia tan trascendental como la de su financiación. Los principios de coordinación y de solidaridad quedan proclamados hasta con reiteración, pero han renunciado —deliberadamente— a diseñar con precisión las fuentes y los instrumentos de financiación de las Comunidades autónomas que sirvan con lealtad tales postulados. Es cierto, asimismo, que existen preceptos en nuestra Constitución sobre materias ajenas a la Hacienda Pública que ponen fronteras a las posibles decisiones de las Comunidades autónomas que rompan la unidad del sistema tributario español, que permitan o fomenten la traslación de las aportaciones tributarias a los residentes de otras Comunidades autónomas o que afecten —u obstaculicen— a la libre circulación de mercancías, servicios o bienes en general en todo el territorio nacional. Pero, como acaba de indicarse, son limitaciones indirectas o segundas barreras que siempre serán menos efectivas que las insertas en normas jurídicas de estricta regulación de las competencias financieras y tributarias en su proyección territorial.

Y el problema no pasó desapercibido a nuestros constituyentes pues en el artículo 157-3 de la Constitución se previó: «Mediante Ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades autónomas y el Estado».

Al amparo de este precepto constitucional, aunque no con ejemplar diligencia, ha remitido a las Cortes Generales un proyecto de Ley orgánica de financiación de las Comunidades autónomas, que en ellas se encuentra pendiente de debate y acuerdo cuando esta colaboración se escribe ¹. No es impruden-

¹ Se ha publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* (Congreso de los Diputados), del día 11 de julio de 1979, núm. 66-I. (En lo sucesivo se citará abreviadamente.)

te suponer que el Gobierno al proceder así estaba percatado de que detrás de toda propuesta de Estatuto de autonomía estaba la Hacienda Pública aunque no dejaran de invocarse otras instituciones, determinadas peculiaridades y derechos históricos con reconocimiento singular y colindantes con el privilegio².

Sin embargo, los proyectos de Estatuto de autonomía *para* el País Vasco y *de* Cataluña fueron presentados, aprobados por la Comisión constitucional del Congreso de los Diputados (art. 151-2-2.º de la Constitución), sometidos a referéndum³, aprobados por las Cortes Generales con el carácter de Ley orgánica⁴ y sancionados por el Rey⁵, sin que la propuesta Ley orgánica de financiación orientara o instruyera a quienes han participado en la gestación de los referidos Estatutos de autonomía⁶. Ha de destacarse, sin embargo, que en el Estatuto de autonomía para el País Vasco hay una mención de la Ley orgánica sobre financiación de las Comunidades autónomas —la que se dicte— a efectos de los «impuestos propios» y que el Estatuto de autonomía de Cataluña no sólo sigue en buena medida los criterios del citado proyecto de Ley orgánica de financiación, sino que en la disposición adicional 7.ª admite: «El ejercicio de las competencias financieras reconocidas por este Estatuto a la Generalidad se ajustará a lo que establezca⁷ la Ley orgánica a que se refiere el apartado 3 del artículo 157 de la Constitución.»

Después de estas notas introductorias se examinan las fuentes de financiación de las dos Haciendas Públicas autónomas objeto de constante alusión, sin renunciar a exponer los criterios que ha elaborado la teoría espacial o geográfica de los tributos —incluso en el orden internacional— con objeto de que queden patentes los casos o las medidas que no los observan y aún prescinden de las exigencias de la justicia y/o la solidaridad de los españoles, por proceder, precisamente, de las regiones más dotadas en lo económico y, por consiguiente, en primer lugar llamadas a contribuir a la corrección de los desequilibrios económicos interterritoriales, según preceptúa el artículo 158-2 de la Constitución⁸. Más no anticipo conclusiones que han de formularse a lo

² El profesor Tomás-Ramón Fernández ha escrito: «El problema regional, el problema de la articulación en el Estado español de las tensiones nacionales que alientan en su seno, no es cosa de historiadores y eruditos, como algunos parecen creer, sino de ciudadanos y políticos», en *Civitas: Revista española de Derecho administrativo*, Madrid, núm. 10, julio-septiembre 1976, págs. 431 y sigs., cuya atenta lectura se recomienda desde aquí.

³ Reales Decretos-ley 13 y 14 de 1979, de 14 de septiembre.

⁴ Artículo 151-2-4.º de la Constitución española.

⁵ Leyes orgánicas números 3/1979 (País Vasco) y 4/1979 (Cataluña), ambas de 18 de diciembre, publicadas en el *Boletín Oficial del Estado*, núm. 306, de 22 de diciembre de 1979.

⁶ El profesor Clavero Arévalo, y entonces ministro para las Autonomías territoriales, confiaba en la referida Ley orgánica de financiación de las Comunidades autónomas, y exponía: «Ni que decir tiene la importancia de dicha Ley, que por su contenido hace referencia a uno de los más vidriosos problemas del proceso autonómico» (*La España de las autonomías*, Madrid, 1978, pág. 32).

⁷ Cláusula «flotante» que resulta generosa en una Ley orgánica (la que aprueba el Estatuto) que se ha dado en considerar paccionada para distinguirla de las demás —¿unitarias?— de dicho carácter aprobadas por las Cortes Generales.

⁸ Es ajeno al propósito de la presente colaboración para la *Revista del Departamento de Derecho Político* (Universidad Nacional de Educación a Distancia), consignar la prueba —cuantitativa— de cómo los territorios españoles con más definida vocación autonómica

largo del análisis de las diversas fórmulas financieras que en los mencionados Estatutos se citan o sólo se presienten.

2. LOS INGRESOS DE DERECHO PRIVADO

Doctrina: Según las construcciones generalmente admitidas se clasifican como ingresos de Derecho privado a los procedentes o derivados del patrimonio y a los obtenidos por adquisiciones o título lucrativo: herencia, legado o donación. Por su propia naturaleza esta clase de recursos es atribuible a las Comunidades autónomas en cuanto a éstas corresponda la titularidad del patrimonio o la condición de heredero, legatario o donatario, en cada caso.

Puede ser motivo de opiniones discrepantes el que el Estado ceda o reconozca a las Comunidades autónomas la titularidad de determinados elementos patrimoniales que hasta la entrada en vigor de los respectivos Estatutos formaban parte del patrimonio estatal. Se puede opinar, en efecto, que el patrimonio del Estado se ha ido formando por las aportaciones indiscriminadas e innominadas de todos los españoles sin tener en cuenta su lugar de nacimiento, ni su residencia o vecindad. Además, y ello es notorio, la distribución geográfica del patrimonio del Estado no guarda correlación con el número de españoles que tiene vecindad administrativa en cada territorio autónomo. Por otra parte, el patrimonio de un Estado es «cosa común» y, además, «indivisa» por el propio pacto —implícito, perpetuo, indisoluble— constitutivo del Estado, sin que, por tanto, sea concebible el ejercicio de la acción *communi dividundo* en términos de Derecho público. Es más, si ha de regir el consagrado principio de inalienabilidad que es propio de los bienes de dominio público y de los comunales —estos últimos no reducidos necesariamente al ámbito municipal—, como proclama el artículo 132-1 de nuestra Constitución, parece que sólo es procedente la «afectación» de los referidos bienes pero no su «integración» en el patrimonio de las Comunidades autónomas.

Legislación estatutaria: La Ley orgánica para el País Vasco por su artículo 43-1 dispone: «Se integrarán en el patrimonio de la Comunidad autónoma vasca los derechos y bienes del Estado u otros organismos públicos afectos a servicios y competencias asumidas por dicha Comunidad»⁹. Y la Ley orgánica de Cataluña asimismo prevé: «1. El patrimonio de la Generalidad estará integrado por: (...) 2. Los bienes afectos a servicios traspasados a la Generalidad. 3. Los bienes adquiridos por la Generalidad por cualquier título jurídico válido» (art. 43)¹⁰.

en la actualidad y, sobre todo, con premuras sorprendentes en el reconocimiento del régimen de autonomía, son, casualmente, los que poseen más altos niveles de bienestar material. Y he aquí que las restantes apetencias en el movimiento autonomista español de nuestros días, se promueven para poner topes a los excesos de financiación de tales territorios bien dotados económicamente, y se transforman en reivindicaciones económicas como si las diferencias de clases socioeconómicas se hubiesen «territorializado» en España.

⁹ Véanse los apartados 2 y 3 del mismo precepto estatutario.

