

CONTINGUT, INSTRUMENTS I LÍMITS DE LA CORRESPONSABILITAT FISCAL

Juan Ramallo Massanet

Universitat Autònoma de Madrid.

Institut d'Estudis Fiscals

Sumari

- I. Introducció: restriccions metodològiques.
- II. Aproximació al concepte de corresponsabilitat. A) Absència d'un concepte constitucional. B) Concepte derivat dels acords entre l'Estat i les comunitats autònomes. *a)* L'Acord del Consell de Política Fiscal i Financera, de 1992. *b)* El seu desenvolupament posterior. *c)* Altra regulació possible de l'esforç fiscal.
- III. Els instruments de la corresponsabilitat. A) Tributs propis. *a)* Concepte constitucional. *b)* Concepte estatutari. *c)* La figura peculiar del tribut de l'art. 7.2 LOFCA. B) La con-
- versió de tributs cedits en tributs propis. *a)* Abandó de fets imposables per l'Estat. *b)* El desapoderament normatiu de l'Estat. *c)* L'impost propi harmonitzat. C) La via del recàrrec. *a)* En impostos cedits. *b)* En impostos no cedits. D) Impost de normació compartida per cessió parcial. *a)* Validesa constitucional. *b)* Validesa estatutària.
- IV. Límits de la corresponsabilitat. A) Derivats del sistema de negociació. B) Derivats dels poders normatius autonòmics. C) Derivats dels mecanismes de finançament.

I. Introducció: restriccions metodològiques

Un dels temes del finançament autonòmic que darrerament ha suscitat més interès i debat és el que fa referència a la corresponsabilitat fiscal. Així com al llarg dels anys vuitanta —quan la construcció efectiva de l'Estat autonòmic es va posar en marxa— els problemes que van centrar el finançament autonòmic d'una manera més important van ser els del cost efectiu del traspàs de serveis, l'efecte financer, el desincentiu de la gestió de tributs cedits, el funcionament dual del Fons de Compensació Interterritorial o l'endeutament autonòmic, entre d'altres, a la dècada dels anys noranta apareixen preocupacions noves que es van orientant —sense que hagin desaparegut els problemes anteriors— cap a l'àmbit del poder de despesa de l'Estat en competències autonòmiques, les de caràcter exclusiu incloses, o el del poder de despesa autonòmic en l'esfera de competències de les entitats locals i, fonamentalment, a l'àmbit de la corresponsabilitat fiscal. I tant és així, al meu entendre, fins al punt que l'Acord del Consell de Política Fiscal i Financera (CPFF), de 7 de juliol de 1993, que fins ara és l'última peça dels elements essencials del finançament de les comunitats autònomes, porta el títol expressiu de «Procediment per a l'aplicació de la corresponsabilitat fiscal al sistema de finançament de les comunitats autònomes».

En aquest treball, però, no pretenc tant analitzar l'Acord esmentat com localitzar els mecanismes de corresponsabilitat que existeixen d'una manera real o potencial i aïllar-ne la condició bàsica que fa possible que siguin utilitzats i que funcionin. És evident que les dues qüestions requereixen prèviament arribar a una conclusió sobre

què és la corresponsabilitat, un concepte que arran de l'Acord esmentat del CPFF, d'octubre de 1993, ha quedat molt marcat en una direcció que no tan sols no és l'única possible sinó que tampoc no és la que la doctrina normalment li havia donat amb anterioritat.

Finalment, un criteri metodològic que convé fer explícit des del principi d'aquesta anàlisi és el marc normatiu dins el qual es mou, és a dir, les coordenades normatives en què es fa, ja que en molts casos no s'arriba a saber exactament si les anàlisis i les propostes impliquen reformes de la Constitució (CE) o dels estatuts d'autonomia o de la Llei orgànica 8/1980 (LOFCA) o de la Llei 30/1983 (LCT); en definitiva, quin és el sostre inamovible ja que, en principi, no hi ha res que no pugui ser objecte de modificació o de reforma. En aquest sentit, agafo com a punt de partida o sostre normatiu la CE i els estatuts d'autonomia, amb l'única excepció que el procés actual de discussió obert sobre la reforma del Senat, arran del debat de l'estat de les autonomies del passat mes de setembre de 1994, pugui arribar a propiciar alguna modificació constitucional d'aquesta cambra pel que fa al finançament autonòmic.

I el motiu fonamental d'aquesta restricció inicial és que, al meu entendre, el desenvolupament que la LOFCA va fer del sistema constitucional de finançament autonòmic és tan sols una de les interpretacions possibles del text constitucional i, per això, el que em sembla decisiu és si es poden fer altres interpretacions d'aquest text que propiciïn, entre d'altres coses, un exercici més gran de la corresponsabilitat fiscal de les comunitats autònomes. Si aquesta interpretació fos possible, requeriria, com ho va requerir la LOFCA l'any 1980, un acord o un consens entre les parts. Perquè, com veurem a l'apartat dedicat als límits de la corresponsabilitat, no és fàcil localitzar mecanismes constitucionals que obliguin les comunitats autònomes a assumir aquesta corresponsabilitat i, per tant, només un compromís per part seva pot ser el fonament per exercir-la, com ho ha estat per a l'aplicabilitat dels diferents instruments que —totalment al marge de la LOFCA o bé vorejant-la— contenen els diferents «models» de finançament autonòmic que hi ha hagut al llarg dels darrers quinze anys.¹

II. Aproximació al concepte de corresponsabilitat

A) Absència d'un concepte constitucional

El primer que cal recordar és que un terme —com el de corresponsabilitat— que ha assolit una posició central en els problemes del finançament autonòmic no apareix en el text constitucional. Així doncs, en termes constitucionals només ens hi podem apropar indirectament i, en aquest sentit, probablement podem entendre la corresponsabilitat com una manifestació del principi de solidaritat. De la solidaritat sí que en parla la CE reiteradament (art. 2, 138, 156.2, 158.2) tot i que els debats constitucionals no n'esclareixen gaire el contingut i l'abast, de la mateixa manera que la jurisprudència del Tribunal Constitucional ha estat poc inclinada a construir una doctrina sobre aquest concepte. D'aquesta doctrina —que vincula la solidaritat a

1. Em permeto de remetre el lector a Ramallo Massaner, J. i Zornoza Pérez, J.; «Sistema y modelos de financiación autonómica», a *Perspectivas del sistema financiero*, núm. 55; Fundació FIES; Madrid, 1995, pàg. 5 i ss.

l'interès general i al deure de col·laboració— potser es pot deduir que constitueix un principi d'accessori que modera o complementa drets o deures principals.²

En aquest sentit, la corresponsabilitat com a manifestació del principi constitucional de solidaritat actua com a correctora de la distribució vertical del poder, operant sobre deures i drets constitucionals que no tenen caràcter absolut, i acaba essent un element per a la delimitació de les competències atribuïdes. I si això és així, en la mesura en què diem que la corresponsabilitat és fiscal hem de concloure que actua sobre el dret constitucional a l'autonomia financera — com sembla que es desprèn de l'art. 156.1 CE— i abraça tant l'esfera de la despesa pública com la dels recursos de tota mena, i per tant inclou els diferents recursos tributaris.

B) *Concepte derivat dels acords entre l'Estat i les comunitats autònomes*

a) *L'Acord del Consell de Política Fiscal i Financera, de 1992*

És cert que el debat sobre la corresponsabilitat fiscal en els termes en què es va plantejar i es va situar a partir de l'Acord del CPFF, de 20 de gener de 1992, es va restringir i centrar essencialment en la finalitat d'eliminar la ruptura de les vinculacions territorials que hi havia entre els impostos que els ciutadans paguen i els ingressos del govern autònom corresponent. Però en aquest Acord s'avançava quelcom d'una importància extraordinària, al meu entendre, com era el criteri que havia de guiar aquesta corresponsabilitat. En aquest sentit, l'apartat II.3, un cop creat un «grup tècnic per tal que examini les possibilitats que la LOFCA ofereix per posar en pràctica aquest objectiu», no dubta a assenyalar que «se suggereix al grup que orienti aquest examen en el context de la variable esforç fiscal, que al seu torn és definida a partir de la recaptació territorial de l'IRPF».

