

UNA REFLEXION SOBRE EL SISTEMA GENERAL DE LA FINANCIACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS *

ALVARO RODRIGUEZ BEREIJO

El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas previsto en el título VIII de la Constitución Española (arts. 156, 157 y 158) es un reflejo de la imprecisión y ambigüedad que caracterizan a un modelo no bien definido de descentralización política y territorial del Estado, que, anclado en la afirmación del carácter unitario de la Nación española (art. 2 Constitución), oscila entre la forma organizativa de un Estado regional y un Estado federal, ofreciendo rasgos característicos de uno y otro, que lo convierten en un híbrido de difícil catalogación dogmática, que la mayoría de políticos y aun juristas españoles ha querido aprehender con la expresión de *Estado autonómico* o *Estado de las Autonomías*.

En consecuencia, el sistema financiero de las Comunidades Autónomas no responde exclusivamente, en el diseño constitucional, ni a los principios de un sistema fiscal único, propio de un «*sistema de unión*», en el que el Estado se reserva la competencia exclusiva para establecer y recaudar los impuestos de manera uniforme en todo el territorio nacional y establece mecanismos institucionales para distribuir o repartir ese volumen de recaudación fiscal entre el Estado y los diferentes territorios autónomos; así como también establece las líneas generales a que deben sujetarse los Presupuestos de los territorios autónomos.

Ni tampoco a los principios de un sistema fiscal múltiple, propio de un «*sistema de separación*» o federal, en el que los diferentes impuestos se reparten entre el Estado central y los territorios autónomos, manteniendo así cada uno de ellos, por separado, su propio sistema de impuestos y asumiendo

* Este trabajo constituyó el texto de una conferencia pronunciada el 22 de abril de 1985 dentro del *Seminario internacional sobre la experiencia regional italiana y española entre Estado y CEE*, dirigido por el profesor ALBERTO PREDIERI y organizado por la Universidad de Florencia y el Consejo Regional de Toscana y que tuvo lugar en la bella ciudad italiana. Se publica sin alterar su textura y finalidad originales.

por separado, consiguientemente, las competencias para su establecimiento y recaudación. Y lo mismo ocurre, lógicamente, con sus Presupuestos.

Pero es lo cierto que nuestra Constitución, que en ámbito político y administrativo parece organizar territorialmente el Estado de acuerdo con los principios de reparto fraccionado del poder más acorde con el modelo federal, ha organizado el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen digamos «general», para distinguirlo del sistema de Concierto o Convenio económico de los territorios forales, siguiendo *básicamente* el modelo de sistema fiscal único, propio del «sistema de unión», reservando al Estado las más significativas de las fuentes de la tributación (IRPF, Impuesto sobre Sociedades, IVA e impuestos aduaneros) y, con ello, la parte fundamental de los recursos públicos que luego habrán de distribuirse entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Y digo básicamente porque no faltan en el sistema de financiación rasgos característicos de un federalismo fiscal, pues aunque con muchas limitaciones, como luego veremos, se reconoce la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como recargos sobre los impuestos estatales, configurando así un sistema tributario propio y autónomo, separado del estatal, expresión máxima de su autonomía financiera.

Sin embargo, es preciso señalar ya desde ahora que la virtualidad de un sistema tributario propio de las Comunidades Autónomas estaba, en el diseño constitucional, visto con extraordinaria cautela y temor.

Ante todo porque se pensaba que la consolidación de un amplio y fuerte poder tributario de las Comunidades Autónomas (sobrentendido que el poder sobre las fuentes de la tributación es la expresión de la soberanía política, en el sentido que ya formulara BODINO), podía fortalecer las tendencias centrífugas y quebrar la unidad nacional. En segundo lugar, por el razonable temor, en un momento en que se iniciaba un proceso de reforma fiscal en España (1977), a un fuerte y generalizado incremento de la presión fiscal y a una disolución de la estructura del nuevo sistema tributario si se dejaba a las Comunidades Autónomas un amplio campo para desarrollar su poder tributario propio. En tercer lugar, probablemente había clara conciencia de la limitada capacidad de gestión de las Comunidades Autónomas, que en su mayoría partían de cero y carecían de una Administración dotada de la organización y de los medios materiales y personales necesarios para gestionar eficazmente su Hacienda propia y cubrir así con suficiencia la prestación de las funciones y servicios que paulatinamente se le fueran transfiriendo. Y, por último, y no el menor, tal vez se pensó (y, en todo caso, desde nuestros días, «*se non è vero è ben trovato*») que faltaba una adecuada educación tributaria proyectada al ámbito territorial de las Comunidades