¹⁰ Véase el apartado 2 de este artículo 43.

Y con arreglo a los preceptos que quedan transcritos, constituyen ingresos de la Hacienda general del País Vasco¹¹ los «rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de Derecho privado» (art. 42-d), y la Hacienda de la Generalidad se constituye, entre otros, con «los rendimientos del patrimonio de la Generalidad» y los «ingresos de Derecho privado, legados y donaciones» (artículo 44-10 y 11).

No puede silenciarse, por último, que a pesar de las razones que se esgrimen contra la división geográfica del patrimonio estatal en cuanto patrimonio de «todos» los españoles, el proyecto de Estatuto de autonomía vasco no dudó en incluir un artículo —el 42¹²— que contenía lo siguiente: «Pasarán a ser propiedad del País Vasco todos los derechos y bienes del Estado radicados en su territorio, excepto los que estén afectos a funciones cuyo ejercicio se haya reservado el Estado.» Huelga todo comentario.

Proyecto de Ley orgánica de financiación: Resta por anotar el criterio del Gobierno en esta materia según el proyecto legal que acaba de ser mencionado y que —entiendo— se ajusta a la Constitución. Entre los recursos financieros que cita en su exposición de motivos están los ingresos de Derecho privado procedentes de su patrimonio (ap. II) y en el artículo 5.º propone a las Cortes Generales: «1. Constituyen ingresos de Derecho privado de las Comunidades autónomas los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación; 2. A estos efectos se considerarán patrimonio de las Comunidades autónomas el constituido por los bienes de su propiedad, así como por los derechos reales o personales de que sea titular, susceptibles de valoración económica, siempre que unos u otros no se hallen afectos al uso o al servicio público».

Debe destacarse, por último, que las transferencias de derechos y bienes por el Estado a las Comunidades autónomas tienen lugar por estar estos últimos «afectos» a los servicios traspasados, que, a su vez —y en su virtud—, se *integran* en el patrimonio de estas entidades autónomas. Pues bien, y ello resulta un tanto contradictorio, no son bienes «patrimoniales» de las Comunidades autónomas, lo cual es correcto según la doctrina y la legislación que distingue los bienes de «dominio público» y los bienes «patrimoniales»¹³. Bien pudo mantenerse que tales bienes continúan siendo de dominio público del Estado en cuanto estén «afectados» a los servicios públicos transferidos a las Comunidades autónomas, sin perjuicio de su incorporación al Patrimonio del

¹¹ Se anota, ya, que en el País Vasco existe una «Hacienda General» (la de la Comunidad autónoma) que es distinta e independiente de las Haciendas provinciales (las de las Diputaciones forales). Es más, queda subordinada a las aportaciones que efectúen las Diputaciones forales (artículo 42-a del Estatuto de esta Comunidad autónoma).

¹² *Mutatis mutandis*, véase el artículo 12-3.º del Estatuto vasco que aprobó la ley de 6 de octubre de 1936. Asimismo, el artículo 48 del proyecto de Estatuto vasco aprobado por plebiscito de 5 de noviembre de 1933. (Véase en *La financiación de las comunidades autónomas en España*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1979.)

¹³ El artículo 132 de la Constitución no modifica la expresada clasificación. Y el artículo 157-1-d) del mismo cuerpo legal admite la existencia de bienes patrimoniales de las Comunidades autónomas.

Estado cuando por dichas entidades territoriales se acuerde la «desafectación» de los mismos ¹⁴.

3. TRIBUTOS PROPIOS

Doctrina: En esta colaboración no es posible examinar la potestad tributaria de las Comunidades autónomas según la doctrina, aparte de que los trabajos ya publicados desde que se promulgó la Constitución española de 1978 han estudiado con profundidad y acierto esta materia y a ellos me remito ¹⁵. En todo caso el artículo 133-2 de dicho texto autoriza: «Las Comunidades autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.»

Se parte, por tanto, del copiado precepto constitucional y del artículo 157-1-b) que reconoce: «Los recursos de las Comunidades autónomas estarán constituidos por: (...) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales». Y con arreglo a ellos y los demás que delimitan el ámbito de los «tributos propios» de las Comunidades autónomas según la Constitución, se formulan las siguientes consideraciones previas o generales.

En principio se estima que las Comunidades autónomas no pueden establecer impuestos —sobre los demás tributos otra es mi opinión— sobre capacidades económicas o contributivas que ya están gravadas por el Estado. La coordinación que las Comunidades autónomas han de guardar con la Hacienda estatal, según el artículo 156-1 de la Constitución, excluye —o debe excluir— toda competencia o potestad tributaria de las mismas sobre las materias u objetos sometidos a gravamen en el mismo concepto por impuestos del Estado. En este sentido se pronuncia el proyecto de Ley orgánica de financiación aunque con redacción poco afortunada. Su artículo 6-2 propone a las Cámaras legislativas: «Los tributos que establezcan las Comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado». Y se entiende que su texto no es el más adecuado porque hace referencia a «hechos imponibles» a pesar de que no siempre son representativos —materialmente hablando— de la capacidad económica o contributiva que el impuesto se proponga gravar ¹⁶. Distintas capacidades económicas —el patrimonio y la renta,

¹⁴ Véase J. J. Bayona de Perogordo, *El patrimonio del Estado*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977. Esta materia está actualizada en el capítulo 11 de la obra de Luis María Cazorla Prieto, *Temas de Derecho administrativo* («Manuales de la Escuela de Inspección Financiera y Tributaria»), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, 2.ª edic., páginas 283-310.

¹⁵ Véanse los artículos del profesor Juan Ramallo y Luis María Cazorla en *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 51-124 y 739-794, respectivamente. Asimismo, profesores Oscar Alzaga, *La Constitución española de 1978 (Comentario sistemático)*, Ed. del Foro, Madrid, 1978, págs. 799-801, y Javier Lasarte, en *Civitas: Revista Española de Derecho financiero*, núm. 19, 1978, págs. 491 y sigs. (Véase, asimismo, la amplia nota bibliográfica preparada por el autor citado en último lugar.) Este mismo docente ha tratado de la potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades autónomas, en *Civitas: Revista Española de Derecho financiero*, núm. 22, 1979, págs. 213 y sigs., actualizando la bibliografía disponible.

¹⁶ Ampliamente en mi obra: *Derecho financiero y tributario* («Manuales de la Escuela de Inspección Financiera y Tributaria»), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, páginas 429 y sigs.

los ingresos empresariales y los consumos familiares, etc.— pueden estar diseñadas con el mismo hecho imponible como tal supuesto de hecho generador de las correspondientes obligaciones tributarias. Por ello, sería preferible que la exclusión del «tributo propio» de las Comunidades autónomas se apoyara en la identidad del *objeto imponible* en cuanto esta última categoría económico-impositiva sí es la definición legal de la correlativa capacidad económica o contributiva a gravar. Obvio es añadir que esta prohibición evita supuestos de doble imposición interna (Estado y Comunidades autónomas) amparados en una potestad tributaria escindida: originaria y derivada.

Desde otra perspectiva es preciso configurar la potestad de establecer «tributos propios» por parte de las Comunidades autónomas. Aludo al límite que imponen las Corporaciones locales (Diputaciones provinciales y Ayuntamientos). La autonomía tributaria —o financiera, como prefiere el texto constitucional— de estas últimas está amparada por la Constitución al mismo tiempo que la de las Comunidades autónomas: artículo 133-2. Es, por otra parte, prudente impedir que las Comunidades autónomas sofoquen las fuentes de recursos de las provincias y de los municipios. Es sabido que la Constitución está más atenta a la organización y a la financiación de las nuevas entidades territoriales (las Comunidades autónomas), que a las tradicionales de las provincias y de los municipios, ya sea por la novedad de aquéllas, ya sea por entender que está consolidado el ordenamiento jurídico de las provincias y de los municipios y no necesitan tanto respaldo constitucional.