Aquest suggeriment —que el grup tècnic va seguir escrupolosament— duia dintre seu el germen de la seva limitació radical, perquè l'esforç fiscal que invoca es vincula a la recaptació territorialitzada de l'IRPF. I el més important no és l'impost al qual es vincula sinó la competència a la qual es fa: el rendiment.

Perquè, un cop feta aquesta elecció, la corresponsabilitat queda desvinculada de les altres dues competències que es troben en qualsevol tribut: la competència per aprovar la seva normativa —total o parcial— i la competència per fer la gestió o l'administració de l'impost. Pel que fa a aquesta darrera, sí que es va prendre un segon Acord del CPFF, de 7 d'octubre de 1993, sobre la participació de les comunitats autònomes en l'Agència Estatal de l'Administració Tributària, que va donar lloc a la modificació normativa corresponent³ que ha tingut, però, uns resultats pràcticament desconeguts.

b) *El seu desenvolupament posterior*

La fórmula per mitjà de la qual aquesta corresponsabilitat es va instrumentar en el rendiment territorialitzat de l'IRPF ja és ben coneguda —la participació en el 15 %— i ara no cal que ens hi aturem. Sí que cal destacar que aquesta fórmula actua a

2. García Roca, Fco. Javier; «La solidaridad autonómica, valor del ordenamiento»; *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 70 (1983), pàg. 251.

3. La Llei 21/1993, de 29 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per a 1994 va introduir a l'art. 103 de la Llei 31/1990, de 27 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per a 1991, per mitjà del qual s'havia creat l'Agència Estatal d'Administració Tributària, un apartat «tres bis» que regulava els òrgans de participació de les comunitats autònomes en la gestió de l'IRPF.

partir de diferenciar i tractar aïlladament la variable esforç fiscal, que era una de les variables presents a l'art. 13.1.b de la LOFCA per calcular la participació de les comunitats autònomes en la recaptació dels impostos estatals no cedits. I cal no oblidar que aquesta desvinculació i aquest aïllament problemàtics de la variable esmentada van ser el camí per fer complir un altre dels criteris que el CPFF fixava també a l'Acord de 20 de gener de 1992 (punt II. 1) quan afirmava que «el Consell de Política Fiscal i Financera ha considerat que les modificacions incorporades al sistema s'havien de fer dins el marc de la LOFCA i s'havien d'orientar en la línia general d'aprofundir el desenvolupament d'aquest marc legal. Aquesta Llei, de caràcter orgànic, és el resultat d'un consens polític laboriós i delicat que no ha de ser ignorat; encara que només sigui per aquesta circumstància s'ha considerat desaconsellable que la negociació tingui en compte supòsits legals distints. A més, la LOFCA ofereix un marc ampli d'actuacions, moltes de les quals no s'han desenvolupat encara. Per això, seria difícil justificar una alternativa a aquesta Llei quan els resultats que s'han obtingut fins ara de la seva aplicació són globalment positius i quan no s'han materialitzat totes les possibilitats que ofereix».

De tot això es desprèn fàcilment: 1) que la variable esforç fiscal es violenta respecte de la seva funció inicial en el percentatge de participació; 2) que la resta del «marc ampli d'actuacions» o de «possibilitats que ofereix» la LOFCA no va ser objecte d'una atenció especial; 3) que la corresponsabilitat fiscal es vincula a un instrument de finançament autonòmic propi i típic del principi de suficiència com és el percentatge de participació i al seu servei; 4) que a partir d'aquest moment la corresponsabilitat fiscal deixa de ser entesa com una participació en la presa de decisions i, per tant, com un instrument vinculat al principi d'autonomia.

En qualsevol cas, la posició que la doctrina sosté majoritàriament,⁴ en el sentit que corresponsabilitat implica necessàriament poder de decisió, queda desnaturalitzada amb el nou sistema i és substituïda per la visualització del rendiment, sense cap intervenció autonòmica en les altres dues competències: la de gestió, que, com succeeix amb els impostos cedits, origina una corresponsabilitat pel que és menys dèbil o impròpia, atès que les decisions autonòmiques queden centrades en aquest nivell de gestió, que repercutirà en els resultats de la recaptació; la normativa, o corresponsabilitat en sentit propi, que no troba una concreció en cap dels instruments o possibilitats que ofereixen en principi tant la CE com la LOFCA.

4. Rodríguez Bereijo, A.; «Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las comunidades autónomas»; *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15 (1985), pàg. 65. Zabalza Martí, A.; «El nuevo sistema de financiación autonómica», a *Cinco estudios sobre la financiación autonómica*; Ed. Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, 1988; pàg. 93. Giménez Montero, A.; «Acerca de la corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas», a *Cuadernos de Actualidad de HPE*, núm. 4 (1990), pàg. 21. Castells, A.; «El sistema de financiación de las comunidades autónomas: situación actual y líneas de revisión», a *Rev. Presupuesto y Gasto Público*, núm. 5 (1991), pàg. 16. Biescas Ferrer, J. A.; i López Laborda, J.; «Corresponsabilidad fiscal y equilibrios financieros», a *HPE*, núm. 1 (1992), pàg. 35. Castells, A.; «Financiación autonómica y participación en el IRPF: un primer paso en la línea de la corresponsabilidad fiscal», a *Informe de las Comunidades Autónomas 1992*; Barcelona, 1993; pàg. 416. Solé Vilanova, J.; «Algunas precisiones sobre corresponsabilidad fiscal y su forma de instrumentación», a *Haciendas territoriales y corresponsabilidad fiscal*; Santiago de Compostela, 1993; pàg. 333. Ruiz-Huerta, J.; «Reforma de la financiación de las comunidades autónomas: la introducción de mecanismos de corresponsabilidad fiscal», a *Informe de las Comunidades Autónomas 1993*; Barcelona, 1994; pàg. 538. Grup d'Estudi constituït a proposta del Consell de Política Fiscal i Financera; *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas* (primera part); Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, octubre de 1994.

c) Altra regulació possible de l'esforç fiscal

Però aquesta derivació que es dóna en el finançament autonòmic des del poder de decisió normativa en els ingressos fins a la participació en els ingressos de l'Estat no és l'única possibilitat de funcionament de la variable esforç fiscal que el nostre ordenament jurídic coneix. Cal recordar, en aquest sentit, com es regula aquesta variable en la participació dels municipis en els tributs de l'Estat segons la Llei 39/1988, de 28 de desembre (LHL). L'art. 115.1.b d'aquesta Llei estableix el criteri per al repartiment del 25 % de la participació entre els municipis, d'acord amb el nombre d'habitants de dret, «ponderat per l'esforç fiscal mitjà de cada municipi», i a continuació assenyala que «s'entendrà per esforç fiscal mitjà de cada municipi el que les lleis de pressupostos generals de l'Estat determinin per a cada exercici segons l'aplicació que cada municipi faci dels tributs que aquesta Llei conté i d'altres paràmetres deduïts de dades corresponents a tributs de l'Estat que afectin els diferents municipis».⁵ Encara que sigui d'una manera indirecta i en gran part indeterminada, no hi ha cap dubte, d'una banda, que l'esforç fiscal municipal es vincula a l'exercici de les competències normatives que la LHL permet als municipis dintre dels anomenats tributs propis i, d'altra banda, que aquesta presa de decisió normativa afecta a la quantia de la participació. Com es veu, aquesta vinculació que hi ha entre decisió normativa —corresponsabilitat per exercici de l'autonomia— i participació —adreçada a satisfer el principi de suficiència, art. 142 CE— a la hisenda local és absent en el cas de la hisenda de la comunitat autònoma, en què s'ha optat per un concepte de corresponsabilitat vinculat exclusivament a la participació i amb independència de considerar l'esforç fiscal com a esforç normatiu.

