

# CONTENIDO, INSTRUMENTOS Y LÍMITES DE LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL

Juan Ramallo Massanet

Universidad Autónoma de Madrid.  
Instituto de Estudios Fiscales

## Sumario

- I. Introducción: restricciones metodológicas.
- II. Aproximación al concepto de corresponsabilidad. A) Ausencia de un concepto constitucional. B) Concepto derivado de los acuerdos entre el Estado y las comunidades autónomas. *a)* El Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 1992. *b)* Su desarrollo posterior. *c)* Otra regulación posible del esfuerzo fiscal.
- III. Los instrumentos de la corresponsabilidad. A) Tributos propios. *a)* Concepto constitucional. *b)* Concepto estatutario. *c)* La peculiar figura del tributo propio del art. 7.2 LOFCA. B) La conversión de tributos cedidos en tributos propios. *a)* Abandono de hechos imposables por el Estado. *b)* El desapoderamiento normativo del Estado. *c)* El impuesto propio armonizado. C) La vía del recargo. *a)* En impuestos cedidos. *b)* En impuestos no cedidos. D) Impuesto de norma compartida por cesión parcial. *a)* Validez constitucional. *b)* Validez estatutaria.
- IV. Límites de la corresponsabilidad. A) Derivados del sistema de negociación. B) Derivados de los poderes normativos autonómicos. C) Derivados de los mecanismos de financiación.

## I. Introducción: restricciones metodológicas

Uno de los temas de la financiación autonómica que últimamente ha suscitado mayor interés y debate es el que se refiere a la corresponsabilidad fiscal. Así como a lo largo de los años ochenta —al ponerse en marcha la efectiva construcción del Estado autonómico— los problemas que en mayor medida centraron la financiación autonómica fueron, entre otros, los del coste efectivo en el traspaso de servicios, el efecto financiero, el desincentivo a la gestión de tributos cedidos, el funcionamiento dual del Fondo de Compensación Interterritorial o el endeudamiento autonómico, en la década de los años noventa aparecen nuevas preocupaciones que se van orientando —sin que hayan desaparecido los problemas anteriores— hacia el ámbito del poder de gasto del Estado en competencias autonómicas, incluso las de carácter exclusivo, o el del poder de gasto autonómico en la esfera competencial de las Entidades locales y, fundamentalmente, al tema de la llamada corresponsabilidad fiscal. Hasta tal punto es ello así, a mi entender, que el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF) de 7 de octubre de 1993, que hasta el momento presente constituye la última pieza de los elementos esenciales de la financiación de las comunidades autónomas, lleva el expresivo título de: «Procedimiento para la aplicación de la corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas».

En el presente trabajo, sin embargo, no me propongo tanto analizar el mencionado Acuerdo cuanto localizar los mecanismos de corresponsabilidad que existen real o potencialmente y aislar la condición básica que haga posible su utilización y funciona-

miento. Es evidente que ambas cuestiones requieren haber alcanzado previamente una conclusión sobre lo que sea corresponsabilidad, concepto que a raíz del citado Acuerdo del CPFF de octubre de 1993 ha quedado notablemente marcado en una dirección que no sólo no es la única posible sino que tampoco es la que normalmente le había dado la doctrina con anterioridad.

Por último, un criterio metodológico que conviene explicitar desde el inicio de este análisis es el marco normativo en donde se mueve, es decir, las coordenadas normativas dentro de las cuales se hace, pues en muchas ocasiones no se llega a saber con exactitud si los análisis y propuestas implican reformas de la Constitución (CE) o de los estatutos de autonomía o de la Ley orgánica 8/1980 (LOFCA) o de la Ley 30/1983 (LCT); en definitiva cual es el techo inamovible ya que, en principio, no hay nada que no pueda ser objeto de modificación o reforma. En este sentido, tomo como punto de partida o techo normativo la CE y los estatutos de autonomía, con la única excepción de que el actual proceso de discusión abierto sobre la reforma del Senado, a raíz del debate del estado de las autonomías del pasado mes de septiembre de 1994, pudiera ser ocasión para propiciar alguna modificación constitucional de dicha Cámara a efectos de la financiación autonómica.

Y la razón fundamental de esta restricción inicial reside en que, a mi entender, el desarrollo que la LOFCA hizo del sistema constitucional de financiación autonómica no es más que una de las interpretaciones posibles del texto constitucional y, en consecuencia, lo que me parece decisivo es si en dicho texto caben otras interpretaciones que propicien, entre otras cosas, un mayor ejercicio de la corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas. Interpretación que, de ser posible, requeriría, al igual que requirió la LOFCA en 1980, un acuerdo o consenso entre las partes. Porque, según veremos en el apartado dedicado a los límites de la corresponsabilidad, no es fácil localizar mecanismos constitucionales que obliguen a las comunidades autónomas a asumir dicha corresponsabilidad, con lo cual únicamente un compromiso por su parte puede ser fundamento para su ejercicio, al igual que lo ha sido para la aplicabilidad de los distintos instrumentos que —bordeando o al margen de la LOFCA— se contienen en los distintos «modelos» de financiación autonómica que se han ido sucediendo a lo largo de los últimos quince años.<sup>1</sup>

## II. Aproximación al concepto de corresponsabilidad

### A) Ausencia de un concepto constitucional

Lo primero que hay que recordar es que un término —como es el de corresponsabilidad— que ha alcanzado una posición central en los problemas de la financiación autonómica no aparece en el texto constitucional. En términos constitucionales, pues, lo único que podemos es acercarnos indirectamente y, en este sentido, probablemente es posible entender la corresponsabilidad como una manifestación del principio de solidaridad. A la solidaridad sí acude la CE de forma reiterada (art. 2, 138, 156.2, 158.2) aunque los debates constitucionales no dan mucha luz sobre su contenido

1. Me permito remitir al lector a Ramallo Massanet, J. y Zornoza Pérez, J.: «Sistema y modelos de financiación autonómica», *Perspectivas del sistema financiero*, núm. 55, Fundación FIES. Madrid, 1995 pág. 5 y ss.

y alcance, al mismo tiempo que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha sido reacia a construir una doctrina sobre él. De esa doctrina —que vincula la solidaridad al interés general y al deber de colaboración— quizá se puede derivar que constituye un principio accesorio que modera o complementa derechos o deberes principales.<sup>2</sup>

En este sentido, la corresponsabilidad en cuanto manifestación del principio constitucional de solidaridad actúa como correctora de la distribución vertical del poder, operando sobre derechos y deberes constitucionales que no tienen carácter absoluto, y acaba suponiendo un elemento para la delimitación de las competencias atribuidas. Y de ser ello así, en la medida en que de la corresponsabilidad predicamos que es fiscal, deberemos concluir que actúa sobre el derecho constitucional a la autonomía financiera —como parece desprenderse del art. 156.1 CE— abarcando tanto la esfera del gasto público como la de los recursos de todo tipo, incluyendo por tanto los distintos recursos tributarios.

## B) *Concepto derivado de los acuerdos entre el Estado y las comunidades autónomas*

### a) El Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 1992

Lo cierto es que el debate sobre la corresponsabilidad fiscal en los términos en que se planteó y situó a partir del Acuerdo del CPPF de 20 de enero de 1992 quedó restringido y esencialmente centrado en la finalidad de eliminar la ruptura existente de las vinculaciones territoriales entre los impuestos que pagan los ciudadanos y los ingresos del correspondiente gobierno autonómico. Pero en dicho Acuerdo se avanzaba algo a mi entender de extraordinaria importancia como fue el criterio por donde debía discurrir esa corresponsabilidad y, en este sentido su apartado II.3, una vez creado un «grupo técnico para que examine las posibilidades que la LOFCA ofrece para llevar a la práctica este objetivo», no duda en señalar que «se sugiere al grupo que oriente este examen en el contexto de la variable esfuerzo fiscal, que a su vez está definida en función de la recaudación territorial del IRPF».

