

EL SISTEMA DE FINANÇAMENT EN LA REFORMA DE L'ESTATUT CATALÀ, ÉS COMPATIBLE AMB L'ORDRE CONSTITUCIONAL?

César García Novoa*

Sumari

- I. Introducció
 - I.1. La LOFCA i la voluntat unilateral de l'Estat
- II. El nou finançament autonòmic de Catalunya inclòs en l'Estatut
- III. El contingut del títol VI de la Proposició de llei de reforma de l'Estatut
 - III.1. Principis
 - III.2. Preferència de l'Estatut en cas de conflicte
- IV. Competències financeres i recursos de la Generalitat de Catalunya
 - IV.1. El poder tributari de la Generalitat
 - IV.1.1. Impostos propis
 - IV.1.2. Tributs estatals suportats a Catalunya
- V. Aportacions de Catalunya a la hisenda de l'Estat
- VI. Atribució de competències de l'Estat: hisendes locals i cadastre
- VII. Creació de l'Agència Tributària de Catalunya i de la Comissió Mixta d'Afers Econòmics i Fiscals Estat-Generalitat
- VIII. El nou text acordat el gener de 2006

* César García Novoa, catedràtic de dret financer i tributari de la Universitat de Santiago de Compostel·la.
Article rebut l'11.11.2005.

I. Introducció

El nou sistema de finançament de la Generalitat de Catalunya a què ens referirem és el contingut del títol VI, «Del finançament de la Generalitat i l'aportació catalana a la hisenda de l'Estat», articles 202 a 225, de la Proposició de Llei orgànica per la qual s'estableix l'Estatut d'autonomia de Catalunya i es deroga la Llei orgànica 4/1979, de 18 de desembre, de l'Estatut d'autonomia de Catalunya, vigent en l'actualitat. Aquesta proposta ha estat admesa a tràmit per la Mesa del Congrés dels Diputats el 18 d'octubre de 2005.

L'aprovació d'aquesta Proposició va tenir lloc al Parlament de Catalunya el passat 30 de setembre de 2005, per 120 vots a favor, i es tramitarà com a proposició davant les Corts Generals a l'empara de la iniciativa especial que, a favor de les assemblees de les comunitats autònomes, reconeix l'article 87.2 de la Constitució espanyola (CE), que permet que aquestes assemblees puguin «enviar a la Mesa del Congrés una proposició de llei, delegant davant aquesta Cambra un màxim de tres membres de l'Assemblea encarregats de defensar-la».

Ens trobem davant una proposició d'una norma que, encara que s'adjectivi de reforma, comporta un nou Estatut d'autonomia, en la mesura que deroga la Llei orgànica 4/1979. Per tant, estem davant una proposició d'una llei orgànica (art. 81 de la CE) que s'inserirà en l'ordenament espanyol com un estatut d'autonomia. Pretén ser, doncs, la norma institucional bàsica d'una comunitat autònoma, cosa que el dota d'un caràcter *paccionat*. Com diu el Dictamen 269, d'1 de setembre de 2005, del Consell Consultiu de la Generalitat de Catalunya amb relació a la Proposta de Reforma de l'Estatut, els estatuts d'autonomia «són instruments normatius de caràcter paccionat, ja que tant la seva aprovació com la seva reforma exigeixen la concurrència o concordança de les dues voluntats: l'autonòmica i l'estatal, o si es prefereix “la coparticipació entre l'Estat i la Comunitat”». Els estatuts són normes institucionals bàsiques de l'ordre autonòmic i, per això, normes atributives de competències i el caràcter paccionat és el fonament últim de la indisponibilitat dels estatuts per l'Estat. El Consell Consultiu va afirmar en el Dictamen esmentat que els estatuts d'autonomia aprovats i promulgats són indisposables per al legislador estatal. En segon lloc, no solament resultarà que les lleis ordinàries no poden afectar els estatuts d'autonomia, sinó que aquests, juntament amb altres normes de l'ordre autonòmic (lleis de delegació, lleis orgàniques de transferència i lleis d'harmonització, al que cal afegir en matèria de finançament la llei orgànica que preveu l'art. 157.3 de la Constitució), es configuren com a «bloc de constitucionalitat», de manera que serveixen per enjudiciar la validesa i l'eficàcia de les normes ordinàries.

És obvi afirmar que els estatuts estan subordinats a la Constitució. Com va assenyalar el Tribunal Constitucional (TC), «*la constitucionalidad de un precepto estatutario sólo puede enjuiciarse sobre la base de su conformidad con la norma fundamental*» (Sentència 99/1986, d'11 de juliol, FJ 4). És veritat que el text constitucional, en especial pel que fa a l'organització territorial de l'Estat, es pot concebre, com va assenyalar Hesse, des d'una perspectiva de «mutació constitucional» (*Verfassungswandel*),¹ de manera que, sense que hagi canviat el text, els preceptes del títol VIII poden rebre avui dia una significació diferent, allunyada de qualsevol pretès *originalisme*. La Norma suprema no solament permet diverses opcions, sinó que, com diu Agualló Avilés, és també «dret en canvi», de manera que «muta el contingut de la norma sense canviar el text». Dit més gràficament, amb relació al títol VIII i a l'organització territorial, no és possible interpretar avui dia aquest títol de manera similar al moment en què la Constitució va ser aprovada i que principis com *autonomia, solidaritat, equilibri econòmic, privilegis economicosocials...* «tenen un contingut sensiblement diferent del que tenien quan la nostra Llei fonamental va cobrar vida ja fa més de vint anys».² La mutació constitucional legítima també la mutació del bloc de constitucionalitat i, en especial, la reforma dels estatuts d'autonomia, cosa que implica reconèixer una ampliació de la base competencial de les comunitats autònomes en la mesura que s'incrementen

¹ Hesse, K., *A força normativa da Constituição*, trad. de Gilmar Ferreira Mendes, Sergio Antonio Fabris Editor, Salvador de Bahia, 1991, p. 22.

² Agualló Avilés, A., «Necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero», *Derecho Financiero Constitucional, Estudios en memoria del Profesor Jaime García Añoveros*, Civitas-Universitat Internacional d'Andalusia, Madrid, 2001, p. 83.

les aspiracions legítimes d'autogovern. Tanmateix, això té un límit, que el mateix Hesse situava en el respecte al «sentit i finalitat» (*Sinne und Telos*) de la proposició normativa constitucional.³

Des d'aquest punt de vista analitzarem els preceptes més importants en matèria de finançament autonòmic que conté la Proposició de reforma de l'Estatut. Ens limitarem als aspectes més significatius que defineixen el sistema de finançament proposat. Deixarem de banda aquelles disposicions que no col·lideixen amb la CE sinó amb el dret comunitari, com ara les qüestions relatives a participacions en fons comunitaris o a l'estabilitat pressupostària.

I.1. La LOFCA i la voluntat unilateral de l'Estat

En l'àmbit del finançament autonòmic, el que s'ha dit cal completar-lo amb la referència a la competència de l'Estat, atribuïda per l'art. 157.3 de la CE, per dictar una llei orgànica per regular «l'exercici de les competències financeres» i que s'ha concretat en la Llei 8/1980, de 22 de setembre, orgànica de finançament de les comunitats autònomes (LOFCA). Com diu el Dictamen 269 del Consell Consultiu de la Generalitat, aquesta Llei encarna la potestat de l'Estat per expressar, enfront de la bilateralitat que inspira el caràcter paccionat dels estatuts d'autonomia, la seva voluntat unilateral. Es tracta d'una potestat que deriva directament de la Constitució i que, per tant, no pot ser ni desconeguda ni anul·lada pels estatuts, i això perquè la LOFCA també integra el *bloc de constitucionalitat*. Però es tracta d'una potestat facultativa, ja que l'art. 157.3 de la CE aclareix que la regulació de competències financeres per l'Estat es «podrà» regular mitjançant llei orgànica, cosa que diferencia clarament aquest supòsit d'altres situacions en les quals la CE disposa que l'exercici d'una competència estatal depèn de l'aprovació per l'Estat d'una llei orgànica, com serien els supòsits que preveuen els articles 149.1.29 o 152.1. Entre d'altres coses, a causa de les característiques especials de les competències financeres. El finançament és la faceta instrumental de l'organització institucional, raó per la qual no es pot entendre com una competència *stricto sensu*, sinó com una exigència prèvia o paral·lela a la mateixa organització autònoma. La LOFCA no condiona l'existència de les competències financeres autonòmiques, però és una norma de *delimitació* de les competències esmentades.

Encara més, es pot afirmar que la CE preveu que l'Estat pugui efectuar facultativament una delimitació competencial mitjançant llei orgànica, que actualment és la LOFCA. Però aquesta opcionalitat permet defensar que les normes estatutàries relatives al sistema financer autonòmic es podrien aplicar fins i tot si no existís la llei orgànica que preveu l'art. 157.3 de la CE, perquè el finançament derivarà del seu àmbit competencial propi. Així ho diu el TC, en la Sentència 192/2000, de 13 de juliol, quan afirma que aquesta llei orgànica «*cumple de este modo una función delimitadora de las competencias financieras estatales y autonómicas previstas en el art. 157 CE*» (FJ 4). Però en la mesura que aquesta norma existeix, i mentre l'Estat no la modifiqui, s'hi han d'ajustar els estatuts. Per tant, la vinculació dels estatuts amb la Constitució ho és amb tot el bloc de constitucionalitat i, en especial, amb la LOFCA que, com a norma dictada a l'empara de l'art. 157.3 de la Norma fonamental, deriva directament de la Constitució.

II. El nou finançament autonòmic de Catalunya inclòs en l'Estatut

Com hem dit, la regulació del nou finançament autonòmic català s'inclou en la Proposició de nou Estatut, norma institucional bàsica de la Comunitat Autònoma catalana en els termes de l'art. 147.1 de la CE, i pretén modificar un sistema de finançament que no apareix predeterminat per la Norma fonamental (STC 192/2000, de 13 de juliol, FJ 4), per la qual cosa en el marc de la Constitució caben multitud de fórmules de finançament, amb l'únic límit del respecte a la distribució competencial del poder financer i tributari que duu a terme la Norma fonamental. Entre les competències de l'Estat destacaríem l'exclusiva en *hisenda general* –article 149.1.14 de la

³ Hesse, K., *A força normativa da Constituição*, op. cit., p. 23.

Constitució–, interpretada per un sector de la doctrina com un nucli normatiu atribuït a l'Estat, com «el conjunt de principis i d'institucions que han de planejar per damunt de tot l'aparell financer amb eficàcia sobre tot el territori de la Nació»⁴ o, el que és el mateix, com aquelles qüestions en què l'Estat hauria de proveir un «mínim comú denominador normatiu» i, especialment, «les institucions comunes a les diferents hisendes» STC 233/1999, de 13 de desembre).⁵ Portarem a col·lació aquesta competència més endavant, quan s'analitzin els preceptes del títol VI de la Proposició de llei de reforma de l'Estatut.

A més, el poder fiscal de l'Estat el delimiten la Constitució i el bloc de constitucionalitat, en especial la LOFCA, dictada a partir de la previsió de l'art. 157.3 de la Constitució. Una modificació del finançament per la via de la reforma dels estatuts ha de tenir en compte aquesta circumstància. La LOFCA, com el TC ha dit en múltiples sentències⁶ (i com recorda el Dictamen del Consell Consultiu), habilita una intervenció unilateral de l'Estat en el sistema financer, i la seva funció és dissenyar un sistema de finançament dotat de coherència interna, «[...] orillando así la dificultad de que ese sistema quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía» (Sentència 68/1996, de 18 d'abril, FJ 9).

Per tant, els estatuts d'autonomia no poden excloure ni desconèixer aquesta llei orgànica. Els estatuts i la llei dictada a l'empara de l'art. 157.3 són dues normes sotmeses a reserva de llei orgànica, però si aquesta equiparació jeràrquica no permet afirmar sens cap mena de dubte que els estatuts poden modificar o derogar lleis orgàniques anteriors és perquè l'element d'articulació d'ambdós tipus de normes és la competència, i no la jerarquia. Això ha permès al TC afirmar que la reserva de llei orgànica que preveu l'art. 157.3 té com a finalitat «permitir que una Ley Orgánica –la actual LOFCA– pudiese insertarse en el bloque de la constitucionalidad delimitador del concreto alcance de las competencias autonómicas en materia financiera» (Sentència 68/1996, de 18 d'abril, FJ 9). I el futur Estatut de Catalunya formarà part del *bloc de constitucionalitat* de manera semblant a la llei orgànica dictada d'acord amb l'art. 157.3 de la CE, que tindrà un rang jeràrquic idèntic al futur Estatut, si aquest s'arriba a aprovar com a llei orgànica.