En la línea que acaba de ser indicada está el proyecto de Ley de Financiación de las Comunidades autónomas, pues expone: «... se delimita igualmente el campo de imposición con respecto a las Corporaciones locales, cuya autonomía constituye igualmente un principio garantizado por la Constitución. A este respecto señala el proyecto de Ley orgánica —seguimos copiando— que cuando una Comunidad autónoma establezca una exacción sobre materias gravadas por las Corporaciones locales deberá establecer, al mismo tiempo, los necesarios mecanismos de coordinación y, en su caso, la compensación adecuada en favor de aquéllas, sí, como consecuencia de la exacción de la Comunidad autónoma tuviese que desaparecer la correspondiente a las Corporaciones locales de su ámbito territorial¹⁷. Según se advierte es distinta la solución que se prevé para los casos de concurrencia con el Estado o con las Corporaciones locales. Con el Estado se establece un orden de prelación en su favor, y con las Corporaciones locales se arbitra una coordinación (¿recaudación compartida?) o un desplazamiento de la exacción local si bien con la oportuna «compensación» a cargo de la Comunidad autónoma.

De todos modos habrá que desechar las fórmulas de los impuestos «nuevos» por las denominaciones legales y aun por los parámetros elegidos¹⁸, pero que, en realidad, recaen sobre las mismas capacidades económicas o contribu-

¹⁷ En parecidos términos está redactado el artículo 6-3 del proyecto legal objeto de examen.

¹⁸ Recuérdese, por ejemplo, el Impuesto municipal sobre radicación entre los que se presentan como producto de la imaginación fiscal, y, sin embargo, gravan capacidades económicas ya sujetas a imposición aunque elijan sofisticados procedimientos para la determinación de la deuda tributaria.

tivas que son el soporte de otros ya existentes. Por ello, y no obstante estas recomendaciones, habrá que establecer algún tipo de *tax credit* de los que son usuales para evitar la doble imposición internacional.

Resta referirse a los principios rectores de la potestad tributaria de las Comunidades autónomas. Aquí podría traerse a colación la decantada doctrina que rige el ámbito espacial de los tributos¹⁹. Sólo se indica, sin embargo, que debe prevalecer el criterio «territorial» sobre cualquier otro, pues, al fin, se trata de exacciones propias de una entidad pública de naturaleza territorial (véase el art. 137 de la Constitución).

Como en otro lugar he escrito, es evidente que, en principio, sólo pueden recomendarse los impuestos típicamente territoriales como propios de las Comunidades autónomas, además de las contribuciones especiales y las tasas que son, por naturaleza, reales. Naturalmente los impuestos de dicha clase (los territoriales) suelen ser proporcionales y, por consiguiente, no crean otras dificultades en su exacción que las derivadas de la mayor o menor eficacia en la gestión por unas u otras Comunidades autónomas, ya sea por los medios (personales y materiales) de que dispongan, ya sea por la información que posean, ya sea por el tratamiento a que esta última sea sometida, ya sea por el rigor o la benevolencia que en la gestión se tenga por sinrazones *in pectore* que son posibles cuando la Hacienda Pública no cuenta con la colaboración de los particulares para la exacción de los impuestos.

En el sentido que se acaba de apuntar son aconsejables los impuestos sobre la propiedad —no sobre el patrimonio—, sobre los rendimientos de los bienes urbanos y rústicos, etc., entre los de naturaleza directa, y los impuestos sobre consumos específicos —fase minorista— entre los de naturaleza indirecta, pues son los más dóciles y se pliegan al respectivo territorio.

En esta línea de preocupaciones está el proyecto de Ley orgánica de financiación, que dedica un extenso artículo —el 9— para formular los principios que rigen las relaciones fiscales internacionales y que deberán ser respetados por las Comunidades autónomas al establecer «impuestos propios».

Y no obstante lo expuesto en el presente apartado, hay que añadir que cualquiera que sea el criterio que se siga en el establecimiento de «impuestos propios» por las Comunidades autónomas, habrá que aspirar a que la «consolidación» de los sistemas impositivos que rijan en España (el general o del Estado y los territoriales en sus tres niveles) arroje *un sistema* de impuestos, esto es, coherente, justo y progresivo, como exige el artículo 31-1 de la Constitución española, pues no es sólo de aplicación al sistema tributario general o estatal, sino, también, al sistema tributario nacional o español como suma del general y de los territoriales.

Es decir, insisto, se ha de aplicar, como criterio prioritario, el de intensa localización de los impuestos y siempre —claro está— que no entre en conflicto con las exigencias de las políticas presupuestarias. En todo caso debe pretenderse —como ya se ha expresado— a que el sistema impositivo nacional o consolidado no deje de constituir un sistema, esto es, un conjunto coherente y racional de impuestos en el que no se solapen los objetos imponibles, ni se

¹⁹ Véase *Derecho...*, ob. cit., págs. 351 y sigs.

produzcan larvadas sobreimposiciones, ni menos excesos de imposición sobre una misma capacidad contributiva sin fundamentación socioeconómica alguna.

Dicho con otras palabras, deberían ser conscientes las Haciendas Públicas en sus distintos niveles, que todas ellas constituyen o integran una Hacienda Pública, por lo que de su seno no deben surgir más rivalidades que las convenientes para el mejor servicio del interés general porque éste se encuentre en todas ellas según sus respectivos ámbitos.

Legislación estatutaria: Es tal la autonomía o la inconcreción que el Estatuto del País Vasco se reserva en la materia que se viene desarrollando, que no parece necesario puntualizar qué clase de «tributos propios» puede establecer. En este aspecto cuenta con larga tradición más independentista que autonomista. En 14 de junio de 1931 (Estella) deseaba mantener los «cupos actuales» y no contraía obligación alguna. También en 1931 (Sociedad de Estudios Vascos) se proponía: «... tendrán derecho a cobrar para sí y en la forma que estimen conveniente todos los demás tributos, tasas, impuestos y derechos no señalados en este artículo taxativamente como de la incumbencia de la República. Este Derecho fiscal —se seguía afirmando— de las provincias vascongadas se reconoce en toda su intensidad y sin otra limitación para su pleno desenvolvimiento que las convenidas o que puedan convenirse en su día en virtud de tratados internacionales de la República con otros países». En 1932 (Vitoria) se proponía: «El País Vasco-Navarro tendrá amplias facultades para adoptar el sistema tributario que juzgue más justo y conveniente y para establecer tasas, cualquiera que sea su naturaleza y en la forma y cuantía que estime oportuno, siempre que no se oponga a los Tratados internacionales celebrados o que celebre España con las naciones extranjeras». En 1933 (texto aprobado por plebiscito) se insistía: «El País Vasco tendrá amplias facultades para adoptar el sistema tributario que juzgue más conveniente para los intereses generales, pudiendo establecer impuestos y tasas cualquiera que sea su naturaleza en la forma y cuantía que estime oportuno, siempre que no se oponga a los Tratados internacionales celebrados o que se celebren en España con las naciones extranjeras, y cuidará de una manera especial que los productos agrícolas del país (vino, remolacha, trigo) no sólo no tengan trato tributario inferior al establecido en el resto del Estado español, sino que, al contrario, sean objeto de especial protección compatible con el sistema tributario que se establezca» (art. 46). En 1936 (por ley): «El País Vasco podrá adoptar el sistema tributario que juzgue justo y conveniente»²⁰⁻²¹. No es de extrañar, por tanto, que en el artículo 41-2a) del Estatuto de 1979 se adopte redacción que permite la existencia de «tributos propios» sin limitación alguna. En el artículo 42-b) del mismo texto, relativo a la «Hacienda general del País Vasco» sí

²⁰ Huelga toda cita si nos referimos al anteproyecto para una Constitución de la República vasca (enero de 1941). Véase los textos y documentos que se publican en *Financiación...*, ob. cit., Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1979.

²¹ Las limitaciones en la Ley de 8 de noviembre de 1941 sobre convenio con la Diputación provincial y foral de Navarra eran algo mayores pues se preveía: «La Diputación de Navarra tendrá amplias facultades para mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estime procedente, siempre que no se oponga a los pactos internacionales, a la presente Ley, ni a las contribuciones, rentas o impuestos propios del Estado.»

están citados «los rendimientos de los impuestos propios de la Comunidad autónoma que establezca el Parlamento vasco», y es de resaltar que dicha potestad no sólo se somete al artículo 157 de la Constitución, sino, también, a la Ley orgánica sobre financiación de las Comunidades autónomas, según ya se ha expresado. Gracias a esta mención se ajustarán los «tributos propios» del País Vasco a la buena doctrina que recogerá dicha Ley orgánica.

