

El principio de corresponsabilidad fiscal: fundamento y límites de los ingresos en la Constitución española

*Fernando Serrano Antón**

RESUMEN

Consiste en un estudio desde el ordenamiento constitucional español del marco hacendístico autonómico y local en perspectiva nacional, contrastado con el desarrollo legal vigente en la materia y que propicia, en el contexto de la descentralización fiscal, la revisión del principio de corresponsabilidad fiscal a la hora de examinar las prerrogativas de orden financiero de estos niveles de gobierno.

PALABRAS CLAVE: descentralización fiscal, corresponsabilidad fiscal, autonomía financiera, ingresos públicos, gasto público, poder tributario, presión fiscal, comunidades autónomas, municipios.

SUMMARY

Is a study from the Spanish constitutional system of the autonomic and local public finance framework from a national perspective, contrasted with the current legal development in this area that encourages in the context of fiscal decentralization, the review of the principle of fiscal responsibility when examining the prerogatives of financial order by these levels of government.

KEY WORDS: Fiscal decentralization, fiscal responsibility, financial autonomy, government revenue, government spending, taxing power, tax burden, autonomous regions, municipalities.

FORO

INTRODUCCIÓN

La corresponsabilidad fiscal constituye un principio clásico del federalismo fiscal. El contenido esencial de la corresponsabilidad se asienta sobre la necesidad política de descentralizar los ingresos públicos en un contexto de descentralización del

* Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid.

gasto público. Se trata, en definitiva, de que los ciudadanos residentes en el territorio de los diferentes entes autonómicos y locales que integran el Estado español puedan evaluar correctamente tanto la utilidad como los costes que se derivan de los distintos programas de gasto.¹

En los últimos años, esta idea ha inspirado claramente la evolución del sistema de financiación autonómica, hasta el punto de que las Comunidades Autónomas han venido asumiendo un cada vez mayor número de competencias normativas con relación a los impuestos cedidos por el Estado central. Pese a ello, debe tenerse presente que la corresponsabilidad fiscal no es un principio de rango constitucional, de tal modo que resultará preciso analizar su anclaje en los distintos principios financieros establecidos por nuestra Carta Magna.

A nuestro modo de ver, dada la premeditada laxitud del sistema financiero diseñado por la Constitución, un modelo de financiación basado en transferencias del Estado central a los entes autonómicos o locales, siempre que respete el principio de suficiencia, no resultaría, en principio, contrario a los mandatos constitucionales. De hecho, este fue el criterio adoptado por el legislador estatal en los primeros años de andadura constitucional, de forma coherente con la inicial indeterminación del modelo de Estado, que, como es sabido, fue concretándose a medida que las diferentes Comunidades Autónomas fueron creándose y asumiendo cada vez más competencias.²

Sin embargo, interesa precisar que, como consecuencia de la referida laxitud constitucional, un sistema financiero inspirado en la idea de corresponsabilidad fiscal resultará igualmente acorde con los mandatos constitucionales. Seguramente, la asunción de este principio por el sistema de financiación autonómica y local resultará más coherente con la evolución que ha sufrido, por un lado, el referido modelo de Estado y, en directa relación con este último, la concepción de determinados principios constitucionales, como los de autonomía política y financiera. Asimismo, ha de resaltarse que el ejercicio de la corresponsabilidad fiscal, en su vertiente de asunción de una mayor capacidad normativa en materia tributaria por parte de los entes autonómicos y locales, estará sujeta a una serie de límites, estipulados por la propia Constitución, que serán objeto de estudio en los siguientes apartados.

Si partimos de la base que el principio de corresponsabilidad fiscal desde la vertiente de los ingresos consiste en la capacidad que tienen los distintos niveles de gobierno de diseñar su política de ingresos públicos, de la misma manera que tienen

1. Ángel Sánchez Sánchez, "Corresponsabilidad fiscal y hacienda municipal", en *Revista de Hacienda Local*, vol. 26, n.º 77, Madrid, Edersa, 1996, pp. 313-358.

2. Mora Lorente (2004b), p. 81.

potestad para elegir su política de gasto público,³ entonces, la génesis de la corresponsabilidad fiscal de España hay que buscarla fundamentalmente tras la experiencia habida en el quinquenio 1987-1991 en la dependencia de las Comunidades Autónomas de régimen común de las transferencias del Estado. Las Comunidades Autónomas se habían convertido en simples gestores de las cantidades transferidas del Estado, con lo que no asumían ningún coste político al elevarse la presión fiscal, ni tampoco llevaban a cabo ningún tipo de función administrativa, lo que llevo a algún autor a tacharla de *Hacienda Parasitaria*.⁴ Además, su actuación en materia de gasto era tendenciosa, poco responsable y exigente de mayor transferencias año a año, aunque en este último supuesto subyace un componente de insuficiente financiación. En este ambiente, la corresponsabilidad fiscal busca desplazar a las distintas Haciendas territoriales la responsabilidad de sus ingresos, o en otras palabras, que el hecho de autofinanciación opere como una restricción moderadora de las decisiones de gasto.

Con la corresponsabilidad se trata que las haciendas subcentrales se responsabilicen de sus propias fuentes de ingresos. ¿Cómo? Por la facultad para poder influir en la creación de tributos, en especial de impuestos, o bien en la determinación de la presión fiscal en los impuestos cedidos, al poseer la capacidad necesaria para su regulación aunque sea solo sobre determinados aspectos de los mismos. Así, se aumenta la independencia financiera de las haciendas territoriales, pues la creación de tributos incrementa los recursos propios y disminuye el peso de las transferencias del Estado. Esta asunción de la responsabilidad de obtener ingresos constituye la esencia de la autonomía financiera que es condición de la autonomía política.⁵

El principio de corresponsabilidad también opera como un sistema de búsqueda de lo real y auténtico, puesto que trata de eliminar cualquier atisbo de ilusión fiscal. Así pues, los contribuyentes comprobarán el coste fiscal de los servicios públicos que disfrutan, a través de la percepción de la carga fiscal que soportan.⁶

La extensión de la capacidad normativa a las CCAA en el ámbito de los tributos cedidos, en el quinquenio 1997-2001 supuso la presencia más importante, en términos

-
3. Carlos Monasterio, "Corresponsabilidad fiscal: problemas de definición y elección de instrumentos", en *Hacienda Pública Española*. Cuadernos de Actualidad, n.º 1, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda/Instituto de Estudios Fiscales 1992, p. 28.
 4. Álvaro Rodríguez Bereijo, "Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 15, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1985, p. 68.
 5. Casado, González Páramo, Lasarte, et al., "*La cesión parcial del Impuesto sobre la renta a las Comunidades Autónomas*", Granada, Comares, 1997, p. 17.
 6. Jesús Ruiz-Huerta Carbonell, "Reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas y la introducción de mecanismos de corresponsabilidad", en *Informe Comunidades Autónomas*, Barcelona, Instituto de Derecho Público, 1993, pp. 129-130.

cuantitativos, de la corresponsabilidad fiscal, cuestión a la que más tarde nos referiremos. En todo caso, es preciso señalar que la corresponsabilidad fiscal no posee un reconocimiento legal expreso ni en la Constitución española, ni en la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas. Hay que referirse al Acuerdo de Financiación Autonómica arriba citado, para determinar la consideración actual del principio de corresponsabilidad fiscal.

La autonomía financiera se encuentra en la génesis de este principio. Ahora bien, existen autores que, en vez de buscar una interrelación entre el principio de autonomía financiera y el de corresponsabilidad, identifican uno y otro. A nuestro entender, se trata de dos principios íntimamente vinculados, pero no pueden identificarse, ya que la corresponsabilidad es un instrumento para conseguir aquella.

Temporalmente se puede determinar la fecha en la que la corresponsabilidad supuso un verdadero cambio en el entendimiento de la financiación autonómica. Nos estamos refiriendo al 1 de enero de 1997, ya que con anterioridad las potestades normativas de las CCAA estaban circunscritas a sus propios tributos, y en su caso a los recargos que establecieran sobre los impuestos cedidos y el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF) autorizados. No significa que no se tomara en cuenta la corresponsabilidad que se realizaba, sino que se tomaba residualmente a través –fundamentalmente– de la cesión del 15 % de la IRPF. A partir de la fecha descrita, la capacidad normativa se refiere a impuestos del Estado, como son los impuestos cedidos y, en particular, el IRPF, así como el Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones (ISD), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), el Impuesto al Patrimonio (IP), el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), y Juego. Por cierto, es la Constitución la que habla de impuestos cedidos total o parcialmente, pero es la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) la que dispone los impuestos que son cedibles.