III. El contingut del títol VI de la Proposició de llei de reforma de l'Estatut

III.1. Principis

La proposta de reforma de l'Estatut de Autonomia de Catalunya inclou en el títol VI un capítol I dedicat al finançament de la Generalitat, amb un article 202 referit als principis.

En realitat, als principis només es dedica el paràgraf 2, segons el qual «el finançament de la Generalitat es regeix pels principis d'autonomia financera, coordinació, solidaritat i transparència en les relacions fiscals i financeres entre les administracions públiques, i també pels principis de suficiència de recursos, responsabilitat fiscal, equitat i lleialtat institucional entre les esmentades administracions». Es tracta d'un precepte que no conté grans innovacions, en la mesura que recull els principis inclosos en l'art. 156 de la Constitució que constitueixen el tríode del finançament autonòmic: autonomia financera, coordinació i solidaritat; tots tres desplegats àmpliament per la jurisprudència del TC. A això s'afegeix la menció de la «transparència en les relacions fiscals i financeres entre les administracions públiques», que difícilment pot ser catalogat com un principi, i el de *lleialtat institucional*, que recorda el *Bundestreue* de la doctrina constitucional alemanya.⁷ Aquest principi és una

⁴ Sainz de Bujanda, F., «Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria* (CT), núm. 62, 1992, p. 107-108.

⁵ Soler Roch, M. T., «Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda», CT, núm. 59, 1989, p. 117.

⁶ Entre d'altres, sentències 179/1987, de 12 de novembre, FJ 2; 181/1988 de 13 d'octubre, FJ 7; 183/1988, de 13 d'octubre, FJ 3; 250/1988, de 20 de desembre, FJ 1; 150/1990, de 4 d'octubre, FJ 3; 68/1996, de 18 d'abril, FJ 9; 192/2000, de 13 de juliol, FJ 4.

⁷ Es tracta d'un autèntic «principi constitucional no escrit», els orígens del qual remunten a la Constitució del Reich de 1871, i que es fonamenta en la idea de «fidelitat contractual al pacte federal». Segons la jurisprudència constant del *Bundesverfassungsgericht*, el

expressió de la *bona fe* aplicada a l'àmbit del dret públic i té una expressió d'«equilibri» d'interessos entre l'Estat i els altres ens territorials, i d'exigència que cada ens tingui en compte l'interès de la resta en l'exercici de les seves competències.⁸ En la Proposició de reforma de l'Estatut té una elogiada traducció pràctica; l'article 213 invoca aquest principi per exigir de l'Estat la garantia de la suficiència de recursos «en els supòsits en què les disposicions generals aprovades per l'Estat impliquin un increment de les necessitats de despesa o un increment de la capacitat fiscal de la Generalitat».

Amb tot, més discutibles des de la perspectiva constitucional resulten els dos apartats d'aquest article 202. Així, l'art. 202.1 assenyalava que «en el marc del que estableix la Constitució, les relacions d'ordre tributari i financer entre l'Estat i la Generalitat es regulen per aquest Estatut». I l'art. 202.3 disposa que «el desenvolupament d'aquest títol correspon a la Comissió Mixta d'Afers Econòmics i Fiscals Estat-Generalitat», d'acord amb el principi de bilateralitat. A la *bilateralitat* fa referència l'article 3.1 de la Proposició de reforma de l'Estatut, quan diu que les relacions de la Generalitat amb l'Estat es regeixen pels principis d'autonomia, pel principi de plurinacionalitat de l'Estat i pel principi de bilateralitat, «sense excloure l'ús de mecanismes de participació multilateral».

En l'aspecte financer, la bilateralitat esmentada en la Proposició de reforma de l'Estatut s'expressaria bàsicament en la condició de llei pactada dels estatuts d'autonomia. Al contrari, la Proposició refereix la bilateralitat al «desenvolupament» del títol V o, el que és el mateix, instaura de manera permanent i més enllà de l'aprovació o la reforma pactada de l'Estatut una fórmula de pacte polític en allò que és el disseny de la normativa financera i la seva aplicació efectiva, a través de la creació de la Comissió Mixta d'Afers Econòmics i fiscals Estat-Generalitat (art. 214). L'existència de comissions d'aquesta mena no hauria de plantejar gaires problemes (de fet, ja existeix la Comissió Mixta de Valoracions Estat-Generalitat), però la creació d'aquesta Comissió Mixta només es pot entendre si interpretem l'article 202.3, que li atribueix el desplegament del títol V, conjuntament amb l'article 202.1, que assenyalava que «les relacions d'ordre tributari i financer entre l'Estat i la Generalitat es regulen per aquest Estatut», en el marc del que estableix la Constitució. En suma, l'Estatut té vocació de ser la norma que reguli el finançament català «en el marc de la Constitució», i el seu desplegament i aplicació correspondrà a la Comissió Mixta que regularà «les relacions d'ordre tributari i financer entre l'Estat i la Generalitat». En això consisteix la «bilateralitat» a què fa referència la Proposició de reforma de l'Estatut.

Però, malgrat que s'invoqui el marc constitucional, al nostre parer aquesta manera d'entendre la «bilateralitat» no és compatible amb la Constitució.

No ho és, en primer lloc, perquè passa per proclamar que l'única norma que regeix el finançament català és el mateix Estatut. És cert que l'Estatut és la norma idònia per dotar de contingut l'autonomia financera catalana, per la qual cosa l'absència de referència a la llei orgànica que preveu l'art. 157.3 no tindria més importància, pel que ja s'ha dit. I a més perquè allò determinant seria el contingut de les disposicions financeres estatutàries i si aquestes citen o no la LOFCA o la nova llei orgànica que l'Estat pugui dictar. El problema és de més profunditat. I és que, com diu molt bé el Dictamen 269 del Consell Consultiu, la llei orgànica que preveu l'art. 157.3 no atribueix competències, però les delimita, a partir de la configuració d'un sistema de finançament. Per això, el model que defineixi un estatut d'autonomia, com diu el Dictamen, «ha de poder ser generalitzable», és a dir, susceptible de ser integrat en el model que estableixi finalment la llei orgànica aprovada per l'Estat.

Aquesta «reconducció a la unitat» és fruit, senzillament, dels dos grans principis que la CE configura com a *contrapesos* de l'autonomia financera de les nacionalitats i les regions: la solidaritat i la coordinació. Podem dir que l'existència d'un *sistema de finançament* que delimiti les competències autonòmiques, que l'Estat ha de fixar a través de la llei orgànica que preveu l'article 157.3, es justifica per la necessitat de preservar la vigència de la coordinació i la solidaritat, aspectes que correspon garantir a l'Estat.

Amb tot, seria possible afirmar que la menció exclusiva de l'Estatut com a font reguladora de les competències financeres catalanes no impediria que l'Estat exercís les seves funcions de garantia de la

principi garanteix l'eficàcia de l'acció pública i l'equilibri entre els interessos estatals i regionals; *vid.* Woelk, J., «Conflitto e cooperazione. Principii costituzionale a confronto», *Accademia*, núm. 19, 1999, p. 3.

⁸ Albertí Rovira, E., *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, CEC, Madrid, 1988, p. 245.

coordinació i la solidaritat i que l'Estatut faculta aquesta possibilitat quan preveu en els articles 207 i 208 l'aportació catalana a la hisenda de l'Estat i a les despeses de l'Estat i, en l'article 209, l'aportació a la solidaritat i els mecanismes d'anivellament. És aquí on s'ha de valorar la referència a les relacions d'ordre tributari i financer entre l'Estat i la Generalitat, com a objecte de regulació exclusiva per l'Estatut, i al sentit que es dona a la «bilateralitat» que presidiria aquestes relacions.

Segons el nostre parer, quan la Proposició de reforma de l'Estatut es refereix a les «relacions» està fent esment del que podríem anomenar «aspecte jurídic» de les denominades *balances fiscals*. El concepte de balança fiscal es defineix en el Document elaborat pel Grup de Treball per a l'Actualització de la Balança Fiscal de Catalunya, designat per la part catalana de la Comissió Mixta de Valoracions Estat-Generalitat.⁹ La balança fiscal és l'instrument tècnic que recull els fluxos fiscals entre regions, originats per l'acció del sector públic central, *en la mesura que els impostos i les despeses públics es distribueixen territorialment*. Així, el saldo de la balança fiscal en una regió s'obté com la diferència entre els beneficis o pagaments derivats de la despesa que el sector públic central realitza en aquesta regió i el volum d'ingressos detrets d'aquesta regió per finançar el conjunt de la despesa pública.¹⁰

La balança fiscal (al marge de les discrepàncies metodològiques pel que fa al seu càlcul, diferenciant entre l'anomenat «enfocament del flux monetari» i el del «flux del benefici»)¹¹ no passaria de ser una dada estadística per mesurar la territorialització de la despesa pública i l'esforç fiscal dels contribuents del territori si no fos perquè es pretén dotar de rellevància jurídica la relació d'intercanvi en què aquest fet recolza. El concepte econòmic de balança fiscal parteix de l'existència d'aportacions de l'Estat a Catalunya o d'inversions reals al territori català i de les «aportacions» correlatives de Catalunya a l'Estat o, com diu el Document del Grup de Treball per a l'Actualització de la Balança Fiscal de Catalunya, «ingressos detrets» de Catalunya per finançar el conjunt de la despesa pública. El concepte *balança fiscal* aplicat al finançament autonòmic parteix no solament de l'existència de transferències de l'Estat a favor de la Comunitat Autònoma de Catalunya, transferències que sí que existeixen i que el TC ha destacat com a element fonamental en la garantia de la solidaritat financera – Sentència 68/1996, de 18 d'abril (FJ 10)–, sinó que pressuposa «aportacions» de Catalunya, o «ingressos detrets» de Catalunya.

El marc teòric que permet parlar d'aquestes *aportacions* o *ingressos detrets* és la *bilateralitat* del sistema de finançament que propugna la Proposició de reforma de l'Estatut. Les suposades aportacions catalanes o els ingressos detrets de Catalunya no serien altra cosa que la participació de l'Estat en els seus tributs, és a dir, en la part no cedida d'aquests, que en l'actualitat assoleix el 33 % en l'IRPF i, sense cessió de competències normatives, el 35 % en l'IVA i el 40 % en els impostos especials sobre l'alcohol, el tabac i els hidrocarburs. Tot i això, és evident que, quan es tracta d'impostos estatals, els qui participen en la seva recaptació són les comunitats autònomes de règim comú i no l'Estat. Les balances fiscals i les relacions d'ordre tributari i financer entre l'Estat i la Generalitat recolzen, doncs, en una consideració prèvia que posteriorment esmentarà la Proposició de reforma de l'Estatut: l'atribució de tots els impostos vigents a Catalunya a la Generalitat. I no és perquè creguem, com algú ha dit, que hi ha impostos que han de ser estatals «per naturalesa», però les referències a l'aplicació exclusiva de l'Estatut a l'hora de regular el finançament català, al costat del règim bilateral i de la referència a les relacions d'ordre tributari i financer entre l'Estat i la Generalitat, impliquen

⁹ «La Balança Fiscal de Catalunya amb l'Administració Central», 31 de gener de 2005, http://www.gencat.net/economia/progecon/financament/balanza_fiscal_cast.pdf.

¹⁰ El Document afegeix: «la balança fiscal recull aquests fluxos. Quan en una regió els recursos detrets superen als recursos que afluïxen o beneficien als seus ciutadans, el signe del saldo dels fluxos fiscals originats a aquesta regió pel govern central és negatiu, és a dir, existeix una sortida neta de recursos fiscals. Pel contrari, quan el volum d'ingressos aportats per una regió al sector públic central és inferior als beneficis o pagaments que rep, existeix una entrada neta de recursos i, per tant, el saldo dels fluxos fiscals és positiu».