III. Els instruments de la corresponsabilitat

Dins el concepte de corresponsabilitat, entesa com a decisió normativa de caràcter explícit, els dos mecanismes principals que l'art. 157.1 CE ofereix en aquest sentit són el dels «propis impostos, taxes i contribucions especials» i el dels «recàrrecs sobre impostos estatals».

A) Tributs propis

a) Concepte constitucional

Pel que fa als primers, cal cridar l'atenció, en primer lloc, sobre el fet que la CE no empra el concepte de «tributs propis» sinó l'enumeració de les tres classes en què

5. Pel que fa a 1995, és desenvolupat a l'art. 88 de la Llei 41/1994, de 30 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per a 1995, que conté la fórmula per a la ponderació de l'esforç fiscal, un dels components de la qual és la relació existent entre la «recaptació líquida obtinguda per l'Impost sobre béns immobles, l'Impost sobre activitats econòmiques, l'Impost sobre vehicles de tracció mecànica i l'Impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana» i la «recaptació que s'hauria obtingut si s'haguessin aplicat els tipus, les tarifes, els índexs o mòduls màxims autoritzats legalment». Cal notar que no tan sols es pondera l'àmbit de decisió municipal en els impostos obligatoris, sinó també la decisió d'exigir un dels impostos facultatius en el municipi. En cap cas no es pot equiparar aquesta relació que s'aplica a la participació municipal amb la relació que existeix entre la «recaptació normativa» i la «recaptació efectiva», utilitzada a la fórmula de la participació de les comunitats autònomes en el 15 % de l'IRPF, segons l'Acord de 7 d'octubre de 1993.

es divideixen, des del punt de vista doctrinal i positiu (art. 26 LGT, art. 4.1.b LOFCA). Això pot respondre al fet que la CE no va voler confondre el concepte de tribut propi local (art. 142 CE) amb el de tribut propi autonòmic (art. 157.1.b CE) tot i que, certament, encara que el nom s'obviï, no deixa de plantejar-se la comparació i la necessitat de diferenciar-los.⁶ Sigui com vulgui la raó d'aquesta denominació diferent —pel gènere tribut en el cas dels recursos locals, per les seves espècies en el cas dels autonòmics— el que cal veure és si de la CE mateix es desprèn que el tribut propi autonòmic és el que les comunitats autònomes decideixen normativament dins els condicionaments i els límits tant materials com formals que es deriven de la mateixa CE. Si la seva característica constitucional és, doncs, que són establerts i regulats pels seus òrgans legislatius i queden subjectes al principi constitucional de reserva de llei, tanmateix amb el caràcter flexible amb què l'ha interpretada el Tribunal Constitucional tant en el cas de tributs estatals com en els autonòmics. Així, doncs, la competència que l'art. 17.b LOFCA estableix s'ha de desenvolupar dins els límits de l'art. 6, mentre que els art. 7, 8 i 9 contenen els límits específics per a cada una de les classes de tributs: taxes, contribucions especials i impostos, respectivament.

En efecte, tota aquesta sèrie de límits i facultats, com s'ha vist, són establerts per la LOFCA, i en aquest sentit caldria preguntar-se si el tribut propi autonòmic des del punt de vista estrictament constitucional és només aquell al qual s'imposen aquestes limitacions o facultats o, en canvi, podria derivar-se de la CE un concepte de tribut propi autonòmic amb un contorn diferent, partint de la distinció entre poder originari i derivat que l'art. 133 CE estableix. Més concretament: ¿es podria considerar acceptable, des del punt de vista constitucional, l'existència de tributs propis autonòmics respecte dels quals les comunitats autònomes no tinguessin la competència normativa total (dret a inventar impostos) sinó únicament una competència parcial per regular —per llei autonòmica, és clar— alguns dels seus elements de qualificació o quantificació? En definitiva, que el tribut propi autonòmic tingués una estructura normativa semblant a la que tenen els tributs propis locals i que, en aquest sentit, el poder tributari originari de l'Estat donés lloc a l'exercici d'una competència normativa parcial de l'impost que deixés uns marges a l'exercici del poder derivat de les comunitats autònomes per mitjà de la competència normativa també parcial però de caràcter complementari a l'anterior.

Si suposem, en hipòtesi, que això és possible, se'ns plantegen una sèrie de problemes que caldrà resoldre: 1) Seria difícilment admissible que aquest tipus de tribut propi fos l'únic possible constitucionalment i que impliqués la desaparició dels tributs

6. En la discussió del Projecte de CE a la Comissió Constitucional del Congrés es degué plantejar el problema. L'art. 135 del Projecte, referit als recursos de la hisenda local, parlava dels «impostos i taxes propis» i l'art. 146, referit a la hisenda autonòmica, esmentava, al costat dels «impostos cedits», els «propis impostos, taxes i contribucions especials». Respecte del primer dels preceptes, per una esmena d'UCD (Meilán Gil) es va substituir «impostos i taxes» per «tribut», i aquest canvi no va suscitar cap mena d'oposició i es va mantenir al llarg de tot el procés constituent fins que va aparèixer d'aquesta manera a l'art. 142. Respecte del recurs autonòmic, també hi va haver una esmena *in voce* d'UCD (Echevarría Gangoiti), que proposava que en comptes de «propis impostos, taxes i contribucions especials» es digués «tributs propis» i fonamentava la proposta amb els mateixos arguments que es van utilitzar a l'art. 135 del Projecte per fer la modificació en el recurs local. Segons el *Diario de Sesiones*, però, després de formular aquesta proposta es va suspendre la sessió i quan es va reprendre simplement consta que es va retirar l'esmena referent a la modificació del recurs autonòmic i es va mantenir, doncs, la redacció del Projecte fins al text final de l'art. 157.1.b.

propis autonòmics tal com l'actual LOFCA els configura. 2) Ens trobaríem, doncs, davant de dos conceptes de tribut propi autonòmic segons l'extensió de la competència normativa que la comunitat autònoma exercís en cada un d'ells. 3) En el cas del tribut propi de normativa compartida entre l'Estat i la comunitat autònoma, caldria aclarir en virtut de quin títol competencial —constitucional i estatutari—: a) la comunitat autònoma estaria obligada a assumir aquest tribut com a propi; b) la comunitat autònoma estaria obligada a exercir la seva competència normativa complementària i dins de quins límits.

b) Concepte estatutari

Però prèviament a aquests problemes, caldria aclarir-ne un altre de molt important: si els estatuts d'autonomia preveuen o si en ells hi té cabuda un tribut propi compartit normativament amb el de l'Estat. I això no sembla que sigui possible, perquè tots els estatuts d'autonomia contenen una doble norma: en primer lloc, una que considera el tribut propi com a recurs de la comunitat autònoma i, en segon lloc, una altra que atribueix al seu parlament o assemblea la competència per establir-lo per mitjà d'una llei. Fins i tot en algun cas —com és l'Estatut de les Balears, art. 65.b— no es limita a regular la competència del Parlament per a «l'establiment, la modificació i la supressió de taxes, contribucions especials i impostos propis» sinó que afegeix «com també la fixació dels elements determinants de la relació jurídica-tributària i de la quantia del deute».