En el ámbito de las Haciendas Locales, no existe una mención específica de este principio, no obstante, se puede notar su presencia como consecuencia de la regulación legal de algunos de los tributos locales y sus características principales, así como por su especial financiación a través de transferencias del Estado. Estamos seguros que cuando se afronte con decisión la insuficiente financiación que sufren los municipios españoles, se reflejará de forma clara, cómo se da entrada en dicho Acuerdo de Financiación Local a la corresponsabilidad fiscal en el terreno municipal.

EL RECONOCIMIENTO DEL PRINCIPIO DE CORRESPONSABILIDAD FISCAL EN LA JURISPRUDENCIA DEL TC: EXTENSIÓN DEL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA FINANCIERA AL ÁMBITO DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

El análisis de la jurisprudencia constitucional pone de relieve que el Tribunal Constitucional, consciente del papel que tiene encomendado, se ha limitado a reconocer la validez de los diferentes modelos que, desde la entrada en vigor de la Constitución, ha venido aprobando el legislador estatal de acuerdo con la competencia reguladora que, en materia de financiación autonómica, le confiere el artículo 157.3 de nuestra Constitución.⁷ Esto ha dado lugar a que su concepción del principio de autonomía financiera, inicialmente vinculado al ámbito del gasto, haya evolucionado de forma paralela a la aprobación, por parte del legislativo estatal, de los sucesivos modelos de financiación autonómica.

En su sentencia 13/1992, de 6 de febrero, el Tribunal afirmaba que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas hace referencia más a la vertiente del gasto público que a la:

(...) existencia y desarrollo de un sistema tributario propio con virtualidad y potencia recaudatoria suficientes para cubrir las necesidades financieras de la hacienda autonómica. *Se configura así un sistema de financiación apoyado en mecanismos financieros de transferencias desde el Estado* (FJ 7). (las cursivas me pertenecen)

Como puede observarse, no se cuestionaba al Tribunal en aquel momento el protagonismo que debe otorgarse a los entes territoriales autonómicos o locales a la hora de diseñar su propio sistema de ingresos, pues la suficiencia financiera venía garantizada, de la mano del Estado central, a través de un sistema de transferencias y de cesión de la recaudación de determinados tributos estatales.

7. Como advierte el propio Tribunal en el FJ 2.º de su sentencia de 18 de abril de 1996 (RTC 1996/68), a este no le corresponde “pronunciarse sobre el sistema más adecuado de financiación de las Haciendas territoriales o de coordinación de las actividades financieras de los distintos entes territoriales entre sí” (STC 179/1985), ni nos incumbe determinar “cuál es el más adecuado sistema de articulación de competencias estatales y autonómicas”; decisión esta que, “dentro de la Constitución corresponde adoptar a los propios Poderes Públicos responsables de ello, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas” (STC 145/1989 [RTC 1989/145], fundamento jurídico 6.º). “La función de este Tribunal es la de decidir si las concretas disposiciones impugnadas exceden o no el marco de lo constitucionalmente admisible”.

En el mismo sentido se pronunció el Tribunal en su sentencia 68/1996, de 4 de abril, al indicar que:

resulta evidente que la garantía de la autonomía financiera en su vertiente de gasto –*auténtica clave de bóveda de dicha autonomía en una Hacienda de transferencia*–, salvando las fuentes de financiación condicionada que regula la LOFCA, exige en línea de principio la libertad de los órganos de gobierno autonómicos para la distribución del gasto público dentro del marco de sus competencias (FJ 10).

La anterior doctrina se confirma por el Tribunal Constitucional en su sentencia 239/2002, de 11 de diciembre, al insistirse en la idea de que las Comunidades Autónomas:

disponen de autonomía financiera para poder elegir sus “objetivos políticos, administrativos, sociales y económicos” (STC 13/1992, FJ 7), lo que les permite “ejercer sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las competencias propias, en especial las que figuran como exclusivas” (STC 201/1998, FJ 4), pues dicha autonomía financiera “no entraña solo la libertad de los órganos de gobierno en cuanto a la fijación del destino y orientación del gasto público, sino también para la distribución y cuantificación del mismo dentro del marco de sus competencias” (STC 127/1999, de 1 de julio) (FJ 4).

Más recientemente, el Tribunal Constitucional ha bendecido igualmente la adopción, por parte del legislador estatal, de un sistema de financiación autonómica basado en la idea de corresponsabilidad fiscal. La doctrina constitucional evoluciona de una situación en la que se reconocía a los entes autonómicos el ejercicio de su autonomía financiera únicamente a través de la vertiente del gasto, a una situación en la que se admite un margen de maniobra en la modulación y configuración de sus ingresos de naturaleza tributaria. De este modo, se asume por el Alto Tribunal, de forma un tanto acrítica, que el principio de autonomía financiera no debe operar únicamente en el ámbito del gasto, sino también en la esfera de los ingresos.

Buena prueba de ello lo constituye la sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, en la que el Tribunal hace referencia, por primera vez, al principio de corresponsabilidad fiscal, indicando de forma distinta a lo señalado bajo los primeros modelos de financiación autonómica, que:

es cierto que la autonomía financiera ha venido configurándose desde sus orígenes más por relación a la vertiente del gasto, que con relación al ingreso –como capacidad para articular un sistema suficiente de ingresos– (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7 y 68/1996, de 18 de abril FJ 10). *No obstante, no cabe duda alguna de que, en los últimos años, se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los Presupuestos Generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de “corresponsabilidad fiscal” y conectada no solo con la participación*

en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público. Basta acudir al modelo de financiación correspondiente al quinquenio 1997-2001 (con la consiguiente modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de noviembre de financiación de las Comunidades Autónomas, por la Ley 3/1996, de 27 de diciembre; y con la aprobación de la nueva ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas), para comprobar cómo se ha puesto de manifiesto la voluntad del legislador estatal de estructurar un nuevo sistema de financiación menos dependiente de las transferencias estatales y más condicionado a una nueva estructura del sistema tributario que haga a las Comunidades Autónomas “corresponsables” del mismo (dicha intención ya venía manifestada en los “Acuerdos para desarrollo del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1992-1996”, aprobados por el Consejo de Política Fiscal y Financiera el día 7 de octubre de 1993). Concepto este el de la “corresponsabilidad fiscal”, que no solo constituye la idea fundamental de dicho modelo sino que además se erige en el objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación.

La evolución en la concepción del principio de autonomía financiera que había venido manejando el Tribunal Constitucional, al extender sus efectos, no solo a la vertiente del gasto, sino también a la vertiente de los ingresos, se pone de relieve, con toda claridad, en la todavía más cercana sentencia 168/2004, de 6 de octubre. En su Fallo, el Tribunal advierte que las vertientes del ingreso y del gasto:

se reconducen a la unidad mediante la estrecha conexión que existe entre la autonomía financiera de los entes y su suficiencia financiera, que exige la plena disposición de los medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas (...) (FJ 5).

De este modo, es posible apreciar cómo el Tribunal ha venido realizando una interpretación del principio de autonomía financiera que ha evolucionado de forma paralela a los sucesivos modelos de financiación autonómica aprobados, extendiéndose los efectos del referido principio constitucional a la vertiente de los ingresos una vez que el modelo de financiación diseñado por el legislador estatal asume la idea de “corresponsabilidad fiscal”.

Dicho en otros términos, es la acción del legislador central, al aprobar un modelo de financiación autonómico basado en la idea de corresponsabilidad, la que lleva al Tribunal Constitucional a plantearse la eficacia del principio de autonomía financiera en la vertiente de los ingresos, llegando a la conclusión de que, una vez reconocida y garantizada la suficiencia financiera de los diferentes entes territoriales, su eficacia en dicho ámbito resulta incuestionable.

Lo anterior pone de manifiesto que, bajo el actual diseño del Estado, el principio de autonomía financiera permite, e incluso podría aventurarse que exige, que tanto las Comunidades Autónomas como los Entes Locales, asuman un papel relevante en el diseño del sistema de obtención de ingresos tributarios. Esto último, claro está, en la medida en que no se sobrepasen los límites constitucionales, tanto intrínsecos como extrínsecos, al ejercicio de la potestad tributaria por parte de los Entes autonómicos y locales.