¹¹ Vegeu un resum d'aquests problemes a Espasa, M., «Problemas metodológicos y de fuentes estadísticas en la elaboración de una balanza fiscal», Metodología per a l'elaboració de les balances fiscals de les comunitats autònomes, *Documentos del Consejo Económico y Social*, Madrid, 2002, p. 88 a 90. La balança fiscal correspon al registre de les relacions financeres existents al llarg d'un cert període de temps entre l'Administració regional objecte d'interès i els nivells superiors de l'Administració pública. El saldo d'aquesta balança es calcula com la diferència de la despesa pública realitzada a la regió i el total d'impostos i altres pagaments coactius abonats pels qui resideixen en aquesta comunitat.

excloure l'aplicació de la llei orgànica que pugui adoptar l'Estat per reconduir l'esquema català de finançament a la *unitat del sistema*.

Només en la unitat del sistema regulat a partir de la llei orgànica que preveu l'art. 157.3 de la CE es poden aconseguir els objectius de solidaritat. I això requereix un escenari de finançament autonòmic multilateral perquè, avancem-ho, la solidaritat té una dimensió de foment de l'equilibri econòmic entre les diverses parts del territori espanyol i d'anivellament en la prestació de serveis essencials i això fa que «no es pugui al·legar, en possibles controvèrsies, la necessitat o l'excepció de reciprocitat, per negar-se a complir les exigències que la solidaritat disposa a les comunitats autònomes».¹² Al contrari, la bilateralitat impedeix la integració del finançament català en el sistema que l'Estat pot regular a partir de la seva competència per adoptar la llei orgànica a què fa referència l'art. 157.3 de la CE. Integració que, com va dir el Consell Consultiu, és el que permet verificar si un model de finançament definit en un estatut d'autonomia resulta «generalitzable» i, per tant, si pot ser reconduït a la unitat d'un sistema coordinat en què es garanteixi la solidaritat.

No es tracta de qüestionar si l'Estatut pot definir unes competències financeres. Pot fer-ho i fins i tot pot impulsar una modificació de la LOFCA vigent, per atènyer una nova llei orgànica que redefeixi el «sistema de finançament». El que difícilment es pot admetre és l'exclusió d'aquest finançament de l'esquema que pugui definir l'Estat. Fer-ho així suposa també, al nostre parer, una vulneració de l'article 157.2 de la CE, segons el qual «el sistema d'ingressos de les comunitats autònomes [...] s'ha d'establir de manera que no pugui implicar privilegis econòmics o socials ni suposar l'existència de barreres fiscals al territori espanyol».¹³ Com assenyala l'informe del Cercle d'Empresaris «El finançament de les Comunitats Autònomes», de 29 de setembre de 2005, «remetre el debat a la qüestió de les balances fiscals és acceptar la cessió íntegra a les CA de les competències fiscals de l'Estat», almenys les competències tributàries en territori català. Això seria inconstitucional per vulneració dels apartats 2 i 3 de l'article 157. I, a més, això posa de manifest un «esperit confederal», que és el que hi ha darrere de les anomenades *aportacions catalanes* a la hisenda de l'Estat. I és que, com recorda amb tota claredat Sevilla Segura, «allò normal, a diferència del que succeeix en els estats federals, és que la confederació no tingui capacitat per establir impostos i, per tant, que les seves despeses es financin mitjançant aportacions dels estats membres [...]».¹⁴

III.2. Preferència de l'Estatut en cas de conflicte

L'art. 202 de la Proposició de reforma de l'Estatut no només fa referència a l'aplicació de l'Estatut com a norma reguladora de les finances de Catalunya en el marc d'una bilateralitat que exclou la idea d'un sistema que regularia l'Estat a través de la llei orgànica que preveu l'art. 157.3 de la CE. A més, també disposa en l'apartat 4 que, «en aplicació dels principis de proximitat i de subsidiarietat, el que estableix aquest Estatut és aplicable de manera preferent en cas de conflicte normatiu amb la legislació de l'Estat».

En primer lloc, la Proposició de reforma de l'Estatut invoca el principi de subsidiarietat en el seu àmbit jurídicopolític, on intervé com un principi característic dels estats d'estructura federal. En els models federals, el principi de subsidiarietat desenvolupa una funció de distribució de competències i, sobretot, és un principi que permet, en l'àmbit de les competències compartides, «l'actualització d'una competència potencial de la Federació quan la seva intervenció apareix com més eficaç que la dels estats federats».¹⁵ La invocació del principi de subsidiarietat ens remet, per tant, al caràcter compartit de la competència sobre la qual el principi actua i a l'atribució d'una competència que es considera que ja es té de manera «potencial», per raons d'eficàcia.

¹² Falcón y Tella, R., *La compensación financiera interterritorial*, Congrés dels Diputats, Monografies, Madrid, 1986, p. 141.

¹³ Precepte que, segons el parer de Falcón y Tella, R., constitueix un límit a les competències financeres de les comunitats autònomes que «juga més enllà de la distribució de competències, ja que actua de manera afegida a la idea de Constitució material»; *La compensación financiera interterritorial*, op. cit., p. 75.

¹⁴ Sevilla Segura, J. V., *Política y Técnicas Tributarias*, Manuals de l'Escola d'hisenda Pública, IEF, Madrid, 2004, p. 220.

¹⁵ Fraga Iribarne, M., *El principio de subsidiariedad en la Unión Europea*, Fundació Galícia-Europa, Santiago, 1997, p. 35.

I el principi s'invoca per atribuir preferència al contingut de l'Estatut «en cas de conflicte normatiu amb la legislació de l'Estat». Aquests conflictes (més aviat conflictes entre *blocs normatius*) s'han de resoldre, com afirma el TC, «*de acuerdo con los criterios de reparto competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas previstos en la CE*» (Sentència 237/2000, de 16 d'octubre), per la qual cosa els conflictes normatius entre l'Estat i les comunitats autònomes seran, normalment, conflictes de competències.

El conflicte de competències s'ha de diferenciar del conflicte sobre el simple exercici de la competència. El primer d'ells es dona quan un ens territorial, en aquest cas l'Estat o la Generalitat catalana, entenen que una disposició, una resolució o un acte emanats d'un altre ens no respecta l'ordre de competències establert per la Constitució, els estatuts d'autonomia o les lleis orgàniques corresponents i, en el cas de les comunitats autònomes, a més, que aquella disposició, resolució o acte afecta el seu àmbit d'autonomia, «*condicionando o configurando de forma que juzga inadecuada las competencias que en virtud de esa autonomía ostenta*» (Sentència 11/1984, de 2 de febrer, FJ 2).¹⁶

Com ja va dir al seu moment la Sentència del TC 110/1983, de 29 de novembre, en el FJ 2, aquests conflictes positius de competència, que suposen l'existència d'una controvèrsia entre l'Estat i una comunitat autònoma relativa a l'ordre de competències establert en la Constitució, en els estatuts d'autonomia o en les lleis corresponents, son autèntics conflictes normatius que s'han de resoldre d'acord amb criteris competencials. No es tractarà simplement de posar fi a un conflicte, sinó de determinar «*qué norma prevalece en función de la titularidad competencial de las respectivas Administraciones*» (Sentència 88/1989, d'11 de maig, FJ 2). I que s'han de resoldre, com indiquen els articles 62 i 63.1 de la Llei orgànica del Tribunal Constitucional (LOTIC), davant el TC a iniciativa del Govern central o de l'òrgan executiu superior d'una comunitat autònoma. Enfront d'aquests, els conflictes sobre l'exercici de la competència no qüestionen la titularitat, sinó l'ús o el «*vicio de ejercicio*» (STS de 28 de juliol de 1999).¹⁷

En suma, els «conflictes normatius amb la legislació de l'Estat» a què fa referència l'article 202.4 de la Proposició de reforma de l'Estatut català requereixen, en primer lloc, que es determini la legitimitat o il·legitimitat constitucional de la disposició o la resolució concreta de què es tracti, cosa que comportarà interpretar i fixar l'ordre competencial i la determinació de quines competències pertanyen a quins subjectes, des de la perspectiva de la Constitució, els estatuts d'autonomia o les lleis orgàniques corresponents, en aquest cas la llei orgànica dictada a l'empara de l'article 157.3 de la CE.

Aquesta previsió de la Proposició de reforma de l'Estatut implica que els conflictes normatius en matèria financera entre la normativa de l'Estat i la dictada per la Comunitat Autònoma catalana es resoldran, exclusivament, aplicant les disposicions previstes en l'Estatut. Això planteja aspectes força discutibles des de la perspectiva constitucional.

En efecte, aquesta primàcia estatutària es fa invocant el principi de subsidiarietat, conjuntament amb el de *proximitat*. Tenint en compte la funció jurídicopolítica del principi de subsidiarietat –cosa que, per exemple, va justificar-ne la incorporació a l'ordenament jurídic comunitari europeu, a través de l'art. 130 R.4 de l'Acta Única Europea–, això comporta l'atribució d'una competència per la via de l'Estatut o, almenys, la conversió de tot el finançament en «competència compartida», de manera que se n'exclou l'aplicació en la resolució de conflictes normatius, no solament de la Constitució, sinó també de la llei orgànica dictada per l'Estat a l'empara de l'art. 157.3 de la CE. I ja hem indicat que aquesta llei orgànica no pot ser ignorada ni exclosa, entre d'altres motius perquè li correspon la reconducció de les competències financeres que contenen els estatuts a la «unitat d'un sistema», indispensable per garantir la vigència de la coordinació i la solidaritat. La qual cosa suposa, al nostre judici, la inconstitucionalitat d'aquest art. 202.4.

¹⁶ Sense que sigui indispensable, com diu aquesta mateixa Sentència 11/1984, en el FJ 2, «*que el ente que plantea el conflicto recabe para sí la competencia ejercida por otro*». Per la seva banda, la Sentència 110/1983, de 29 de novembre, FJ 1, destaca dos aspectes diferents en el conflicte de competència: en primer lloc, a través dels conflictes es pretén, d'una banda, l'anul·lació de la disposició, la resolució o l'acte que s'estimen viciats d'incompetència i, de l'altra, una declaració sobre l'existència o no de la competència utilitzada per produir-los i, eventualment, sobre la titularitat d'aquesta competència.

¹⁷ RJ 1999.6620.

Allò qüestionable d'aquesta previsió que conté la Proposició de reforma de l'Estatut és que pretén *resoldre anticipadament* els conflictes que es puguin donar entre la normativa estatal i l'autonòmica en matèria de finançament, determinant la prevalença de l'Estatut. Això condueix a l'exclusió de les altres normes que, segons la doctrina del TC, s'han de ponderar per tal de resoldre adequadament els conflictes competencials. Implica no solament ignorar la Constitució i la llei orgànica que preveu l'art. 157.3, actualment la LOFCA, sinó imposar aquesta primacia de l'ordre estatutari al mateix TC, que, d'acord amb l'art. 161.1.c de la CE i el títol IV i, concretament, amb l'article 59 de la LOTC, té atribuïda la funció de resoldre els conflictes competencials que puguin sorgir entre l'Estat i una o més comunitats autònomes.

Al nostre parer, aquesta preferència de les disposicions estatutàries en cas de conflicte vulnera l'art. 157.3 de la CE, quan exclou l'aplicació de la llei orgànica que preveu aquest precepte i que és l'instrument que delimita competències, alhora que dóna sentit a la idea de «sistema de finançament autonòmic», a banda d'imposar un criteri de resolució de conflictes que menyscaba la funció que té atribuïda el TC en l'art. 161.1.c de la CE i el títol IV i, concretament, en l'article 59 de la LOTC.

Però, a més, la preferència assoleix la seva dimensió veritable si s'interpreta conjuntament amb algunes disposicions que tractarem immediatament, com ara la referència que conté l'article 203.3.b de la Proposició de reforma de l'Estatut, que converteix tots els tributs estatals «suportats» a Catalunya en «tributs [...] cedits d'acord amb el que disposa aquest Estatut». En aquest precepte s'està configurant l'Estatut com a norma d'atribució d'impostos a la Generalitat, de manera que les competències sobre els impostos cedits (i, pel que es veu, també els que actualment no són cedits però que se *suporten* a Catalunya) es convertiren en competències pròpies i originàries de Catalunya. Això comportarà que, com a conseqüència de la jurisprudència del TC sobre el particular, ni tan sols no serà possible l'aplicació supletòria de la normativa de l'Estat.