Esta sugerencia —que fue escrupulosamente seguida por el grupo técnico— llevaba dentro de sí misma el germen de su radical limitación, pues el esfuerzo fiscal que invoca se vincula a la recaudación territorializada del IRPF. Y lo importante no es el impuesto al que se vincula sino la competencia a la que se hace: el rendimiento.

Porque una vez hecha esta elección, la corresponsabilidad queda desvinculada de las otras dos competencias que están presentes en todo tributo: la competencia para aprobar su normativa —total o parcial— y la competencia para realizar la gestión o administración del impuesto. Respecto de esta última sí se tomó un segundo Acuerdo en el CPPF de 7 de octubre de 1993 sobre la participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que dio lugar a la correspondiente modificación normativa<sup>3</sup> aunque con resultados prácticos desconocidos.

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

3. La Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1994, introdujo un apartado «Tres bis» al art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 por el que se había creado la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en donde se regularon los órganos de participación de las comunidades autónomas en la gestión del IRPF.

### b) Su desarrollo posterior

La fórmula a través de la cual se instrumentó esa corresponsabilidad en el rendimiento territorializado del IRPF es ya sobradamente conocida — la participación en el 15 % — no siendo preciso incidir en ella en el presente momento. Sí conviene resaltar que la citada fórmula opera a partir de diferenciar y tratar aisladamente la variable esfuerzo fiscal, que era una de las variables presentes en el art. 13. 1.ª b de la LOFCA a efectos del cálculo de la participación de las comunidades autónomas en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos. Y no hay que olvidar que esta problemática desvinculación y aislamiento de la citada variable fue el camino para dar cumplimiento a otro de los criterios fijados por el CPPF también en su Acuerdo de 20 de enero de 1992 (punto II. 1) al señalar que «el Consejo de Política Fiscal y Financiera ha considerado que las modificaciones incorporadas al sistema debían efectuarse dentro del marco de la LOFCA y orientarse en la línea general de profundizar en el desarrollo de dicho marco legal. Esta Ley, de carácter orgánico, es fruto de un laborioso y delicado consenso político que no debe ser ignorado; aunque sólo fuere por esta circunstancia se ha entendido desaconsejable que la negociación contemple supuestos legales distintos. Además, la LOFCA ofrece un marco amplio de actuaciones, muchas de las cuales no han sido todavía desarrolladas. Por ello, sería difícil justificar una alternativa a la misma cuando los resultados obtenidos hasta ahora con su aplicación son globalmente positivos y cuando no se han materializado todas las posibilidades que ofrece».

Lo que se deriva sin mucha dificultad de todo ello es: 1) que se violenta la variable esfuerzo fiscal respecto de su inicial función en el porcentaje de participación; 2) que el resto del «marco amplio de actuaciones» o de «posibilidades que ofrece» la LOFCA no mereció especial atención; 3) que la corresponsabilidad fiscal se vincula a un instrumento de financiación autonómica propio y típico del principio de suficiencia como es el porcentaje de participación y a su servicio; 4) que a partir de este momento la corresponsabilidad fiscal deja de ser entendida como participación en la toma de decisiones y por lo tanto como instrumento vinculado al principio de autonomía.

En cualquier caso, la posición mayoritariamente mantenida por la doctrina<sup>4</sup> en cuanto a que corresponsabilidad implica necesariamente poder de decisión queda desnaturalizada con el nuevo sistema, viéndose sustituida por la visualización del rendimiento, sin intervención autonómica en las otras dos competencias: la de gestión que, como ocurre en los impuestos cedidos, origina una corresponsabilidad por lo menos

4. Rodríguez Bereijo, A.: «Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las comunidades autónomas». *Rev. Esp. Der. Const.* núm. 15 (1985) pág. 65. Zabalza Martí, A.: «El nuevo sistema de financiación autonómica», en *Cinco estudios sobre la financiación autonómica*. Edit. Ins. Est. Fisc. Madrid, 1988, pág. 93. Giménez Montero, A.: «Acerca de la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas». *Cuadernos de Actualidad de HPE*, núm. 4 (1990), pág. 21. Castells, A.: «El sistema de financiación de las comunidades autónomas: situación actual y líneas de revisión». *Rev. Presupuesto y Gasto Público*, núm. 5 (1991), pág. 16. Biescas Ferrer, J. A. y López Laborda, J.: «Corresponsabilidad fiscal y equilibrios financieros», en *HPE* núm. 1 (1992), pág. 35. Castells, A.: «Financiación autonómica y participación en el IRPF: un primer paso en la línea de la corresponsabilidad fiscal», en *Informe Comunidades Autónomas 1992*. Barcelona, 1993, pág. 416. Solé Vilanova, J.: «Algunas precisiones sobre corresponsabilidad fiscal y su forma de instrumentación», en *Haciendas territoriales y corresponsabilidad fiscal*. Santiago de Compostela, 1993, pág. 333. Ruiz-Huerta, J.: «Reforma de la financiación de las comunidades autónomas: la introducción de mecanismos de corresponsabilidad fiscal», en *Informe Comunidades Autónomas 1993*. Barcelona, 1994, pág. 538. Grupo de Estudio constituido a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera: «Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas» (Primera parte). Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, octubre 1994.

débil o impropia por cuanto las decisiones autonómicas quedan centradas en ese nivel de gestión que repercutirá en los resultados recaudatorios; la normativa o corresponsabilidad en sentido propio que no encuentra concreción en ninguno de los instrumentos o posibilidades que en principio ofrece tanto la CE como la LOFCA.

### c) Otra regulación posible del esfuerzo fiscal

Pero esta derivación que en la financiación autonómica se produce desde el poder de decisión normativa en los ingresos a la participación en los ingresos del Estado no es la única posibilidad que nuestro ordenamiento jurídico conoce de funcionamiento de la variable esfuerzo fiscal. Es preciso recordar, a estos efectos, cómo se regula dicha variable en la participación de los municipios en los tributos del Estado según la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (LHL). En el art. 115.1.B de la citada LHL se establece el criterio para el reparto entre los municipios del 25 % de la participación en función del número de habitantes de derecho «ponderado por el esfuerzo fiscal medio de cada municipio», señalando a continuación que «se entenderá por esfuerzo fiscal medio de cada municipio el que para cada ejercicio determinen las Leyes de Presupuestos Generales del Estado en función de la aplicación que por los municipios se haga de los tributos contenidos en la presente Ley y de otros parámetros deducidos de datos correspondientes a tributos del Estado que afecten a los distintos Municipios».<sup>5</sup> Aunque sea de forma indirecta y en gran parte indeterminada lo que no ofrece dudas es que, por un lado, el esfuerzo fiscal municipal se vincula al ejercicio de las competencias normativas que la LHL permite a los municipios dentro de los llamados tributos propios, y, por otro lado, que esa toma de decisión normativa afecta a la cuantía de la participación. Como se ve, esa vinculación en la Hacienda Local entre decisión normativa —corresponsabilidad por ejercicio de su autonomía— y participación —dirigida a satisfacer el principio de suficiencia, art. 142 CE— está ausente en el caso de la comunidad autónoma para cuya Hacienda se ha optado por un concepto de corresponsabilidad exclusivamente vinculado a la participación y con independencia de considerar el esfuerzo fiscal en cuanto esfuerzo normativo.