EFICACIA JURÍDICA DEL PRINCIPIO DE CORRESPONSABILIDAD

Según hemos advertido en el apartado anterior, la corresponsabilidad fiscal no es un principio de índole constitucional, por lo que, *a priori*, encajaría perfectamente en el modelo de financiación territorial creado por la Constitución un sistema que garantizase la suficiencia financiera de las Haciendas autonómicas y locales a través de transferencias estatales. Esto último permite afirmar que el principio de corresponsabilidad fiscal no tendría por qué inspirar, necesariamente, el sistema de financiación autonómica o local, resultando válidos los modelos financieros autonómicos anteriores al año 1997.

Dicho en otros términos, dado el diseño constitucional de la financiación autonómica y local, entendemos que difícilmente podría reputarse inconstitucional un modelo que limitase la capacidad de las Comunidades Autónomas y de los Entes Locales de incidir plenamente en la determinación del volumen de ingresos tributarios a percibir en función de sus políticas de gasto, siempre que este fuese respetuoso con el principio de suficiencia financiera previsto en los artículos 158 y 142 de la Constitución. Esto último podría conducirnos a la conclusión de que el legislador estatal, al elaborar el modelo de financiación autonómica o local, podría abandonar, en cualquier momento, la idea de corresponsabilidad fiscal.

No obstante, si se admite, como ha hecho el Tribunal Constitucional en su sentencia 168/2004,⁸ que existe una íntima conexión entre la autonomía en el ingreso y el gasto público, la anterior afirmación podría resultar seriamente cuestionada. En este sentido, según advierte el profesor Falcón y Tella, incluso cabría afirmar que la incorporación del principio de corresponsabilidad fiscal al modelo de financiación autonómica constituye un paso importante en la línea querida por la Constitución, que:

8. STC de 6.10.2004, FJ 5.º

al consagrar la existencia de “impuestos propios” de la Comunidades Autónomas, manifiestamente quiere para estas un poder tributario significativo (también en el régimen general de la LOFCA), que no puede quedar reducido, como venía ocurriendo hasta ahora, a impuestos marginales en el sistema, normalmente de finalidad extrafiscal.⁹

Por otra parte, la autonomía financiera en la vertiente del ingreso aparece íntimamente vinculada con la autonomía política de las Comunidades Autónomas y de los Entes Locales. Según advierte Mora Lorente, el poder de dirección propio de las Comunidades Autónomas implica la determinación de los fines a alcanzar, las necesidades a satisfacer, lo que debe completarse con una fase instrumental en la que se ordenan los medios necesarios para alcanzar tales fines, presuponiendo, en consecuencia, una capacidad normativa como medio de plasmación jurídica de las decisiones sobre objetivos finales y medios financieros adoptados.¹⁰ Esto es, la autonomía política atribuida a los referidos entes territoriales exige que los ciudadanos puedan conocer los efectos que, en la esfera de los ingresos, se derivan del programa de gasto aprobado por el ente autonómico o local.

En definitiva, pese a la ausencia de un principio de corresponsabilidad fiscal en el texto constitucional es posible afirmar que este constituye, en realidad, una manifestación del principio de autonomía, tanto política como financiera, reconocido constitucionalmente tanto a las Comunidades Autónomas como a los Entes Locales. Desde esta perspectiva, cabe afirmar que el legislador estatal, a la vista del elevado grado de independencia que, en la actualidad, se reconoce a dichos entes territoriales, resulta compelido, como receptor de este mandato, a dotar a tales entes territoriales de mayores competencias a la hora de diseñar su sistema de ingresos. Esto último, claro está, siempre que de ello no se derive en una quiebra de los límites que, a estos efectos, establece el artículo 157.3 de la Constitución.

Para reforzar la anterior afirmación, cabría añadir que la corresponsabilidad fiscal encuentra su anclaje constitucional no solo en los principios de autonomía política y financiera de los entes autonómicos y locales, sino también en los criterios de eficiencia y economía que deben inspirar el gasto público, anterior artículo 31.2 de la Constitución. Ya nos hemos referido en las páginas anteriores a la indiscutible relación existente entre el sistema de ingresos y gastos públicos, por lo que un sistema de financiación basado en la idea de corresponsabilidad fiscal, que tenga una incidencia directa en el sistema de ingresos exigido por los distintos entes territoriales, permitirá

9. R. Falcón y Tella, “Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la residencia de las personas físicas”, en *Quincena Fiscal*, n.º 3, S/L, 1997, p. 6.

10. María Desamparados Mora Lorente, *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004, p. 94.

a los contribuyentes de un determinado territorio identificar al verdadero responsable político (estatal, autonómico o local) de la (in)observancia de las exigencias constitucionales antes señaladas y votar en consecuencia.

IDONEIDAD DE LOS DISTINTOS RECURSOS FINANCIEROS PREVISTOS POR LA CONSTITUCIÓN PARA ALCANZAR LA PRETENDIDA CORRESPONSABILIDAD FISCAL

A) COMUNIDADES AUTÓNOMAS: RECARGOS SOBRE IMPUESTOS ESTATALES VS. ASUNCIÓN DE COMPETENCIAS NORMATIVAS Y DE GESTIÓN

Ya nos hemos referido en los apartados anteriores a la conexión existente entre el principio de autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal. El propio Tribunal Constitucional ha reconocido, de forma relativamente reciente, los efectos que se desprenden de ese principio en el ámbito los ingresos públicos. Sin embargo, de forma coherente con la función que constitucionalmente tiene encomendada, este no ha entrado a valorar cuáles son las vías más adecuadas para que las Comunidades Autónomas satisfagan sus necesidades de financiación ejercitando la referida corresponsabilidad.

Sin duda, esta última cuestión resulta de especial relevancia, pues debe cuestionarse si las Comunidades Autónomas, con carácter previo a la aplicación de los modelos de financiación aplicables desde 1997, mediante los que se atribuyen competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos por el Estado, podrían haber empleado otros instrumentos financieros capaces de lograr el objetivo de la corresponsabilidad fiscal.

Según se ha dicho, los diferentes modelos de financiación aplicables a las Comunidades Autónomas han venido garantizado su suficiencia financiera dando preponderancia a los impuestos cedidos y a las transferencias con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. El modelo constitucional permite a las Comunidades Autónomas establecer sus propios tributos, circunstancia que permitiría lograr la pretendida corresponsabilidad, pero no puede perderse de vista que la eficacia recaudatoria de tales tributos se ha visto muy mermada como consecuencia de la prohibición de solapamiento con los tributos estatales contemplada por el artículo 6.2 de la LOFCA.

De los diferentes recursos enumerados por el artículo 157.1 de la Constitución, uno de los que, *a priori*, se han considerado más apropiados para lograr la pretendida corresponsabilidad son los recargos sobre impuestos estatales. De hecho, en el “Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio”, se aludía

al establecimiento de un recargo autonómico sobre el IRPF como el instrumento adecuado para incrementar la corresponsabilidad fiscal.¹¹

En este sentido, interesa señalar que, salvo en los primeros momentos de desarrollo del modelo de financiación autonómica, el interés que ha despertado la figura del recargo sobre los impuestos estatales entre los legisladores autonómicos ha sido mínimo. Esta situación se explica, por un lado, por la garantía estatal de la dotación de medios suficientes para el desarrollo de las competencias de las Comunidades Autónomas y, por otro lado, por el coste político que se deriva de su establecimiento.

Para justificar la inaplicación por parte de las Comunidades Autónomas de la figura del recargo sobre los tributos estatales como instrumento de corresponsabilidad, podría aducirse que este puede generar desigualdades impositivas entre los ciudadanos residentes en otras Comunidades. No obstante, el Tribunal Constitucional dejó claro, a través de su sentencia 150/1990, de 4 de octubre, que la exigibilidad de los recargos por parte de las Comunidades Autónomas resulta perfectamente compatible con el principio de igualdad.