En efecte, el TC, en les sentències 147/1991, de 4 de juliol, 118/1996, de 27 de juny, i 61/1997, de 20 de març, ha afirmat que en «matèria compartida» no és possible que l'Estat dicti normes amb vocació de «supletorietat», ja que la clàusula de supletorietat de l'art. 149.3 de la CE no seria un títol competencial autònom. Això comportava el risc que aventurava el magistrat Jiménez de Parga en el vot dissident a la Sentència 118/1996, de 27 de juny, del fet que les comunitats autònomes poguessin, en matèries compartides, neutralitzar la competència estatal a través del no exercici de les seves pròpies competències. És evident que des del moment en què les competències sobre impostos cedits deixin de ser objecte d'atribució extraestatutària i la norma d'atribució de l'impost cedit passi a ser l'Estatut d'autonomia, l'Estat no podrà, com succeeix actualment, preveure l'aplicació supletòria de les seves disposicions en cas que la Generalitat no dictés normes específiques en matèries regulades per lleis de l'Estat. La invocació de la regla de la subsidiarietat tindria a més aquest efecte, tot i que sobre aquesta qüestió tornarem immediatament.

IV. Competències financeres i recursos de la Generalitat de Catalunya

Els articles 204 i 205 de la Proposició de reforma de l'Estatut fan referència a les competències financeres i als recursos econòmics amb què comptarà Catalunya.

L'art. 204 es refereix a les «competències financeres», és a dir, al poder financer que s'atribueix a la Generalitat, sobre la base del que assenyala l'apartat 1: «la Generalitat té capacitat per a determinar el volum i la composició dels seus ingressos en l'àmbit de les seves competències financeres, i també per a fixar l'afectació dels seus recursos a les finalitats de despesa que decideixi lliurement». Aquest primer apartat no és altra cosa que la proclamació del contingut de l'autonomia financera a què es refereix l'art. 202.2, autonomia financera a què fa referència també l'art. 203.1, quan proclama que la Generalitat disposa d'unes «finances autònomes i dels recursos financers suficients». Aquesta suficiència l'ha de valorar la Comunitat Autònoma a través de la determinació del nivell d'ingressos disponibles. Només així una comunitat autònoma pot actuar en la graduació i la intensitat dels seus objectius mitjançant la despesa. Com assenyala Perulles, «l'autonomia financera es manifesta en la possibilitat de la lliure aplicació dels recursos, però per a això ha d'existir un sistema d'ingressos

que garanteixi de manera suficient la lliure elecció dels objectius».¹⁸ Només així podem parlar d'autèntica autonomia financera, cosa que justifica plenament la redacció de l'art. 203.2 de la Proposició de reforma de l'Estatut, que es refereix a l'autonomia de despesa de la Generalitat per aplicar lliurement els seus recursos.

I aquesta capacitat per determinar el nivell d'ingressos es tradueix en l'existència d'una llista de recursos de la Generalitat, que recull l'art. 203. Convé recordar que els recursos de les comunitats autònomes s'esmenten expressament en l'art. 157.1 de la CE, i que també l'art. 4 de la LOFCA inclou una llista de recursos. La relació de mitjans econòmics que preveu l'art. 203 de la Proposició de reforma de l'Estatut recull bàsicament els recursos previstos en el bloc de constitucionalitat: tributs propis de la Generalitat, recàrrecs sobre tributs de l'Estat (la CE es refereix a recàrrecs sobre impostos), ingressos de dret privat, provinents del patrimoni, d'operacions de crèdit i procedents de multes i sancions. Tanmateix, enfront de la referència que contenen els art. 157.1 de la CE i 4 de la LOFCA als tributs cedits «total o parcialment per l'Estat», l'Estatut redefineix la potestat tributària de la Generalitat, ja que la basa, a part dels tributs propis, en la consideració com a «cedits» de tots els tributs estatals *suportats* a Catalunya.

N'és una conseqüència que l'art. 203 no esmenti, entre els recursos de la Generalitat, les «participacions en els ingressos de l'Estat», sinó que es limita a fer referència als «ingressos procedents del Fons de compensació interterritorial i d'altres assignacions establertes per la Constitució, si escau». Això és fruit del fet que el model dissenyat no concep que Catalunya participi d'ingressos estatals sinó que, al contrari, preveu en els articles 207 i 208 l'aportació catalana a la hisenda de l'Estat i a les despeses de l'Estat.

IV.1. El poder tributari de la Generalitat

En el nostre ordre constitucional, el precepte clau per a l'ordenació i la distribució del poder tributari entre els diferents nivells territorials de la hisenda pública és l'art. 133 de la CE, que en el número 1 assenyalava que la potestat originària per establir tributs correspon exclusivament a l'Estat, mitjançant llei, i en el número 2 facultava les comunitats autònomes només a «establir i exigir tributs d'acord amb la Constitució i les lleis», entre les quals hi ha d'haver la llei orgànica dictada a l'empara de l'art. 157.3, però també els estatuts d'autonomia, que poden ordenar el poder tributari propi de les comunitats autònomes.

El reconeixement d'un *poder tributari propi*, previst en els articles 153.2 de la CE i 6 de la LOFCA com a característica del sistema de finançament de les comunitats autònomes, ha estat destacat pel TC com a tret distintiu de l'autonomia financera (Sentència 49/1995, de 16 de febrer, FJ 4). El poder tributari ha d'incloure, en paraules de Micheli, «[...] l'acció legislativa quan s'adreça a l'establiment de normes tributàries i l'acció administrativa dirigida a aplicar aquestes normes»,¹⁹ a la qual cosa caldria afegir el que en la doctrina alemanya s'anomena «sobirania sobre les sumes recaptades» –*Ertragshoheit* a què es refereix l'article 106 de la Llei fonamental de Bonn– o, en paraules de Ramallo Massanet, «potestat sobre el rendiment»,²⁰ és a dir, disponibilitat sobre els ingressos fruit de les categories tributàries creades i aplicades per la comunitat autònoma.

A aquestes facultats, inherents al poder tributari d'un ens polític autònom, es refereixen els altres apartats de l'art. 204 de la Proposició de reforma de l'Estatut. I, en primer lloc, l'apartat segon esmenta el poder normatiu tributari de Catalunya, quan disposa que «la Generalitat té capacitat normativa i responsabilitat fiscal sobre tots i cadascun dels impostos estatals suportats a Catalunya, en el marc de les competències de l'Estat i de la Unió Europea». Per la seva banda, l'apartat quatre de l'art. 204 diu que «corresponen a la Generalitat la gestió, la recaptació, la liquidació i la inspecció de tots els tributs estatals suportats a Catalunya».

¹⁸ Perulles Moreno, J. M., «La financiación de las Comunidades Autónomas», ponència presentada en «Informe sobre las Autonomías», Barcelona, 1989, p. 2; Martín Queralt, J., «El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: notas críticas», *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 11, Generalitat Valenciana, València, 1990, p. 35.

¹⁹ Micheli, G. A., *Corso di Diritto Tributario*, UTET, Torí, 7a edició, 1984, p. 106.

²⁰ Ramallo Massanet, J., «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno», *Civitas, REDF*, núm. 60, 1988, p. 501.

Per tant, ens hem de plantejar la constitucionalitat del poder tributari de la Generalitat que dissenya la Proposició de reforma de l'Estatut.

IV.1.1. Impostos propis

En primer lloc, el poder normatiu es projecta en la possibilitat de crear tributs propis i recàrrecs sobre tributs estatals. Tot i que l'art. 203 de la Proposició de reforma de l'Estatut no es pronuncia en aquest sentit, cal entendre que aquesta menció a la capacitat de regular aquests tributs propis (els recàrrecs tenen aquesta naturalesa)²¹ està vinculada a la Constitució i delimitada pel contingut de la LOFCA.

Per al cas dels tributs propis i, sobretot, dels impostos, el TC ha interpretat la CE i la LOFCA en el sentit que les «desigualtats territorials» causades per la possible creació d'aquestes figures tributàries són admissibles, ja que això és una conseqüència de l'exercici de l'autonomia i la igualtat només entraria en contradicció amb l'autonomia, si s'interpretés com a *uniformitat* (Sentència 150/1990, de 4 d'octubre, FJ 7).²² No obstant això, la Comunitat Autònoma catalana haurà de respectar el *principi de separació de sistemes tributaris*, i no podrà crear tributs sobre fets imposables que ja estiguin gravats per l'Estat (art. 6.2 LOFCA),²³ entenent que el que s'exclou és la possibilitat de Catalunya de reproduir els fets imposables ja existents en el sistema tributari estatal (doctrina consolidada pel TC en les sentències 37/1987, de 26 de març, 186/1993, de 7 de juny, i 14/1998, de 22 de gener, malgrat algun pronunciament discrepant –Sentència 49/1995, de 16 de febrer). La imposició pròpia de la Comunitat Autònoma de Catalunya haurà de respectar també les exigències del principi de territorialitat, ja que l'art. 157.2 de la CE prohibeix adoptar mesures tributàries sobre béns situats fora del territori²⁴ i la *no interferència econòmica*, mentre que els tributs propis no podran representar un «obstacle per a la lliure circulació de mercaderies o serveis», a banda dels límits que conté l'art. 9.c de la LOFCA, quan fa esment de la prohibició que els impostos propis afectin la «ubicació d'empreses», que el TC ha relacionat amb les exigències de solidaritat, i exclou la creació de règims fiscals que per la seva capacitat de deslocalitzar es tradueixin en mesures adreçades immediatament a assegurar a una part del territori beneficis o avantatges a expenses d'un altre (Sentència 69/1990, de 5 d'abril). Els tributs propis tampoc no podran afectar, de manera efectiva, la lliure elecció de residència, que no resultaria vulnerada per la simple existència de diferències de tributació²⁵ (Sentència 8/1986, de 21 de gener –FJ 3– i Interlocutòria 182/1986, de 26 de febrer –FJ 1) ni comportar «càrregues traslladables a altres comunitats».²⁶

Pel que fa al supòsit dels recàrrecs, les possibilitats d'adoptar-los ja han estat àmpliament interpretades per les sentències 19/1987, de 17 de febrer, i 150/1990, de 4 de desembre. En aquesta darrera, el TC rebutja «[...]

²¹ Segons la nostra manera de veure-ho, i seguint en això un sector important de la doctrina, aquests recàrrecs, amb les peculiaritats que hom vulgui, tenen la condició d'impostos propis de les comunitats autònomes. Vegeu García Frías, M. A., *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Universitat de Salamanca, 1994, p. 170; Cors Meyà, X., «Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas», *Civitas, REDF*, núm. 58, 1988, p. 421-422.

²² La vulneració de la igualtat per la norma reguladora d'un impost propi de les comunitats autònomes s'ha d'enjudiciar en relació amb els subjectes residents a la comunitat autònoma. A partir d'aquest enjudiciament s'ha de tenir en compte, per localitzar una violació de la igualtat, l'existència d'una diferència de tractament directa o indirecta entre grups i categories de persones –Sentència 181/2000, de 29 de juny (FJ 10)– i sempre que el terme de la comparació sigui arbitrari o capritxós –sentències 148/1986, de 25 de novembre (FJ 6), 29/1987, de 6 de març (FJ 5), i 1/2001, de 15 de gener (FJ 3).

²³ En aquest sentit, el TC s'ha manifestat assenyalant que la «prohibició de doble imposició» en matèria tributària «*garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible*» –sentències 37/1987, de 26 de març (FJ 14), 149/1991, de 4 de juliol (FJ 5 A), 186/1993, de 7 de juny (FJ 4.c), i 14/1998, de 22 de gener (FJ 11.c).

²⁴ Desplegat extensament per la LOFCA, quan diu, en l'art. 9.a, que «no es podran subjectar elements patrimonials situats, rendiments generats ni despeses realitzades fora del territori de la respectiva Comunitat Autònoma».