## III. Los instrumentos de la corresponsabilidad

Manteniéndonos en el concepto de corresponsabilidad entendida como decisión normativa de carácter explícito los dos principales mecanismos que ofrece el art. 157.1 CE a estos efectos son el de «sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales» y el de los «recargos sobre impuestos estatales».

---

5. Desarrollado para 1995 en el art. 88 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1995 en el que se contiene la fórmula para la ponderación del esfuerzo fiscal uno de cuyos componentes es la relación existente entre la «recaudación líquida obtenida por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» y la «recaudación que se habría obtenido de haberse aplicado los tipos, tarifas, índices o módulos máximos legalmente autorizados». Hay que notar que no sólo se pondera el ámbito de decisión municipal en los impuestos obligatorios sino también la decisión de exigir en el municipio uno de los impuestos facultativos. En ningún caso se puede equiparar esa relación que se aplica en la participación municipal con la relación existente entre «recaudación normativa» y «recaudación efectiva» utilizada en la fórmula de la participación en el 15 % del IRPF por las comunidades autónomas según el Acuerdo de 7 de octubre de 1993.

## A) *Tributos propios*

### a) Concepto constitucional

En cuanto a los primeros hay que llamar la atención, ante todo, sobre el hecho de que la CE no utiliza el concepto de «propios tributos» sino la enumeración de las tres clases en que doctrinal y positivamente (art. 26 LGT art. 4.1.b LOFCA) se dividen. Ello puede responder a que la CE no quiso confundir el concepto de tributo propio local (art. 142 CE) con el de tributo propio autonómico (art. 157.1.b CE) aunque, ciertamente, no por obviar el nombre deja de plantearse la comparación y necesidad de diferenciarlos.<sup>6</sup> Sea cual fuere la razón de esta distinta denominación —por el género tributo en el caso de los recursos locales, por sus especies en el caso de los autonómicos— lo que habrá que ver es si de la misma CE se desprende que el tributo propio autonómico es el decidido normativamente por las comunidades autónomas dentro de los condicionamientos y límites tanto materiales como formales que se derivan de la propia CE. Si su característica constitucional es, por tanto, ser establecidos y regulados por sus órganos legislativos quedando sujetos al principio constitucional de reserva de ley, aun con el carácter flexible con la que lo ha interpretado el TC tanto en el caso de tributos estatales como en los autonómicos. Así pues, la competencia establecida en el art. 17.b LOFCA debe desarrollarse dentro de los límites del art. 6, conteniendo sus art. 7, 8 y 9 los específicos límites para cada una de las clases de tributos: tasas, contribuciones especiales e impuestos, respectivamente.

En efecto, toda esta serie de límites y facultades, según se ha visto, vienen establecidas por la LOFCA, por lo que cabría preguntarse si el tributo propio autonómico desde el punto de vista estrictamente constitucional es sólo aquel al que se imponen dichas limitaciones y facultades o, por el contrario, podría derivarse de la CE un concepto de tributo propio autonómico de distinto contorno partiendo de la distinción entre poder originario y derivado contenida en el art. 133 CE. Más concretamente: ¿podría considerarse constitucionalmente aceptable la existencia de tributos propios autonómicos respecto de los cuales las comunidades autónomas no tuviesen la competencia normativa total (derecho a inventar impuestos) sino únicamente una competencia parcial para regular —por ley autonómica, desde luego— algunos de sus elementos de cualificación o cuantificación? En definitiva, que el tributo propio autonómico tuviese una estructura normativa semejante a la que tienen los tributos propios locales, y que, en este sentido, el poder tributario originario del Estado diese lugar al ejercicio de una competencia normativa parcial del impuesto dejando unos

---

6. En la discusión del Proyecto de CE en la Comisión Constitucional del Congreso se debió plantear el problema. El art. 135 del Proyecto, referido a los recursos de la hacienda local, recogía el de «impuestos y tasas propios», y en el art. 146, referido a la hacienda autonómica, se recogía, junto a los «impuestos cedidos», los «propios impuestos, tasas y contribuciones especiales». Respecto del primero de los preceptos, por enmienda de UCD (Meilán Gil) se sustituyó «impuestos y tasas» por «tributo», no suscitando oposición alguna y manteniéndose a lo largo de todo el proceso constituyente hasta aparecer así en el art. 142. Respecto del recurso autonómico también hubo una enmienda *in voce* de UCD (Echevarría Gangoiti) proponiendo que en lugar de «propios impuestos, tasas y contribuciones especiales» se dijese «propios tributos» fundamentando dicha propuesta en igual argumentación a la utilizada en el art. 135 del Proyecto para hacer la modificación en el recurso local. Según el *Diario de Sesiones*, sin embargo, tras la propuesta formulada se suspendió la sesión y una vez reanudada simplemente consta que se retiró la enmienda referente a la modificación del recurso autonómico, manteniéndose la redacción del Proyecto hasta el texto final del art. 157.1.b.

márgenes al ejercicio del poder derivado de las comunidades autónomas mediante el ejercicio de una competencia normativa también parcial pero de carácter complementario a la anterior.

Si suponemos, en hipótesis, que ello es posible, se nos plantean una serie de problemas que habrá que resolver: 1) Sería difícilmente admisible que este tipo de tributo propio fuese el único constitucionalmente posible y que supusiera la desaparición de los tributos propios autonómicos tal y como los configura la actual LOFCA. 2) Estaríamos, así, ante dos conceptos de tributo propio autonómico en función de la extensión de la competencia normativa que la comunidad autónoma ejerciese en cada uno de ellos. 3) En el caso del tributo propio de normativa compartida entre el Estado y la comunidad autónoma, habría que despejar en virtud de qué título competencial —constitucional y estatutario—: *a)* vendría la comunidad autónoma obligada a asumir tal tributo como propio; *b)* vendría la comunidad autónoma obligada a ejercer su competencia normativa complementaria y dentro de qué límites.

#### *b)* Concepto estatutario

Pero previamente a estos problemas habría que despejar otro de no poca importancia: el de si los estatutos de autonomía prevén o tiene encaje en ellos un tributo propio compartido normativamente con el Estado. Y no parece que ello sea posible, pues en todos los estatutos de autonomía se contiene una doble norma: primero, una que considera el tributo propio como recurso de la comunidad autónoma y, segundo, otra en donde se atribuye a su Parlamento o Asamblea la competencia para establecerlo a través de ley. Incluso en algún caso —como es el Estatuto de Baleares art. 65. *b*— no se limita a regular la competencia del Parlamento para el «establecimiento, modificación y supresión de tasas, contribuciones especiales e impuestos propios» sino que añade «así como la fijación de los elementos determinantes de la relación jurídica-tributaria y de la cuantía del débito».

En conclusión, no parece que desde el punto de vista estatutario sea posible la creación de un tributo propio autonómico compartido normativamente con el Estado, con independencia de que pudiera entenderse que esta posibilidad encuentra cabida en el texto constitucional. Y de no ser ello posible estatutariamente no es preciso, de momento, buscar solución y explicación a los interrogantes más arriba formulados.

