

CARLOS PALAO TABOADA

La Hacienda Regional y la Constitución Española (*)

I. LA AUTONOMIA FINANCIERA DE LAS REGIONES.

Una de las características más destacadas de nuestra Constitución es el establecimiento de la región como entidad política intermedia entre el Estado central y las Corporaciones locales. Las razones históricas y políticas que han conducido a ello son suficientemente conocidas y no vamos a detenernos en su examen. Se resumen, en definitiva, en una reacción contra el centralismo extremo que ha presidido la organización del Estado español durante el régimen político anterior. El proyecto constitucional, tal como ha quedado aprobado por el Congreso de los Diputados (1), que es el texto en el que se apoyan estas consideraciones, utiliza, como es sabido, una terminología más variada, como la polémica de «nacionalidades» (artículo 3.º del Título VIII, especialmente destinados a su regulación, denominación esta última de la que se ha dicho que es «tan enteca y pobre que no es de recibo» (2). En nuestra exposición nos serviremos del término «región» en una acepción puramente técnica, desprovista en la medida de lo posible de connotaciones políticas. En este sentido se suele considerar al Estado regional en la doctrina constitucionalista como una figura intermedia entre el Estado unitario por un lado y el Estado federal por otro. Si las diferencias con el primero son nítidas, no es tan fácil, en cambio distinguir la región del Estado miembro de una federación. Podría pensarse que entre ambas no existe más que una diferencia la región representaría simplemente un escalafón inferior respecto al Estado miembro. La doctrina jurídico-política suele cifrar la distinción en la presencia en los Estados miem-

(*) Lección inaugural del Curso Académico 1978-79 en la Universidad de Zaragoza.

(1) Publicado en el Boletín Oficial de las Cortes de 24 de julio de 1978.

(2) La expresión es del profesor Lorenzo MARTIN-RETORTILLO en su artículo «En torno a las nacionalidades», publicado en el diario *El País* del 15 de julio de 1978.

bros de un poder constituyente del que carecen las regiones, lo cual significa, en otros términos, que el ordenamiento jurídico de aquéllos tiene un fundamento originario y autónomo, mientras que el de las regiones dimana del Estado central y en él se funda lo que se manifiesta en la aprobación por la Ley estatal del Estatuto regional (3). El reconocimiento del principio federal tiene, por tanto, como fácilmente se advierte, una importancia capital en la interpretación de la Constitución.

El proyecto constitucional emplea el término «autonomía» para expresar la posición de las regiones frente al Estado (art.º 2.º). Se trata, sin embargo, de un concepto de contenido muy indeterminado, cuya equivocidad y relatividad han sido puestas de relieve por la doctrina (4). Dicha relatividad aparece claramente en el art.º 131, de acuerdo con el cual los municipios, las provincias y las Comunidades Autónomas que se constituyan «gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses». Será, pues, el ámbito de éstos, delimitado por la propia Constitución y por la Ley, lo que determinará la extensión de aquélla (5). Y la misma impresión y relatividad presenta el concepto de autonomía si se le añade el calificativo de «financiera», como lo hace el artículo 150 del proyecto de Constitución, al proclamar 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». Puede afirmarse, no obstante, que forma parte del contenido mínimo de tal autonomía la libertad de decisión respecto al gasto público en las materias propias de su competencia y, por consiguiente, la potestad de confeccionar y aprobar sus propios presupuestos (implícitamente reconocida en el art.º 147, d) del proyecto) (6). Más discutida es la cuestión por lo que respecta a los ingresos, pero sobre ello volveremos más adelante.

En ocasiones se alude en relación con la autonomía financiera al llamado «principio de suficiencia» de los ingresos para hacer frente a los gastos. Quiere de-

(3) Cfr. BISCARETTI DI RUFFIA, Paolo, *Derecho constitucional*, Tecnos, Madrid, 1965, p. 628; GARCIA-PELAYO, Manuel, *Derecho constitucional comparado*, 8.ª ed., Revista Occidente, Madrid, 1967, p. 243; LUCAS VERDU, Pablo, *Curso de Derecho Político*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1974, p. 342.

(4) Vid. p. ej. ROVIRA MOLA, Alberto, *Los fondos fiscales con finalidad redistributiva*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1976, pp. 86 ss.

(5) Véanse así mismo los artículos 134, 135 y 137.

(6) La Comisión constitucional del Congreso suprimió, probablemente por innecesario en su Dictamen (B. O. C. de 1 de julio de 1978) el artículo 151 del Anteproyecto (B. O. C. de 17 de abril), en el que se decía que «las comunidades autónomas elaborarán su presupuesto anual con equilibrio de ingresos y gastos, sin perjuicio de la posibilidad de la formación de presupuestos extraordinarios».

cirse con esto, como es lógico, que el Estado y los otros entes públicos deben contar con los medios necesarios para atender a las funciones que tienen a su cargo. Acerca de ellos cabe observar, por un lado, que el concepto de suficiencia es esencialmente relativo, pues, como señala Neumark (7), sólo adquiere sentido referido a una cuantía de gasto público deseada o estimada necesaria. En relación con la ilimitación de las necesidades la suficiencia en sentido estricto no existe. Por otro lado, la idea de suficiencia no se manifiesta del mismo modo si consideramos a la sociedad en un conjunto que si nos referimos a uno de los entes políticos en los cuales dicha sociedad se organiza. Es claro que el segundo plano es independiente del primero, de manera que es posible que los ingresos sean, por ejemplo, insuficientes para las regiones mientras que existe un superávit en el Presupuesto del Estado. Dicha insuficiencia puede remediarse traspasando o bien funciones o bien recursos de uno a otro nivel político. Este tipo de desajustes son precisamente los que originan una serie de relaciones financieras entre diversos entes políticos, que constituyen una parte muy importante de la problemática de la Hacienda en un Estado descentralizado. Recogiendo estas ideas, el propio Neumark, al definir el principio de suficiencia, lo refiere al sistema tributario total, formulándolo como la cualidad de éste que permite la cobertura de las necesidades de cada uno de los planos políticos bajo el supuesto de que una racional compensación vertical, es decir, entre los entes de distintos niveles (8).