²⁵ Així, «*la libertad de residencia implica, como es obvio, la de opción entre los beneficios y perjuicios, derechos, obligaciones y cargas que, materialmente o por decisión de los poderes públicos competentes, correspondan a los residentes en un determinado lugar [...]*» (Sentència 8/1986, de 21 de gener, FJ 3) però sempre sobre la base que el ciutadà ha de comptar amb les diferències de pressió fiscal, sense que això li impedeixi establir-se en una zona del territori de l'Estat o en una altra (Interlocutòria 182/1986, de 26 de febrer, FJ 1).

²⁶ Vegeu sobre això Casado Ollero, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Institut de Desenvolupament Regional, Granada, 1981, p. 21; Jiménez Compaired, I., *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Butlletí Oficial de l'Estat, Madrid, 1994, p. 132.

extender a los recargos autonómicos sobre impuestos estatales el conjunto de principios que el legislador estatal ha previsto en el art. 9 de la LOFCA únicamente en relación con los impuestos propios de las Comunidades Autónomas» (FJ 5).

Per tant, la menció d'aquests tributs en la Proposició de reforma de l'Estatut és perfectament conforme amb el bloc de constitucionalitat. Com ho és la referència de l'art. 204.5, que atribueix a la Generalitat de Catalunya plenes competències normatives sobre els seus tributs propis mitjançant llei del Parlament.

IV.1.2. Tributs estatals suportats a Catalunya

Més dubtes pot suscitar la qualificació com a rendiment de la Comunitat Autònoma catalana «de tots els tributs estatals suportats en Catalunya», que tindrien la consideració de cedit «d'acord amb el que disposa aquest Estatut».

La primera objecció que s'ha d'efectuar és de pura tècnica normativa i es refereix a la utilització d'un concepte de clara arrel econòmica com és la referència als *impuestos suportats* a Catalunya. Per *suportar* un impost cal entendre no només el fet de satisfer el deute tributari a l'Administració que n'és creditora, sinó la situació d'aquell subjecte que, com a efecte del fenomen econòmic de translació de la càrrega, acaba pagant l'impost.²⁷ Partint del fet que tots els impostos són traslladables per la via dels preus, i especialment ho és l'impost sobre societats,²⁸ es podria arribar a entendre que són rendiments de la hisenda catalana fins i tot els impostos suportats per consumidors residents a Catalunya com a conseqüència de la translació per mitjà dels preus d'un impost directe satisfet per un subjecte resident en una altra comunitat (per exemple, la translació via preus a un consumidor resident a Catalunya d'un producte elaborat per una societat resident a Madrid). Aquesta conclusió fa palesa la inconveniència del terme emprat, sobretot quan es podria haver utilitzat una altra expressió més precisa com, per exemple, referir-se als impostos el rendiment dels quals s'hagi produït al territori de Catalunya, que ja es fa servir, per exemple, en l'art. 23.2 i 3 de la LOFCA en fer referència a la legitimitat per promoure un conflicte davant la Junta Arbitral. Però l'ús del terme *impost suportat* no resulta tan estrany si entenem que és un pressupost tècnic de les anomenades *balances fiscals*, i aquestes tenen una traducció en la bilateralitat que presideix el sistema de finançament de la Proposició de reforma de l'Estatut.

Però si la utilització d'aquest terme constitueix una impropietat manifesta, més greu és considerar que tots aquests impostos *suportats* tenen la condició de cedit, d'acord amb el que disposa aquest Estatut.

Convé recordar pel que fa al cas que, sense aprofundir la caracterització i la naturalesa dels impostos ceditos previstos en l'art. 157.1 de la CE i desplegats en els art. 10 i 11 de la LOFCA, el cert és que el TC els ha configurat, sens cap mena de dubte, com a impostos estatals, qüestió que almenys formalment sembla que respecta la proposta de reforma de l'Estatut, que es refereix a «tributs estatals». Però, a més, s'accepta, sobretot a partir d'una certa jurisprudència del TC, que la decisió de configurar un impost com a cedit també és una competència estatal, tal com entén la Sentència 181/1988, de 13 d'octubre, FJ 4, i també ho recorda la Sentència 192/2000, de 13 de juliol (FJ 8).²⁹ Per això s'afirma que l'Estat té capacitat plena per decidir la cessió de determinats tributs a les comunitats autònomes en el marc de les seves possibilitats de regulació de l'exercici de les competències financeres a què es refereix l'article 157.3 de la CE.

Tanmateix, aquesta visió reduccionista, que concep els impostos ceditos exclusivament com a impostos estatals, xoca amb la referència de l'art. 10.2 de la LOFCA, segons el qual la cessió s'ha de fer «en virtut de precepte exprés de l'Estatut corresponent, sens perjudici que l'abast i les condicions de la cessió s'estableixin en

²⁷ García Villarejo, A.; Salinas Sánchez, J.; *Manual de Hacienda Pública General y de España*, Tecnos, Madrid, 1985, p. 429, diferencien entre translació, incidència i difusió de l'impost. En tots tres casos es pot parlar del fet que algú «suporta» l'impost.

²⁸ Com expliquen els citats García Villarejo, A. i Salinas Sánchez, J., el model Kryzaniak-Musgrave serveix per demostrar que els empresaris, de fet, consideren l'impost sobre societats un cost de producció més, ja que el que persegueixen com a objectiu és la taxa de benefici net, és a dir, lliure d'impostos, i d'acord amb això fixen els preus del producte; *Manual de Hacienda Pública General y de España, op. cit.*, p. 468.

²⁹ Aquesta sentència analitza la constitucionalitat del coneixement de les reclamacions sobre aquests tributs ceditos per òrgans estatals com els tribunals economicoadministratius.

una llei específica». En efecte, es tracta d'impostos «establerts i regulats per l'Estat», el producte dels quals correspon a la Comunitat Autònoma, però impostos previstos com a ingressos de les comunitats autònomes en els respectius estatuts d'autonomia. Pel que fa a Catalunya, la vigent Llei orgànica 4/1979, de 18 de desembre, estableix la cessió d'una sèrie de tributs que, tanmateix, conserven la condició estatal, ja que «l'eventual supressió o modificació per l'Estat d'algun dels tributs assenyalats més amunt implicarà l'extinció o la modificació de la cessió», malgrat que prima la «cessió extraestatutària», ja que la modificació de la relació de tributs cedits s'ha de tramitar com a projecte de llei, sense que constitueixi modificació de l'Estatut.

La pretensió de la reforma de l'Estatut és configurar la norma institucional bàsica de Catalunya com a norma atributiva de competències en matèria d'impostos cedits. Actualment, la competència sobre els impostos cedits ha estat objecte d'atribució extraestatutària a través de les lleis de cessió corresponents, que invoquen l'instrument de la llei marc que preveu l'art. 150.1 de la CE. Amb tot, és possible defensar que les competències autonòmiques sobre els impostos cedits estarien incloses en l'art. 157.1.a de la CE i que, per tant, seria possible que la norma d'atribució de l'impost cedit fos l'Estatut d'autonomia. Així, per Agulló Agüero, les competències sobre els impostos cedits serien pròpies i originàries de les comunitats autònomes, i on la norma d'atribució d'aquestes competències seria l'Estatut.³⁰ És veritat que aquesta atribució serà constitucional, com recordava el Consell Consultiu, en la mesura que respecti les competències normatives que, com hem vist, la Constitució reconeix a l'Estat i especialment les d'hisenda general de l'art. 149.1.14. Tot i que el TC, posant en relació la competència sobre *hisenda general* de l'art. 149.1.14 amb els articles 133.1 i 157.3 de la Constitució, ha reconegut que a l'Estat li incumbeix no solament la regulació dels seus tributs propis, sinó el «*marco general de todo el sistema tributario*» (Sentència 102/2000, FJ 6), aquesta competència no permet defensar que hi hagi tributs que no siguin cedibles *per naturalesa*. Una cosa és que l'Estat tingui una mena de supremacia que derivi de l'art. 149.1.14 CE per «determinar i adscriure» les figures bàsiques del sistema i una altra que aquestes figures siguin necessàriament de l'Estat i no puguin ser atribuïdes a les comunitats autònomes.³¹

Concebre els impostos cedits a partir de la funció dels estatuts com a normes atributives de competències els converteix, com recorda Ruiz Almendral, en «matèria compartida»³² entre l'Estat i les comunitats autònomes. Però que sigui l'Estatut la norma d'atribució de competències sobre impostos cedits no pot implicar anar més enllà d'aquesta condició de matèria compartida: en suma, no pot servir per convertir en impostos propis de la Comunitat Autònoma el que són impostos cedits.

En aquest sentit, l'art. 204.2 de la Proposició de reforma de l'Estatut disposa que «la Generalitat té capacitat normativa i responsabilitat fiscal sobre tots i cadascun dels impostos estatals suportats a Catalunya», encara que aquesta atribució es fa «en el marc de les competències de l'Estat i de la Unió Europea». Com va afirmar el Dictamen 269 del Consell Consultiu,³³ una clàusula d'aquest tipus (típica *clàusula de salvaguarda*) sembla que posa de manifest que la competència normativa de la Generalitat no és exclusiva, ja que admet que existeix una altra normativa,³⁴ la qual cosa en salvaria la constitucionalitat. Com també quedaria garantida aquesta constitucionalitat respecte a l'article 204.3, que es refereix al fet que la competència de la Generalitat en matèria de tributs cedits abastarà la participació en la fixació dels seus elements essencials (tipus, exempcions,

³⁰ Agulló Agüero, A., «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas. Significado y repercusiones sobre el sistema tributario (la ampliación del concepto de impuesto cedido)», *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*, Institut d'Estudis Autonòmics, Barcelona, 1999, p. 31.

³¹ Pel que fa a aquesta qüestió, vegeu el meu treball «La financiación de las comunidades autónomas a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», a *25 años de financiación autonómica*, Varona Alabern editor, Càtedra Cantabria 2004, p. 154 i 155.

³² Ruiz Almendral, V., «La regla de la supletoriedad en relación con la atribución de competencias normativas a las comunidades autónomas sobre los impuestos cedidos», *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002, p. 88.

³³ El Dictamen es referia a la clàusula «sens perjudici de les competències que corresponguin a les Corts Generals», i l'article 204.2 de la proposició de reforma de l'Estatut diu que la Generalitat té competència normativa «en el marc de les competències de l'Estat».

³⁴ El Dictamen es referia a l'art. 198 de la Proposta de Reforma de l'Estatut, segons la qual la Generalitat tindria «la capacitat normativa i la responsabilitat fiscal sobre tots i cada un dels impostos estatals suportats a Catalunya». Pel Consell, la interpretació constitucional es podria desprendre de l'article «la», referit a la capacitat normativa, que incorporava una connotació d'exclusivitat. Aquest dubte constitucional quedaria dissipat si es digués (com fa al final la proposició de reforma) que la Generalitat té «capacitat normativa i responsabilitat fiscal».

reduccions i bonificacions sobre la base imposable i les deduccions sobre la quota). Es tracta de competències sobre aspectes quantitius, sense incidir en el pressupost de fet dels tributs. És un precepte molt més ajustat a la Norma fonamental, fins i tot, que l'art. 198.3 de la Proposta de Reforma de l'Estatut informada pel Consell Consultiu, que es referia al fet que la Generalitat tenia potestat per intervenir en la fixació dels elements essencials dels tributs cedits i, especialment, en la determinació dels tipus i que, tot i així, el Consell va considerar constitucional, perquè l'amplitud de la fórmula emprada «no suposava una limitació inconstitucional de la potestat estatal de regular els elements bàsics dels tributs de la seva titularitat».

És a dir, en l'atribució de competències normatives efectuada per la reforma de l'Estatut no es pot veure cap indici d'inconstitucionalitat, per tal com aquestes competències respecten la condició de matèria compartida dels tributs cedits. Però, com diu el Consell Consultiu en el Dictamen 269, ens trobem davant unes qüestions en què el rigor normatiu ha de ser total: «no es pot admetre una redacció que, si bé permet altres interpretacions, també comporta una lectura de contingut inconstitucional».