#### *c)* La peculiar figura del tributo propio del art. 7.2 LOFCA

Pero descartada la posibilidad de considerar dentro de la categoría de «propios impuestos, tasas y contribuciones especiales» del art. 157.1. *b* CE los tributos regulados parcialmente por el Estado y complementariamente por las comunidades autónomas habida cuenta de la dificultad estatutaria que plantea, no podemos desconocer la existencia de otro concepto de tributo propio autonómico de muy peculiares características. Se trata de las tasas a las que se refiere el art. 7.2 LOFCA. Según este artículo, «cuando el Estado o las corporaciones locales traspasen a las comunidades autónomas funciones en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades gravadas con tasas, éstas se considerarán como tributos propios de las respectivas comunidades». Esto supone que son tributos cedidos por su origen, con la peculiaridad de que la cesión puede ser tanto del Estado como de las corporaciones locales, pero que una vez producida la cesión se convierten en tributos propios y, por tanto, de

competencia normativa de las comunidades autónomas.<sup>7</sup> Pero por muy tributos propios en que se conviertan en virtud de esa capacidad normativa no dejan de seguir teniendo carácter de tributos cedidos a efectos del cálculo del porcentaje de participación en los ingresos del Estado al que se refiere el art. 13 y la disposición transitoria 1.ª de la LOFCA ya que, según el art. 19.4 de la Ley 12/1983, de 14 de octubre, del proceso autonómico, la recaudación líquida obtenida por estas tasas en el territorio de la comunidad «aminorará el coste efectivo del servicio transferido» al igual que ocurre con los impuestos cedidos. Este modo de vincular un tributo propio al porcentaje de participación, por otra parte, pone de manifiesto la incongruencia de que el esfuerzo fiscal hecho por la comunidad autónoma decidiendo la cuantía de la tasa por su propia norma —y, en última instancia, en ejercicio de la corresponsabilidad fiscal— implica una disminución de la participación en los ingresos del Estado, lo cual desde luego no estimula en absoluto dicho ejercicio.

B) *La conversión de los tributos cedidos en tributos propios*

a) Abandono de hechos impositivos por el Estado

La posibilidad de que los actuales tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas (Ley 30/1983) pudieran convertirse en tributos propios autonómicos sólo podría producirse por la desaparición del límite establecido en el art. 6.2 LOFCA consistente en que este tipo de tributos «no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado». Con independencia de la interpretación que la STC 37/1987 dio al citado precepto, la duda reside en saber si en el caso en que dicho límite no se recogiese en la LOFCA —o en una LOFCA— se derivaría directamente del propio texto constitucional, lo cual parece evidente, pues, de lo contrario, las comunidades autónomas podrían mediante el ejercicio de su poder tributario establecer como tributos propios los mismos que constituyen el sistema tributario estatal produciéndose una doble imposición que difícilmente estaría legitimada desde la perspectiva constitucional.

En definitiva, para que una comunidad autónoma pueda regular un tributo propio debe —y este es el problema y objeción tradicional— encontrar ante todo un hecho imponible vacante, no ocupado por un tributo estatal. Y para poder ocupar los hechos impositivos de los tributos actualmente cedidos, en consecuencia, lo primero que debería ocurrir es que el Estado derogase las leyes que los regulan haciendo desaparecer los impuestos. Este hecho ya produciría una primera consecuencia cual sería la desaparición de las normas de la LOFCA, de la LCT y de las leyes particulares de cesión a cada comunidad autónoma en donde se enumeran y regula la cesión de estos impuestos; pero de mayor trascendencia sería la consecuencia que se produciría respecto de los estatutos de autonomía, que también se verían derogados, en donde se recogen los impuestos objeto de cesión. Bien es cierto, sin embargo, que esa derogación respecto de los estatutos de autonomía tendría efecto limitado por cuanto en todos los textos estatutarios —excepto en el de la Comunidad Autónoma de La Rio-

---

7. De ahí la serie de Leyes de tasas aprobadas por las distintas comunidades autónomas que comenzó por la Ley 6/1984, de 29 de junio, de bases de tasas de la Generalidad Valenciana que ampliaba el plazo para la aprobación del correspondiente Decreto-legislativo que había establecido la Ley de bases de 2 de noviembre de 1983.

ja— se contiene una cláusula en la que se establece que «la eventual supresión o modificación del alguno de estos tributos implicará la extinción o modificación de la cesión».<sup>8</sup> Esta cláusula autolimitativa en el hipotético caso de aplicación produciría una revisión del porcentaje de participación en los ingresos del Estado (art. 13.3.c) LOFCA) que debería aumentar en la misma cuantía en que se suprimiese la recaudación de la cesión para mantener así la financiación del coste efectivo de los servicios en los mismos niveles.

#### b) El desapoderamiento normativo del Estado

Pero los problemas de esta manera de actuar no terminan con lo que se acaba de indicar sino que sólo empiezan con ello. Porque, en efecto, una vez vacantes los hechos imposables de los que hoy son impuestos cedidos, las comunidades autónomas deberán aprobar las leyes de sus tributos propios ocupando esos hechos imposables. Y como característica esencial de este tipo de recursos es el de la decisión autonómica de establecerlos, o no, nada podrá impedir que una comunidad autónoma no tomase esta decisión, o, dicho por activa, nada podría obligar a las comunidades autónomas a tomar esa decisión de regular por ley propia estos impuestos.

Adicionalmente, de tomarse la decisión de su establecimiento en cuanto tributo propio, no parece que se pueda impedir —u obligar— que la regulación de todos los elementos del tributo sea competencia de la comunidad autónoma y que lo haga del modo en que —manteniéndose dentro de los límites materiales y formales contenidos en la CE— crea más conveniente. Podríamos encontrarnos, en última instancia, con quince leyes autonómicas reguladoras de quince impuestos sobre el patrimonio o sucesiones y donaciones, etc., con todas las diferencias que se puedan imaginar y con los conflictos subsiguientes y habiendo quedado el Estado desapoderado de la capacidad normativa en estos impuestos.

#### c) El impuesto propio armonizado

Como podría el Estado evitar este desapoderamiento y, por tanto, seguir manteniendo una cierta capacidad normativa en estos impuestos es también de difícil solución. Y la dificultad deriva fundamentalmente del concepto de tributo propio autonómico que se desprende de la CE y sobre todo de los estatutos de autonomía según ya hemos analizado. Si interviene una ley estatal ya no estaremos ante un tributo propio sino ante un tributo propio armonizado por la ley del Estado, categoría que en principio no tiene encuadre entre los tipos de recursos del art. 157.1.CE.<sup>9</sup> Esta armonización debería, en su caso, hacerse utilizando el sistema general de armonización normativa que establece el art. 150.3 CE. No parece posible utilizar a estos efectos la ley prevista en el art. 157.3 CE —que da fundamento a la actual LOFCA o a otra que

8. Esto es lo que ocurrió con la supresión del impuesto sobre el lujo por la entrada en vigor del impuesto sobre el valor añadido el 1 de enero de 1986. Este precepto fue luego inútilmente reiterado en el art. 1.2 LCT.

9. Como se ve este impuesto propio armonizado no coincide con lo que el Grupo de Estudio llama «impuesto autonómico normalizado» y al que convierte en pieza fundamental de la reforma que proponen, en «Informe», pág. 74. Por un lado el citado impuesto propuesto no es sino un recargo sobre la base imponible de un impuesto estatal, que en el caso de ser el de la renta le llaman «impuesto autonómico sobre la Renta» (pág. 75); por otro lado, lo consideran un «ingreso propio» (pág. 77) sin que ello pueda conducir a confundirlo con los tributos propios ante lo heterogéneo y poco seguro —desde el punto de vista jurídico técnico— de aquel concepto.

podiera sustituirla— que si bien permite «regular el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1», entre las cuales se encuentra indudablemente el impuesto propio autonómico, debe hacerlo por ley orgánica, lo cual produciría la consecuencia ciertamente anómala de que la normativa de estos impuestos normalizados tendría un rango formal superior y distinto al que tendrían el resto de leyes que regulan los impuestos del Estado, y con procedimiento legislativo notablemente más rígido, como es de sobra conocido, no planteando, a mi entender, un escollo irresoluble el carácter tasado que el Tribunal Constitucional predica de las leyes orgánicas.