Autónomas y, por consiguiente, una conciencia fiscal en los conciudadanos poco habituados, lógicamente, a ver en los nuevos entes autonómicos una Administración prestadora de servicios; lo que se manifiesta en una fuerte resistencia fiscal (y en ocasiones en auténtica rebelión fiscal, como ocurrió recientemente en la Comunidad Autónoma de Madrid con motivo del intento de establecer un recargo del 3 por 100 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) a la imposición autonómica.

La posterior evolución de los hechos no haría sino fortalecer esta cautelosa posición de partida, ante todo porque la propia configuración y estructura del sistema tributario estatal tiende a agotar el repertorio de posibles hechos imposables y a absorber las fuentes de tributación de mayor generalidad y de mayor capacidad recaudatoria, lo que deja muy poco campo de acción a un sistema tributario propio de las Comunidades Autónomas, pues la mayoría de las manifestaciones de capacidad económica están ya gravadas por la imposición estatal. Y, además, porque la crisis económica profunda se refleja también en la aparición de claros límites al crecimiento ilimitado del Estado fiscal, que ve cómo al mismo tiempo que se reduce su capacidad fiscal, aumenta la resistencia de los ciudadanos al pago de nuevos o mayores impuestos (crisis fiscal del Estado). Y, por último, porque el juego político electoral hacia poco aconsejable –por el escaso arraigo que en la conciencia popular tiene todavía la nueva organización territorial del Estado– a los responsables del gobierno de las Comunidades Autónomas arrostrar la segura impopularidad de incrementar la presión fiscal mediante la creación de nuevos tributos autonómicos que vendrían a superponerse a los del Estado y a los de los Entes Locales.

Y así, la Constitución se orientó hacia *un sistema mixto de financiación* de las Comunidades Autónomas, basado en dos principios fundamentales:

- principio de coordinación con la Hacienda del Estado (artículo 156);
- principio de solidaridad interregional (art. 158),

que tratan de conseguir un doble objetivo: evitar que el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas pueda constituir un medio de crear privilegios económicos o sociales en favor de determinadas nacionalidades o regiones del Estado o barreras fiscales que puedan poner en peligro la unidad de mercado y la libre circulación de personas y bienes o de mercancías y servicios, y al propio tiempo garantizar la estabilidad y el crecimiento económico equilibrado a través de la política económica general cuya dirección compete al Gobierno del Estado.

De la formulación positiva de estos principios estructurales de la Hacienda de las Comunidades Autónomas, que aparecen así configuradas como una

Hacienda de coordinación, se derivará la existencia de limitaciones concretas (contenidas en la Constitución y en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas) al ejercicio por éstas de su poder tributario autónomo, como luego veremos.

Y tal sistema mixto de financiación aparece compuesto por un doble mecanismo financiero:

a) Recursos procedentes de *transferencias desde el Estado* (sean o no ingresos propios del Estado), a través de:

- participación en los ingresos del Estado (en impuestos no cedidos);
- Fondo de Compensación Interterritorial;
- subvenciones complementarias con cargo a los Presupuestos Generales del Estado;
- impuestos cedidos por el Estado (sólo el producto);
- recargos sobre impuestos estatales no cedidos.

b) Recursos procedentes del *sistema financiero y tributario propio y autónomo o de recursos tributarios* gestionados y recaudados directamente por las Comunidades Autónomas, integrado por:

- sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales;
- ingresos patrimoniales y de Derecho privado;
- deuda pública;
- multas y sanciones;
- impuestos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas (se cede el producto y la gestión, liquidación y recaudación).

El sistema mixto de financiación de las Comunidades Autónomas ha tendido a apoyarse cada vez más en los mecanismos financieros del primer grupo señalado, esto es en los recursos procedentes de transferencias desde el Estado, fortaleciendo así la imagen de una *Hacienda autonómica parasitaria* y excesivamente dependiente de la Hacienda del Estado.