En concreto, el Alto Tribunal indicó que:

el ejercicio de la competencia de la Comunidad Autónoma de Madrid para establecer recargos sobre los impuestos estatales no requiere, por ello, una justificación explícita de la desigualdad tributaria que produce, ya que es una manifestación de su autonomía financiera, que tiene lugar en el marco de la Constitución, del Estatuto y de la LOFCA. Por otra parte, la diversidad resultante de la exacción de un recargo autonómico en el Impuesto sobre la Renta, no quiebra la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en el incumplimiento de los deberes que les impone el artículo 31 de la Constitución, si así fuera, quedaría radicalmente eliminada la potestad de las Comunidades Autónomas para establecer recargos, en contradicción con las previsiones constitucionales y estatutarias sobre el particular. (las cursivas me pertenecen)

No obstante, debe advertirse que, pese a lo señalado por esta sentencia, la doctrina ha llegado a cuestionar el encaje de la figura del recargo en el ámbito de la corresponsabilidad fiscal. Esto se debe a que, a través de este instrumento financiero, las Comunidades Autónomas, si bien pueden aumentar sus ingresos, no podrían alterarlos a la baja para ajustarlos a su política de gasto. Dicho de otro modo, se achaca a esta vía de financiación que los entes autonómicos no podrían reducir la cuantía de un impuesto estatal, ajustando la recaudación.¹²

11. Violeta Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004, p. 232.

12. María Desamparados Mora Lorente, "Implicaciones de la autonomía política en el desarrollo de la autonomía financiera de la Comunidad Autónoma: la incuestionada corresponsabilidad fiscal", en *Crónica Tributaria*, Ma-

A nuestro modo de ver, este planteamiento cobra sentido únicamente si se analiza la figura del recargo de forma aislada. Un análisis conjunto de los distintos instrumentos de financiación que se reconocen por la Constitución a las Comunidades Autónomas debe llevarnos a la conclusión de que la figura del recargo constituye todavía un instrumento idóneo para lograr que los administrados puedan apreciar qué ente territorial es el que realmente está ejercitando la presión fiscal.

Si tomamos en consideración que las necesidades financieras de las Comunidades Autónomas son cada vez más mayores, y que la reducción de la presión fiscal efectiva soportada por el contribuyente puede conseguirse a través de la reducción de la carga tributaria derivada de la aplicación de tributos propios o cedidos, podría llegarse a la conclusión de que la figura del recargo sobre los impuestos estatales resulta, todavía en la actualidad, un instrumento útil al objeto de lograr el pretendido efecto de corresponsabilidad fiscal.

Obviamente, los recargos sobre los tributos estatales no constituyen la única vía que permite lograr la ansiada corresponsabilidad fiscal. Por ello, la alternativa a esta figura, descartada *de facto* por los entes autonómicos, es dotar de a las Comunidades Autónomas de unas competencias, tanto en la gestión como en la regulación de tributos, que, hasta este momento, se habían reservado al legislador central.

La cesión de competencias normativas en el ámbito de los tributos cedidos pretende romper el monopolio estatal de los índices de capacidad económica generado por la LOFCA. Se atenúan, de este modo, los efectos perniciosos que, para el principio de corresponsabilidad fiscal, se derivan del artículo 6.2 de la LOFCA, con el objeto de lograr que los ciudadanos puedan percibir la presión fiscal que se deriva de la gestión de los recursos realizada por el ente territorial con el que están fiscalmente vinculados.

Por otra parte, la cesión de competencias de gestión sobre tributos de titularidad estatal permite alcanzar la corresponsabilidad fiscal de una forma diferente. Resulta evidente que la obtención de ingresos por parte de los entes públicos no se satisface el mero establecimiento de tributos, sino que debe completarse a través una diligente aplicación de los mismos. Una labor ineficaz del ente territorial en la gestión del sistema tributario conducirá a elevar la presión fiscal de aquellos contribuyentes que cumplen voluntariamente sus obligaciones fiscales. Por ello, la gestión del sistema tributario se configura como una fórmula adicional que permite dar satisfacción al principio de corresponsabilidad fiscal.

drid, Ministerio de Hacienda/Instituto de Estudios Fiscales, 2004. Violeta Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*.

Pasemos ahora a ver la posibilidad de que las Comunidades Autónomas acudan a la imposición propia como instrumento de financiación se encuentra en la Constitución Española, en la legislación de desarrollo que regula el ejercicio de sus competencias financieras y en la doctrina constitucional al hilo de los distintos pronunciamientos del Alto Tribunal.

Como es sabido el artículo 156 CE, señala que “las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”. Esta autonomía financiera, desde la vertiente del ingreso, se entiende como la capacidad de la hacienda autonómica para ajustar el volumen y estructura de sus recursos, materializándose en una tributación propia perfectamente desarrollada frente al tradicional abuso de las transferencias estatales. Así pues, siguiendo el artículo 157.1.b CE, las Comunidades Autónomas poseen para atender autónomamente su financiación “sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”. En la actualidad, la imposición propia no cubre la totalidad del gasto realizado por las haciendas territoriales, por lo que siguen sobreviviendo de las transferencias del Estado.

La Ley 8/1980, Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas, dicta las normas de desarrollo de los principios constitucionales 156 a 158 CE, por lo que se articula la potestad de creación de tributos, junto con sus límites. Se entiende por tributo propio, siguiendo a Simón Acosta (1982), el ingreso del ente territorial que procede de una relación jurídico tributaria, siempre y cuando dicho ente tenga el poder de establecer el tributo o al menos de fijar su cuantía dentro de unos márgenes lo suficientemente amplios como para que sea significativa su intervención.¹³

Ruiz Almendral mantiene, con acierto, que el principio de corresponsabilidad fiscal desarrolla la autonomía financiera de los entes subcentrales al implicar el ejercicio de poder tributario para la cofinanciación de las competencias. Asimismo, la corresponsabilidad supone la coordinación entre los distintos niveles territoriales de gobierno, lo que exige una mayor transparencia del sistema de financiación (vinculación clara entre el gasto y la tributación frente a los individuos, sin que quepa considerar como solución general la afectación).¹⁴

Quizás sea el momento de determinar el grado de corresponsabilidad en relación con las distintas potestades que pueden ejercer los distintos niveles territoriales y las

13. Eugenio Simón Acosta, “El principio de suficiencia en la Hacienda Local”, en *Autonomía y financiación de las haciendas municipales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982; Ismael Jiménez Compareid, *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Madrid, Estudios Jurídicos BOE, 1994, p. 99.

14. Violeta Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, p. 125.

diferentes funciones administrativas que se pueden realizar. Siguiendo a Sánchez¹⁵ se distinguen tres niveles en los que se ejerce la corresponsabilidad, de mayor a menor índice corresponsable, se pueden identificar:

- Potestad normativa para crear un tributo y determinar sus elementos esenciales, que podrá ser total o parcial según se establezcan todos o solo alguno de los elementos del mismo.
- Potestad de gestión, que puede ser total o parcial según las CCAA sean responsables de todas o solo algunas fases de la gestión administrativa, sin que ello signifique que posean la potestad normativa.
- Atribución de la totalidad o parte de la recaudación obtenida por un impuesto en una Comunidad Autónoma.

Como es lógico, en atención a las múltiples combinaciones que se pueden dar entre las distintas potestades –normativa, de gestión tributaria, o poder sobre el producto de la recaudación–, así como dentro de cada una de ellas, las alternativas que pueden recaer en las haciendas territoriales –cambio de tipos de gravamen, creación de beneficios fiscales, iniciación, tramitación y finalización de los procedimientos de gestión, inspección, recaudación y revisión–, las posibilidades de autonomía tributaria aumentan o disminuyen, siendo en ocasiones fórmula para medir el grado de autonomía y, por ende, de la corresponsabilidad en sentido estricto.

Cuanto mayor sea el grado de autonomía en los tributos utilizados por las haciendas subcentrales, mayor será el grado de corresponsabilidad del sistema, sin perjuicio de las matizaciones que se han ido introduciendo. De este modo, los avances en la corresponsabilidad pueden producirse tanto si aumentan los tributos propios de las haciendas subcentrales, como si aumentan sus potestades normativas o de gestión en tributos ya cedidos. Por tanto, a través de la corresponsabilidad fiscal se establece una simetría entre la capacidad de determinar ingresos y gastos de las haciendas territoriales.¹⁶

El carácter restringido de la potestad para crear tributos por las CCAA exige, como no podía ser de otra manera, el acatamiento de los principios de justicia tributaria del artículo 31 CE, además de las limitaciones derivadas del principio de reserva de ley, y de los requisitos de los artículos 6 y 9 LOFCA. Todas estas limitaciones, junto con la delimitación prácticamente residual de los hechos imposables a objetivos extrafiscales han producido que la imposición propia de las CCAA no se haya visto desarrollada, y

15. Ángel Sánchez, *La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas*, Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 35.