En cuanto al Estatuto de autonomía de Cataluña se expone que en el artículo 44 y como primera partida de las que constituyen la Hacienda de la Generalidad, figuran «los rendimientos de los impuestos que establezca la Generalidad». Asimismo, en el artículo 46-1 reafirma su implantación pues dispone: «La gestión, liquidación e inspección de sus propios tributos corresponderá a la Generalidad, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.» Es de anotar, por último, que en este precepto que aparentemente es de naturaleza formal o administrativa, se apuntan dos posibles ensanchamientos territoriales de los «tributos propios»: una, que puedan coincidir parcialmente con el objeto imponible por los del Estado, ya que alude a la colaboración a establecer con la Administración tributaria estatal; y otra, que incluso rebase la materia imponible los linderos de las cuatro provincias catalanas, ya que se aduce que la «naturaleza del tributo» exija tal colaboración. Es de esperar, no obstante lo que se acaba de exponer, que la disposición adicional 7.^a, ya citada, circunscriba el ámbito de los «tributos propios» al ámbito que es propio de todo impuesto: el territorio a que alcanza la potestad legislativa que lo establezca y regule ²².

Antes de concluir el examen de los «tributos propios» en el régimen financiero de los Estatutos de autonomía vigentes, es preciso explicar una diferencia de tratamiento, en mi opinión importante, entre los impuestos y los demás tributos, esto es, entre los impuestos, de un lado, y las contribuciones especiales y las tasas, de otro.

La Ley General Tributaria más por conveniencias en la redacción de sus disposiciones, que por imperativos de su propia naturaleza, agrupó bajo la voz «tributos» a las tres categorías siguientes: tasas, contribuciones especiales e impuestos. De las aportaciones semánticas de la Ley General Tributaria acaso haya sido esta última (véase su art. 26) la que más éxito ha tenido en las normas jurídicas promulgadas con posterioridad a ella. Resulta hasta cómodo utilizar la palabra «tributos» para referirse conjuntamente a las tasas, a las contribuciones especiales y a los impuestos. Así sucede en los textos legales que se vienen comentando en esta colaboración y, desde luego, en el proyecto de Ley orgánica sobre financiación de las Comunidades autónomas. Sin embargo, cada día es más necesario distinguir a los «impuestos» de los otros dos miembros de la expuesta clasificación.

En efecto, y por ejemplo, las tasas se establecen para que cumplan la función financiera que es propia de ellas, esto es, la de ser contraprestación de

²² Con carácter general, véase Santiago Muñoz Machado, *Las potestades legislativas de las Comunidades autónomas*, «Cuadernos Civitas», Madrid, 1979.

los bienes y servicios públicos facilitados por una entidad pública a requerimiento —o «provocación»— del particular. La *tasa* es, generalmente, el «equivalente económico» al coste de una actividad administrativa que ha afectado o ha beneficiado de modo particular o individual a una persona y a su propia instancia. La *contribución especial* también constituye una «compensación» en favor de la Hacienda Pública (mandataria de la colectividad) por el aumento de valor o por el beneficio especial obtenido como consecuencia de una obra pública o del primer establecimiento de un servicio público. Ambas clases de tributos responden, pues, a la idea de la contraprestación en favor de la comunidad política que representa la Hacienda Pública. Se trata, por tanto, de instituciones muy distintas al impuesto, por lo que no deben quedar sometidas al tratamiento jurídico de este último²³. No cabe duda que las Comunidades autónomas deben estar plenamente autorizadas para establecer tasas y contribuciones especiales como consecuencia de los servicios por ellas prestados o por las inversiones que asimismo realicen.

Así lo reconoce el proyecto de Ley orgánica de financiación tanto en su artículo 7, relativo a las tasas²⁴, como en el 8, referente a las contribuciones especiales²⁵. Y a análogas conclusiones nos llevan los dos Estatutos de autonomía que se vienen examinando, según a continuación se expone.

El Estatuto vasco porque no cita a las tasas, ni a las contribuciones especiales, y ello, en mi parecer, por dos órdenes de consideraciones: de un lado, porque implícitamente ingresos propios de las Diputaciones forales —no de la Hacienda General del País Vasco—, que no necesitan de apoyo legal en dicho texto estatutario; y, de otro lado, porque su establecimiento entra en la competencia tributaria normal de toda entidad pública que realice las actividades de que derivan dichas clases de tributos²⁶. En este sentido, y atendida

²³ Las tasas y las contribuciones especiales deben ser, al contrario que los impuestos, tributos «afectados», ya que sirven para financiar las correlativas prestaciones o actividades de las Administraciones públicas. He aquí otra diferencia básica que no tuvo en cuenta el artículo 27 de la Ley General Tributaria, y que debe ser revisado en su anunciada adaptación a la Constitución española.

²⁴ Dicho precepto (no vigente según ya se ha advertido) es del siguiente tenor: «1. Las Comunidades autónomas podrán establecer tasas sobre la utilización de su dominio público, la prestación por ellas de un servicio público o la realización por las mismas de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo; 2. Cuando el Estado o las Corporaciones locales transfieran a las Comunidades autónomas bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas, o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades igualmente gravadas con tasas, aquéllas y éstas se considerarán como tributos propios de las respectivas Comunidades; 3. Las tasas sobre prestación de servicios o realización de actividades no podrán sobrepasar el coste de dichos servicios o actividades.» Lástima que no se invoque la «capacidad económica» como módulo para la determinación de las tasas siempre que ello sea posible.

²⁵ El texto del proyectado artículo 8 es el que sigue: «1. Las Comunidades autónomas podrán establecer contribuciones especiales por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización por las mismas de obras públicas o del establecimiento o ampliación a su costa de servicios públicos; 2. La recaudación por la contribución especial no podrá superar el coste de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio soportado por la Comunidad autónoma.»

²⁶ Más ampliamente, y perdón por la autocita, se estudia la naturaleza y la significación económico-jurídica —incluso con recepción de la teoría de la «causa»— de las tasas y de las contribuciones especiales en mi mencionada obra: *Derecho...*, págs. 399-423.

la doctrina contemporánea, resulta desmesurado el artículo 133 de la Constitución española.

Y el Estatuto catalán se limita a inventariar dichas categorías tributarias sin preocupaciones de índole coordinador respecto de las demás Haciendas Públicas españolas porque no hay lugar a ello. En el ya citado artículo 44, al enumerar los ingresos constitutivos de la Hacienda de la Generalidad, menciona, entre otros, «el rendimiento de sus propias tasas por aprovechamientos especiales y por la prestación de servicios directos de la Generalidad, sean de propia creación o como consecuencia de traspasos de servicios estatales (apartado 4)»²⁷ y «las contribuciones especiales que establezca la Generalidad en el ejercicio de sus competencias» (apartado 5)²⁸.

4. LOS IMPUESTOS CEDIDOS POR EL ESTADO

Doctrina: La cesión de tributos por el Estado a las Haciendas territoriales cuenta con numerosos y variados antecedentes, aunque, naturalmente, constreñidos a las provincias y municipios. En ocasiones se ha creado tributos que se asignaban *ab initio* a las Corporaciones locales a pesar de ser extremadamente difícil su exacción en dicho ámbito por la carga técnica de su gestión y por la presión estamental de sus destinatarios, que precisa ser combatida con una voluntad política que siempre ha estado ausente de nuestras Diputaciones provinciales (forales o no) y en nuestros Ayuntamientos. Me estoy refiriendo a las contribuciones especiales que en manos de los municipios vienen arrastrando —desde el 31 de diciembre de 1917— una lánguida existencia a pesar de constituir un poderoso instrumento de justicia *conmutativa*, es decir, a pesar de que se debe emplear para corregir supuestos de enriquecimiento sin causa²⁹. Y en los restantes casos el Estado ha cedido gravámenes de escaso rendimiento, de tosca estructura, de proyección sobre unidades familiares de bajo nivel de renta o de derribo de su propio sistema tributario. En cualquier supuesto parece debe exigirse que el tributo cedido por el Estado reúna las características que son propias de los gravámenes territoriales, y entre ellas

²⁷ He aquí una fuente de financiación que deben utilizar las Comunidades autónomas bien dotadas o mejor dotadas de servicios públicos que otras regiones españolas, pues no es justo ni es testimonio de solidaridad nacional que ante una distribución territorial desigual de servicios públicos —puestos escolares, por ejemplo—, se distribuyan las participaciones de las Comunidades autónomas en los ingresos del Estado en la misma proporción que determine el coste de los servicios transferidos a aquéllas por este último. Este criterio, a todas luces injusto, perpetuaría las desigualdades que hace tantos años denuncian las regiones o provincias desatendidas por el Estado, cuando otras no sólo cuentan con servicios públicos por encima de la media nacional, sino que incluso obtienen dotaciones —bilingüismo, por ejemplo— confesadamente diferenciales por no emplear el vocablo «privilegio» que siempre agravia aunque los beneficiarios no sientan el rubor del privilegio.