I el gran problema d'una avaluació de constitucionalitat d'aquesta matèria no rau en la configuració de les competències normatives sobre impostos cedits (que, com hem vist, seria plenament constitucional), sinó en quins són aquests impostos cedits, que serien, segons l'Estatut, tots aquells impostos estatals el producte dels quals correspongui a la Comunitat Autònoma catalana d'acord amb els corresponents punts de connexió. Sobre aquests mateixos impostos, a més, la Generalitat tindria competències plenes pel que fa a la gestió, la recaptació, la liquidació i la inspecció (art. 204.4). És a dir, defineixen tots els impostos suportats a Catalunya com a impostos cedits, la qual cosa es completaria amb l'atribució d'una part del seu rendiment a l'Estat («aportació a les despeses de l'Estat» de l'art. 208). De manera que es derogaria per a Catalunya la participació en els ingressos de l'Estat com a rendiment de la Generalitat, ja que aquestes participacions es limiten a les provinents del Fons de Compensació Interterritorial i d'altres assignacions establertes per la Constitució, si escau (art. 203). Catalunya no participa d'ingressos estatals perquè és l'Estat qui participa dels ingressos catalans a través de l'aportació catalana a les despeses de l'Estat. En això se sustenta la bilateralitat, que, com hem dit, crea un obstacle insalvable per a la integració del finançament català dins el sistema que l'Estat pot regular a partir de la seva competència per adoptar la llei orgànica a què fa referència l'art. 157.3 de la CE, ja que exclou l'aplicació d'aquesta norma (actualment la LOFCA).

Per això la inconstitucionalitat del règim dels tributs cedits no estarà tant en les normes que atribueixen competències a la Generalitat sobre aquests tributs, sinó en l'atribució del caràcter de cedits a tots els impostos *suportats* a Catalunya.

En primer lloc perquè això implica convertir tots els impostos cedits en impostos propis, pel fet d'impossibilitar que l'Estat en reguli aspectes essencials. Creiem, i així ho vam dir en una altra ocasió,³⁵ que el futur del finançament autonòmic a l'Estat espanyol passa per la conversió d'alguns d'aquests impostos cedits en impostos propis de les comunitats autònomes, però no sembla que l'atribució de competències per la via estatutària sigui la millor manera de fer-ho. En segon lloc, perquè aquesta *conversió* és la base de la bilateralitat del sistema, que va contra el contingut dels articles 157.1 i 3 de la CE.

V. Aportacions de Catalunya a la hisenda de l'Estat

El sistema de finançament per a Catalunya que dissenya la Proposició de reforma de l'Estatut preveu dos tipus d'aportacions de la hisenda catalana a la de l'Estat: l'anomenada aportació a les despeses de l'Estat (art. 208) i l'aportació a la solidaritat i als mecanismes d'anivellament (art. 209).

La primera d'aquestes aportacions és consubstancial a la fórmula bilateral de finançament que la Proposició de reforma de l'Estatut incorpora, en el marc d'aquest «esperit confederal» al qual ens hem referit i

³⁵ Vegeu el nostre treball «Contenido y límites del poder normativo de las Comunidades Autónomas en materia tributaria», *Hacienda Autónoma y Local, III Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario*, Tórcula Ediciones, Santiago, 2003, p. 253.

que té en les aportacions una de les seves notes distintives: Catalunya fa seus tots els ingressos tributaris i lliura a l'Estat una part per al finançament dels serveis de la seva competència, encara que la Proposició de reforma presentada davant les Corts Generals ha introduït una novetat significativa respecte a la Proposta de reforma de l'Estatut informada pel Consell Consultiu. Aquesta darrera, en l'article 200, determinava una quantia concreta de participació, quan deia que aquest percentatge no seria en cap cas superior al 50 %; el Consell va ser molt clar a l'hora de fonamentar la contradicció d'aquesta disposició amb el bloc de constitucionalitat: «la determinació de la participació en els impostos cedits afecta el conjunt del sistema de finançament i haurà de ser fixada d'acord amb els criteris generals establerts a la LOFCA». El text que ara ens ocupa ha suprimit aquest percentatge. Tanmateix, i com estem dient, el problema rau en el fet que aquestes aportacions es concreten en un percentatge d'uns impostos cedits (art. 208) que són tots els «suportats a Catalunya» (art. 203.3.b), o el que és el mateix, aquestes aportacions són l'expressió suprema d'aquestes relacions economicofinanceres entre l'Estat i la Generalitat en què se sustenta la bilateralitat del règim. Això impedeix la integració del finançament català en el conjunt del sistema que correspon a l'Estat de garantir per la via de la llei orgànica de l'art. 157.3 de la CE i impossibilita el joc efectiu de la solidaritat i la coordinació (principal condicionant per a l'exercici de l'autonomia financera segons l'art. 156 de la CE) que ha de presidir aquest sistema i la garantia del qual és responsabilitat de l'Estat. Des d'aquesta perspectiva, l'art. 208 de la Proposició de reforma de l'Estatut seria inconstitucional.

Quant a l'aportació a la solidaritat i els mecanismes d'anivellament que preveu l'art. 209 de la Proposició de reforma, estableix, en primer lloc, que la Generalitat contribueix a la solidaritat de les altres comunitats autònomes «a fi que els serveis prestats pels diferents governs autonòmics a llurs ciutadans puguin assolir nivells similars», però «sempre que duguin a terme un esforç fiscal també similar». Es diu que la Generalitat aporta recursos i que, per tant, també els rep. Per la seva banda, l'art. 210 fixa els criteris per fer aquesta aportació: necessitats de despesa i capacitat fiscal, amb relació a la mitjana de les comunitats autònomes, equitat mesurada en termes de població relativa i eficiència econòmica mesurada en termes de producte interior brut i esforç fiscal relatiu i, finalment, el límit que aquestes aportacions no poden «alterar en cap cas la posició de Catalunya en l'ordenació de rendes per càpita entre les comunitats autònomes» (art. 210, segon, d).

Convé recordar que la solidaritat, proclamada per l'art. 156.1 com a condicionant substancial de l'autonomia financera, és una exigència d'equilibri en les relacions horitzontals entre les comunitats autònomes i d'eficàcia de l'activitat financera, cosa que implica la coordinació dels instituts juridicofinancers.³⁶ Des del punt de vista jurídic, ens trobem davant un autèntic mandat al legislador ordinari, i en conseqüència davant un paràmetre de constitucionalitat de les lleis. Com a mandat al legislador ho interpreta Albertí Rovira, quan entén que la solidaritat juga en una perspectiva molt clara: «l'Estat tindrà el deure d'exercir les seves competències en el sentit exigít per fomentar l'establiment d'un equilibri econòmic adequat i just entre les diverses parts del territori».³⁷

Ja hem assenyalat que la solidaritat exigeix un sistema definit per l'Estat a partir de la llei orgànica, l'art. 157.3 CE i un escenari multilateral, en què cada sistema de finançament dissenyat pels estatuts sigui «generalitzable». I on s'asseguri, a més, que no prosperaran el que hem anomenat *excepcions de reciprocitat* per part de les comunitats autònomes, que condicionin el compliment de les exigències que la solidaritat els imposa. Per la seva banda, el TC ha assenyalat que la solidaritat implica la coordinació i aquesta «[...] *persigue la integració de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones y reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían la realidad misma del sistema*» –Sentència 32/1983, de 28 d'abril, FJ 2–, i aquesta integració només la pot fer la llei de l'Estat. El TC també ha definit la solidaritat com la «*instrumentación de determinados medios a fin de evitar las desigualdades de tipo económico y social entre las distintas Comunidades Autónomas*».³⁸ I ha dit que la solidaritat consisteix en «*un factor de equilibrio entre la autonomía de las nacionalidades o regiones y la indisoluble unidad de la nación española*». I

³⁶ Falcón y Tella, R., *La compensación financiera interterritorial*, op. cit., p. 137.

³⁷ Albertí Rovira, E., «El interés general y las Comunidades Autónomas en la Constitución de 1978», RDDP, núm. 18-19, 1983, p. 120.

³⁸ De Esteban, J.; López Guerra, L.; *El Régimen constitucional español*, 2, Labor Universitaria, Barcelona, 1982, p. 349.

aquesta responsabilitat per aconseguir un «*equilibrio en la unidad*» s'encomana també a l'Estat. Així ho reconeix el Dictamen 269 del Consell Consultiu, segons el qual «correspon a l'Estat la concreció del principi de solidaritat mitjançant els mecanismes financers d'anivellament i el Fons de Compensació».

D'això es dedueix que l'Estatut no podrà predeterminar el contingut d'aquestes decisions, que són competència de l'Estat amb la participació dels òrgans multilaterals, concretament el Consell de Política Fiscal i Financera, tot i que aquesta intervenció multilateral sigui ratificada posteriorment per una Comissió Mixta bilateral. I això és el que passa quan la Comunitat Autònoma de Catalunya fixa com a criteris d'aportació als mecanismes de solidaritat les necessitats de despesa i capacitat fiscal, la població relativa i l'eficiència econòmica mesurada en termes de producte interior brut i esforç fiscal relatiu. Si seguim la doctrina del Consell en el Dictamen 269, l'article 210 segon de la Proposició de reforma de l'Estatut no seria inconstitucional, ja que es limitaria a introduir uns principis generals. No sembla, però, que aquests criteris recollits en la reforma de l'Estatut tinguin vocació de ser unes meres directrius sense valor normatiu, ni se'n pot garantir un enteniment com a simples regles orientatives sense força jurídica. El fet de preveure'ls estaria vulnerant el concepte de solidaritat, recollit com una facultat de l'Estat, de manera directa en l'art. 138.1 de la CE i de manera indirecta, segons la jurisprudència del TC, en els articles 156 i 157.3 de la CE.

Tampoc no hem d'eludir el debat d'una altra gran qüestió que està present en el text de la Proposició de reforma de l'Estatut com són els possibles límits a la solidaritat. Aquest és un tema que apareix en tots els estudis d'anivellament financer en el marc del federalisme fiscal. Es pot afirmar, com ho fa Tremosa i Balcells, que «tot sistema d'anivellament de qualsevol Estat federal estableix límits a qui paga i a qui rep, per evitar els efectes perversos de la inversió de rànquings: ofegar la capacitat de generació de riquesa de qui aporta en excés i generar incentius de desenvolupament racional en el que rep també en excés».³⁹ Estem absolutament d'acord amb aquesta reflexió, que no és gaire lluny d'aquelles que en el pla de la imposició personal han servit per construir dogmàticament la idea de la «no confiscatorietat» com a límit a la progressivitat del sistema tributari.⁴⁰ Per tant, s'ha d'acceptar que les aportacions a la solidaritat han de tenir límits. El que resulta dubtós, atesa la configuració de la solidaritat i la competència preferent de l'Estat per administrar els mecanismes d'anivellament, és que aquests límits es puguin imposar de manera unilateral en el disseny del sistema de finançament de Catalunya, i al marge de la unitat del sistema que només pot garantir l'Estat. Això és el que succeeix quan l'art. 210 de la Proposició de reforma de l'Estatut condiona les aportacions de Catalunya a «un esforç fiscal similar» i fixa el límit que aquestes aportacions no poden «alterar en cap cas la posició de Catalunya en l'ordenació de rendes per càpita entre les comunitats autònomes».

VI. Atribució de competències de l'Estat: hisendes locals i cadastre

Finalment, hem d'analitzar unes altres dues qüestions: l'atribució de competències a la Comunitat Autònoma de Catalunya en matèria de fixació de tributs locals i la regulació del cadastre.

En relació amb el primer tema, l'art. 222 de la Proposició de reforma de l'Estatut, després que el capítol III –dedicat a les hisendes dels governs locals– s'obri amb la referència als principis de «suficiència, equitat, autonomia i responsabilitat fiscal», assenyala que «la Generalitat té competència, en el marc establert per la Constitució, en matèria de finançament local. Aquesta competència inclou, en tot cas, la capacitat legislativa per a establir i regular els tributs propis dels governs locals i els criteris de distribució de les participacions a càrrec del pressupost de la Generalitat».