En conclusió, no sembla que des del punt de vista estatutari sigui possible la creació d'un tribut propi autonòmic compartit normativament amb l'Estat, independentment del fet que es pogués entendre que aquesta possibilitat té cabuda en el text constitucional. I si això no és possible estatutàriament, de moment no cal buscar solució ni explicació als interrogants formulats anteriorment.

c) La figura peculiar del tribut de l'art. 7.2 LOFCA

Però descartada la possibilitat de considerar els tributs regulats parcialment per l'Estat i complementàriament per les comunitats autònomes dins la categoria de «propis impostos, taxes i contribucions especials» de l'art. 157.1.b CE, atesa la dificultat estatutària que planteja, no podem desconèixer l'existència d'un altre concepte de tribut propi autonòmic de característiques molt peculiars. Es tracta de les taxes a les quals es refereix l'art. 7.2 LOFCA. Segons aquest article, «quan l'Estat o les corporacions locals traspassin a les comunitats autònomes funcions en l'execució o el desenvolupament de les quals prestin serveis o realitzin activitats gravades amb taxes, aquestes es consideraran com a tributs propis de les comunitats respectives». Això vol dir que són tributs cedits pel seu origen, amb la peculiaritat que la cessió pot ser tant de l'Estat com de les corporacions locals, però que un cop produïda la cessió es converteixen en tributs propis i, per tant, de competència normativa de les comunitats autònomes.⁷ Però, per més que es converteixin en tributs propis en virtut d'aquesta capacitat normativa, no deixen de continuar tenint el caràcter de tributs cedits

7. D'aquí la sèrie de lleis de taxes aprovades per les diferents comunitats autònomes, que va començar amb la Llei 6/1984, de 29 de juny, de bases de taxes de la Generalitat valenciana, que ampliava el termini per aprovar el Decret legislatiu corresponent que la llei de bases, de 2 de novembre de 1983, havia establert.

a l'efecte del càlcul del percentatge de participació en els ingressos de l'Estat a què es refereix l'art. 13 i la disposició transitòria 1a de la LOFCA ja que, segons l'art. 19.4 de la Llei 12/1983, de 14 d'octubre, del procés autonòmic, la recaptació líquida obtinguda per aquestes taxes en el territori de la comunitat «minorarà el cost efectiu del servei transferit» tal com passa amb els impostos cedits. D'altra banda, aquesta forma de vincular un tribut propi al percentatge de participació posa de manifest la incongruència que l'esforç fiscal fet per la comunitat autònoma en decidir la quantia de la taxa per mitjà de la seva pròpia norma —i, en darrera instància, en exercici de la corresponsabilitat fiscal— implica una disminució de la participació en els ingressos de l'Estat, la qual cosa evidentment no estimula de cap manera aquest exercici.

B) *La conversió de tributs cedits en tributs propis*

a) Abandó de fets imposables per l'Estat

La possibilitat que els tributs cedits actualment per l'Estat a les comunitats autònomes (Llei 30/1983) es poguessin convertir en tributs propis autonòmics només es podria produir amb la desaparició del límit que l'art. 6.2 LOFCA estableix en el sentit que aquest tipus de tributs «no podran recaure sobre fets imposables gravats per l'Estat». Amb independència de la interpretació que la STC 37/1987 feia d'aquest precepte, el dubte és saber si, en el cas que la LOFCA —o una LOFCA— no establís aquest límit, es derivaria directament del text constitucional mateix, cosa que sembla evident ja que, si no, les comunitats autònomes, mitjançant l'exercici del seu poder tributari, podrien establir com a tributs propis els mateixos que constitueixen el sistema tributari espanyol i es produiria una doble imposició que difícilment estaria legitimada des de la perspectiva constitucional.

En definitiva, perquè una comunitat autònoma pugui regular un tribut propi ha de trobar, com a requisit previ, un fet imposable vacant, no ocupat per un tribut estatal —i aquest és el problema i l'objecció tradicional. I per poder ocupar els fets imposables dels tributs cedits actualment, doncs, el primer que hauria de succeir és que l'Estat derogués les lleis que els regulen i fes desaparèixer els impostos. Aquest fet ja tindria una primera conseqüència, que seria la desaparició de les normes de la LOFCA, de la LCT i de les lleis particulars de cessió a cada comunitat, en què s'enumeren aquests impostos i se'n regula la cessió; però seria més transcendent la conseqüència que es produiria respecte dels estatuts d'autonomia, que també es veurien derogats, en què es recullen els impostos objecte de cessió. És veritat, però, que aquesta derogació respecte dels estatuts d'autonomia tindria un efecte limitat per tal com tots els textos estatutaris —excepte el de la Comunitat Autònoma de La Rioja— contenen una clàusula que estableix que «la supressió o modificació eventuals d'algun d'aquests tributs implicarà l'extinció o la modificació de la cessió».⁸ Aquesta clàusula autolimitadora, en el cas hipotètic que fos aplicada, produiria una revisió del percentatge de participació en els ingressos de l'Estat (art. 13.3.c LOFCA) que hauria d'augmentar en la mateixa quantia en què se suprimís la recaptació de la cessió per mantenir així el finançament del cost efectiu dels serveis en els mateixos nivells.

8. Això és el que va passar amb la supressió de l'impost sobre el luxe amb l'entrada en vigor de l'impost sobre el valor afegit l'1 de gener de 1986. Aquest precepte després va ser reiterat inútilment a l'art. 1.2 LCT.

b) El desapoderament normatiu de l'Estat

Però els problemes d'aquesta manera d'actuar no s'acaben amb el que hem dit fins ara sinó que tan sols comencen. Perquè, en efecte, un cop són vacants els fets imposables dels que avui són impostos cedits, les comunitats autònomes hauran d'aprovar les lleis dels seus tributs propis que ocupen aquests fets imposables. I com que la característica essencial d'aquest tipus de recursos és la decisió autonòmica d'establir-los, o no, res no podrà impedir que una comunitat autònoma no prengui aquesta decisió o, dit més clarament, res no pot obligar les comunitats autònomes a prendre aquesta decisió de regular aquests impostos per una llei pròpia.

A més, si es pren la decisió d'establir-lo com a tribut propi, no sembla que es pugui impedir —o obligar— que la regulació de tots els elements del tribut sigui competència de la comunitat i que ho faci de la manera que consideri més convenient —dins els límits materials i formals que la CE estableix. En última instància, ens podríem trobar amb quinze lleis autonòmiques reguladores de quinze impostos sobre el patrimoni o successions i donacions, etc., amb totes les diferències imaginables i els conflictes subsegüents i l'Estat queda desapoderat de la capacitat normativa d'aquests impostos.

c) L'impost propi harmonitzat

Com podria evitar l'Estat aquest desapoderament i, per tant, continuar mantenint una certa capacitat normativa en aquests impostos és una qüestió difícil de resoldre. I la dificultat deriva fonamentalment del concepte de tribut propi autonòmic que es desprèn de la CE i, sobretot, dels estatuts d'autonomia, com ja hem vist. Si una llei estatal intervé ja no ens trobem davant un tribut propi sinó davant un tribut propi harmonitzat per la llei de l'Estat, categoria que en principi no encaixa amb els tipus de recursos de l'art. 157.1 CE.⁹

En tot cas, aquesta harmonització s'hauria de fer seguint el sistema general d'harmonització normativa que l'art. 150.3 CE disposa. No sembla possible utilitzar a aquest efecte la llei que l'art. 157.3 estableix —que és el fonament de l'actual LOFCA o de qualsevol altra que la poguéss substituïr—, que si bé permet «regular l'exercici de les competències financeres enumerades a l'apartat 1 precedent», entre les quals es troba sens dubte l'impost propi autonòmic, ho ha de fer per una llei orgànica, la qual cosa tindria la conseqüència realment andmala que la normativa d'aquests impostos normalitzats tindria un rang formal superior i distint al que tenen la resta de les lleis que regulen els impostos de l'Estat, i un procediment legislatiu notablement més rígid, com és ben conegut, en què el caràcter taxat que el Tribunal Constitucional predica de les lleis orgàniques no plantejaria, al meu entendre, un escull irresoluble.