Esta tendencia *parasitaria* que se observa cada vez más fuerte en la organización y funcionamiento de las Haciendas de las Comunidades Autónomas (pero que no es exclusivo de ellas, pues se muestra también vigorosamente en otras Haciendas territoriales como las Entidades locales) no deja de suscitar motivos de preocupación. Y ello, no sólo porque una Hacienda que para garantizar la suficiencia financiera sustituye la financiación procedente de un sistema tributario propio por transferencias procedentes del Estado, descargando a la Comunidad Autónoma de toda responsabilidad en la gestión fiscal, puede comprometer el principio mismo de la

autonomía financiera. Pues si bien es cierto que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas no puede identificarse con autofinanciación –y así lo ha declarado explícitamente nuestro Tribunal Constitucional en la Sentencia de 2 de febrero de 1981–, esto es con la atribución exclusiva de una autonomía tributaria y patrimonial, sino más bien con la disponibilidad suficiente de medios, aunque no sean en su totalidad propios, para atender a sus funciones. Pues la Constitución española ha optado por un sistema de *Hacienda de coordinación* y no de separación, inspirado en el principio de solidaridad interregional, y caracterizado por articular las diferentes Haciendas públicas (estatal, autonómica y local) a través de figuras y mecanismos de financiación, que son así complementarios. Sin embargo, no puede desconocerse al propio tiempo que una *excesiva dependencia* de las Haciendas autonómicas de medios de financiación derivados de fuentes estatales puede mediatizar su autonomía política y administrativa y además generar distorsiones y efectos indeseables en el funcionamiento global de la Hacienda general y en el equitativo reparto de los ingresos públicos.

El otro motivo de preocupación que dicha tendencia suscita descansa en razones de una asignación racional y eficiente de los recursos públicos a que toda Hacienda pública debe tender (en coherencia por demás con los principios constitucionales del gasto público establecidos en el art. 31, 2, de la Constitución), sobre todo en tiempos, como los actuales, de profunda crisis económica y fiscal, en la que la equitativa distribución de la carga tributaria, la contención del crecimiento ilimitado del gasto público y la consecución del equilibrio presupuestario constituyen objetivos cada vez más imperiosos de su política. En este sentido me parece necesario llamar la atención sobre el hecho de que un mayor volumen de gasto público decidido por las Comunidades Autónomas, conforme a un proceso de creciente descentralización del gasto público que se aprecia a partir de 1981 (en 1985 las transferencias a las Comunidades Autónomas alcanzó la cifra de 426,6 miles de millones de pesetas, que representa un 3,89 por 100 del total de gasto de ese año), no vaya acompañado (si no totalmente, sí al menos en términos apreciables) de una correlativa asunción por parte de la Hacienda de las Comunidades Autónomas de una *mayor responsabilidad fiscal* sobre los medios para financiar dicho gasto, corriendo el peligro de convertirse en una *Hacienda de transferencias*.

Y ello, ¿por qué? Porque una estrecha correlación ingreso-gasto público es la mejor garantía de los ciudadanos frente a la tendencia de las burocracias políticas al crecimiento incontenible del gasto público, a su mala asignación o a su despilfarro. Y un mayor gasto público se traduce siempre, de un modo u otro, en una mayor presión fiscal sobre los ciudadanos, sea con mayores impuestos, aumentando la inflación o el endeudamiento del Estado.

Permitaseme aquí una breve digresión: Ante la creciente resistencia de los ciudadanos al aumento de la presión fiscal (fenómeno de la crisis fiscal) y la existencia de límites fiscales objetivos a la expansión de las necesidades de financiación del Estado social democrático (Welfare State) (como consecuencia de la profunda crisis y estancamiento económico) se está observando en España, al igual que en otros países europeos, un *desplazamiento del poder fiscal del Estado* desde la figura tradicional del impuesto hacia nuevas formas de detracción colectiva de la riqueza económica privada, en las cuales la percepción por los ciudadanos del sacrificio fiscal que soporta es muy pequeño o casi nulo y, en consecuencia, la resistencia fiscal de los grupos sociales ante las necesidades de financiación pública desaparece. Me refiero a las nuevas formas de cobertura de la expansión del gasto público que están adquiriendo una importancia creciente:

- las diferentes formas de *endeudamiento público* (a corto plazo), bonos y pagarés del Tesoro; anticipos del Banco de España al Tesoro; la concesión de avales del Tesoro, etc.;
- la *inflación*;
- los instrumentos de regulación de la *política monetaria*, gobernada por el Banco de España y el Ministerio de Economía y Hacienda (por ejemplo, los coeficientes legales establecidos sobre el sistema bancario);
- el *crédito oficial*.