El tema és d'una amplitud que desborda els límits d'un treball com aquest, però podem resumir-lo en les idees essencials següents. Per analitzar la constitucionalitat d'un precepte que pretén atribuir a Catalunya competències sobre hisenda local, cal partir de la dada que no existeixen en el bloc de constitucionalitat títols

³⁹ Tremosa i Balcells, R., «Necesidad, no privilegio», *Cinco Días*, dijous 20 d'octubre de 2005.

⁴⁰ L'Estatut d'autonomia de Catalunya vigent estableix en l'art. 45 que «el principi de solidaritat interterritorial al qual es refereix la Constitució s'aplicarà en funció de la relació inversa de la renda real per habitant a Catalunya respecte a la resta d'Espanya».

competencials específics amb relació a les hisendes locals, i encara menys títols que avalin la competència exclusiva de l'Estat. Ja en la Sentència 233/1999, de 16 de desembre (FJ 4 B), el TC, seguint l'esperit de la Sentència 179/1985, va aclarir que les competències en matèria local eren competències compartides entre l'Estat i Catalunya.

Aquesta sentència es referia a dos títols competencials a què podia acudir l'Estat segons la CE: el 149.1.14, «hisenda general», i el 149.1.18, «bases del règim jurídic de les administracions públiques». Quan l'Estat legisli a l'empara d'ambdós títols, haurà de respectar l'àmbit de competències autonòmiques assumides en els estatuts. La competència exclusiva de l'Estat sobre allò bàsic, en virtut del títol competencial de l'art. 149.1.18 CE, «bases del règim jurídic de les hisendes públiques», el legitimaria per exercir aquesta competència quan la seva regulació comporti introduir modificacions d'abast general en el règim jurídic de l'Administració local (Sentència 233/1999, FJ 4 B). Per la seva banda, l'art. 149.1.14 de la CE, «hisenda general», malgrat les dificultats per precisar-ne el contingut, té com a objectiu la fixació d'un «mínim comú denominador normatiu» que asseguri la unitat i la cohesió de l'ordenament i del sistema juridicofinançer. Es tracta d'una competència exclusiva de l'Estat, però que només d'una manera puntual es pot considerar com a excloent de la intervenció normativa autonòmica, ja que amb caràcter general és concurrent amb aquesta. Concretament, l'Estat només tindrà competència exclusiva i excloent per regular, d'acord amb el títol competencial *hisenda general*, els elements integrants de l'autonomia i la suficiència local.

Així, en relació amb la primera de les competències atribuïdes a la Generalitat per l'Estatut, «la capacitat legislativa per a establir i regular els tributs propis dels governs locals», això pot portar una conseqüència: un règim tributari diferent per als municipis de Catalunya. El TC va entreveure aquesta possibilitat en la Sentència 19/1987, de 17 de febrer, en la qual, a l'igual que en la Sentència 32/1981, s'admetia que les competències estatals en matèria de finançament local no «*implican en ningún caso el establecimiento de un régimen uniforme para todas las Entidades Locales de todo el Estado*». I «*[...] tratándose de tributos de carácter local, nada impide que las normas que los ordenen atiendan a esta diferenciación de situaciones y de finalidades a conseguir, estableciendo regímenes jurídicos que pueden ser, por lo menos, parcialmente distintos*» (FJ 3). Caldria afegir que «*por lo menos*» parcialment diferents, però també «*por lo más*». Perquè, tot i que les comunitats autònomes disposin d'àmbits competencials per regular el sistema tributari local, el sistema tributari resultant d'aquesta regulació només podrà ser *parcialment diferent* del que defineixi l'Estat, que haurà d'establir aquest cànon de comparació, si bé a l'hora d'establir-lo hagi de deixar un cert marge d'intervenció normativa a les comunitats autònomes en l'ordenació del sistema tributari local.

Per això la previsió dels impostos que integren el sistema fiscal de les corporacions locals ha de ser regulat per l'Estat. Primer, perquè així ho imposen «*las exigencias derivadas de la reserva de ley en el orden tributario*» (sentències 19/1987, de 17 de febrer, FJ 4, i 233/1999, de 13 de desembre, FJ 10). I en segon lloc perquè, com també ha assenyalat el TC, i atesa la intervenció exclusiva i excloent de l'Estat en la garantia de l'autonomia i la suficiència local, la determinació dels tributs que constitueixen recursos propis de les corporacions locals és una potestat normativa concreta de l'Estat que té com a finalitat immediata garantir la suficiència financera d'aquestes corporacions (Sentència 233/1999, FJ 22).⁴¹

Per tant, l'establiment d'impostos locals és competència exclusiva de l'Estat. No podem estar d'acord amb el contingut del Dictamen del Consell Consultiu, que salva la constitucionalitat del precepte equivalent al comentat aquí (l'art. 213 de la Proposta de Reforma de l'Estatut) argumentant que existeix una referència al «*marc normatiu general*», ja que aquesta referència, que pot ser suficient respecte a la regulació dels impostos municipals, no ho és respecte a l'establiment dels impostos esmentats, on opera una competència exclusiva i excloent de l'Estat. Per això la referència a la regulació per Catalunya de l'establiment de tributs propis locals, que conté l'art. 222.2 de la Proposició de reforma de l'Estatut, és inconstitucional en allò que afecta la previsió

⁴¹ Com diu l'Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Financiación de las Haciendas Locales, de 3 de juliol de 2002, això obliga, com a mínim, a diferenciar dues qüestions: les relatives a les hisendes locals i les corresponents a l'Administració local.

dels impostos locals. No ho seria la referència a la regulació si es garantissin en aquesta regulació les competències estatals.

També considerem contrari a la Norma fonamental el contingut de l'art. 225, que atribueix a la Generalitat, en el seu àmbit territorial, «la competència d'ordenació i gestió del cadastre, sens perjudici de la funció coordinadora de l'Estat en els termes que estableix la Constitució». Aquesta inconstitucionalitat no admet cap dubte perquè, com ha assenyalat el TC, l'organització del cadastre integra el títol competencial exclusiu de l'Estat *hisenda general* (art. 149.1.14), «*justamente por tratarse de una institución común e indispensable para la gestión de algunos de los impuestos estatales más relevantes*» (Sentència 233/1999, FJ 25). Tampoc aquí l'aportació del Dictamen del Consell Consultiu no és convincent; per dissipar la inconstitucionalitat del precepte exigia «la previsió de mecanismes de coordinació amb l'Administració estatal i convenis amb els ens locals». Aquestes mencions apareixen en l'art. 225 de la Proposició de reforma de l'Estatut, però creiem que ha de prevaler el criteri que ens trobem davant una matèria de titularitat exclusiva de l'Estat en virtut de la competència de l'art. 149.1.14 CE.

Contràriament, tindria cabuda en el marc constitucional la referència de l'art. 222.2 de la Proposició de reforma de l'Estatut a la competència exclusiva de la Comunitat Autònoma catalana per fixar «els criteris de distribució de les participacions a càrrec del pressupost de la Generalitat». El TC, en la Sentència 233/1999, FJ 31, només inclou en l'àmbit de la garantia de la suficiència financera que correspondria de manera exclusiva i excoent a l'Estat «*la fijación de los criterios de distribución de la participación de las Entidades Locales en los tributos del Estado o el establecimiento a través de los Presupuestos Generales del Estado de asignaciones complementarias dirigidas a garantizar la suficiencia financiera de las Entidades Locales*», la qual cosa no exclou la possibilitat de competències autonòmiques en la fixació de criteris de participació de les entitats locals catalanes en els pressupostos de la Generalitat.

VII. Creació de l'Agència Tributària de Catalunya i de la Comissió Mixta d'Afers Econòmics i Fiscals Estat-Generalitat

L'art. 205 de la Proposició de reforma de l'Estatut preveu la creació de l'Agència Tributària de Catalunya, per a «la gestió, la recaptació, la liquidació i la inspecció de tots els impostos suportats a Catalunya, llevat dels de naturalesa local». Es tracta d'un precepte que arrossega un vici d'origen: reconeix el dret de la Comunitat Autònoma catalana a gestionar tots els tributs suportats en Catalunya perquè prèviament s'ha atribuït capacitat normativa sobre tots aquests tributs. I això és el qüestionable des del punt de vista constitucional. El precepte atribueix a la Generalitat unes competències de gestió que són més que dubtoses pel que fa als impostos estatals no cedits. Aquesta constitucionalitat seria conseqüència del gran inconvenient ja exposat amb relació al sistema de finançament dissenyat en la Proposició de reforma de l'Estatut: la configuració de tots els impostos suportats a Catalunya com a impostos cedits –i l'atribució respecte a aquests de competències normatives– és un component més de la bilateralitat del sistema, que, com hem exposat, contravé els articles 157.1 i 3 de la CE.

A part d'això, i en relació amb els impostos que se cedeixin, sobre la base que aquests constitueixen «matèria compartida» no hi ha cap objecció a fer a la creació de l'Agència Tributària catalana i a l'atribució a aquest òrgan de competències per a la gestió, la recaptació, la liquidació i la inspecció d'aquests impostos cedits, sempre que la seva actuació respongui a les exigències de col·laboració. Com afirma el Consell Consultiu en el Dictamen 269, d'1 de setembre de 2005, la creació d'una Agència Tributària de Catalunya és inconstitucional en la mesura que no prevegi mecanismes de «coordinació i consorciació» amb l'Administració de l'Estat. No seria suficient que es limités a dir que es podran establir lliurement formes de col·laboració amb l'Administració de l'Estat. El text de l'art. 205 no ha corregit aquest defecte, ja que manté la referència que diu: «a aquests efectes,

l'Agència Tributària de Catalunya i l'Administració tributària de l'Estat col·laboren i subscriuen convenis i fan ús dels altres mitjans de col·laboració que considerin pertinents». Per tant, i d'acord amb l'assenyalat al seu moment pel Consell Consultiu, cal entendre que aquest precepte és inconstitucional per vulneració de les exigències de coordinació amb la hisenda estatal de l'art. 156.1 de la CE.

D'una manera semblant, la creació de la Comissió Mixta d'Afers Econòmics i Fiscals Estat-Generalitat (art. 214), que té com a funció canalitzar el conjunt de relacions fiscals i financeres de la Generalitat amb l'Estat, s'ha d'analitzar en el marc de la *bilateralització* del finançament català que destaquem com a nota que dificulta l'encaix del nou finançament català en el marc constitucional. En qualsevol cas, si pretenguéssim valorar, en un exercici de validesa jurídica molt dubtosa, la creació d'aquest organisme al marge de la seva funció d'instrument de canalització de les relacions bilaterals Estat-Generalitat, hem de recordar que el Consell Consultiu va salvar la constitucionalitat de l'art. 205 de la proposta perquè el text assenyalava que la Comissió Mixta exerciria les seves funcions «sens perjudici dels acords subscrits pel Govern de Catalunya amb el Consell de Política Fiscal i Financera». Segons el Consell Consultiu, d'aquesta manera s'estaria garantint la intervenció de l'organisme multilateral de finançament per excel·lència i es dissiparien els dubtes sobre la bilateralització de les relacions financeres. Ara bé, si aquest és el paràmetre, caldrà criticar que la Proposició de reforma de l'Estatut, a diferència de la proposta analitzada pel Consell, es limiti a dir, en l'art. 214, que les competències de la Comissió Mixta s'exerciran «sens perjudici dels acords subscrits pel Govern de Catalunya [...] en institucions i organismes de caràcter multilateral», sense fer referència al Consell de Política Fiscal i Financera.

VIII. El nou text acordat el gener de 2006

El que hem exposat fins ara ens porta a la conclusió que una part considerable de la Proposta de reforma de l'Estatut pel que fa al finançament de Catalunya era contrària a la Norma fonamental.

Sintetitzant força, el tret principal d'inconstitucionalitat rauria en el bilateralisme present en la proposta de reforma i que es tradueix en múltiples aspectes: així, la proposta atribueix a la Generalitat competències normatives sobre tributs cedits sense respectar-los com a matèria compartida. Anul·la la participació de Catalunya en els ingressos de l'Estat perquè passa a ser l'Estat el que participa dels ingressos de Catalunya i es reconeix una excepció de reciprocitat en el compliment de les obligacions de solidaritat. S'hi inclouen també limitacions a la solidaritat que, tanmateix, són possibles a fi que, d'acord amb el *principi d'ordinalitat*,⁴² no s'alteri la posició de Catalunya en l'ordenació de la renda per càpita, però que no poden suposar diluir l'exigència principal de la solidaritat: un sistema definit a partir de la llei orgànica prevista en l'art. 157.3 de la Constitució. Una altra expressió d'aquesta bilateralitat és la Comissió Mixta d'Afers Econòmics i Fiscals Estat-Generalitat, que té com a funció canalitzar el conjunt de relacions fiscals i financeres de la Generalitat amb l'Estat i que no pot ser valorada de manera aliena a la *bilateralització* del finançament català, que destaquem com a nota que en dificulta l'encaix en el marc constitucional.