No obstant això, la via de l'art. 150.3 CE —a part de ser una via paral·lela a les que es desprenen dels recursos que l'art. 157.1 CE estableix— no deixaria de plantejar una incògnita i una exigència. La incògnita seria que la llei prevista en aquest

9. Com veiem, aquest impost propi harmonitzat no coincideix amb allò que el Grup d'Estudi anomena «impost autonòmic normalitzat» i que converteix en una peça fonamental de la reforma que proposen, a *Informe*, pàg. 74. D'una banda, l'impost proposat esmentat no és més que un recàrrec sobre la base imposable d'un impost estatal, que en el cas de ser el de la renda l'anomenen «impost autonòmic sobre la renda» (pàg. 75); d'altra banda, el consideren un «ingrés propi» (pàg. 77) sense que per això es pugui arribar a confondre amb els tributs propis, vist el caràcter heterogeni i poc segur —des del punt de vista jurídic tècnic— d'aquell concepte.

precepte és per harmonitzar «les disposicions normatives de les comunitats autònomes», que serien posteriors a la norma harmonitzadora, amb la qual cosa són les disposicions normatives autonòmiques les que s'hauran d'adaptar a la norma estatal. D'altra banda, l'exigència consistiria en la necessitat que cada comunitat autònoma hagués d'aprovar en el seu parlament respectiu la llei autonòmica de cada un dels impostos normalitzats d'acord amb la norma estatal d'harmonització. És cert que el procediment d'aquest art. 150.3 CE és aplicable «en matèries atribuïdes a la competència d'aquestes» (de les comunitats autònomes), com seria aquest cas, i que s'utilitzaria en un cas en què sembla que es dóna el requisit que «així ho exigeixi l'interès general», com disposa aquest article constitucional.¹⁰ Però tot això no evitaria la necessitat d'aquestes lleis autonòmiques, que produiria una situació semblant a la que es dóna en la relació entre directives europees i dret nacional intern harmonitzat amb aquelles directives.

I els problemes suscitats —i que s'acaben d'analitzar— en el sentit que l'Estat condicioni les preses de decisions normatives de la comunitat autònoma i que no es produeixi un desapoderament total de la competència normativa de l'Estat en un tribut dels cedits actualment per convertir-lo en un tribut propi autonòmic harmonitzat, també es plantegen en el cas que actuem mitjançant la figura dels recàrrecs en aquests mateixos impostos cedits actualment.

C) *La via del recàrrec*

a) En impostos cedits

En efecte, es podria utilitzar la via de l'art. 150.2 CE¹¹ perquè l'Estat transfereixi o delegui per mitjà de llei orgànica la facultat d'establir el tipus de gravamen en els impostos cedits, ja que, pel fet de ser matèria de titularitat estatal no sembla que hi hagi cap dubte raonable que compleix l'altre requisit que l'article esmentat estableix, que és que aquestes matèries «per la seva pròpia naturalesa siguin susceptibles de transferència o delegació». Per fer això, l'Estat, en primer lloc, hauria de reduir els tipus impositius vigents en els impostos cedits, reducció que si arribés fins a l'anul·lació, és a dir, si buidés l'impost de conseqüències econòmiques, no deixaria de suggerir un cert aspecte de frau constitucional. Si, en canvi, la reducció de tipus només fos parcial, permetria que les comunitats autònomes exercissin la corresponsabilitat establint recàrrecs sobre la base d'aquests impostos estatals cedits (art. 12.1 LOFCA) i d'aquesta manera restabliria les conseqüències recaptadores i fins i tot les podria augmentar en la mesura que aquest recàrrec fos més gran que el diferencial deixat per la rebaixa de tipus feta per decisió de l'Estat. Fins i tot en aquest cas, i a part —novament— del fet de com condicionar les comunitats autònomes per a la presa de la decisió legislativa d'establir el recàrrec, caldria aclarir dues qüestions més.

10. La doctrina del dret públic immediatament posterior a la CE es va mostrar extremadament crítica i cautelosa amb aquest art. 150.3 (Luciano Vandelli, Santiago Muñoz Machado, Frank Moderne, Pierre Bon, Leopoldo Tolívar) i encara més quan va servir de fonament harmonitzador al Projecte de llei orgànica d'harmonització del procés autonòmic, com va posar de manifest Leguina Villa, J.: «Dictamen sobre el proyecto de ley orgànica de armonización del proceso autonómico» (1982), reproduït a *Escritos sobre autonomías territoriales*. Ed. Tecnos. 2a ed. Madrid, 1995, pàg. 77 i seg., que conté la doctrina esmentada anteriorment.

11. La llei 9/1992, de 23 de desembre, d'ampliació de competències a les comunitats autònomes de la via de l'art. 143 CE es va fonamentar en el mecanisme que establia aquest art. 150.2 CE.

La primera consisteix a saber si el recàrrec hauria de tenir un límit màxim o no, ja que la decisió autonòmica podria, en principi, tenir tres continguts diferents: *a*) que la quantia del recàrrec fos inferior al diferencial, amb la qual cosa el rendiment total del tribut cedit més el recàrrec seria també inferior a l'obtinguda abans d'aquest desdoblament; *b*) que fos igual al diferencial, amb la qual cosa s'equipararien els rendiments abans i després del desdoblament de l'impost i el recàrrec; *c*) que la quantia del recàrrec sigui superior, amb la qual cosa el rendiment augmentaria i, a més, faria visible l'exercici de la corresponsabilitat pels ciutadans subjectes al pagament de l'impost. Tot sembla indicar, doncs, que el recàrrec hauria de ser superior al diferencial en la part màxima, però difícilment podria ser lliure, i en qualsevol cas aquesta llibertat sempre estaria subjecta als límits materials que la CE estableix (art. 139.2 i 157.2, entre d'altres). En cas d'establir-se el límit màxim en la llei orgànica de transferència o delegació, actuaria com una llei de recàrrec, cosa que tot i que el Tribunal Constitucional no va considerar imprescindible a la STC 150/1990, alguns vots particulars i els recurrents sí que ho reclamaven.¹² El mateix Tribunal Constitucional en la sentència esmentada deia, en aquest sentit, que «la falta d'una regulació estatal més completa de l'exercici d'aquesta potestat financera de les comunitats autònomes que la que la LOFCA estableix pot ser objecte d'un judici advers en el pla de la conveniència política, però això no autoritza a concloure que, en establir el recàrrec que ens ocupa, la Comunitat de Madrid hagi contrariat el principi constitucional d'igualtat» (fonament jurídic 7è).

Una segona qüestió seria la referida a l'instrument legal que la comunitat autònoma ha d'utilitzar per fixar el recàrrec. Aquesta qüestió, pel fet d'estar vinculada a l'àmbit de la reserva de llei en matèria tributària, no és exclusiva d'aquesta categoria de recursos autonòmics tot i que en aquest cas tingui una solució més fàcil. Res no sembla impedir que pel fet de tractar-se d'un element de quantificació es pogués fer per la llei de pressupostos generals de les comunitats autònomes no tan sols per l'autorització corresponent que les actuals lleis estatals reguladores dels impostos cedits ja consideren per a aquests casos, sinó per l'aplicació de la doctrina que estableix la STC 116/1994, de 18 d'abril, sobre la no-aplicació de la limitació de l'art. 134.7 CE als pressupostos autonòmics.

b) En impostos no cedits

Si en els impostos cedits la participació normativa de les comunitats autònomes es podria instrumentar mitjançant recàrrecs sobre la base imposable que restablissin o superessin el rendiment produït per l'impost abans de la reducció dels tipus per part de l'Estat, la solució en el cas dels tributs no cedits no hauria de ser una altra.

El Grup d'Estudi fa, en aquest punt, una distinció que, al meu entendre, és gratuïta des de la perspectiva de les categories constitucionals i estatutàries dels recursos autonòmics i, en conseqüència, podria ser distorsionadora per tal com impliqués la necessitat de reformes legislatives més enllà del que és possible o, simplement, oportú des del punt de vista polític.