No obstante, la vía del art. 150.3 CE —aparte de ser una vía paralela a las que se desprenden de los recursos recogidos en el art. 157.1 CE— no dejaría de plantear una incógnita y una exigencia. La incógnita sería que la ley prevista en este precepto lo es para armonizar «las disposiciones normativas de las comunidades autónomas» que serían posteriores a la norma armonizadora, con lo cual serán las disposiciones normativas autonómicas las que deberán adaptarse a la norma estatal. Por otro lado, la exigencia consistiría en la necesidad de que cada comunidad autónoma tuviera que aprobar en su respectivo Parlamento la ley autonómica de cada uno de los impuestos normalizados de acuerdo con la norma estatal de armonización. Es cierto que el procedimiento de este art. 150.3 CE es aplicable «en materias atribuidas a la competencia de éstas» (de las comunidades autónomas) como sería el presente caso, y que su utilización se haría en un caso en el que parece estar presente el que «así lo exija el interés general» como requiere el mencionado artículo constitucional.<sup>10</sup> Pero todo ello no evitaría la necesidad de esas leyes autonómicas, produciéndose una situación similar a la que ocurre en la relación entre directivas europeas y derecho nacional interno armonizado con aquellas directivas.

Y los problemas suscitados —y que se acaban de analizar— en cuanto a condicionar por el Estado las tomas de decisiones normativas por la comunidad autónoma sin un desapoderamiento total de la competencia normativa de aquél en un tributo de los actualmente cedidos para convertirlo en tributo propio autonómico armonizado, se plantean también en el caso en que operemos mediante la figura de los recargos en estos mismos impuestos hoy cedidos.

### C) *La vía del recargo*

#### a) *En impuestos cedidos*

Cabría, en efecto, utilizar la vía del art. 150.2 CE<sup>11</sup> para que el Estado transfiera o delegue mediante ley orgánica la facultad de establecer el tipo de gravamen en los impuestos cedidos ya que siendo materia de titularidad estatal no parece que exista

10. La doctrina del derecho público inmediatamente posterior a la CE se mostró extremadamente crítica y cautelosa con este art. 150.3 (Luciano Vandelli, Santiago Muñoz Machado, Frank Moderne, Pierre Bon, Leopoldo Tolívar) y mucho más cuando sirvió de fundamento armonizador al Proyecto de ley orgánica de armonización del proceso autonómico como puso de manifiesto Leguina Villa, J.: «Dictamen sobre el proyecto de ley orgánica de armonización del proceso autonómico» (1982), reproducido en *Escritos sobre autonomías territoriales*. Edit. Tecnos. 2ª edic. Madrid, 1995, pág. 77 y ss. en donde se recoge la doctrina antes citada.

11. En el mecanismo establecido en este art. 150.2 CE se fundamentó la Ley 9/1992, de 23 de diciembre de ampliación de competencias a las comunidades autónomas de la vía del art. 143 CE.

duda razonable de que cumple el otro requisito establecido en el mencionado artículo cual es que dicha materia «por su propia naturaleza sea susceptibles de transferencia o delegación». Para ello, el Estado, en primer lugar, tendría que reducir los tipos impositivos vigentes en los impuestos cedidos; reducción que si llegase hasta su anulación, vaciando por tanto el impuesto de consecuencias económicas, no dejaría de sugerir un cierto aspecto de fraude constitucional. Si, por el contrario, la reducción de tipos fuese sólo parcial, permitiría que las comunidades autónomas ejerciesen la corresponsabilidad estableciendo recargos sobre las bases de estos impuestos estatales cedidos (art. 12.1 LOFCA) restableciendo las consecuencias recaudatorias e incluso pudiéndolas aumentar en la medida en que dicho recargo fuese mayor que el diferencial dejado por la rebaja de tipos realizada por decisión del Estado. Aun así, y aparte —de nuevo— de cómo condicionar a las comunidades autónomas para la toma de la decisión legislativa de establecer el recargo, habría que despejar otras dos cuestiones.

La primera consiste en saber si el recargo debería tener o no un límite máximo, ya que la decisión autonómica podría, en principio, tener tres contenidos diferentes: *a*) que la cuantía del recargo fuese inferior al diferencial, con lo que el rendimiento total del tributo cedido más su recargo sería también inferior a la obtenida antes de este desdoblamiento; *b*) que fuese igual al diferencial, con lo que se equipararían los rendimientos antes y después del desdoblamiento del impuesto y recargo; *c*) que la cuantía del recargo sea superior al diferencial, con lo que el rendimiento aumentaría, haciendo, además, visible el ejercicio de la corresponsabilidad por los ciudadanos sujetos al pago del impuesto. Todo parece indicar, por tanto, que el recargo debería ser superior al diferencial en su parte máxima, pero difícilmente podría ser libre y en cualquier caso, esa libertad siempre quedaría sujeta a los límites materiales recogidos en la CE (art. 139.2 y 157.2 entre otros). De establecerse el límite máximo en la ley orgánica de transferencia o delegación se comportaría como una ley de recargo, que si bien el TC no consideró imprescindible en su STC 150/1990 algunos votos particulares a la misma y los recurrentes sí lo reclamaban.<sup>12</sup> El mismo Tribunal Constitucional en la citada Sentencia decía, a este respecto, que «la falta de una regulación estatal más completa del ejercicio de tal potestad financiera de las comunidades autónomas que la que se establece en la LOFCA puede ser objeto de juicio adverso en el plano de la conveniencia política, mas ello no autoriza a concluir que, al establecer el recargo que nos ocupa, la Comunidad de Madrid haya contrariado el principio constitucional de igualdad» (F.J.7).

Una segunda cuestión sería la referida al instrumento legal a utilizar por la comunidad autónoma para la fijación del recargo. Cuestión que, al estar vinculada al ámbito de la reserva de ley en materia tributaria, no es exclusiva de esta categoría de recursos autonómicos aunque en ellos quizá sea de más fácil solución. Nada parece impedir que al tratarse de un elemento de cuantificación pudiese hacerse por la ley de Presupuestos Generales de la comunidad autónoma no sólo por la correspondiente autorización que para ello tienen ya previstas las actuales leyes estatales reguladoras de los impuestos cedidos sino por la aplicación de la doctrina sentada en la STC 116/1994, de 18 de abril, sobre la no aplicación de la limitación del art. 134.7 CE a los presupuestos autonómicos.

12. Votos particulares de los magistrados Rodríguez-Piñero y Gabaldón López.

b) En impuestos no cedidos

Si en los impuestos cedidos la participación normativa de las comunidades autónomas podría instrumentarse a través de recargos sobre la base imponible que reestableciesen o superasen el rendimiento producido por el impuesto con anterioridad a la reducción de los tipos por el Estado no otra debería ser la solución en los tributos no cedidos.

El Grupo de Estudio hace, en este punto, una distinción que, a mi entender, es gratuita desde la perspectiva de las categorías constitucionales y estatutarias de los recursos autonómicos y, en consecuencia, quizá podría ser distorsionante por cuanto implicase la necesidad de reformas legislativas más allá de lo posible o simplemente de lo oportuno políticamente.