Doncs bé, davant d'aquest panorama cal destacar que el gener de 2006 va tenir lloc un acord important entre el PSOE i els partits catalans, en el qual es va pactar un nou text de reforma de l'Estatut de Catalunya. Aquest text supera, en bona mesura, moltes de les objeccions exposades sobre la inconstitucionalitat de diversos preceptes continguts en la proposició que el 30 de setembre de 2005 va aprovar el Parlament. Per això, aquest nou text suposa una innovació importantíssima i ha de ser objecte d'uns breus comentaris, a tall d'epíleg d'aquest treball.

⁴² Es tracta d'un principi que s'ha emprat molt a Alemanya, i que apareix citat en la sentència del *Bundesverfassungsgericht* d'11 de novembre de 1999, sobre la *Finanzausgleichgesetz*. La sentència en virtut de la qual el Tribunal Constitucional alemany va dictar la seva doctrina va tenir com a origen una reclamació dels *Länder* de Baviera, Baden-Württemberg i Hessen. L'essència del principi consisteix en l'afirmació efectuada pel màxim òrgan d'interpretació de la Constitució alemanya del fet que la posició relativa d'un *Länder*, en termes de renda per càpita, no pot quedar alterada a conseqüència de l'aplicació dels mecanismes d'anivellament.

En aquest nou text, el títol VI es dedica al “finançament de la Generalitat”, l’art. 202 del qual inclou els “principis”. Ja des de l’inici de la redacció del document s’observa que aquest nou text pretén el que podríem anomenar “reconducció a la multilateralitat”, quan fa referència expressa al fet que el finançament català es regula per la Constitució, l’Estatut i la llei orgànica que preveu l’art. 157.3 de la Constitució, que pot ser la LOFCA vigent o una altra llei diferent. D’aquesta manera es recull la rellevància de l’instrument normatiu adoptat per l’Estat i a través del qual es garanteix la multilateralitat i la solidaritat. La referència a la solidaritat també és important en l’art. 208 del nou text. L’apartat primer menciona els mecanismes d’anivellament i solidaritat com a ajustos als ingressos tributaris de la Generalitat. En l’apartat tercer es torna a insistir en el fet que els recursos financers de què disposi la Generalitat es podran ajustar perquè el sistema estatal de finançament disposi de recursos suficients per garantir l’anivellament i la solidaritat a les altres comunitats autònomes. Però és l’apartat 4 el que fa una invocació expressa als mecanismes d’anivellament i solidaritat, en disposar que la fixació d’aquests mecanismes d’acord *amb el principi de transparència i el seu resultat s’ha d’avaluar quinquennalment*. Tot i que no es diu expressament, sembla evident que aquesta fixació tindrà lloc en el si del Consell de Política Fiscal i Financera.

En aquest marc de “recuperació de la multilateralitat” crida l’atenció, però, que l’art. 214 mantingui la Comissió Mixta de Afers Econòmics i Fiscals Estat-Generalitat gairebé amb les mateixes competències que li atribuïa anteriorment la proposta de reforma de l’Estatut. Però en qualsevol cas creiem que resulta admissible la referència que efectua l’art. 202.3, segons el qual el desplegament del títol VI “correspon a la Comissió Mixta d’Afers Econòmics i Fiscals Estat-Generalitat”, ja que la viabilitat constitucional d’aquesta Comissió depèn, com hem dit, del fet que operi en un marc de multilateralitat.

De la mateixa manera, es fa una invocació *al principi d’ordinalitat* esmentat en fixar un límit genèric a la solidaritat que és plenament admissible. Així, l’art. 202.5 assenyala que “l’Estat ha de garantir que l’aplicació dels mecanismes d’anivellament no alteri en cap cas la posició de Catalunya en l’ordenació de rendes per càpita entre les comunitats autònomes abans de l’anivellament”. A més, l’exclusió de la discriminació per a Catalunya pressuposa, segons l’art. 202.4 del nou text pactat, la solidaritat que assenyala l’art. 208. La solidaritat s’invoca en el marc del que estableix l’article 138.2 de la Constitució, cosa que expressa la intenció de reconduir el model a l’àmbit constitucional.

En relació amb els recursos de la Generalitat, ni les referències a l’autonomia d’ingrés i despeses (art. 203) ni el quadre d’ingressos que conté l’art. 204 mereixen més objeccions des del punt de vista constitucional. Se supera un dels punts conflictius en la definició del quadre d’ingressos que efectuava la proposició originària de reforma de l’Estatut, com era la configuració dels impostos cedits com a matèria pròpia de la Generalitat, cosa que *de facto* suposava la seva conversió en impostos propis. El nou text pactat inclou l’art. 204.2, que es limita simplement a referir la participació de la Generalitat en el rendiment dels tributs estatals cedits a Catalunya.

El nou text passa a diferenciar, d’acord amb el que estableix l’art. 157.1 de la CE, entre tributs estatals “cedits totalment o parcialment”. La gran novetat és determinada per l’existència dels anomenats tributs *cedits totalment*, “que són aquells en què correspon a la Generalitat la totalitat dels rendiments i la capacitat normativa”, però que conserven el seu caràcter estatal. El nou acord sobre l’Estatut salva la referència a la condició estatal dels impostos cedits, però no és aliè a la circumstància que els impostos cedits són tributs en què se cedeixen competències normatives. Això implica, com hem dit, que, per lògica, les comunitats autònomes només poden rebre facultats normatives en relació amb uns impostos que continuen sent “aliens”, i que aquestes facultats normatives s’han de referir a aspectes que no afectin el pressupost del tribut ni la seva existència; sobretot a elements referits a la quantificació del tribut. D’acord amb això, l’art. 204.3 recorda que la capacitat normativa a què fa referència l’apartat anterior inclou la participació en la fixació del tipus impositiu, les exempcions, les reduccions i les bonificacions sobre la base imposable i les deduccions sobre la quota, competències normatives que s’han d’exercir “en el marc de les competències de l’Estat i de la Unió Europea en l’exercici de la capacitat normativa”. Es garanteix la condició dels impostos cedits com a “matèria compartida”, i per tant, a l’igual que passava amb la proposició de reforma presentada al seu dia, no es pot detectar cap indicatiu

d'inconstitucionalitat en aquesta atribució de competències normatives. I això a través d'una rebaixa de la capacitat normativa de Catalunya.

Se supera, per tant, la voluntat que contenia la Proposició de reforma inicial de l'Estatut, la qual pretenia convertir tots els tributs estatals "suportats" a Catalunya en "tributs cedits d'acord amb el que disposa aquest Estatut" i configurava l'Estatut com a norma d'atribució d'impostos a la Generalitat. Aquesta possibilitat no la descarta la LOFCA, però s'ha de fer sobre la base que tots els impostos cedits són impostos "establerts i regulats per l'Estat", encara que siguin impostos previstos com a ingressos de les comunitats autònomes en els respectius estatuts d'autonomia.

A més, queda la qüestió de determinar quins impostos tenen la condició de cedits, circumstància en què, d'acord amb la jurisprudència del TC, l'Estat ha d'intervenir necessàriament. Ja no es tracta d'afirmar que són impostos cedits tots aquells impostos estatals el producte dels quals correspongui a la Comunitat Autònoma catalana. Al contrari, la disposició addicional onzena de l'acord inclou una relació d'impostos cedits totalment i d'impostos cedits parcialment. S'implementa, a més, un règim peculiar per al disseny futur d'aquesta relació d'impostos futurs, que encara conserva vestigis de la bilateralitat inicial, cosa que pot continuar constituint un obstacle a la integració del finançament català en el sistema que l'Estat. Malgrat els avenços aconseguits en aquest acord, es continua esmentant que el contingut d'aquesta disposició es podrà modificar mitjançant un acord del Govern de l'Estat amb el de la Generalitat, "que serà tramitat com a Projecte de Llei estatal". Al mateix temps, es diu que l'abast i les condicions de la cessió els ha d'establir la Comissió Mixta a què es refereix l'article 214, que, en tot cas, l'ha de referir a rendiments a Catalunya, i que "el Govern ha de tramitar l'Acord de la Comissió com a Projecte de Llei". Tot i la tramitació d'un projecte de llei, es tractarà, probablement, d'un projecte de llei d'article únic, com succeeix actualment amb l'aprovació de les lleis de conveni i de concert a les comunitats de règim foral. Es manté, per tant, aquest aspecte d'aproximació del finançament català al finançament foral, que no té encaix constitucional.

Per això, entenem que el contingut de la relació de tributs cedits de manera total o parcial, tot i que es negociarà bilateralment entre l'Estat i la Comunitat Autònoma, hauria de desembocar en una modificació de la Llei orgànica que preveu l'art. 157.3 de la Constitució. De la mateixa manera, aquest hauria de ser l'instrument jurídic, amb la intervenció preceptiva del Consell de Política Fiscal i Financera, a través del qual es fixés la previsió de la disposició addicional dotzena *bis*, de cessió del 50 per 100 de l'IRPF; de la dotzena *ter* de cessió del 58 per 100 de l'impost sobre hidrocarburs, l'impost sobre les feines del tabac, l'impost sobre l'alcohol i les begudes derivades, l'impost sobre la cervesa, l'impost sobre el vi i les begudes fermentades i l'impost sobre productes intermedis, i de la dotzena *quater*, que determina la cessió del 50 per 100 de l'IVA.

Creiem que bona part de les altres qüestions que la proposició de reforma de l'Estatut contenia i que generaven dubtes fonamentades pel que fa a la seva adequació a la Constitució queden salvades satisfactòriament en l'Acord a què estem fent referència. Així, l'art. 205 esmenta el règim de l'Agència Tributària de Catalunya, la constitucionalitat de la qual exigeix, com va assenyalar el Consell Consultiu, que es garantis adequadament la coordinació amb la Hisenda estatal de l'art. 156.1 de la CE. Aquesta coordinació se salva amb la previsió que es constituirà, en el termini de dos anys, "un Consorci o ens equivalent en què participaran de manera paritària l'Agència Estatal d'Administració Tributària i l'Agència Tributària de Catalunya".

També sembla que s'ajusten al marc constitucional les mencions als mecanismes d'anivellament i solidaritat que conté l'article 208 esmentat, tot i que l'acord en predetermina les variables bàsiques (població, rectificada pels costos diferencials i pels factors demogràfics, densitat de població, població immigrant i dimensió dels nuclis urbans), que s'han de ratificar en el Consell de Política Fiscal i Financera.

Pel que fa a les hisendes locals, es descarta una fórmula com la inclosa en la proposta de reforma inicial, segons la qual era competència de la Generalitat, "la capacitat legislativa per establir i regular els tributs propis dels governs locals", ja que l'art. 222.2 passa a referir que aquesta competència pot incloure capacitat legislativa per establir i regular els tributs propis dels governs locals, però "en el marc establert per la Constitució i la normativa de l'Estat". Quant al cadastre, la proposició de reforma presentada inicialment determinava "la competència d'ordenació i gestió del cadastre", que segons el TC és competència de l'Estat, tot i que sens

perjudici de la funció coordinadora de l'Estat en els termes establerts per la Constitució. La redacció que conté l'art. 225 de l'acord és formalment més respectuosa amb aquesta competència, ja que es limita a dir que l'Administració general de l'Estat i la Generalitat han d'establir els canals de col·laboració necessaris per assegurar la participació de la Generalitat en les decisions i l'intercanvi d'informació que siguin necessaris per a l'exercici de les seves competències, i es preveu, a més, l'establiment de formes consorciades de col·laboració, cosa que garanteix les exigències de coordinació formulades pel TC.