16. Alejandro Menéndez Moreno, “La corresponsabilidad fiscal”, en *Información fiscal*, n.º 3, S/L, 1994, p. 8. Luis Alberto Alonso González, “Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica”, en *Quincena Fiscal*, n.º 21, S/L, 1997, p. 13.

la existente es confusa y dispersa al tener que acudir a una gran diversidad de materias imponibles. La consecuencia a la que se llega consiste en que el nivel autonómico se muestra reticente a adentrarse en la imposición propia.

Un avance en profundidad en el desarrollo del principio de corresponsabilidad puede entrar en colisión con otros principios financieros constitucionales que podrían resultar un freno al propósito de dotarlo de plena efectividad. Así, una desigual presión fiscal en las diversas Comunidades Autónomas podría plantearse como atentatorio respecto a los principios de capacidad contributiva, igualdad o coordinación con la hacienda estatal.

Adicionalmente, se pueden localizar dos cuestiones por las que este tipo de financiación autonómica no haya avanzado, como debería, la primera, porque son impuestos siempre expuestos a recursos de los *lobbies* contrarios a la creación de este tipo de tributos, la segunda, el limitado potencial recaudatorio –salvo los que procedan de la imposición de los hidrocarburos y en menor medida los del juego–, y, en tercer lugar, la desviación de las actuaciones fiscales autonómicas a tributos de marcado carácter extrafiscal, que al producir su objetivo, modifican las conductas más perniciosas, lo que redundaría en una menor recaudación a la larga.¹⁷

El análisis de la corresponsabilidad fiscal desde la perspectiva constitucional obliga a delimitar qué instrumentos financieros, de entre los contemplados por el artículo 157 de la Constitución, son los más adecuados para que los contribuyentes residentes en un territorio autonómico perciban el verdadero origen y alcance de las decisiones de carácter tributario o financiero que se adopten en este nivel de gobierno.

También es preciso aludir a las interrelaciones entre los tres niveles territoriales: En el plano de las Haciendas Locales, en donde se carece de la capacidad para crear tributos, tanto la perspectiva constitucional como teórica exigen un planteamiento específico de este principio cuyo reconocimiento y vigencia es cada vez mayor a medida que se van introduciendo sucesivas reformas legislativas.

Si nos atenemos a la evolución de la imposición propia en el sistema de financiación de las CCAA y su interconexión con la corresponsabilidad, hay que señalar que el primer período de financiación en el que se empieza a tomar en cuenta este último, como ya se ha indicado, es el del período 1992-1996, ya que se potencia la corresponsabilidad, debido a la cesión del 15 % de las cuotas líquidas del IRPF a sus respectivas jurisdicciones.¹⁸ Sin embargo, este período no alcanzó a la redefinición de

17. César Albiñana García y Martha Villar Ecurra, “Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 197-198, S/L, CEF, 1999, p. 57.

18. Diego Gómez Díaz, Alfredo Iglesias Suárez, “La imposición propia como ingreso de la Hacienda Autonómica en España”, en *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 11, S/L, Instituto de Estudios Fiscales, 2003, p. 27.

la imposición propia como instrumento de autonomía normativa. El Acuerdo 1997-2001 continuó en la misma línea del fomento de la corresponsabilidad, pero no por la vía de la imposición propia.

El sistema actualmente vigente, firmado el 27 de junio de 2001, que ha tratado de ser atemporal, ya corre un serio peligro y de nuevo se insiste en la denominada corresponsabilidad cuantitativa y se toma en consideración por vez primera a la cualitativa, al ceder competencias normativas en determinados impuestos estatales, que era impensable en los primeros años de los noventa.

Las disfunciones observadas y el carácter residual de la imposición propia producen que hoy estemos hablando del carácter testimonial de dicha tributación. Como ya ha señalado la OCDE, la distribución óptima de recursos entre los diversos niveles de gobierno será aquella en que las fuentes de ingresos asignadas a cada territorio permitan la asunción de las tareas encomendadas y que los contribuyentes conozcan el coste que les supone mantener su jurisdicción. Admitido, que los instrumentos que mejor realizan esta doble función son los tributos propios, se debería producir un pacto político por el que se potencie el uso de la imposición propia y así redefinir la jerarquía entre las fuentes regionales de ingreso.

El propio Tribunal Constitucional, en esta línea, ha señalado que “no cabe duda alguna de que en los últimos años se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los Presupuestos Generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de corresponsabilidad fiscal y conectada no solo con la participación en los ingresos del Estado, sino también, y de forma fundamental, con la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público. Basta con acudir al último modelo de financiación, correspondiente al quinquenio 1997-2001 [...] para comprobar cómo se ha puesto de manifiesto la voluntad del legislador estatal de estructurar un nuevo sistema de financiación menos dependiente de las transferencias estatales y más condicionado a una nueva estructura del sistema tributario que haga a las CCAA corresponsables del mismo [...] Concepto este, el de la corresponsabilidad fiscal, que no solo constituye la idea fundamental de dicho modelo, sino que además se erige en el objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación, (STC 289/2000, FJ 3º).

El propio TC insiste en la idea de la extensión de los efectos de la autonomía financiera no solo al gasto, sino también al ingreso, en su sentencia 168/2004, de 6 de octubre, así señala que las vertientes del ingreso y del gasto, “*se reconducen a la unidad mediante la estrecha conexión que existe entre la autonomía financiera de los entes y su suficiencia financiera, que exige la plena disposición de los medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas (...)*” (FJ 5).

Dicho en otros términos, es la acción del legislador central, al aprobar un modelo de financiación autonómico basado en la idea de corresponsabilidad, la que lleva al Tribunal Constitucional a plantearse la eficacia del principio de autonomía financiera en la vertiente de los ingresos, llegando a la conclusión de que, una vez reconocida y garantizada la suficiencia financiera de los diferentes entes territoriales, su eficacia en dicho ámbito resulta incuestionable.

Lo anterior pone de manifiesto que, bajo el actual diseño del Estado, el principio de autonomía financiera permite, e incluso podría aventurarse que exige, que tanto las Comunidades Autónomas como los Entes Locales, asuman un papel relevante en el diseño del sistema de obtención de ingresos tributarios. Esto último, claro está, en la medida en que no se sobrepasen los límites constitucionales, tanto intrínsecos como extrínsecos, al ejercicio de la potestad tributaria por parte de los Entes autonómicos y locales.

La completa y eficaz aplicación del principio de corresponsabilidad determina la eliminación de algunos obstáculos políticos, que muchas veces pasan desapercibidos, sino fuera por las discusiones habidas en el CPFF. Por identificar algunos de los obstáculos, sin ánimo de exhaustividad, podemos señalar:

- El miedo a perder el control, en efecto, el Estado, con su idea del control considera que prescindir de tributos, de recaudación, es renunciar a su soberanía porque ya no controla a las administraciones territoriales si estas dependen de sus recursos propios.
- Asimismo, para las Haciendas territoriales, especialmente para las Comunidades Autónomas, es cómodo el sistema actual porque gastan y se endeudan y luego recurren al Estado para pagar sus deudas y sufragar las necesidades correspondientes. Esta situación cada vez es menos frecuente por los planes de estabilidad presupuestaria vigentes.
- La corresponsabilidad, también, puede generar problemas de gestión y descoordinación administrativa. Es mucho más fácil una Administración única que gestione todas las potestades y competencias, que llegar a competencias compartidas que dificultan la gestión, de hecho actualmente son conocidas las trabas que encuentran las CCAA y las CCLL cuando requieren alguna información o gestión del Estado en el desarrollo de sus procedimientos. En términos tributarios, la existencia de diecisiete agencias autonómicas tributarias puede conllevar serios problemas de gestión.

Muchos son los obstáculos y trabas que se ven en el horizonte del principio de corresponsabilidad, pero quizás el más importante sea la poca capacidad de influir de este principio a la hora de diseñar los sistemas tributarios de estados estructurados como el nuestro. Así, es de temer que el proceso de reconocimiento de capacidad normativa no

signifique de hecho avance alguno en la corresponsabilización, especialmente en el nivel autonómico. La experiencia parece avalar estos temores por cuanto las CCAA tienen ya reconocido un cierto margen de autonomía financiera (incluso desde los primeros momentos con la posibilidad de los recargos) que ha sido utilizada tanto para reducir (aprobación de ciertos beneficios fiscales en el IRPF), como para incrementar los recursos disponibles (Tributos propios y Céntimo Sanitario).