En efecto, cuando proponen como clave de la reforma del sistema de financiación, entre otras propuestas evidentemente, la figura del «impuesto autonómico normalizado» lo hacen para evitar los inconvenientes del «recargo compensado». Pero hay que notar que aquél y éste responden respectivamente a lo que desde hace años se conoce en la legislación y en la doctrina<sup>13</sup> como recargos sobre las bases y sobre las cuotas. En definitiva, según se dice en el citado «Informe»<sup>14</sup> «si en lugar de establecer recargos de la forma usual, es decir, sobre la cuota, las comunidades autónomas pudieren establecer una exacción equivalente pero sobre la base del impuesto, el problema quedaría resuelto: las decisiones sobre los tipos de la hacienda central no afectarían, para nada, a la recaudación de las haciendas autonómicas». Ciertamente ello será así siempre que el Estado no modifique otros elementos del tributo que influyan en su cuantificación, como por ejemplo las exenciones.<sup>15</sup> Pero, en cualquier caso, me da la impresión que de lo que se trata —llámese exacción equivalente, impuesto autonómico normalizado, o, como se hacía antes, tramo autonómico— es de configurar un recargo sobre la base del impuesto estatal no cedido, perfectamente compatible con los «recargos sobre impuestos estatales» (art. 157.1.a CE y art. 12.1 LOFCA), con la previsión que desde 1963 se contiene en el art. 58.2.a de la Ley general tributaria en cuanto que forman parte de la deuda tributaria, en su caso, «los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos», y con casos semejantes ya existentes en nuestro ordenamiento como el actual recargo sobre la base imponible del impuesto sobre bienes inmuebles establecido en favor de las áreas metropolitanas por el art. 134 de la LHL.

13. Aunque la literatura científica sobre los recargos es muy amplia, en relación a los autonómicos puede verse, por todos, Zornoza Pérez, J.: «Tributos propios y recargos de las comunidades autónomas», en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1986-1987*, Tomo II. Madrid, 1988, pág. 973 y ss.; y del mismo autor y con el mismo título una puesta al día en *Revista de Documentación Administrativa*, núm. 232-233 (1993), pág. 480 y ss.

14. Grupo de Estudio: «Informe», *cit.*, pág. 74-75.

15. Y no sólo las exenciones que operan sobre los elementos objetivos o subjetivos del hecho imponible sino también otros elementos como los ingresos computables y gastos deducibles o como los mínimos exentos que, en ocasiones, operan en forma de reducciones en la base imponible. Y la prueba de que la manipulación de todos estos elementos —y no sólo la de los tipos de gravamen— puede incidir en la cuantía de lo recaudado —se haya, o no, desdoblado el impuesto con un recargo— la tenemos en las normas que obligan al Estado —con un éxito ciertamente muy irregular— a compensar a las entidades locales por los beneficios fiscales que en materia de tributos locales se establezcan en la leyes estatales que los regulan, a lo que hace referencia el art. 9 LHL. Al igual que, de un modo más radical, el art. 6.4 LOFCA prevé las adecuadas medidas de compensación o coordinación en aquellos supuestos en que el Estado establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las comunidades autónomas.

## D) *Impuesto de normación compartida por cesión parcial*

### a) Validez constitucional

La última alternativa que parece posible para conseguir el efecto de que en los tributos actualmente cedidos pueda tener presencia la potestad normativa de las comunidades autónomas debería operar a partir del concepto constitucional de «impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado» (art. 157.1.a CE). Como se dijo en la introducción del presente trabajo, el desarrollo que la Ley 8/1980, LOFCA, hizo de los recursos autonómicos recogidos en el art. 157.1.CE no es más que uno de los desarrollos posibles y por tanto los requisitos, condiciones y límites que respecto de cada uno de dichos recursos establece la LOFCA no suponen sino una interpretación de la Constitución que no tiene, necesariamente, que excluir otras.

Si esto es así —y dada la restricción que metodológicamente también nos pusimos al inicio del trabajo consistente en que las soluciones se planteen dentro de la CE y de los estatutos de autonomía— nada parece impedir que se pueda crear un nuevo tipo o categoría constitucional de recurso financiero autonómico por interpretación del recurso constitucional «impuesto cedido parcialmente». En efecto, es sabido que los impuestos actualmente cedidos se caracterizan según la actual LOFCA por: 1) ser establecidos y regulados por el Estado (art. 10.1); 2) que su gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión es asumida por las comunidades autónomas por delegación del Estado, que no pierde la titularidad de sus funciones (art. 19.2); 3) que su producto o rendimiento corresponde a la comunidad autónoma (art. 10.1); 4) que la totalidad o parcialidad de la cesión, siendo sólo de su rendimiento, lo es como consecuencia de la cesión de todos o de parte de los hechos imposables de los tributos objeto de cesión (art. 10.3). Pero todo ello son características o requisitos que no se derivan del texto constitucional. Cabría, por tanto, otra interpretación según la cual, sin que desaparezca la cesión en los términos de la actual LOFCA, pudiese ser objeto de cesión a las comunidades autónomas la competencia normativa parcial del impuesto permaneciendo invariable la cesión de la competencia sobre el rendimiento total del mismo.

En definitiva, se trataría de interpretar y considerar que la cesión del art. 157.1.a CE no queda circunscrita a la competencia del producto sino que puede referirse también a las otras dos competencias presentes siempre en todo tributo: la normativa y la de su gestión. Y en casi todos los casos ello podría ocurrir tanto total como parcialmente.

En cuanto a la competencia normativa la cesión no podría ser nunca total porque ello supondría la desaparición de la competencia normativa del Estado y nos volveríamos a encontrar ante los mismos problemas vistos en el supuesto anterior de conversión de un impuesto cedido en uno propio autonómico. La cesión de esta competencia debería ser siempre parcial y daría lugar a la figura del impuesto de normación compartida por cesión parcial. Llegados a este punto se podrá discutir el ámbito de esa cesión normativa, si sólo debe alcanzar a los elementos de cuantificación del tributo —a todos ellos o una parte— o si también puede afectar a algunos elementos de cualificación —los relacionados con gastos fiscales, por ejemplo—. Y para esto no parece que pueda existir una regla general sino que dependerá de la naturaleza que tenga y la función que cumpla cada uno de los impuestos cuya norma parcial se cede.

Por lo que hace referencia a las competencias sobre las funciones gestoras o de

administración del tributo, también podrá discutirse si la titularidad debe permanecer en el Estado y su ejercicio, por delegación, se transfiere a la comunidad autónoma. Creo que esta competencia plantea, en principio, menos problemas desde el momento en que todo el ordenamiento financiero está plagado de principios normativos sobre las relaciones interadministrativas —en todas las combinaciones posibles entre los tres niveles: Estado, comunidades autónomas, corporaciones locales y, a su vez, entre todos los niveles dentro de estas últimas— hasta el punto de que por vía convencional entre entes se llega a una desvirtuación del reparto competencial sin que, en muchos casos, los mecanismos de colaboración entre ellos tan siquiera se hayan puesto en funcionamiento.<sup>16</sup>

Estos impuestos de normación compartida por cesión parcial desembocarían en un mecanismo similar al que se utiliza en la hacienda local por la Ley 39/1988. Lo que ocurre es que mientras en ésta se denominan «tributos propios» en la hacienda autonómica no pueden serlo por las razones ya ampliamente expuestas. La finalidad y el mecanismo del sistema es el mismo en ambos casos, la categoría o tipo de recurso no puede serlo por los imperativos constitucionales y estatutarios también analizados y que no permiten operar desde la categoría del impuesto propio autonómico pero sí desde la del impuesto cedido.