Formas todas ellas que en último término tienen un coste para el Estado y constituyen de hecho un «impuesto oculto» que pagan todos los ciudadanos, pero con la particularidad de que es un impuesto que actúa sin sometimiento a los principios constitucionales de legalidad y de justicia tributaria que limitan el ejercicio del poder tributario del Estado: Principio de reserva de ley; principio de igualdad; principio de capacidad económica; principio de progresividad. Y es un «impuesto» que funciona sin control, pues no se discute ni se aprueba por las Cortes y los ciudadanos ni siquiera perciben su existencia; son, por así decir, formas no tributarias de financiación del Estado, extrapresupuestarias, o mejor aún *sumergidas*, y en las que la eficacia del fenómeno de *ilusión financiera*, que estudiara lúcidamente PUVIANI, es completa.

Una Administración a la que se encomienda la decisión de gastar los recursos públicos, pero no recaudarlos, propende más fácilmente a la expansión incontenida del gasto público y a tomar a su cargo compromisos o demandas sociales de prestación de bienes y servicios públicos que luego resulta incapaz de financiar y cumplir, tendiendo, por consiguiente, a desplazarlos sobre aquel nivel de gobierno (el Estado), en donde residen las

fuentes de la financiación. Y una *Hacienda de transferencias* propende más fácilmente a convertirse en una *Hacienda «parasitaria»* caracterizada por: La despreocupación sobre el control de los contribuyentes y la gestión tributaria, y sobre la generalización y personalización en el reparto de la carga fiscal; la irresponsabilidad fiscal respecto de las decisiones y demandas de gasto público y una mala asignación de los recursos públicos; la ausencia de una relación entre la Hacienda autonómica y sus propios contribuyentes, que repercutirá negativamente en la educación tributaria de los ciudadanos y no hará sino fortalecer el sentimiento de impopularidad y rechazo frente a los impuestos locales y autonómicos, actualmente ya muy fuertes, como hechos recientes en Madrid y otras capitales españolas han demostrado.

No comparto, pues, la idea bastante difundida de que en la nueva ordenación descentralizada de la Hacienda Pública española, conforme a los principios de autonomía que consagra la Constitución, la descentralización financiera hacia los niveles de gobierno territoriales (Comunidades Autónomas y Entidades Locales) debe ser mínima por la vía de los tributos y en cambio máxima por el lado del gasto público. Porque si bien es cierto que en un plazo inmediato las cosas difícilmente podrían haber sido de otro modo, por la limitada capacidad de gestión tributaria de las Comunidades Autónomas, carentes todavía de una Administración financiera con los medios materiales y personales adecuados para asumir la responsabilidad de una parte importante de la recaudación fiscal, no parece bueno, de cara al futuro del Estado autonómico, sentar como principio de ordenación y coordinación de los distintos niveles de la Hacienda Pública una excesiva separación o escisión entre los centros de decisión del gasto público y los centros de decisión sobre los ingresos necesarios para financiarlos.

Cuanto más se separe la decisión del gasto público de la decisión sobre su financiación, más se fortalece la creación por parte de los gobernantes de *ilusiones financieras e incluso políticas* en los ciudadanos contribuyentes, al hacerlos menos conscientes del coste de los bienes y servicios públicos que reciben; fortaleciendo así la creencia, falsa, pero profundamente arraigada en la ideología del Estado social a la que es tan proclive la opinión pública de nuestras sociedades industriales, fuertemente corporativizadas, de que los bienes públicos ofrecidos por el gasto público que realiza una determinada Administración son gratuitos o sin coste (una especie de «derechos sociales adquiridos»), cuando realmente en la Hacienda Pública, sea en el lado de los ingresos como en el lado de los gastos, se trata siempre de *juegos de suma cero*: Esto es, el beneficio o ventaja de uno, otro lo paga.