Sin embargo, ese comportamiento es perfectamente explicable. Hasta el momento, la mayor parte de los ingresos propios efectivos dependen de la Administración General. Solo una pequeña parte de los recursos financieros depende de la propia autonomía financiera.

En tales circunstancias, los incentivos son evidentes. Subir la presión fiscal autonómica supone un coste político considerable, a cambio de un aumento relativamente reducido de los ingresos totales pues representan solo la parte pequeña del presupuesto. Resulta mucho más atractivo reclamar al poder central, lo que afecta al grueso de los ingresos y no solo no conlleva costes políticos, sino que, incluso, puede suponer un refuerzo ante los propios electores, al reafirmar la imagen de firmeza en defensa de los intereses autonómicos o locales.

Precisamente el avance radical hacia la autonomía financiera persigue cambiar ese juego de incentivos. Así cada nivel territorial debe ser autosuficiente, no puede incrementar sus ingresos a costa de otra instancia territorial, debe ser realista y afrontar que, en ocasiones, solo cabe el correspondiente aumento de la presión tributaria de sus ciudadanos.

Asimismo, un principio de corresponsabilidad aplicado de manera estricta, que exige cooperación, cohesión y garantía de servicios mínimos, puede hacer peligrar la autonomía, si bien es verdad que los principios constitucionales de igualdad de acceso, unidad de mercado y solidaridad exigen efectivamente unos mínimos servicios fundamentales comunes e irrenunciables, que deben garantizarse a todo ciudadano español en todo el territorio nacional, independientemente de cualquier circunstancia.

Debemos, ya para finalizar, este epígrafe sobre los tributos propios, examinar qué ventajas se ponen de manifiesto al diseñar un sistema fiscal corresponsable, pues bien, siguiendo a Zubiri¹⁹ tres ventajas parecen haberse visto:

- Mejoras en la Administración y control de los tributos, al ser estas jurisdiccionales regionales o locales, espacios físicos más pequeños.

19. Ignacio Zubiri, "Sobre la distribución de recursos en un sistema federal", en *Papeles de Economía Española*, n.º 30-31, Madrid, Funcas, 1987, pp. 30-31.

- Innovaciones en la gestión y control, al competir con las administraciones del mismo nivel, por captar la mayor cantidad de recursos posibles.
- Aumentos en la recaudación al disminuir el fraude porque los contribuyentes se sienten más identificados con el gobierno.

B) ENTES LOCALES

La corresponsabilidad fiscal no debería ser privativa de un único nivel territorial, sino que, ante la descentralización de la autonomía política y financiera vigente en nuestro país, debería extenderse a la totalidad de los mismos.²⁰ En nuestro sistema fiscal, pese a la carencia de potestad legislativa de las entidades locales, que les impide la creación de tributos, los gobiernos municipales disponen de capacidad para modular, probablemente en mayor medida que las Comunidades Autónomas, el importe de sus ingresos tributarios. Esto explica que el debate de la corresponsabilidad se haya planteado mayormente en la doctrina con relación a los entes autonómicos.

Recuérdese que el TRLHL confiere a los entes locales la posibilidad de variar el importe de la presión impositiva existente en su territorio a través de la utilización de la horquilla que, a estos efectos, se contiene en los tributos establecimiento obligatorio (Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica). A ello contribuye también el hecho de que se hayan configurado como tributos de carácter potestativo tanto el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras como el Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.

De lo anterior parece desprenderse que la corresponsabilidad fiscal parece garantizada en el actual sistema de financiación local, dado que estos entes territoriales cuentan desde un inicio con un margen de maniobrabilidad en la configuración de sus sistema de ingresos que permite a los contribuyentes conocer y comparar el origen de la presión fiscal que soportan.

Obviamente estos entes territoriales, al igual que las Comunidades Autónomas, podrían completar su sistema de ingresos a través del endeudamiento. No obstante, dada la evidente contradicción existente entre esta vía de financiación y el principio de corresponsabilidad hace preferible que el grueso de los recursos financieros obtenidos por los entes locales tenga naturaleza tributaria, permitiéndole conocer al

20. Ángel Sánchez Sánchez, "Corresponsabilidad fiscal y hacienda municipal", p. 333.

contribuyente, de primera mano, el coste efectivo que se deriva de la política de gasto impulsada por el ejecutivo local.

LÍMITES CONSTITUCIONALES AL PRINCIPIO DE CORRESPONSABILIDAD FISCAL

A) PRINCIPIOS DE COORDINACIÓN Y SOLIDARIDAD

En directa relación con el principio autonomía financiera, y actuando como límites del mismo, han de citarse los principios de coordinación y solidaridad. Hasta el momento, el Tribunal Constitucional, ha puesto de manifiesto la eficacia del primero de estos principios únicamente desde la vertiente del gasto público.²¹ No obstante es claro que su aplicación debe extenderse también al ámbito de los ingresos autonómicos. De hecho, esta capacidad de coordinación se ha venido ejerciendo por el legislador estatal a través de las distintas Leyes que, en materia de financiación de las Comunidades Autónomas, se han aprobado sucesivamente desde la entrada en vigor de la Constitución.

Por lo tanto, la autonomía en la configuración en el sistema de ingresos no debe implicar, obviamente, una toma unilateral de decisiones por parte de las Comunidades Autónomas. El artículo 2 de la LOFCA ha servido para arbitrar la distribución de competencias en la vertiente de los ingresos entre el Estado y las Comunidades Autónomas, ante la falta de claridad, en este ámbito, del Texto Constitucional.

La LOFCA advierte, a través de su artículo 2.1 a), que el sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas deberá establecerse de manera que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras

21. El Tribunal Constitucional ha señalado, en el FJ 10.º de su sentencia 68/1996, de 18 de abril, que “el alcance del principio de coordinación, cuando opera en el marco del art. 156.1 CE, se encuentra delimitado en el art. 2.1 b) LOFCA, que reconoce al Estado la facultad de ‘adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español’. Al interpretar tal disposición, este Tribunal ya ha tenido ocasión de indicar que la misma permite al Estado condicionar la autonomía de gasto de las Comunidades Autónomas, mediante la imposición de determinadas directrices de obligado cumplimiento. Ahora bien, a esa conclusión solo se llegaba tras subrayar que únicamente autoriza a adoptar ‘aquellas medidas que tengan una relación directa con los mencionados objetivos’ contenidos en el precepto (SSTC 63/1986 [RTC 1986/63], fundamento jurídico 11, y 96/1990, fundamento jurídico 3.º). No es este el caso presente. A idéntico resultado de insuficiencia del condicionamiento conduce el análisis de la norma atendiendo al segundo límite de la autonomía financiera recogido en el art. 156.1 CE: la solidaridad entre todos los españoles. Pues, como ya tuvimos oportunidad de declarar, refiriéndonos precisamente a su vertiente de gasto, el principio de solidaridad no justifica ‘la adopción por el Estado de una medida unilateral con fuerza normativa general que incida en la delimitación de las competencias autonómicas en materia presupuestaria’ (STC 63/1986, fundamento jurídico 11)”.

fiscales en el territorio español. Este límite, que como veremos emana directamente del artículo 157.2 de la Constitución, exige necesariamente la labor coordinadora del legislador estatal en el diseño del sistema de ingresos de los distintos entes autonómicos. En este punto juega un papel fundamental el denominado Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 3.2 h) de la LOFCA, tiene encomendado el conocimiento de todo aspecto de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado que, dada su naturaleza, precise de una actuación coordinada.

La referida labor coordinadora es igualmente relevante en el ámbito del gasto público, faceta en la que, de igual forma que sucede en la vertiente de los ingresos, se le otorga un papel relevante al Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas.²²

Por lo que respecta al principio de solidaridad, contemplado en el artículo 156.1 de la Constitución, el Tribunal Constitucional ha señalado que su cumplimiento supone para las Comunidades Autónomas la imposibilidad de “adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general pues implica la obligación de tener en cuenta la comunidad de intereses que las vinculan entre sí” (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 7). Y ello, porque resulta evidente que la “autonomía no se garantiza por la Constitución para incidir de forma negativa sobre los intereses generales de la Nación o sobre intereses generales distintos de los de la propia entidad” (STC 4/1981, FJ 10). De esta manera, el principio de solidaridad no es más que la “concreción del más amplio deber de fidelidad a la Constitución” (STC 11/1986, FJ 5º), o del principio de lealtad constitucional, que el Tribunal Constitucional ha aplicado en numerosos supuestos.