²⁸ Se entiende hacen referencia a las inversiones de carácter público, tanto en obras, como en el primer establecimiento o en la ampliación del activo fijo de los servicios públicos.

²⁹ Véase la obra de Manuela Vega Herrero, *Las contribuciones especiales en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, y mi artículo «Los ingresos tributarios distintos del impuesto», en *Revista Anales de Economía*, 3.ª época, núm. 18-19, 1973.

descuella la que hace referencia a la delimitación geográfica de la materia tributable. Carece, por tanto, de toda lógica la cesión, por ejemplo, del impuesto sobre la renta personal, sobre el patrimonio neto y de los demás cuyo objeto imponible quede polarizado por la persona —jurídica o natural— sujeta a gravamen.

Se indica, asimismo, que la cesión de un tributo por el Estado no debe confundirse con la transferencia de la recaudación que un tributo rinda. Ceder un tributo reteniendo la gestión es cierto que equivale a transferir la recaudación del mismo. Pero no puede hablarse con propiedad de la cesión de un tributo si con él no se transfiere su administración o esta última es, al menos, compartida³⁰.

Criterio distinto al que acaba de ser expresado mantiene el proyecto de Ley orgánica de financiación de las Comunidades autónomas. Su preámbulo no es claro ni preciso, pues expone que «son impuestos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto, obtenido en el territorio de la misma, corresponde a la Comunidad autónoma. A este respecto —sigue explicando con poca fortuna— se establecen las categorías impositivas cuya cesión es factible, dejando para una ley concreta de cesión en cada caso la figura o figuras cedidas y las condiciones específicas de la cesión».

De conformidad con estos criterios en su parte dispositiva se propone que puedan ser cedidos a las Comunidades autónomas:

- a) La imposición sobre transmisiones patrimoniales que grave operaciones inmobiliarias realizadas entre particulares.
- b) La imposición general sobre las ventas en su fase minorista.
- c) Los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales.
- d) Las tasas y demás exacciones sobre el juego.

Por el contrario, el proyecto de Ley remitido por el Gobierno a las Cortes Generales que se viene examinando, propone «que no podrán ser objeto de cesión los siguientes impuestos estatales:

- a) Sobre la renta global de las personas físicas.
- b) Sobre el patrimonio.
- c) Sobre el beneficio de las sociedades.
- d) Sobre la producción o las ventas (...) (salvo las ventas al por menor).
- e) Sobre el tráfico exterior.
- f) Sobre las sucesiones y donaciones.
- g) Los que actualmente se recaudan a través de monopolios fiscales».

Comentando ambas enumeraciones cabe afirmar que el redactor de este proyecto legal no está muy firme en su concepción de que los «impuestos ce-

³⁰ Véase el artículo del profesor Martín Queralt, en *Revista de Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, págs. 148-151, en cuanto a cesión y participaciones en tributos estatales.

didos» son «recaudaciones cedidas» (véase el art. 10-3). La perplejidad es mayor cuando ofreciendo reglas de distribución espacial (¿del impuesto?, ¿de su recaudación?), describe los siguientes supuestos:

- a) Cuando los impuestos cedidos sean de naturaleza personal —¿*quid* del impuesto sobre la renta global de las personas físicas, entre otros ejemplos?—, su atribución a una Comunidad autónoma se realizará en función de la residencia en su territorio de los sujetos pasivos del mismo.
- b) Cuando los impuestos cedidos graven el consumo, su atribución a las Comunidades autónomas se llevará a cabo en función del lugar en que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias.
- c) Cuando los impuestos cedidos graven operaciones inmobiliarias, su atribución a las Comunidades autónomas se realizará en función del lugar donde radique el inmueble.

Por cuanto queda transcrito cabe concluir que en esta parte no resulta convincente el repetido proyecto de Ley orgánica, pues si se trata de cesión de recaudación bastaría establecer reglas de imputación espacial conforme a decantada doctrina que inspira las relaciones fiscales internacionales³¹, y si se trata de cesión de tributos son innecesarias tales disposiciones de atribución geográfica de «hechos imponibles» bastando configurar los conceptos tributarios de cesión estatal posible. Es evidente que el proyecto legal del Gobierno intenta reconducir la cesión de los impuestos a la cesión de recaudación, pero ante el temor de que esta desviación no prospere prohíbe la cesión de determinados tributos (art. 11-2).

Legislación estatutaria: El Estatuto de autonomía para el País Vasco se parapeta en su «sistema foral de concierto económico o convenio» (art. 41-1) para eludir, una vez más, toda mención de los tributos del Estado. Para él no existe la categoría de «impuestos cedidos» por el Estado. Es indudable que el País Vasco se propone establecer su sistema tributario, que incluso coincidirá en parte con el estatal, pero no será por cesión del Estado sino por decisión propia o independiente de sus Instituciones competentes. Téngase en cuenta, por ejemplo, el artículo 41-2-b)³² que implica la cesión de la recaudación al menos de todos los impuestos, salvo los que componen la Renta de Aduanas y los que se perciben mediante los monopolios fiscales.

La posición del Estatuto de autonomía de Cataluña es distinta pues en su artículo 44 menciona entre los rendimientos de la Hacienda de la Generalidad,

³¹ También habrá que tener en cuenta los límites impuestos por la doctrina de la Comunidad Económica Europea de mantenerse el propósito de integración; véase el artículo de E. Abril Abadín y J. Zurdo Ruiz-Ayúcar en la *Revista de Hacienda Pública Española*, número 59, 1979, págs. 239 y sigs.

³² «La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de monopolios fiscales, se efectuará, dentro de cada territorio histórico, por las respectivas Diputaciones forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección».

los «de los impuestos cedidos por el Estado (...)»³³ y de todos aquellos cuya cesión sea aprobada por las Cortes Generales». Se advierte, a primera vista, que el planteamiento del Estatuto catalán reconoce al Estado la condición de parte contratante, aunque todos los impuestos ya cedidos no sean los aconsejables para eliminar o, siquiera, atenuar los problemas derivados de la doble imposición del Estado y de la Generalidad de Cataluña. Una vez más ha de reconocerse que no obstante las extralimitaciones del Estatuto catalán respecto de la buena doctrina en materia de distribución espacial de los impuestos, es mucho menos herético que el del País Vasco³⁴.

Se concluye este apartado relativo a los impuestos cedidos por el Estado considerando que deben tenerse en cuenta las mismas recomendaciones que para los llamados «impuestos propios». Todos aquellos impuestos que dan lugar a concurrentes exacciones por las Administraciones públicas, con su inevitable secuela de prorrateos, compensaciones o colisiones aunque la legislación reguladora sea la misma, no son aptos para ser establecidos y aplicados a nivel territorial, sobre todo cuando ello sucede en un Estado que durante siglos —con la grave excepción de Navarra y la menos importante de las provincias vascongadas— sin preocupaciones geográficas, esto es, exigiendo los impuestos en «origen» o en «destino» según aconsejaran el control de las capacidades económicas y la economía recaudatoria.

En este orden de consideraciones es oportuno insistir según los criterios que siguen. No deben encomendarse a las Comunidades autónomas, ni a ninguna otra entidad territorial, los impuestos que recaen sobre el beneficio de las empresas societarias o sobre la renta o el gasto personal de las unidades familiares. En cuanto a los primeros, porque las sociedades y demás entidades jurídicas con actividades lucrativas o titulares de explotaciones económicas, suelen realizarse, comúnmente, en más de una región o provincia; porque el tratamiento de las pérdidas, de las depreciaciones de su activo y de las reservas societarias, exigen que sea una sola Administración tributaria —sea o no compartida³⁵— la que tenga a su cargo la exacción; porque la aplicación de la llamada «transparencia fiscal» asimismo exige una coordinación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas o unidades familiares, y porque

³³ Según su disposición adicional sexta del propio Estatuto ya cede a la Generalidad: a) Impuesto sobre el Patrimonio neto; b) Impuesto sobre transmisiones patrimoniales; c) Impuesto sobre sucesiones y donaciones; d) Impuestos sobre el lujo que se recauden en destino (véase el párrafo 3 de esta disposición adicional sobre el acuerdo a adoptar por una comisión mixta —paritaria Estado-Generalidad— respecto a «alcance y condiciones de la cesión»).