En efecto, al financiarse el aumento del gasto público de las Comunidades Autónomas con recursos procedentes de otro nivel de gobierno (el Estado), que le garantiza el nivel de suficiencia a través de:

- cesión del producto de la recaudación (y a veces con delegación de las competencias en materia de gestión) de determinados impuestos;
- recargos establecidos por la Comunidad Autónoma sobre los impuestos estatales no cedidos, pero que recauda el Estado conjuntamente con su impuesto;
- participación en los ingresos del Estado (en impuestos no cedidos);
- Fondo de Compensación Interterritorial;
- asignaciones presupuestarias con cargo a los Presupuestos Generales del Estado;
- o, en su defecto, recurriendo a la emisión de Deuda pública de la propia Comunidad Autónoma, que se pretende sea asumida luego por el Estado

no habrá en el juicio de los ciudadanos contribuyentes de la Comunidad Autónoma una correcta apreciación del coste impositivo que representa el nivel de gasto asumido por este nivel de gobierno.

Y tras este efecto de ilusión financiera que oscurece el análisis coste-beneficio, es más fácil para los políticos o gobernantes de las Autonomías ocultar los defectos de una mala administración y gestión de los servicios públicos y del aumento del gasto público que ello provoca, al ser financiados en su mayor parte con recursos que *sus* contribuyentes (y electores) ni ven, ni pagan directamente a su Comunidad Autónoma.

De este modo la función de control y de limitación del poder fiscal y de gasto público que dentro de una Hacienda democrática se asigna tradicionalmente al «mercado político» (toda Administración, cualquiera que sea su nivel de gobierno, responde políticamente de sus decisiones financieras de gasto y de ingreso ante *sus* contribuyentes electores) también falla. Porque lo mismo que un consumidor mal informado hará siempre malas compras, el comportamiento de los contribuyentes-votantes sujetos a ilusiones financieras, que modifican su cálculo racional de coste-beneficio de las decisiones financieras de los entes políticos (supravalorando o infravalorando la cantidad o la calidad de los bienes y servicios públicos o de los impuestos), tampoco será el ideal u óptimo y ello distorsionará el proceso de revelación de preferencias de los consumidores de bienes públicos que tiene lugar a través del proceso político democrático (mercado político/voto), que es quien determina el tamaño y la composición de la oferta de bienes públicos que se «compran» con los impuestos en una Hacienda Pública democrática.

De las razones expuestas hasta aquí se desprende fácilmente que habría que replantearse el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas

del *período transitorio* a que aludía la LOFCA, que se cerrará con los últimos traspasos de los servicios en 1985, y que ha estado *dominado por los mecanismos financieros de transferencia*: transferencias de créditos con cargo a los Presupuestos Generales del Estado; cesión de tributos; participación en los ingresos del Estado, y el Fondo de Compensación Interterritorial, que en la Constitución aparece como un instrumento de igualación financiera, de corrección de los graves desequilibrios regionales existentes y de realización efectiva del principio de solidaridad interterritorial y, por tanto, de importancia residual desde el punto de vista de la suficiencia financiera, puesto que tenía una finalidad correctora en favor de las regiones pobres y que, sin embargo, durante el desarrollo de este período transitorio ahora concluido parece haberse convertido en un recurso ordinario más de la financiación de las Haciendas autonómicas, desvirtuándose su sentido de forma de suplir la insuficiente capacidad fiscal de determinadas Comunidades Autónomas (las más pobres o menos desarrolladas).

Y dicho replanteamiento habría que hacerlo, en mi opinión, con toda la prudencia necesaria, pero tendiendo con firmeza hacia fórmulas propias de un *federalismo fiscal*, es decir, procediendo a un reparto coherente y armónico de los tributos entre los diferentes niveles de gobierno: estatal, autonómico y local, de forma que cada nivel de Hacienda asuma el poder y la responsabilidad fiscal que corresponda al grado de desarrollo de sus servicios (de la descentralización del gasto público). De esta forma se procuraría ir acompañando los poderes de decisión de gasto de los Gobiernos territoriales con la asunción de poderes (y de responsabilidades) tributarios sobre los impuestos necesarios para cubrirlos.