En esta jurisprudencia se pone de manifiesto la conexión con el principio de lealtad federal (*Bundestreue*) procedente del constitucionalismo alemán, que ha sido ampliamente desarrollado por el Tribunal Constitucional alemán.²³ Bajo este principio los *Bund* y *Länder* resultarán obligados a tomar en consideración en sus relaciones los intereses comunes o generales, garantizando la unidad y armonía en el funcionamiento del sistema, de donde se deriva una limitación de la discrecionalidad en el ejercicio de las competencias financieras por ambas partes.

Este esquema parece perfectamente extrapolable al ámbito de la financiación autonómica nacional, de manera que los entes autonómicos, en base al principio de coordinación, deberán abstenerse de establecer un sistema de ingresos que pudiera perjudicar los intereses del resto de Comunidades. El actual modelo de financiación,

22. Cfr. art. 3.2 a) de la LOFCA.

23. Violeta Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, p. 342.

diseñado en virtud del mandato contenido en el artículo 157.3 de la Constitución, parece llamado a satisfacer dicha exigencia de coordinación, al establecer los parámetros, dentro de los cuales, el legislador autonómico podrá ejercitar su capacidad normativa.

B) EL PRINCIPIO DE JUSTICIA Y LAS LIBERTADES ECONÓMICAS CONSTITUCIONALES

Como acabamos de señalar, el artículo 156 de la Constitución, al regular el sistema de financiación autonómica, incorpora los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad. En directa relación con estos últimos se encuentran los principios a los que alude el artículo 157.2 de la Constitución: interdicción al gravamen de los bienes situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma y al establecimiento de medidas que pudieran afectar a la libre circulación de mercancías o servicios.

Los artículos 9 b) y 19.2 de la LOFCA se encargan de precisar el alcance de dichos principios constitucionales al indicar que las Comunidades Autónomas “no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos”. Resulta incuestionable que la creación obligaciones tributarias o la concesión de incentivos fiscales por parte las Comunidades Autónomas podrá dar lugar, en una buena parte de los casos, a una discriminación basada en el lugar de realización del gasto, de prestación de los servicios, de celebración el negocio, etc. Sin embargo, entendemos que no en todos estos supuestos podrá considerarse limitado el ejercicio de la autonomía financiera y, en directa relación con este último, el principio de corresponsabilidad fiscal.

A nuestro modo de ver, siempre que las medidas tributarias adoptadas por los entes autonómicos respeten los puntos de conexión establecidos por el legislador estatal, difícilmente podrá argumentarse la vulneración del mandato contenido en el artículo 157.2 de la Constitución. Esto último se observa con toda claridad al examinar el artículo 9 de la LOFCA, que permite a las Comunidades Autónomas establecer tributos propios únicamente cuando estos se inspiren en el principio de territorialidad. De este modo, no podrán someterse a gravamen por los tributos autonómicos elementos patrimoniales situados, rendimientos originados, ni gastos realizados, fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma, ni podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.

Los artículos 9 y 19.2 de la LOFCA también se encargan de concretar el efecto de la libre circulación de mercancías y servicios que reconoce la Constitución en su artículo 157.2. De acuerdo con el primero de estos preceptos, los tributos autonómicos propios no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o de la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.

A través de esta norma se trata de garantizar, por una parte, la no discriminación de aquellos sujetos residentes en otras Comunidades Autónomas que resulten gravados por tributos autonómicos basados en el criterio territorialidad y, por otra, el establecimiento de un sistema impositivo que no condicione la libertad de establecimiento de las personas físicas o jurídicas dentro del territorio nacional a través de medidas que, o bien, restrinjan el desplazamiento de los sujetos residentes a otra Comunidad Autónoma, o bien, supongan un incentivo fiscal excesivo destinado a lograr una mayor implantación de capitales, personas o empresas en el territorio de dicha Comunidad.

Con relación a esta última cuestión, ha de señalarse que el artículo 19.2 de la LOFCA obliga a los legisladores autonómicos, en materia de impuestos cedidos, a ejercitar la corresponsabilidad manteniendo “una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional”. Es evidente que nos encontramos de nuevo ante una concreción legal de los principios contenidos en el artículo 157.2 de la Constitución, por lo que el alcance de la norma debe ser interpretado en el sentido de que no puede operar un vaciamiento absoluto del principio de autonomía, pues una interpretación demasiado apegada al texto de la norma impediría lo que trata de garantizar, precisamente, la idea de corresponsabilidad fiscal: una presión fiscal desigual en las distintas Comunidades Autónomas.

A la hora de tratar de determinar el alcance y eficacia práctica de la exigencia de una presión fiscal efectiva equivalente a la del resto del territorio nacional, se ha apuntado por la doctrina que nos encontramos ante un instrumento a través del cual el Tribunal Constitucional podrá corregir una situación de competencia fiscal o de incremento de la carga tributaria en alguno de los impuestos cedidos. Dada la ambigüedad de la norma, parece difícil aventurar cuáles serán los límites a una desigual presión fiscal que serán admitidos por el Alto Tribunal.

Sin embargo, podrán servirnos de guía, a estos efectos, los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo con relación a las normas forales. Recuérdese que tanto el régimen económico de Convenio, como el de Concierto, contemplan también la obligación de que el sistema impositivo foral mantenga una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional. Pues bien, en su Sentencia de 9 de diciembre de 2004, el Tribunal Supremo ha considerado que se vulnera esa exi-

gencia de presión global efectiva equivalente cuando los territorios forales establecen un tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades del 32,5 %.

Como ha advertido el profesor Falcón y Tella, resulta ciertamente criticable la anulación por el Tribunal Supremo del citado tipo de gravamen, cuando el Estado tiene establecido un tipo del 30 % para el primer tramo de base de las empresas de reducida dimensión y cuando, en el ámbito de la Unión Europea, en el que también rigen las libertades a las que hace referencia el artículo 157.2 de la Constitución, existen ejemplos de países que aplican tipos cercanos al 10 % (v. gr.: Irlanda).²⁴

A nuestro modo de ver, la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas debe permitirles acomodar la tributación derivada de la aplicación de sus competencias normativas en tributos propios y cedidos en función de sus necesidades de gasto, dando respuesta, de este modo, a la idea de corresponsabilidad que inspira el actual sistema de financiación autonómico.

El Tribunal Constitucional ha afirmado en reiteradas ocasiones que la diversidad de tipos de gravamen ha de entenderse coherente con los principios constitucionales, siempre que posea un fundamento justificado y racional y tenga como causa situaciones que puedan considerarse diversas (STC 19/1987, FJ 4). Y si, como es lógico,

de dicho ejercicio se derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades, no por ello resultarán necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 139.1 y 149.1.1^a de la Constitución, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y a los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales.²⁵

Por ello, parece justificado que la aplicación del principio de autonomía que inspira tanto la financiación de las Comunidades Autónomas pueda dar lugar a una desigual presión fiscal en el territorio de los diferentes Entes Locales. Lo fundamental será que, pese a la existencia de una diversa presión fiscal global en los distintos entes territoriales, esto no genere alteraciones en la libre circulación de bienes, servicios, capitales y mercancías en el territorio nacional, que es lo que, en definitiva, trata de garantizarse por el artículo 157.2 de la Constitución. De este modo, solo en la medida que la diferente presión fiscal afecte a tales libertades, lo cual podría demostrarse a

24. Falcón y Tella, "En torno a la STS de 9 de diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado", en *Quincena Fiscal*, n.º 2, 2005, p. 8.

25. FJ 10º STC 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987\37).

través de datos estadísticos, resultarán de aplicación los límites al principio de autonomía financiera a los que nos hemos venido refiriendo en este apartado.

NUEVAS PERSPECTIVAS Y PROPUESTAS DE MECANISMOS DE CORRESPONSABILIDAD

Dos conclusiones se pueden sacar de lo expuesto hasta el momento: primera, el rechazo a la utilización de los recargos y la posible falta de sentido al coexistir con los impuestos cedidos más fáciles de digerir por los contribuyentes y con más potestades en las manos de las CCAA; y, la segunda, las dificultades que tienen las CCAA de crear nuevos tributos, es decir, tributos propios. Ello nos lleva a identificar a los tributos cedidos como la estrella de la financiación de las CCAA, por muchas razones,²⁶ porque no produce ningún conflicto con hechos imposables del Estado, ni materia imponible local, los impuestos son ya conocidos, y esta parece ser la voluntad política, según se señala en la Constitución, tal y como ha sido interpretada por el TC en su Sentencia 289/2000. En efecto, esta STC mantiene que el modelo de financiación autonómica vigente para 1997-2001 se basa en el principio de corresponsabilidad fiscal, menos dependiente de las transferencias estatales. Además, dicho concepto “no solo constituye la idea fundamental del modelo, sino que además se erige en *el objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación*”.