³⁴ José Larraz en su obra *La Hacienda Pública y el Estatuto catalán*, Madrid, 1932, ya exponía: «Me interesa hacer constar que la crítica repercute, en buena parte, sobre el régimen fiscal de Vascongadas y Navarra, al cual no puede, técnicamente, prestarse asentimiento.»

³⁵ El llamado sistema de «unión» a diferencia del sistema de «separación». Véase, por ejemplo, los artículos del profesor Ferreiro Lapatza, en *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 13, 1977, págs. 5-62, y núm. 14, 1977, págs. 343-353. Siguiendo, asimismo, la doctrina y el Derecho alemán, véase, *El sistema financiero de las Corporaciones locales en el Derecho alemán*, del profesor Juan Ramallo Massanet, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1976, 255 págs.

constituyen —como en otro lugar ya he expresado³⁶— un idóneo instrumento al servicio de la política económica general y, por tanto, debe estar en manos de la Administración del Estado³⁷.

Y respecto al impuesto sobre la renta de las personas físicas también debe estar a cargo de la Administración general o estatal por las mismas razones, *mutatis mutandis*, que el impuesto de sociedades, además de las responsabilidades y de las funciones que al mismo competen en el mantenimiento de la estabilidad económica y al servicio de la redistribución de las rentas personales³⁸.

Análogas reflexiones pueden formularse para el impuesto sobre el patrimonio neto dada su naturaleza personal, así como por los servicios que puede prestar a la gestión de los impuestos de sociedades y personas físicas, además de a la política de redistribución de la riqueza y aun de la renta.

A las expresadas consideraciones en pro de la atribución de determinados impuestos a la Hacienda general o estatal, pueden añadirse las de carácter negativo que derivan de la progresividad del impuesto que recae sobre las unidades familiares, de las emigraciones internas que pueden fomentarse por las diferencias en la gestión o en el régimen de estímulos o incentivos —el País Vasco ya ha planteado esta última discriminación con criterios firmes—, de las distintas ideologías redistributivas que pueden inspirar los actos legislativos o de gobierno de las Comunidades autónomas según el partido o los partidos políticos que ejerzan el poder, etc.

A conclusiones similares se llega con el impuesto sobre herencias y donaciones por la coordinación y aun encadenamiento del mismo con los impuestos sobre el patrimonio y sobre la renta de las personas físicas según las versiones moderna y redistributiva.

No cabe duda, por último, que si las Administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades autónomas —¿y las Diputaciones provinciales no forales y los Ayuntamientos?— están dispuestas a actuar en plena compenetración y observando escrupulosamente las reglas que se recomiendan y siguen para evitar la doble imposición internacional, cualquier impuesto puede ser objeto de gestión conjunta o fraccionada por aquéllas dentro del territorio nacional. Pero es asimismo evidente que los costes sociales y administrativos de tal gestión tributaria no aconsejan la apuntada solución. Ello es aún más notorio en la imposición sobre el valor añadido —cuya implantación está proyectada— y demás que recaen con carácter general sobre el gasto o consumo de las unidades familiares, pues además de las «exportaciones impositivas» que esta clase de gravámenes comportan —a no ser que sean monofásicos y en la

³⁶ Revista *Tesón* (número XXV aniversario), Oviedo, págs. 41 y sigs.

³⁷ Véase profesor Palao, *La Hacienda regional y el proyecto de Constitución* («Revista de Estudios Regionales», núm. 2, 1978); Félix de Luis y Luis del Arco, *La distribución de los impuestos en una Hacienda federal*, Instituto de Estudios Fiscales, 1978, 345 págs., y XXIV *Semana de Estudios de Derecho financiero*, Madrid, 1976, sobre la «Hacienda regional».

³⁸ El artículo 149-1-11, 13 y 14 de la Constitución española, dentro de las materias de competencia exclusiva del Estado, son terminantes. El artículo 41-2-c) del Estatuto vasco (a remolque del Estado) y en el artículo 12 del Estatuto catalán se reflejan o tienen resonancia las competencias estatales en dichas materias económicas.

etapa de venta al por menor—, desencadenaría la instalación de fielatos o aduanas interiores para respetar el principio de gravamen en la región de destino o consumo conforme está internacionalmente admitido. Y a la misma afirmación nos llevaría desde su posible empleo al servicio de la política económica de coyuntura, esto es, su atribución a la Hacienda estatal o general.

Conclusiones, todas ellas, que pueden tener alguna vigencia en el actual régimen autonómico o estatutario si se siguen lealmente y atenúan los inconvenientes que quedan referidos. Pero si, como sucede en el Estatuto vasco, el régimen de concierto o de convenio³⁹ hace opaco el funcionamiento —y su misma existencia— de los impuestos «propios», procedan o no de cesión estatal, no es pesimista al augurar se producirán múltiples conflictos por doble imposición nacional en una economía como la española que ya ha logrado el grado de integración que es natural en un Estado nacional, sea centralizado, sea descentralizado o sea federal.

5. LOS RECARGOS SOBRE IMPUESTOS DEL ESTADO

Doctrina: Los recargos sobre los impuestos del Estado constituyen otra fuente, muy socorrida, de financiación de las entidades públicas de carácter territorial. No faltan en la lista del proyecto de Ley de financiación objeto de constante cita (art. 4-d). En el propio proyecto legal se prevé: «1. Las Comunidades autónomas podrán establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas residentes en su territorio⁴⁰ o las sucesiones y donaciones cuyos sujetos pasivos sean igualmente residentes en su territorio; 2. Los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos».

Las copiadas directrices tratan de evitar el «vaciado» de la recaudación de los impuestos por el Estado (así sucedería si tales recargos fueran deducibles o compensables en la cuota del Tesoro Público) y, asimismo, que en el aspecto cuantitativo —recargo proporcional, por ejemplo— reduzcan o distorsionen la progresividad del impuesto sobre el que se gire el recargo.

En cualquier caso, se está ante una sobreimposición o superimposición —en términos del profesor Griziotti— que bien podría ser reemplazada por una cuota tributaria única, que se distribuiría entre el Estado y las Comunidades autónomas según procediere.

Legislación estatutaria: El Estatuto vasco en su afán de ignorar los tributos estatales, no menciona los recargos sobre ellos como fuente de financia-

³⁹ Es de anotar cómo dicho Estatuto ha asimilado la voz «convenio» para que sus históricos «conciertos económicos» se aproximen o confundan con el también histórico «convenio» de Navarra mucho más ambicioso y mucho más desgajado —en lo tributario se entiende— del ordenamiento jurídico nacional. Cfr. el capítulo 4 de *Introducción al sistema impositivo español*, Guadiana de Publicaciones, Madrid, págs. 113-139, que escribí en 1969.

⁴⁰ Aquí están los «hacendados forasteros» y «no forasteros» de nuestro viejo repartimiento general de utilidades en la esfera municipal.

ción de la Hacienda general del País Vasco, aunque pueden entenderse aludidos en el artículo 42-f) que se remite a la Constitución (véase su art. 157-1-a).

El Estatuto catalán, en cambio, cita expresamente «los recargos sobre impuestos estatales» en el artículo 44-6.