En efecte, quan proposen com a clau de la reforma del sistema de finançament, entre altres propostes, evidentment, la figura de «l'impost autonòmic normalitzat», ho fan per evitar els inconvenients del «recàrrec compensat». Però cal notar que l'un i

12. Els vots particulars dels magistrats Rodríguez-Piñero i Gabaldón López.

l'altre responen, respectivament, a allò que des de fa anys es coneix a la legislació i a la doctrina¹³ com a recàrrecs sobre les bases i sobre les quotes. En definitiva, segons es diu a l'*Informe*¹⁴ esmentat, «si en comptes d'establir recàrrecs de la forma usual, és a dir, sobre la quota, les comunitats autònomes poguessin establir una exacció equivalent però sobre la base de l'impost, el problema quedaria resolt: les decisions sobre els tipus de la hisenda central no afectarien de cap manera la recaptació de les hisendes autonòmiques». És cert que això serà així sempre que l'Estat no modifiqui altres elements del tribut que influeixin en la seva quantificació, com per exemple les exempcions.¹⁵ Però, de tota manera, tinc la impressió que del que es tracta —s'anomeni exacció equivalent, impost autonòmic normalitzat o, com es feia abans, tram autonòmic— és de configurar un recàrrec sobre la base de l'impost estatal no cedit, perfectament compatible amb els «recàrrecs sobre impostos estatals» (art. 157.1.a CE i art. 12.1 LOFCA), amb la previsió que des de 1963 conté l'art. 58.2.a de la Llei general tributària en el sentit que formen part del deute tributari, si és el cas, «els recàrrecs exigibles legalment sobre les bases o les quotes, ja sigui a favor del Tresor o d'altres ens públics», i amb casos semblants que ja existeixen en el nostre ordenament, com l'actual recàrrec sobre la base imposable de l'impost sobre béns immobles que l'art. 134 LHL estableix a favor de les àrees metropolitanes.

D) *Impost de normació compartida per cessió parcial*

a) Validesa constitucional

L'última alternativa que sembla possible per aconseguir l'efecte que la potestat normativa de les comunitats autònomes pugui ser present en els tributs cedits actualment hauria d'operar a partir del concepte constitucional d'«impostos cedits totalment o parcialment per l'Estat» (art. 157.1.a CE). Com hem dit a la introducció d'aquest treball, el desenvolupament de la Llei 8/1980 LOFCA va fer que els recursos autonòmics que l'art. 157.1 CE disposa siguin tan sols un dels desenvolupaments possibles i, per tant, els requisits, les condicions i els límits que la LOFCA estableix respecte de cadascun d'aquests recursos no són res més que una interpretació de la Constitució que no necessàriament n'ha d'excloure d'altres.

Si això és així —i atesa també la restricció metodològica que vam establir a l'inici del treball en el sentit que les solucions es plantegin en el marc de la CE i els estatuts

13. Tot i que la literatura científica sobre els recàrrecs és molt àmplia, en relació amb els autonòmics es pot veure, per a tots, Zornoza Pérez, J.: «Tributos propios y recargos de las comunidades autónomas», a la *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1986-1987*, volum II, pàg. 973 i seg. Madrid, 1988; i del mateix autor i amb el mateix títol una actualització a la *Revista de Documentación Administrativa*, núm. 232-233 (1983), pàg. 480 i seg.

14. Grup d'Estudi: *Informe*, cit. pàg. 74-75.

15. I no tan sols les exempcions que actuen sobre els elements objectius o subjectius del fet imposable sinó també altres elements com els ingressos computables i les despeses deduïbles o com els mínims exempts que, a vegades, actuen en forma de reduccions a la base imposable. I la prova que la manipulació de tots aquests elements —i no només la dels tipus de gravamen— pot incidir en la quantia del que s'ha recaptat —s'hagi desdoblant l'impost amb un recàrrec o no— la tenim en les normes que obliguen l'Estat —amb un èxit certament irregular— a compensar les entitats locals pels beneficis fiscals en matèria de tributs locals que les lleis estatals que els regulen estableixen, a què fa referència l'art. 9 LHL. Igual que, d'una manera més radical, l'art. 6.4 LOFCA disposa les mesures de compensació o coordinació adequades per aquells casos en què l'Estat estableixi tributs sobre fets imposables gravats per les comunitats autònomes.

d'autonomia— res no sembla impedir que es pugui crear un nou tipus o categoria constitucional de recurs financer autonòmic per la interpretació del recurs constitucional «impost cedit parcialment». En efecte, és sabut que els impostos cedits actualment es caracteritzen, segons l'actual LOFCA, pel fet: 1) de ser establerts i regulars per l'Estat (art. 10.1); 2) que la seva gestió, liquidació, recaptació, inspecció i liquidació són assumides per les comunitats autònomes per delegació de l'Estat, que no perd la titularitat de les seves funcions (art. 19.2); 3) que el seu producte o rendiment correspon a la comunitat autònoma (art. 10.1); 4) que la totalitat o la parcialitat de la cessió, que només és del seu rendiment, ho és com a conseqüència de la cessió de tots o de part dels fets imposables dels tributs objecte de cessió (art. 10.3). Però tot això són característiques o requisits que no es deriven del text constitucional. Caldria, doncs, una altra interpretació segons la qual, sense que desaparegués la cessió en els termes de l'actual LOFCA, pogués ser objecte de cessió a les comunitats autònomes la competència normativa parcial de l'impost, i restés invariable la cessió de la competència sobre el rendiment total d'aquest.

En definitiva, es tractaria d'interpretar i considerar que la cessió de l'art. 157.1.a CE no queda circumscrita a la competència del producte sinó que pot referir-se també a les altres dues competències presents sempre en qualsevol tribut: la normativa i la de gestió. I en quasi tots els casos aquesta cessió podria ser tant total com parcial.

Pel que fa a la competència normativa, la cessió mai no podria ser total perquè això comportaria la desaparició de la competència normativa de l'Estat i tornariem a trobar-nos amb els mateixos problemes que hem vist en el supòsit anterior de conversió d'un impost cedit en un de propi autonòmic. La cessió d'aquesta competència hauria de ser sempre parcial i donaria lloc a la figura de l'impost de normació compartida per cessió parcial. Arribats en aquest punt, es pot discutir l'àmbit d'aquesta cessió normativa, si només ha d'afectar els elements de quantificació del tribut —a tots o a una part d'ells— o si també pot afectar alguns elements de qualificació —els relacionats amb despeses fiscals, per exemple. I per a aquest cas no sembla que hi pugui haver una regla general sinó que dependrà de la naturalesa que tingui i la funció que compleix cada un dels impostos dels quals es cedeix la norma parcial.

Pel que fa a les competències sobre les funcions gestores o d'administració del tribut, també es pot discutir si la seva titularitat l'ha de continuar tenint l'Estat i el seu exercici es transfereix, per delegació, a la comunitat autònoma. Crec que aquesta competència planteja, en principi, menys problemes des del moment que tot l'ordenament financer és ple de principis normatius sobre les relacions interadministratives —en totes les combinacions possibles entre els tres nivells: Estat, comunitats autònomes i corporacions locals, i, al seu torn, entre tots els nivells dins aquestes últimes— fins al punt que per la via convencional entre ens s'arriba a desvirtuar el repartiment tradicional sense que, en molts casos, els mecanismes de col·laboració entre ells ni tan sols s'hagin posat en funcionament.¹⁶

16. El fet que la distribució d'aquesta competència sigui la que planteja menys problemes, com es diu en el text, no vol dir que es desconeixin les disfuncionalitats que es plantegen actualment entre les accions de diferents administracions; disfuncions que tenen ja la causa inicial en els punts de connexió emprats en els diferents impostos cedits. De tota manera, no sembla fàcil de concretar i dur a la pràctica la proposta feta pel Grup d'Estudi d'una «administració tributària integrada», que és una clau important de la reforma del sistema de finançament. D'una banda, caldrà reinterpretar el dret constitucional a l'autoadministració que es reconeix als ens territorials (art. 137 CE); també caldrà veure si convé integrar

Aquests impostos de normació compartida per cessió parcial menarien a un mecanisme semblant al que s'utilitza en la hisenda local per la Llei 39/1988. El que passa és que mentre que en aquesta s'anomenen «tributs propis», en la hisenda autonòmica no poden ser-ho pels motius que ja hem exposat àmpliament. La finalitat i el mecanisme del sistema són els mateixos en els dos casos, la categoria o tipus de recurs no poden ser-ho pels imperatius constitucionals i estatutaris que també hem analitzat i que no permeten actuar des de la categoria de l'impost propi autonòmic però sí des de la de l'impost cedit.