¿Caben otros caminos alternativos? En el Derecho comparado, nos podemos fijar en los Estados Unidos de Norteamérica que, aunque con estructura federal y sin los obstáculos constitucionales españoles, los estados federados utilizan con cierta libertad su poder tributario, de tal manera que cabe la imposición sobre los mismos hechos imposables, ya que los distintos niveles territoriales no agotan los tipos de gravamen, es decir, son tipos bajos, además se permite la deducción de los impuestos pagados en otros niveles territoriales.²⁷ Algo parecido, aunque con matices, ocurre con el establecimiento de recargos y su posible deducción en los impuestos de otras administraciones. Por ejemplo, el IAE y su recargo que después es deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. A fin de cuentas, lo que se quiere poner de relieve es que otro sistema es posible, que caben otras vías de actuación y que nuestro sistema de financiación no es tan rígido como parece.²⁸

26. Manuela Fernández Junquera, “El poder tributario de las CCAA a los 25 años de la Constitución”, en *Hacienda Autónoma y Local*, III Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario, Santiago de Compostela, Tórculo Ediciones, 2003, p. 70.

27. Charles Melure, “Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2000, p. 628.

28. Manuela Fernández Junquera, p. 71.

No podemos dejar de tener en cuenta, desde la perspectiva que estamos adoptando, el papel limitador que puede ejercer el Derecho comunitario, y que da lugar a la consideración de los límites derivados de la Sexta Directiva, IVA, y la de los Impuestos Especiales, aparte lógicamente de la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales, junto a la libertad de establecimiento y no discriminación.²⁹

Hemos comprobado a lo largo de las páginas anteriores, el incremento habido de los tributos cedidos, así como de las capacidades normativas trasladadas, en particular, a las Comunidades Autónomas, sin embargo, el papel de los recargos es reducido a lo mínimo, y no se toma en consideración a la hora del diseño de los distintos modelos de financiación autonómica. Debe incidirse en la corresponsabilidad de la figura del recargo, así como su potencia recaudatoria. Ahora bien, también es cierto, que su uso conlleva un alto coste político, que las Haciendas territoriales, en muchas ocasiones, no están dispuestas a afrontar. Ejemplos con distinta fortuna son el recargo sobre el IAE, sobre el juego, o sobre el IRPF que diseñó la Comunidad de Madrid, y tras la confirmación de su constitucionalidad por el Tribunal Constitucional, fue desdeñado por aquélla. De todas formas, es necesario advertir que poco sentido tiene el establecimiento de los recargos, cuando las CCAA pueden modificar los tipos de gravamen a la alza o a la baja.

El Informe sobre el Estado Actual de la Financiación Autonómica y sus Problemas, encargado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera a un Grupo de Expertos, y publicado por el Instituto de Estudios Fiscales en 1995, propone la creación de una nueva figura que persigue un incremento de la corresponsabilidad fiscal en el ámbito de las Haciendas autonómicas, se trata de los *impuestos autonómicos normalizados*, que son exacciones similares a los recargos, pero en lugar de operar en la cuota, se aplican sobre la base, de manera que las decisiones de la Administración Central sobre los tipos, no afectaría a los mismos. Ahora bien, el inconveniente radica en que la normativa básica se halla en manos del Estado, con lo que cualquier modificación en la misma, podría alterar la recaudación, en este caso, autonómica. El objetivo pues descrito e incluido en el Informe citado busca incrementar la corresponsabilidad fiscal de la Hacienda autonómica, aunque, dados los tiempos en los que vivimos, no parece que salga adelante esta iniciativa.

En lo que se refiere a la participación en los impuestos del Estado, parece claro que debe referirse la misma a la actividad económica en el territorio concernido, para así tener una relación entre la riqueza de la región y la financiación de sus servicios públicos, aunque sin olvidar los mecanismos tendentes a la solidaridad entre las regiones.

29. Germán Orón Moratal, "Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas en el Derecho Financiero y Tributario", en *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 97, Madrid, Civitas, 1998, p. 59.

La línea a seguir es diseñar un sistema en el cual, aun dentro de unos límites, la casi totalidad de los recursos provengan de tributos cuyos parámetros dependen de la hacienda territorial que estemos considerando, y sobre todo, que esta decida sobre el nivel de presión fiscal deseado.

Si el margen de autonomía afecta tan solo a una tercera parte de los ingresos propios, puede entenderse el recurso a la reivindicación ante la hacienda central. Pero si las transferencias o participaciones en ingresos estatales resultan absolutamente marginales y casi el 100 % de los ingresos pueden ser modulados por la propia hacienda, ¿qué justificación tendría el recurso a la queja de recursos insuficientes? En ese sistema solo cabe la modificación de los parámetros propios. No hay otra (o es marginal).

BIBLIOGRAFÍA

- Albiñana García, César, y Martha Villar Escurra, “Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 197-198, S/L, CEF, 1999.
- Alfonso González, Luis Alberto, “Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica”, en *Quincena Fiscal*, n.º 21, S/L, 1997.
- Casado, González Páramo, Lasarte, *et al.*, *La cesión parcial del Impuesto sobre la renta a las Comunidades Autónomas*, Granada, Comares, 1997.
- Falcón y Tella, R., “Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la residencia de las personas físicas”, en *Quincena Fiscal*, n.º 3, S/L, 1997.
- “En torno a la STS de 9 de diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado”, en *Quincena Fiscal*, n.º 2, S/L, 2005.
- Fernández Junquera, Manuela, “El poder tributario de las CCAA a los 25 años de la Constitución”, en *Hacienda Autonómica y Local*, III Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario, Santiago de Compostela, Tórculo, 2003.
- Gómez Díaz, Diego, y Alfredo Iglesias Suárez, “La imposición propia como ingreso de la Hacienda Autonómica en España”, en *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 11, S/L, Instituto de Estudios Fiscales, 2003.
- Jiménez Compareid, Ismael, *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Madrid, Estudios Jurídicos BOE, 1994.
- McLure, Charles, “Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2000.
- Menéndez Moreno, Alejandro, “La corresponsabilidad fiscal”, en *Información fiscal*, n.º 3, S/L, 1994.

- Monasterio, Carlos, “Corresponsabilidad fiscal: problemas de definición y elección de instrumentos”, en *Hacienda Pública Española*. Cuadernos de Actualidad, n.º 1, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda/Instituto de Estudios Fiscales, 1992.
- Mora Lorente, María Desamparados, “Implicaciones de la autonomía política en el desarrollo de la autonomía financiera de la Comunidad Autónoma: la incuestionada corresponsabilidad fiscal”, en *Crónica Tributaria*, Madrid, Ministerio de Hacienda/Instituto de Estudios Fiscales, 2004.
- *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004.
- Orón Moratal, Germán, “Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas en el Derecho Financiero y Tributario”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 97, Madrid, Civitas, 1998.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro, “Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 15, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1985.
- Ruiz Almendral, Violeta, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004.
- Ruiz-Huerta Carbonell, Jesús, “Reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas y la introducción de mecanismos de corresponsabilidad”, en Informe Comunidades Autónomas, Barcelona, Instituto de Derecho Público, 1993.
- Sánchez Sánchez, Ángel, “Corresponsabilidad fiscal y hacienda municipal”, en *Revista de Hacienda Local*, vol. 26, n.º 77, Madrid, Edersa, 1996.
- Sánchez, Ángel, *La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas*, Pamplona, Aranzadi, 1997.
- Simón Acosta, Eugenio, “El principio de suficiencia en la Hacienda Local”, en *Autonomía y Financiación de las Haciendas Municipales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982.
- Zubiri, Ignacio, “Sobre la distribución de recursos en un sistema federal”, en *Papeles de Economía Española*, n.º 30-31, Madrid, Funcas, 1987.

Fecha de recepción: 16 de abril de 2014
Fecha de aprobación: 12 de mayo de 2014