6. LAS PARTICIPACIONES EN LOS INGRESOS DEL ESTADO

Doctrina: Son numerosas y diversas las explicaciones que se han elaborado sobre las participaciones de las entidades públicas territoriales en los ingresos del Estado. Las modalidades que se ensayan dan pie a toda clase de construcciones, desde la estricta participación hasta la subvención mediante participación. Las aportaciones doctrinales son, asimismo, muy calificadas y abundantes⁴¹. Por ello —y dada la extensión que esta colaboración está adquiriendo—, es oportuno beber en la exposición de motivos del proyecto de Ley orgánica de financiación. Expresa: «La última, aunque no la menos importante, de las fuentes de financiación que con carácter general se regulan en el proyecto de Ley, es la participación en los ingresos del Estado (...), la idea básica que preside este grupo de financiación que permita cubrir el coste de los servicios públicos que la Comunidad haya asumido del Estado. En consecuencia —se sigue exponiendo—, la suma de los ingresos de la Comunidad autónoma provenientes de su participación en los ingresos del Estado más la recaudación de los impuestos cedidos por el Estado, debe resultar igual al coste medio de los servicios transferidos. Para ello —continúa— se evalúa el coste medio de los servicios transferidos durante el año anterior a la cesión, coste que debe minorarse con el importe recaudado por el Estado por aquellos impuestos que hubiese cedido. El importe de esta resta —agrega con propósitos didácticos—, expresado en porcentaje sobre los ingresos por el Estado por los capítulos I y II de sus Presupuestos Generales, determina la participación anual a que la Comunidad autónoma tiene derecho sobre dichos ingresos. Dicho porcentaje de participación —aún aclara— que puede ser diverso para cada Comunidad, únicamente podrá ser objeto de revisión en dos casos. Primero, cuando varíen cualquiera de los factores determinantes del mismo, es decir, los servicios transferidos, los impuestos cedidos o bien se alteren básicamente las fuentes de financiación del Estado. En segundo lugar, aunque no preceptivamente, el porcentaje de participación puede revisarse, a solicitud de alguna de las partes, cada cinco años. De esta forma se garantiza suficiente estabilidad, con la adecuada fluidez de este recurso fundamental para las Comunidades autónomas, sobre todo durante su fase de consolidación. El mecanismo de financiación anterior —concluye—, en su conjunto, ofrece un amplio abanico de posibilidades que, según sus circunstancias, puede decidir cada Comunidad. Desde una financiación que proceda solamente del Presupuesto del Estado hasta la

⁴¹ Una sola cita aunque nos lleva a los «fondos reguladores»: Alberto Rovira, *Los fondos fiscales con finalidad redistributiva*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1976, véase la bibliografía, extensa, que en esta obra se cita.

utilización de una capacidad de exacción autónoma que permita decidir con entera libertad el nivel de prestación de servicios públicos deseados»⁴².

De tan largo preámbulo sólo importa retener que la llamada participación de las Comunidades autónomas en los ingresos del Estado, es una fórmula de financiación de los servicios transferidos por este último a aquéllas. Se trata, al fin, de ingresos estatales que se consideran afectados a los propios servicios públicos transferidos y, por tanto, asimismo se transfieren ensayando unas fórmulas de cálculo que eludan toda petrificación y que impidan una distribución —igual o desigual— que pueda resultar injusta desde la demanda de bienes y servicios públicos que todo ciudadano, cualquiera que sea su residencia, tiene derecho a que sea atendida y que la misma Constitución garantiza en varios de sus preceptos.

No estamos, pues, en una fuente de financiación genérica o disponible por parte de la Comunidad autónoma. Si no estoy en un error —es sorprendente que el proyecto de Ley orgánica de la financiación de las Comunidades autónomas no los cite—, tal financiación se ampara en los artículos 158-1 y 150-2 de la Constitución. Por ello, no nos parece afortunado el párrafo *a*) del apartado 1 del artículo 157 de dicho texto constitucional, que es del siguiente tenor: «Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado», pues cada una de estas modalidades responde a una razón de ser que sólo pueden ser agrupadas por su naturaleza parciaria. No obstante, el sistema es el más aconsejable si no queremos renunciar a estructuras tributarias ni tampoco queremos padecer comprobando cómo las desigualdades interterritoriales de los recursos (por desigual distribución de los patrimonios, de las rentas y de los consumos en la esfera geográfica) conllevan desigualdades injustas en la disponibilidad de medios financieros⁴³. Si bien a estas afirmaciones siempre se opondrá el argumento de las regiones —ricas— que alegan no hay autogobierno, ni, por tanto, autonomía donde no hay ingresos *propios*. Mas las regiones «pobres» preferirán menos autonomías de gobierno o políticas si han de financiarlas con los recursos de su propio territorio y, además, cooperar a los gastos públicos de nivel nacional o general.

Legislación estatutaria: El artículo 42-c) sobre ingresos de la Hacienda general del País Vasco menciona las «asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado» con independencia de las transferencias procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial.

El Estatuto catalán además de referirse a «otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado», esto es, independiente de los procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial (art. 44-8), menciona el siguiente concepto: «Un porcentaje de participación en la recaudación total

⁴² El artículo 13 y la Disposición adicional segunda del presente proyecto legal, se ocupan de esta clase de ingresos de las Comunidades autónomas. La disposición adicional incluso contiene una elemental fórmula aritmética.

⁴³ Uno de los análisis más claros y resumidos es el contenido en las págs. 449-480 de la obra de John F. Due y Ann F. Friedlaender, *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1977.

del Estado por impuestos directos e indirectos, incluidos los monopolios fiscales» (art. 44-3). Este último es objeto de desarrollo en el artículo 45 y, a título transitorio, también se ha de mencionar la disposición transitoria tercera, en cuyo examen no podemos entrar. Sí se destaca, sin embargo, cómo se establece una concreta disposición para servir el principio de solidaridad interterritorial (artículo 45-1-c), a diferencia del Estatuto vasco que sólo contiene una mera referencia (art. 41-2-f) y para la fase de *aplicación* del «régimen de Conciertos», no como base de cálculo según se dispone en el Estatuto de Cataluña ⁴⁴.

7. EL FONDO DE COMPENSACION INTERTERRITORIAL

Doctrina constitucional: Desde el mandato del principio de solidaridad proclamado para las nacionalidades y regiones (art. 2), garantizado para su realización efectiva (art. 138-1), convocado para todos los españoles (art. 156-1) e instrumentado para hacerlo efectivo (art. 158-2), crea la Constitución española el «Fondo de Compensación Interterritorial» por el último de los preceptos que acaban de ser citados, «con el fin de corregir los desequilibrios económicos interterritoriales» y «con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades autónomas y provincias en su caso».

El principio de solidaridad está en los orígenes mismos del Estado o de cualquier otra forma de sociedad organizada, sea uno u otro el ideal o el credo religioso que cada pueblo aliente. No se concibe una agrupación humana sin solidaridad. Que se instrumente de uno u otro modo, que se ampare en la caridad —como fórmula periclitada— o en la justicia social —tan rica en virtudes cívicas—, lo cierto es que no se concibe un Estado —sobre todo si se adjetiva como social y de justicia—, sin que la solidaridad empape todas las decisiones, financieras o económicas, de uno u otro alcance sectorial. Naturalmente, cuando el Estado se fragmenta en Comunidades autónomas, dando paso al «Estado compuesto» de Klaus Vogel, no sólo se reafirmara el principio de solidaridad entre todos los españoles —y, por tanto, de sus tierras—, sino que se creará dicho Fondo de Compensación Interterritorial... para que cumpliera las funciones del Estado en el campo de las inversiones públicas. Y es que la Humanidad está condenada a redescubrir lo que acaba de suprimir.

El desarrollo constitucional: La Ley de Presupuestos de cada ejercicio no ha incorporado plenamente la distribución de este Fondo de Compensación Interterritorial. Puede afirmarse que este Fondo lleva una vida parapresupuestaria ⁴⁵. Y el proyecto de Ley orgánica para la financiación de las Comunidades

⁴⁴ En el plano teórico es de anotar se introduce la noción de «esfuerzo fiscal» en el Estatuto catalán... pero en función de «la recaudación en su territorio del Impuesto sobre la renta de las personas físicas» (art. 45-1-a).

⁴⁵ Véase la crónica de Emilio Recoder de Casso, en la revista *Presupuesto y gasto público*, núm. 3, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979. Y un valioso precedente («La compensación interterritorial financiera en la República Federal Alemana»), en la misma revista, págs. 109 y sigs., por el profesor J. J. Ferreiro Lapatza.

autónomas lo menciona en el artículo 4-2-b) y ofrece a las Cortes Generales hasta cuatro criterios para su distribución en los territorios comparativamente menos desarrollados⁴⁶, además de regular su aplicación, la cuenta anual a las Cortes Generales, etc.

Legislación estatutaria: Aunque los Estatutos de autonomía hasta hoy aprobados corresponden a territorios que no parece deban ser acreedores de dotaciones con cargo a dichos Fondos de Compensación Interterritorial, no dejan de mencionar las posibles aportaciones⁴⁷. El Estatuto vasco cita tales transferencias en el artículo 42-c) y el catalán en el artículo 44-7.