La creación de este tipo de recurso financiero autonómico por una interpretación distinta a la que la actual LOFCA hace del texto constitucional no impide, en absoluto, la existencia de los otros tipos de recursos. Por el contrario: 1) permite la coexistencia de este tipo de cesión con otros tipos de cesión que tengan distinto contenido y con distintas intensidades sobre la gestión y el rendimiento; 2) permite la coexistencia de todos estos tipos o categorías de tributos cedidos con el resto de recursos previstos en la CE y en los estatutos de autonomía, incluyendo desde luego los tributos propios cuyo carácter hoy residual se vería indudablemente acrecentado.<sup>17</sup>

Es cierto que las distintas combinaciones que es posible derivar de este entendimiento de la cesión pueden conducir a la equiparación de los recursos en algunos supuestos. Es decir, una cesión parcial normativa en el tipo impositivo junto con la

---

16. El que la distribución de esta competencia sea la que planteé menos problemas, como se dice en el texto, no quiere decir que se desconozcan las disfuncionalidades que en la actualidad se plantean entre las acuaciones de distintas administraciones; disfunciones que encuentran ya su causa inicial en los puntos de conexión utilizados en los distintos impuestos cedidos. De todos modos no parece fácil concretar y llevar a la práctica la propuesta hecha por el Grupo de Estudio de una «administración tributaria integrada» en la que reside una importante clave de la reforma del sistema de financiación. Por un lado, habrá que reinterpretar el derecho constitucional a la autoadministración reconocido a los entes territoriales (art. 137 CE); habrá que ver, también, si conviene integrar en esa administración la de las corporaciones locales, que en muchos casos constituye un sistema capilar de información y recaudación de todo tipo de tributos nada despreciable; por último, la «absoluta profesionalidad» que se predica de esta administración tributaria integrada en ningún caso podrá suplir una dirección política en la gestión del tributo. «Informe» cit., pág. 77. A este respecto parece conveniente explorar el derecho comparado como lo acaban de hacer Klaus Vogel y Michael Rodi: *«Probleme bei der Erhebung von EG-Eigenmitteln aus rechtsvergleichender Sicht (Zum Auseinanderfallen von Ertrags- und Verwaltungszuständigkeit bei Steuern und Abgaben)»*. Edit. Nomos. Baden-Baden, 1995.

17. Nada impediría, de todos modos, que en la correspondiente LOFCA se delimitaran hechos imponderables a disposición de las comunidades autónomas para establecer sus impuestos propios, con lo que se evitaría lo que el Grupo de Estudio califica de «impuestos exóticos», en «Informe», pág. 76, al igual que evitaría al Presidente del Gobierno de la Nación tener que recurrir sistemáticamente (art. 162 CE) cualquier intento de las comunidades autónomas por ejercer su corresponsabilidad fiscal a través de los tributos propios.

cesión parcial de rendimiento nos conduce a la figura del recargo con facilidad; o una cesión parcial del rendimiento de un tributo sin cesión normativa nos acerca a la categoría de la participación en dicho tributo. Pero no es menos cierto que amplía y flexibiliza las posibilidades en que las comunidades autonómicas puedan ejercer su corresponsabilidad fiscal.

#### b) Validez estatutaria

La última cuestión que hay que analizar —una vez que constitucionalmente no parece haber obstáculo para esta interpretación que se propone— es su viabilidad desde el punto de vista estatutario. En una primera aproximación a los estatutos de autonomía parecería que no es posible encajar entre sus recursos un impuesto de normación compartida por cesión parcial en virtud de que todos los textos estatutarios —excepto los de Extremadura y Baleares— configuran el recurso del tributo cedido en los mismos términos que lo hace la LOFCA —que no hay que olvidar que siguió el esquema del Estatuto de Cataluña de 1979— puesto que lo circunscriben a «los rendimientos de los tributos cedidos por el Estado»<sup>18</sup> con lo cual se autolimitan y cierran el paso a la cesión de una competencia distinta a la del producto o rendimiento.

Sin embargo, en todos los estatutos de autonomía también se encuentra una cláusula de autolimitación —que en este caso se comportaría como cláusula salvavidas— que alejaría la perspectiva de tener que modificar todos los textos estatutarios. Se trata de la norma que establece que «el contenido de esta disposición —la que en cada estatuto enumera los tributos cuyo rendimiento se cede— se podrá modificar mediante acuerdo del Gobierno con la comunidad autónoma, que será tramitado por el Gobierno como proyecto de ley. A estos efectos la modificación de la presente disposición no se considerará modificación del Estatuto».<sup>19</sup>

Parece, en consecuencia, que los propios estatutos quisieron salvar de la rigidez estatutaria a este tipo de recursos tanto en el objeto de la competencia cedida como en relación al tributo objeto de cesión, y que una modificación en la competencia o en el tributo, o en ambos, no supondría modificación del mismo.

### IV. Límites de la corresponsabilidad

#### A) *Derivados del sistema de negociación*

Para terminar parece necesario hacer alguna referencia a los límites que han actuado, y siguen haciéndolo, sobre el ejercicio autonómico de la corresponsabilidad fiscal,

---

18. Las fórmulas utilizadas por la mayoría de estatutos de autonomía son: «los rendimientos de los tributos cedidos», «los ingresos procedentes de los tributos que sean cedidos», «los rendimientos de los impuestos cedidos». En todos estos casos se hace referencia exclusivamente al producto. Sin embargo, en los estatutos de Extremadura y Baleares el recurso está constituido por «los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado», fórmula que, recogiendo la utilizada por la CE, no cierra el paso a la cesión de otras competencias distintas a la del producto.

19. Esta es la fórmula utilizada en la mayoría de estatutos de autonomía, excepto en los de Asturias y Extremadura, en los que se dice que «El contenido de esta disposición se podrá modificar mediante acuerdo del Gobierno con la comunidad autónoma, siendo tramitado por el Gobierno como proyecto de ley ordinaria», lo cual produce iguales efectos a la fórmula anterior ya que se admite que una ley ordinaria estatal modifique a la ley orgánica estatutaria.

entendiendo por límites las causas que han condicionado y frenado dicho ejercicio. Porque de una lectura de la CE, de la LOFCA y de los estatutos de autonomía hecha con la mentalidad puesta en el origen del proceso autonómico, sin mucha dificultad se podría llegar a la conclusión de que allí quedaba diseñado un sistema formado por varias piezas que, desarrolladas adecuadamente y sin dependencia excesiva unas de otras, podía propiciar lo que se imaginaba, es decir, la presencia de instrumentos propios para dar satisfacción a los principios de suficiencia (participación y tributos cedidos) de solidaridad (Fondo de Compensación Interterritorial) y de autonomía (tributos propios y recargos). Lo que es evidente es que no ha ocurrido así, habiéndose llegado a un punto en que se ha puesto excesivamente de manifiesto el desajuste —o asimetría— entre una amplia descentralización y autonomía del gasto, de un lado, pero, de otro, una financiación dependiente de transferencias estatales.

De todos modos sí estaba presente desde el principio algún elemento —quizá inevitable desde otras perspectivas— con elevada capacidad para distorsionar el proceso. Me refiero a que todo el fundamento constitucional del sistema se basó en el acuerdo. Y lo primero que hay que observar es que el acuerdo constituye el objeto a perseguir y alcanzar por el sistema y no al revés, el que el sistema sea el resultado al que se ha llegado por un acuerdo. De ahí se derivan dos características a mi entender complementarias y de tanta importancia como la anterior. Por un lado, ese acuerdo tiene constitucionalmente un carácter bilateral entre el Estado y cada comunidad autónoma, bilateralidad de la que parece difícil prescindir. Por otro lado, dado que el objeto a alcanzar por el sistema es el acuerdo, nada parece impedir que se alcance al margen y por fuera de los pocos elementos que el sistema ofrece.