En este sentido, cabría argumentar respecto de los actuales tributos cedidos a las Comunidades Autónomas:

- Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas;
- Impuesto General sobre las Sucesiones;
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados;
- Impuesto sobre el Lujo;
- Tasas y exacciones sobre el juego,

que por la forma tan recelosa con que se ha realizado la cesión (Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas), «invita a las Comunidades Autónomas –como ha puesto de relieve FERREIRO LAPATZA– a no hacer uso de ella con un excesivo interés. En efecto, por una parte, para la mayoría de las Comunidades

Autónomas no será efectiva la cesión hasta que el coste de los servicios traspasados supere la recaudación de los tributos cedidos. Y, de otra parte, el montante de los tributos cedidos se descuenta de la participación en recursos del Estado, con lo que la Comunidad Autónoma puede juzgar más cómodo y fácil recibir dinero del Estado, que apurar la recaudación de los tributos pagados por los ciudadanos que forman parte de ella». «Y aunque la Ley de Cesión de Tributos contiene abundantes referencias a la colaboración entre las Administraciones estatal y autonómica, en todos los órdenes de gestión, inspección y revisión de los tributos (intercomunicación técnica precisa; auxilios, datos y antecedentes que se reclamen; planes de inspección conjunta sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados; creación de oficinas ejecutivas de colaboración, coordinación y enlace...), faltan normas claras y precisas sobre qué órgano ha de notificar a los contribuyentes los actos de gestión; ante qué órgano han de actuar los contribuyentes; quiénes, dentro de cada Administración, han de pedir y a quiénes, dentro de la otra Administración, los datos, informes y actuaciones; quiénes están obligados a realizar estas prestaciones; cuándo y a quiénes se han de remitir los ingresos indebidos; quiénes están obligados a esta remisión, etc.»

Lo que no es sino el reflejo de un sistema de financiación basado en el recelo y en la desconfianza en el propio proceso autonómico; lo que no hará otra cosa que potenciar los mecanismos *parasitarios* de financiación y poco congruentes con una verdadera descentralización financiera y política, como es el de la *participación en los ingresos del Estado*, la fijación de cuyo porcentaje, dada la ambigüedad de los criterios o parámetros utilizados (art. 13, LOFCA) y la falta de estadísticas fiables para su cálculo objetivo, habrá de quedar inevitablemente remitida a una negociación política de las Comunidades Autónomas con el Estado. Solución bien poco adecuada para alimentar la autonomía financiera de los nuevos entes políticos territoriales. Pues, a fuer de cómodo, puede conducir a las Comunidades Autónomas -como ha observado FERREIRO LAPATZA- a preferir la comodidad de la financiación con participación en los ingresos del Estado, a la utilización de su propio poder de imposición. Con lo que, además, elude su propia responsabilidad y en ocasiones su propia ineficacia, atribuyéndola al Estado por su cicatería en la provisión de fondos.

Por eso, pienso que, con las modificaciones normativas necesarias que determinen con claridad la respectiva posición que ocupan el Estado y las Comunidades Autónomas, sus relaciones recíprocas y su imprescindible colaboración y coordinación, *los tributos cedidos podrían convertirse en el núcleo de un sistema tributario propio de las Comunidades Autónomas*, vistas las grandes dificultades para *inventar* nuevas figuras tributarias de una cierta potencia recaudatoria más allá de lo puramente testimonial, dentro de los

límites estrechos que la Constitución y la LOFCA han fijado al ejercicio del poder tributario de las Comunidades Autónomas, a saber:

- Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes; y el Estado podrá regular, mediante Ley orgánica, el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas (art. 133, 2, en relación con el art. 157, 3, de la Constitución).
- Las Comunidades Autónomas no podrán en *ningún caso* adoptar *medidas tributarias* sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios (art. 157, 2, de la Constitución).
- Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre *hechos imponibles* gravados por el Estado (art. 6, 2, LOFCA). Límite cuyo alcance dependerá del sentido en que se interprete el término «hechos imponibles»: bien en su sentido técnico jurídico de supuesto de hecho previsto en la norma y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria (lo que permitiría una fácil invasión del sistema tributario estatal por los impuestos autonómicos, pues bastaría la más mínima variación del tipo, de los elementos del hecho imponible así entendido, para que el impuesto autonómico fuese compatible con el estatal); bien en otro sentido, excesivamente restrictivo, de riqueza o materia gravada sobre la que incide el tributo u objeto imponible (que excluiría toda posibilidad de establecer figuras ya gravadas por el Estado, impidiendo la creación de impuestos autonómicos). La interpretación más adecuada, dentro de una línea tendente hacia un federalismo fiscal, debería moverse entre los dos valores en tensión que la Constitución y la LOFCA reconocen; de una parte, el respeto al sistema tributario del Estado, cuyo campo de acción no pueden invadir los impuestos de las Comunidades Autónomas; y de otra parte, el poder tributario propio de las Comunidades Autónomas que no puede quedar anulado o reducido a la nada por el Estado, que debe dejar un campo de acción a los impuestos propios de las Comunidades Autónomas no agotando todas sus posibilidades de imposición. En consecuencia, las Comunidades Autónomas no pueden establecer tributos cuyos elementos configuradores esenciales, elementos objetivo y subjetivo del hecho imponible, sean esencialmente iguales a los de un tributo estatal. Pero aun dentro de esta perspectiva, la imposición propia de las Comunidades Autónomas podría ocupar un espacio apreciable (verbigracia: impuesto sobre el patrimonio de las personas jurídicas, impuesto sobre el volumen de ventas en fase minorista).

- Las Comunidades Autónomas podrán establecer tributos sobre *las materias* que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales en los *supuestos* en que dicha legislación *lo prevea* y en los *términos que la misma contemple*. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro (art. 6, 3, LOFCA).
- Los impuestos establecidos por las Comunidades Autónomas no podrán sujetar *elementos patrimoniales* situados, *rendimientos* originados, ni *gastos* realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma [art. 9, a), LOFCA].
- No 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 [art. 9, b), LOFCA].
- Los impuestos establecidos por las Comunidades Autónomas 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 [art. 9, c), LOFCA].
- Los recargos establecidos por las Comunidades Autónomas sobre los impuestos estatales cedidos y sobre los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio, no podrán configurarse de forma que puedan suponer una *minoración* en los ingresos del Estado por dichos impuestos, *ni desvirtuar la naturaleza* o estructura de los mismos (art. 12, LOFCA).

Límites a los que habría que añadir las normas constitucionales que establecen los principios generales del sistema tributario: legalidad, generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad del sistema tributario y no confiscatoriedad (art. 31 de la Constitución) y que, obviamente, limitan también el poder tributario de las Comunidades Autónomas. Así como también éste se halla condicionado (requisito de armonización) por las Leyes ordinarias del Estado que establecen los tributos y regulan el sistema tributario estatal en virtud del principio de coordinación con la Hacienda estatal que condiciona la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (art. 156, 1, de la Constitución).

Y vistas las fuertes resistencias sociales y las dificultades técnicas derivadas de las citadas limitaciones para que el poder tributario de las Comunidades Autónomas se encauce hacia la superposición de figuras tributarias autonómicas sobre los impuestos estatales (recargos) que pueden dar lugar a fenómenos de sobreimposición o incluso un exceso de imposición sobre una misma capacidad contributiva.

Pero el sistema tributario propio de las Comunidades Autónomas debería desarrollarse también a través de la potenciación de aquellos otros ingresos públicos tributarios distintos del impuesto, basados en el coste-beneficio del usuario (principio del beneficio), como son las contribuciones especiales, las tasas y los precios públicos, al objeto de favorecer una mejor asignación de los recursos públicos; tipos de ingresos que encuentran precisamente en el ámbito autonómico lo mismo que en el local, donde la Administración está más cercana al ciudadano, y dada la naturaleza de los servicios que presta, el lugar más adecuado para su desarrollo. Es necesario romper el mito de que el justo reparto del coste de producción de los bienes y servicios públicos se realiza *siempre* a través del principio de capacidad de pago (impuestos), cuando lo cierto es que este mecanismo de financiación por vía impositiva, al debilitar su relación o conexión con el gasto público, hace a los ciudadanos contribuyentes menos conscientes del coste de los bienes y servicios públicos que mediante ellos se financian (efecto de ilusión financiera). Por otra parte, estas formas de financiación pública son especialmente interesantes en los actuales momentos de crisis económica y crisis fiscal del Estado social democrático keynesiano, pues contribuyen positivamente a un doble propósito de política de ajuste a esa crisis:

De una parte, controlar la eficacia en la prestación de los servicios públicos, cuya mala gestión se oculta a menudo con el traslado de sus costes a los impuestos generales que cubren su financiación. Y de otra, racionalizar y limitar el aumento del gasto público, pues, en efecto, el menor efecto de ilusión financiera que se deriva de aquellas formas de ingresos públicos que relacionan directamente los gastos públicos con los ingresos que los financian (contribuciones especiales, tasas y precios públicos), pues en ellos hay una mejor estimación del coste impositivo que representa el nivel de gasto que financian, puede contribuir a frenar la tendencia de los políticos que gobiernan las Administraciones públicas a incrementar el gasto público deficitario (*déficit spending*), al obligarles precisamente a que toda política de expansión del gasto público vaya acompañada de la *responsabilidad fiscal* que esas propias Administraciones deben asumir para financiarlo.

BIBLIOGRAFIA

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Las Haciendas regionales: condiciones y objetivos», en *Revista de Estudios Regionales* núm 4, julio-diciembre de 1979.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La financiación de las Comunidades Autónomas vasca y catalana», en *Revista del Departamento de Derecho Político de la UNED* núm. 5, 1979-1980.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La armonización de las potestades tributarias regionales en España», en *Documentación Administrativa* núm. 189, 1981.
- CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Universidad de Granada, 1981.
- FERREIRO LAPATZA, J.: «La Hacienda regional», en Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 14, 1977.
- FERREIRO LAPATZA, J.: «La financiación de las Comunidades Autónomas», en el *Diccionario del Sistema Político Español*, dirigido por J. J. GONZÁLEZ ENCINAR, Akal, Madrid, 1984.
- FERREIRO LAPATZA, J.: «El sistema tributario de las Comunidades Autónomas», en *Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, núm. 110, marzo-abril 1984.
- LASARTE ALVAREZ, J.: «La financiación de las Comunidades Autónomas», en *Documentación Administrativa* núm. 181, enero-marzo de 1979.
- DE LUIS, F., y DEL ARCO, L.: *La distribución de los impuestos en una Hacienda federal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.
- DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO (VARIOS AUTORES): *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, 3 vols., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
- LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: «Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas», en *Hacienda Pública Española* núm. 65, 1980.
- LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: «La financiación de las Comunidades Autónomas mediante la participación en los impuestos estatales», en *Crónica Tributaria* número 36, 1981.
- MARTÍN QUERALT, J.: «La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de autonomía», en *Hacienda Pública Española* núm. 59, 1979.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas*, Ed. Civitas, Madrid, 1983.
- SIMÓN ACOSTA, E.: *La autonomía financiera de las regiones*, Universidad de Extremadura, Cáceres, 1978.
- SIMÓN ACOSTA, E.: «La financiación de las regiones en función de los bienes y servicios de provisión regional», en *Documentación Administrativa* núm. 181, enero-marzo de 1979.
- SEVILLA, J. V., y FERNÁNDEZ MARUGÁN, F.: «La financiación de las Autonomías en España: situación y perspectivas», en *Revista de Estudios Regionales* núm. 6, 1980.
- DE JUAN PEÑALOSA, J. L.: «El principio de solidaridad interregional. El principio de solidaridad y la regionalización de los impuestos», en *Documentación Administrativa* núm. 181, enero-marzo de 1979.
- GARCÍA MARGALLO Y MARFIL, J. M.: «Los ingresos de las Comunidades Autónomas», en *Hacienda Pública Española* núm. 65, 1980.
- DOMÍNGUEZ RODICIO, J. R.: «Financiación de las Comunidades Autónomas», en *Presupuesto y Gasto Público* núm. 20, 1984.
- MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, vol. II, Ed. Civitas, Madrid, 1984.