Su financiación: Mas, ¿cuál es el origen de los recursos que se asignan a este Fondo de Compensación? Nada determina la Constitución sobre este extremo. Por otra parte resulta hasta evidente que lo sitúa fuera de la órbita presupuestaria. ¿Se pretenderá o se acariciará que sean las propias Comunidades autónomas con excedentes (?) quienes financien el referido Fondo de Compensación? Entiendo —y la práctica presupuestaria ha iniciado así su andadura⁴⁸— que las transferencias compensatorias de las diferencias interterritoriales sólo pueden ser atendidas con recursos nacionales o estatales, pues dudo mucho que las Comunidades autónomas con mayor capacidad económica estén dispuestas a *ceder* parte de su recaudación en favor de las Comunidades autónomas o regiones con menor capacidad de pago ante los impuestos. La solidaridad a niveles suprafamiliares no se materializa sin medidas coactivas. Al Presupuesto del Estado corresponde y corresponderá la dotación del Fondo de Compensación Interterritorial. Por ello, terminará por incrustarse en dicho documento financiero como una partida más a distribuir en cada ejercicio económico.

8. ASIGNACIONES EXCEPCIONALES EN LOS PRESUPUESTOS DEL ESTADO

Dentro de las fuentes financieras no generales, ni habituales de determinadas Comunidades autónomas, se hallan las excepcionales asignaciones del Presupuesto del Estado en favor de una Comunidad autónoma, cuyos recursos financieros —antes enumerados— aun estando plenamente utilizados, «no le permitan suministrar el nivel mínimo de servicios garantizado en todo el te-

⁴⁶ La renta por habitante, la tasa de emigración, los déficits de equipamiento colectivo existentes, el porcentaje de desempleo sobre la población activa. La enumeración es, por tanto, abierta.

⁴⁷ El proyecto de Ley orgánica de financiación de las Comunidades autónomas en su preámbulo no oculta: «... es obvio que tampoco puede constituir un ingreso regular de todas las Comunidades, sino sólo de aquellas que respecto del tema considerado, se sitúan por debajo de la media en todo el territorio español. Todo lo cual, por otra parte —se agrega—, deberá llevarse a cabo con la debida coordinación con las inversiones que efectúe el Estado dentro del marco de sus competencias en el territorio en cuestión.»

⁴⁸ Acaso se objete que no existiendo Comunidades autónomas en número suficiente para que el Fondo pudiera ser nutrido de recursos, se acudió, interinamente, al inagotable fondo de los Presupuestos Generales del Estado.

rritorio español». Se trata, pues, de «una fuente de financiación excepcional que, además, deberá ser especificada en cada caso en el Presupuesto anual del Estado y en el de la respectiva Comunidad autónoma», como reza el proyecto de Ley orgánica de financiación de dichas comunidades en su exposición de motivos ⁴⁹.

El artículo 14 de la que puede ser parte dispositiva de dicha Ley orgánica regula esta clase de transferencias a cargo del Estado y los Estatutos de autonomía aprobados reservan los correspondientes epígrafes.

9. EL RECURSO AL CREDITO

Doctrina: En esta fuente de financiación de las Comunidades autónomas aún he de ser más breve. Carecería de explicación traer aquí las disputas sobre la utilización del crédito público como no sea para realizar inversiones rentables y que permitan «autoliquidar» la propia Deuda pública emitida a tal fin.

El sector público español necesita actualmente el oxígeno del endeudamiento en sus múltiples formas. Y el proyecto de Ley orgánica de financiación de las Comunidades autónomas lo menciona sin falsos pudores en sus dos modalidades: por plazo inferior a un año para cubrir desfases de Tesorería, y por plazo superior a un año con objeto de financiar programas de inversiones. Cuando la emisión de la Deuda Pública sea en el extranjero se exige una coordinación —en el Consejo de Política Fiscal y Financiera— y la autorización del Estado ⁵⁰.

El artículo 15 del referido proyecto legal traduce a términos dispositivos cuanto acaba de ser extractado.

Legislación estatutaria: La Hacienda general del País Vasco cuenta, entre otros ingresos, con «el producto de las operaciones de crédito y emisiones de deuda» (art. 42-*e* de su Estatuto). Más adelante se autoriza: «La Comunidad autónoma del País Vasco podrá emitir Deuda Pública para financiar gastos de inversión» (art. 45-1) y previene que «el volumen y características de las emisiones se establecen de acuerdo con la ordenación general de la política crediticia, y en coordinación con el Estado» (art. 45-2). Tampoco deja de declararse que «los títulos emitidos tendrán la consideración de fondos públicos a todos los efectos» (art. 45-3). En esta materia, por tanto, es destacable el condicionamiento del Estatuto que anotamos a los escasos preceptos que la Constitución contiene (arts. 149-1-14.^a y 157-1-*e*) y, desde luego, al tantas veces citado proyecto de Ley orgánica de financiación de las Comunidades autónomas. No se incurre en suspicacia si anotamos que la coordinación con el Esta-

⁴⁹ En este punto no puede silenciarse el valioso trabajo de Eugenio Simón Acosta, «La financiación de las regiones en función de los bienes y servicios de provisión regional», en *Documentación Administrativa*, núm. 181, 1979, dedicado a «La financiación de las Comunidades autónomas» (Madrid, 806 páginas), págs. 225-297.

⁵⁰ Véase el artículo «El esquema constitucional de la Hacienda de las Administraciones públicas españolas», de Luis María Cazorla Prieto, en la revista *Hacienda Pública española*, número 59, 1979, págs. 47-51, en cuanto a esta materia.

do en materia de endeudamiento siempre implicará un «aval» derivado de las propias autorizaciones estatales.

Y respecto de la Hacienda de la Generalidad también cuenta con «la emisión de deuda y el recurso al crédito» (art. 44-9 de su Estatuto) y el artículo 51 de su Estatuto es de contenido análogo al vasco con la salvedad de que la Generalidad precisa del «acuerdo del Parlamento» para emitir Deuda Pública aunque se destine a «financiar gastos de inversión».

10. DIFERENCIAS ESTATUTARIAS Y CONCLUSIONES

A lo largo de esta aportación han quedado expresadas o aludidas las diferencias que en materia financiera y tributaria existen entre el Estatuto vasco y el Estatuto catalán. Ellas se amparan o se desdibujan en el régimen de «concerto económico o convenios» que se estima es el propio del «sistema foral tradicional», que, a su vez, regula las «relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco» (art. 41-1). Aceptar este régimen en las postrimerías del siglo XX con un «cupo global»⁵¹ y con una atribución prácticamente total de funciones tributarias a las «instituciones competentes de los territorios históricos», es solución que no responde, siquiera, a los procesos de «desfederalización» que se vienen dando en los Estados confesadamente federales⁵². Insistir en críticas expuestas a partir del año 1953, tanto en el aula, como en libros y artículos, carece hoy de todo interés y, sobre todo, de oportunidad. Se ha de insistir, sin embargo, en que constituyó un desatino en 1937 presentar como castigo —aunque lo fuera pues suprimió un privilegio— lo que en equidad fue extender el régimen general a las provincias de Guipúzcoa y Vizcaya, que tenían asignado un régimen especial sin raíces históricas distintas a las que pueden invocar —y hoy invocan— otras regiones y provincias asimismo españolas. Que la autonomía de gobierno lleve a la autonomía política, que esta última implante el pluralismo legislativo y que la potestad legislativa desemboque en el taifismo y en la desigualdad en materia tributaria, constituye un retroceso aberrante que negará el principio de solidaridad entre todos los españoles, que impedirá la redistribución justa de la renta regional y personal, que coartará la libertad de circulación y de establecimiento de las personas y que creará distorsiones en la libre circulación de los bienes de toda clase en todo el territorio español. Pero en política no es maestra la Historia. Hay que experimentar para rectificar.

⁵¹ «... como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad autónoma.»

⁵² Véase XXIV *Semana...*, ob. cit. (Comunicación de J. Zurdo e intervenciones de J. L. de Juan y Peñalosa.) Asimismo, el trabajo del profesor Carlos Palao, ob. cit., págs. 21 y sigs.

N. B.—No pueden cerrarse las breves notas bibliográficas que anteceden sin mencionar la aportación del profesor Rafael Calvo Ortega, «La financiación de las regiones», en *Las autonomías regionales*, Instituto Nacional de Prospectiva, Madrid, 1977, págs. 449 y siguientes.