Si la primera de estas consecuencias —el bilateralismo<sup>20</sup>— es insoslayable y sólo por la vía de la prudencia política ha tenido un cierto encauzamiento multilateral a través del Consejo de Política Fiscal y Financiera, la segunda —la actuación al margen o bordeando el sistema— puede y debe evitarse en la medida en que encuentra su origen, precisamente, en los acuerdos de dicho Consejo.

Pero esta característica no es exclusiva de la materia «financiación autonómica» sino que es propia del sistema autonómico y afecta, en consecuencia, a todo el reparto competencial. Bien expresiva de todo ello es la exposición de motivos de la Ley orgánica 9/1992, de 23 de diciembre «de transferencia de competencias a comunidades autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del art. 143 de la Constitución» que, reconociendo la necesidad de dar respuesta a las aspiraciones de asunción de nuevas competencias por las comunidades autónomas, manifiesta claramente que «esta necesidad que afecta al desarrollo de la estructura territorial del Estado, no establecida directamente en el título VIII de la Constitución, se ha concebido siempre como una cuestión que afecta a la esencia misma del Estado, y que, por tanto, debía ser objeto de un consenso fundamental entre las diversas fuerzas políticas que expresan

---

20. «La Constitución establece —escribí en enero 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», en «La incidencia de la Constitución española de 1978 en materia de fuentes normativas de las comunidades autónomas», en el libro sobre las Jornadas «La Hacienda Pública en la Constitución Española», Edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 60.

el pluralismo político en nuestras Cortes Generales. Para ello el 28 de febrero de 1992 se firmaron unos acuerdos autonómicos en los que se fijan las bases para poner en práctica este proceso».

Interesa resaltar de este pasaje, en primer lugar, el reconocimiento de que la estructura territorial del Estado no está establecida directamente en el título VIII de la Constitución, cuestión sobradamente sabida pero que sin embargo parece olvidarse cuando se trata de los art. 156, 157 y 158 CE, que también forman parte del citado título VIII. En segundo lugar, la necesidad del acuerdo o «consenso fundamental» entre determinados sujetos, cuales son las fuerzas políticas representadas en las Cortes Generales, mientras que cuando se trata de la financiación los sujetos son los gobiernos central y autonómicos que, a efectos de consensuar esa financiación, se demuestra que no coinciden exactamente con los sujetos anteriores, habiéndose creado, en consecuencia, otro foro de negociación pero también otros interlocutores y —lo que quizá es de mayor trascendencia— otros intereses. Porque, respecto de estos últimos no parece razonable pensar que haya unos intereses —incluso desde el punto de vista de los «respectivos intereses» del art. 137 CE— autonómicos diferentes, según sea la competencia sobre la que se negocia, que den lugar a una puesta en práctica del proceso de ampliación de competencias y de desarrollo del sistema constitucional tan distanciados. Si competencias como la «estadística para fines no estatales», el «régimen minero y energético» o la de «pesas y medidas. Contraste de metales», por poner tres ejemplos de competencias transferidas con distinta intensidad por la Ley orgánica 9/1992, requirieron un proceso para el acuerdo como el anteriormente descrito, no parece que la financiación autonómica deba requerir menos.

Por lo tanto, el primer límite que, a mi entender, debe modificarse es el que hace referencia al sistema de negociación o acuerdo sobre la financiación y, dentro de ella como pieza que hoy parece esencial, sobre la corresponsabilidad fiscal. Y ese límite quizá debería colocarse más allá del sistema estrictamente bilateral y del multilateral representado por el CPPF para situarlo en el multilateral expresado por el pluralismo político de las Cortes Generales, y más en concreto de su Senado.

#### B) *Derivados de los poderes normativos autonómicos*

Esta es una cuestión a la que ya se ha dedicado atención en anteriores apartados del presente trabajo. Se trata, en definitiva, de cómo compaginar la autonomía financiera que las comunidades autónomas tienen constitucional y estatutariamente asignada para tomar, o no, las decisiones legislativas que afectan a determinados recursos financieros —tributos propios, recargos, posibilidad de intervenir en tributos cedidos— con el hecho de que tomen dichas decisiones.

El límite, en este caso, entiendo que no debería quedar anclado exclusivamente del lado del principio de la voluntad autonómica sino que debería deslizarse hacia la obligatoriedad quedándose posiblemente en un término intermedio que supusiera un compromiso de las comunidades autónomas para el cual, si quieren, hay suficientes argumentos constitucionales, no tanto en el título competencial exclusivo del Estado sobre la Hacienda General (art. 149.1.14 CE) cuanto en los «principios de coordinación con la Hacienda Estatal y de solidaridad entre los españoles» que son los que condicionan («con arreglo a») la autonomía financiera de las comunidades autónomas (art. 156.1.CE) y que —como se dijo en el apartado II de este trabajo— constituyen la expresión constitucional de la corresponsabilidad.

### C) *Derivados de los mecanismos de financiación*

Por último, también ha influido al enervamiento del ejercicio de la corresponsabilidad fiscal por parte de las comunidades autónomas el entendimiento que de los recursos constitucionales se ha tenido y la utilización que de los mecanismos previstos en la LOFCA se ha hecho. Y todo ello tanto por las comunidades autónomas como por el Estado.

Respecto del primer factor no hace falta repetir ahora que del art. 157.1 CE se pueden desprender otras interpretaciones que posibilitarían un mayor número de combinaciones y, consecuentemente, romperían la rigidez de las categorías de recursos hoy existentes, levantando así un importante límite al ejercicio de la corresponsabilidad.

Respecto del segundo de los factores apuntados parece evidente que hay que proceder a una progresiva desvinculación entre distintos mecanismos para que, como señalaba al principio de este apartado, funcionen con la mayor independencia posible los distintos elementos del sistema. Y a estos efectos, considero que los límites a corregir son: 1) el que, siendo propio de lo que constituyó el período transitorio de financiación por mandato de la disposición transitoria 1.4 LOFCA —el coste efectivo—, se ha ido convirtiendo en justificación y explicación del sistema en los distintos acuerdos del CPPF que han dado lugar a los diferentes modelos definitivos-provisionales que han existido desde 1986; 2) como efecto en parte de lo anterior, el que en cualquier nuevo modelo que pueda proponerse se prescindiera de las restricciones iniciales de tipo cuantitativo que han asegurado la misma financiación, por lo menos, que se tenía con el modelo que se sustituye; 3) el que garantiza la financiación por vía de participación en los ingresos del Estado (art. 13 LOFCA) con independencia del funcionamiento de los impuestos cedidos, mecanismo propio también del período transitorio y que sigue estando presente todavía, incluso una vez introducido el porcentaje de participación en la recaudación territorializada del IRPF.

Y estos tres límites —que si bien quizá no sean los únicos son, a mi entender, los más significativos— sólo pueden ser modificados ocupando su lugar la corresponsabilidad fiscal. Y al igual que vimos en la Hacienda Local, si se vinculan las participaciones en los ingresos del Estado al esfuerzo fiscal propio lo sea la que deriva del ejercicio de esa corresponsabilidad. Lo cual no parece que sea imposible ni tan siquiera en un recargo sobre la base imponible del IRPF que se combinase con una participación en la recaudación territorializada de ese impuesto producida por los tipos de gravamen estatales; participación que debería, en ese caso, depender no sólo de la mayor o menor utilización de aquel recargo por la comunidad autónoma, sino también del esfuerzo fiscal de sus residentes en relación a la totalidad del rendimiento producido por el impuesto.