La creació d'aquest tipus de recurs financer autonòmic per una interpretació distinta a la que l'actual LOFCA fa del text constitucional no impedeix de cap manera l'existència dels altres tipus de recursos. Al contrari: 1) permet la coexistència d'aquest tipus de cessió amb altres tipus de cessió que tinguin un contingut diferent i amb intensitats diferents sobre la gestió i el rendiment; 2) permet la coexistència de tots aquests tipus o categories de tributs cedits amb la resta de recursos que la CE i els estatuts d'autonomia estableixen, inclosos, és clar, els tributs propis, que sens dubte veurien incrementat el caràcter residual que tenen actualment.¹⁷

És cert que les diverses combinacions que es poden derivar d'aquesta interpretació de la cessió poden portar a una equiparació dels recursos en alguns casos. És a dir, una cessió parcial normativa en el tipus impositiu juntament amb la cessió parcial del rendiment ens mena fàcilment a la figura del recàrrec; o una cessió parcial del rendiment d'un tribut sense cessió normativa ens apropa a la categoria de la participació en aquest tribut. Però també és cert que amplia i flexibilitza les possibilitats en què les comunitats poden exercir la corresponsabilitat fiscal.

b) Validesa estatutària

La darrera qüestió que cal analitzar —un cop hem vist que constitucionalment no sembla que hi hagi cap obstacle per a la interpretació proposada— és la seva viabilitat des del punt de vista estatutari. En una primera aproximació als estatuts d'autonomia semblaria que no és possible encaixar entre els seus recursos un impost de normació compartida per cessió parcial en virtut que tots els textos estatutaris —excepte els d'Extremadura i les Balears— configuren el recurs del tribut cedit en els mateixos termes que ho fa la LOFCA —que no hem d'oblidar que va seguir l'esquema de l'Estatut de Catalunya de 1979— ja que el circumscriuen als «rendiments dels tributs cedits per l'Estat»¹⁸ amb la qual cosa s'autolimiten i barren el pas a la cessió d'una competència distinta a la del producte o rendiment.

en aquesta administració la de les corporacions locals, que en molts casos constitueix un sistema capil·lar d'informació i recaptació de tota mena de tributs gens menyspreable; finalment, l'absoluta professionalitat que es predica d'aquesta administració tributària integrada en cap cas no pot suplir una direcció política en la gestió del tribut. *Informe, cit.* pàg. 77. En aquest sentit, sembla convenient explorar el dret comparat com ho acaben de fer Klaus Vogel i Michael Rodi: *Probleme bei der Erhebung von EG-Eigenmitteln aus rechtsvergleichender Sicht (Zum Auseinanderfallen von Ertrags- und Verwaltungszuständigkeit bei Steuern und Abgaben)*. Ed. Nomos. Baden-Baden, 1995.

17. De tota manera, res no impediria que la LOFCA corresponent delimités fets imposables a disposició de les comunitats autònomes perquè establissin els seus propis impostos, i així s'evitaria el que el Grup d'Estudi qualifica d'«impostos exòtics», a l'*Informe*, pàg. 76, i també estalviaria al president del govern de la Nació haver de recórrer sistemàticament (art. 162 CE) contra qualsevol intent de les comunitats autònomes d'exercir la corresponsabilitat fiscal a través dels tributs propis.

18. Les fórmules que la majoria dels estatuts d'autonomia empen són: «els rendiments dels tributs cedits», «els ingressos procedents dels tributs que siguin cedits», «els rendiments dels impostos cedits».

Però a tots els estatuts d'autonomia també hi ha una clàusula d'autolimitació —que en aquest cas actuaria com una clàusula salvavides— que allunyaria la perspectiva d'haver de modificar tots els textos estatutaris. Es tracta de la norma que estableix que «el contingut d'aquesta disposició —la que en cada estatut enumera els tributs el rendiment dels quals es cedeix— es podrà modificar per mitjà d'un acord del Govern amb la Comunitat Autònoma, que serà tramitat pel Govern com a projecte de llei. A aquest efecte la modificació d'aquesta disposició no es considerarà una modificació de l'Estatut».¹⁹

Sembla, doncs, que els mateixos estatuts van voler salvar aquest tipus de recursos de la rigidesa estatutària, tant pel que fa a l'objecte de la competència cedida com amb relació al tribut objecte de cessió, i que una modificació en la competència o en el tribut, o en tots dos, no implicaria una modificació de l'estatut.

IV. Límits de la corresponsabilitat

A) *Derivats del sistema de negociació*

Per acabar, sembla que cal fer alguna referència als límits que han actuat i continuen actuant sobre l'exercici autonòmic de la corresponsabilitat fiscal, entesos com les causes que han condicionat i han frenat aquest exercici. Perquè d'una lectura de la CE, de la LOFCA i dels estatuts d'autonomia feta amb la mentalitat posada a l'inici del procés autonòmic, sense gaire dificultat es podria arribar a la conclusió que hi quedava dissenyat un sistema format per diverses peces que, desenvolupades adequadament i sense una excessiva dependència les unes de les altres, podia propiciar el que s'imaginava, és a dir, la presència d'instruments propis per satisfer els principis de suficiència (participació i tributs cedits), de solidaritat (Fons de Compensació Interterritorial) i d'autonomia (tributs propis i recàrrecs). El que és evident és que no ha estat així i s'ha arribat a un punt en què s'ha posat de manifest excessivament el desajust —o asimetria— entre una descentralització i una autonomia de la despesa àmplies, d'una banda, i, de l'altra, en canvi, un finançament dependent de transferències estatals.

De tota manera, sí que hi havia des del principi algun element —potser inevitable des d'altres perspectives— amb una gran capacitat per distorsionar el procés. Em refereixo al fet que tot el fonament constitucional del sistema es va basar en l'acord. I el primer que cal observar és que l'acord és l'objecte que el sistema ha de perseguir i assolir, i no a l'inrevés, que el sistema sigui el resultat a què l'acord ha arribat. D'aquí es deriven dues característiques que, al meu entendre, són complementàries i de tanta importància com l'anterior. D'una banda, aquest acord constitucionalment té un caràcter bilateral entre l'Estat i cada comunitat autònoma, bilateralitat de la qual sem-

En tots aquests casos es fa referència exclusivament al producte. No obstant això, en els estatuts d'Extremadura i les Balears el recurs és constituït pels «tributs cedits totalment o parcialment per l'Estat», fórmula que alhora que recull la que la CE utilitza no barra el pas a la cessió d'altres competències distintes a la del producte.

19. Aquesta és la fórmula que la majoria dels estatuts d'autonomia empenen, excepte els d'Astúries i d'Extremadura, que disposen que «el contingut d'aquesta disposició es podrà modificar per mitjà d'un acord del Govern de la Comunitat Autònoma i serà tramitat pel Govern com a projecte de llei ordinària», la qual cosa produeix els mateixos efectes que la fórmula anterior ja que s'admet que una llei ordinària estatal modifiqui la llei orgànica estatutària.

bla difícil prescindir. D'altra banda, atès que l'objecte que el sistema vol assolir és l'acord, res no sembla impedir que s'assoleixi al marge i per fora dels pocs elements que el sistema ofereix.

Si la primera d'aquestes conseqüències —la bilateralitat²⁰— és inevitable i només per la via de la prudència política ha pres un cert enfocament multilateral a través del Consell de Política Fiscal i Financera, la segona —l'actuació al marge o vorejant el sistema— es pot i s'ha d'evitar en la mesura que té l'origen precisament en els acords d'aquest Consell.

Però aquesta característica no és exclusiva de la matèria «finançament autonòmic» sinó que és pròpia del sistema autonòmic i, per tant, afecta tot el repartiment competencial. És ben expressiva de tot això l'exposició de motius de la Llei orgànica 9/1992, de 23 de desembre, «de transferència de competències a les comunitats autònomes que van accedir a l'autonomia per la via de l'art. 143 de la Constitució», que tot i reconèixer la necessitat de donar resposta a les aspiracions de les comunitats autònomes d'assumir noves competències, manifesta clarament que «aquesta necessitat que afecta el desenvolupament de l'estructura territorial de l'Estat, no establerta directament en el Títol VIII de la Constitució, s'ha concebut sempre com una qüestió que afecta l'essència mateixa de l'Estat i que, per tant, havia de ser objecte d'un consens fonamental entre les diverses forces polítiques que expressen el pluralisme polític a les Corts Generals. Per això, el 28 de febrer de 1992 es van signar uns acords que estableixen les bases per posar en pràctica aquest procés».

Convé ressaltar d'aquest passatge, en primer lloc, el reconeixement que l'estructura territorial de l'Estat no l'estableix directament el Títol VIII de la Constitució, qüestió ben sabuda però que sembla oblidar-se quan es tracta dels art. 156, 157 i 158 CE, que també formen part del Títol VIII esmentat. En segon lloc, la necessitat d'acord o «consens fonamental» entre determinats subjectes, com són les forces polítiques amb representació a les Corts Generals, mentre que quan es tracta del finançament els subjectes són els governs central i autonòmics que, a l'efecte de consensuar aquest finançament, es demostra que no coincideixen exactament amb els subjectes anteriors i, en conseqüència, s'ha creat un altre fòrum de negociació però també altres interlocutors i —cosa que potser és més transcendent— altres interessos. Perquè, respecte d'aquests darrers, no sembla raonable pensar que hi hagi uns interessos —fins i tot des del punt de vista dels «interessos respectius» de l'art. 137 CE— autonòmics diferents, segons quina sigui la competència sobre la qual es negocia, que portin a posar en pràctica el procés d'ampliació de competències i de desenvolupament del sistema constitucional tan distanciats. Si competències com la d'«estadística per a fins no estatals», la de «règim miner i energètic» o la de «pesos i mesures. Contrast de metalls», per posar tres exemples de competències transferides amb diferent intensitat per la Llei orgànica 9/1992, van requerir un procés per a l'acord com el que hem

20. «La Constitución establece —vaig escriure el gener de 1979— un método unívoco para determinar el ámbito y el contenido de la autonomía, consistente en lo que podemos denominar la autonomía pactada bilateralmente entre el Estado y cada comunidad autónoma a través del estatuto. De ello se desprende la posibilidad de que el citado ámbito y contenido sea diferente en cada caso; es decir, la homogeneidad del método establecido puede conducir a una importante diversidad de contenidos», a «La incidencia de la Constitución española de 1978 en materia de fuentes normativas de las comunidades autónomas», al llibre sobre les Jornades *La Hacienda Pública en la Constitución Española*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1979; pàg. 60.

descriu anteriorment, no sembla que el finançament autonòmic hagi de requerir menys que això.

Per tant, el primer límit que cal modificar, al meu entendre, és el que fa referència al sistema de negociació o acord sobre el finançament i, dins d'aquest, com a peça que sembla essencial actualment, sobre la corresponsabilitat fiscal. I aquest límit potser s'hauria de col·locar més enllà del sistema estrictament bilateral i del multilateral representat pel CPPF, i situar-lo en el multilateral expressat pel pluralisme polític de les Corts Generals i, més concretament, del Senat.

B) *Derivats dels poders normatius autonòmics*

Aquesta és una qüestió a la qual ja hem fet atenció en apartats anteriors d'aquest treball. Es tracta, en definitiva, de com compaginar l'autonomia financera que les comunitats autònomes tenen assignada constitucionalment i estatutàriament per prendre, o no, les decisions legislatives que afecten determinats recursos financers —tributs propis, recàrrecs, la possibilitat d'intervenir en tributs cedits— amb el fet que prenguin aquestes decisions.

En aquest cas, entenc que el límit no hauria de quedar ancorat exclusivament de la banda del principi de la voluntat autonòmica sinó que s'hauria de desplaçar cap a l'obligatorietat i quedar possiblement en un terme intermedi que significués un compromís de les comunitats autònomes per al qual, si així ho volen, hi ha arguments constitucionals suficients, no tant en el títol competencial exclusiu de l'Estat sobre la hisenda general (art. 149.1.14 CE) com en els «principis de coordinació amb la hisenda estatal i de solidaritat entre els espanyols», que són els que condicionen («de conformitat amb») l'autonomia financera de les comunitats autònomes (art. 156.1 CE) i que —com hem dit a l'apartat II d'aquest treball— constitueixen l'expressió fonamental de la corresponsabilitat.

C) *Derivats dels mecanismes de finançament*

Finalment, en l'enervament de l'exercici de la corresponsabilitat fiscal per part de les comunitats autònomes també hi ha influït la interpretació que s'ha tingut dels recursos constitucionals i la utilització que s'ha fet dels mecanismes que la LOFCA estableix. I tot això tant per a les comunitats autònomes com per a l'Estat.

Respecte del primer factor, no cal repetir ara que de l'art. 157.1 CE es poden derivar altres interpretacions que possibilitarien un nombre més gran de combinacions i, consegüentment, trencarien la rigidesa de les categories de recursos que existeixen avui dia, i d'aquesta manera s'aixecaria un límit important a l'exercici de la corresponsabilitat.

Respecte del segon dels factors esmentats, sembla evident que cal procedir a una desvinculació progressiva entre diferents mecanismes per tal que, com assenyalava al principi d'aquest apartat, els distints elements del sistema funcionin amb la major independència possible. I a aquest efecte, considero que els límits que cal corregir són: 1) el que, essent propi del que va constituir el període transitori de finançament per mandat de la disposició transitòria 1.4 de la LOFCA —el cost efectiu— s'ha anat convertint en justificació i explicació del sistema en els diversos acords del CPPF, que han donat lloc als diferents models definitius provisionals que hi ha hagut des de

1986; 2) com a efecte, en part, de l'anterior, el fet que en qualsevol model nou que es pugui proposar es prescindeixi de les restriccions inicials de tipus quantitatiu que han assegurat, almenys, el mateix finançament que es tenia amb el model que se substitueix; 3) el que garanteix el finançament per via de la participació en els ingressos de l'Estat (art. 13 LOFCA) amb independència del funcionament dels impostos cedits, mecanisme propi també del període transitori i que continua estant present encara, fins i tot un cop introduït el percentatge de participació en la recaptació territorialitzada de l'IRPF.

I aquests tres límits —que encara que potser no són els únics són, al meu entendre, els més significatius— només poden ser modificats si el seu lloc l'ocupa la corresponsabilitat fiscal. I tal com vam veure a la hisenda local, si es vinculen les participacions en els ingressos de l'Estat a l'esforç fiscal és propi que ho sigui al que deriva de l'exercici d'aquesta corresponsabilitat. I això no sembla que sigui impossible ni tan sols en un recàrrec sobre la base imposable de l'IRPF que es combinés amb una participació en la recaptació territorialitzada d'aquest impost produïda pels tipus de gravamen estatals; participació que, en aquest cas, hauria de dependre no només de la major o menor utilització d'aquell recàrrec per part de la comunitat autònoma sinó també de l'esforç fiscal dels seus residents en relació amb la totalitat del rendiment produït per l'impost.