II. PROBLEMAS FINANCIEROS EN EL ESTADO DESCENTRALIZADO. LA VERTIENTE DE LOS GASTOS PUBLICOS.

Las precedentes consideraciones sobre la suficiencia de los ingresos nos introducen en un conjunto de problemas que han sido clasificados por la doctrina hacendística bajo denominaciones diversas según los países. Así se habla en los germánicos de «equilibrio financiero» (*Finanzausgleich*) (9); en los anglosajones, especialmente por los autores norteamericanos, de «federalismo fiscal» (*fiscal federalism*) o bien de «relaciones fiscales intergubernamentales» (*intergovernmental fis-*

(7) *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tubinga, 1970, p. 48.

(8) *Op. cit.*, p. 53.

(9) Sobre el origen de esta denominación en la obra del insigne tributarista alemán Albert HENSEL, *Der Finanzausgleich im Bundesstaat und seine staatsrechtliche Bedeutung*, Berlín, 1921, cfr. BICKEL, Wilhelm, *Der Finanzausgleich*, en *Handbuch der Finanzwissenschaft*, de GERLOFF y NEUMARK, vol. II, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tubinga, 1956, p. 723. Sobre la doctrina hacendística alemana en torno a este problema, vid. POPITZ, Johannes, *Das Finanzausgleichsproblem in der deutschen Finanzwissenschaft der Vorkriegszeit*, en *Finanz-Archiv*, N. F., 1 (1933), pp. 395, ss.

cal relations) (10), prescindiendo de otras denominaciones menos frecuentes. Los referidos estudios doctrinales distan considerablemente de formar un cuerpo doctrinal unitario y coherente. Ello se debe en primer lugar a la complejidad misma de todo fenómeno social en general y de la Hacienda pública muy en particular y al hecho de que no siempre se han depurado suficientemente los métodos de investigación. Podemos decir, a grandes rasgos, que los estudios anglosajones tienen unas veces carácter formal y abstracto y otras naturaleza principalmente empírica, mientras que las aportaciones alemanas son de carácter predominantemente histórico o institucional, en la línea de la gran Ciencia de la Hacienda alemana de fines del siglo pasado y comienzos del presente. Entre ambas tradiciones doctrinales no siempre se encuentran las orientaciones buscadas por quien se sitúa en el punto de vista de la política económica.

Bickel (11) formula el tema central de la Hacienda plural como el del reparto de las funciones públicas de un país entre un número de entes más o menos autóctonos. Es evidente, por tanto, que los problemas que suscita dicho reparto no son exclusivos de un determinado tipo de organización estatal, como la federal, sino que se plantean también en los Estados unitarios, a condición de que reconozcan un cierto grado de autonomía a otros entes públicos, como los municipios. Para que dichos problemas no se plantearan, tendrían que tratarse, como dice Hensel (12), de un Estado «unicelular». Es cierto, no obstante, que la relevancia de las indicadas cuestiones es tanto mayor cuanto más intenso sea el grado de descentralización y más importantes sean por ello las funciones atribuidas a entes distintos del Estado central. La mayor dependencia de los entes locales frente al Estado hace que los problemas de la Hacienda plural se planteen con mucha menor intensidad. De aquí que salvo algunas estimabilísimas aportaciones (13), la doctrina de nuestro país no les haya prestado excesiva atención.

El punto de partida de la Hacienda regional, como de cualquier otra, es la existencia de unas funciones del ente público, que se traducen en necesidades económicas. Estas son lógicamente previas a los ingresos públicos, si bien éstos influirán a su vez sobre aquéllas en un proceso de recíproco condicionamiento e influencia. La atribución de funciones al ente público es un problema esencialmente político, que se resuelve por medio de la negociación y cuya solución en cada momento y lugar representa un equilibrio entre las tendencias centralistas y auto-

(10) Téngase en cuenta que la palabra «government» equivale en este sentido a «administración», como, p. ej., en la expresión «local government».

(11) *Der Finanzausgleich*, p. 736.

(12) HENSEL, Albert, *Steuerrecht*, 3.ª ed., Springer, Berlín, 1933, p. 20.

(13) Destacamos sobre todo, la obra ya citada de ROVIRA MOLA, *Los fondos fiscales con finalidad redistributiva*.

mistas. Ahora bien, esto no significa que los aspectos económicos sean ajenos a este proceso. Uno de estos aspectos que suele ser destacado por la doctrina es el de la distribución espacial de los beneficios derivados de los servicios públicos. Atendiendo a ella, se sostiene que cada ente público debería gestionar los servicios cuya utilidad no rebasa sus límites geográficos (14). La dificultad estriba naturalmente en clasificar los servicios públicos con arreglo a este criterio. Una lectura del art.º 141 del proyecto de Constitución, en el que se enumeran las materias cuyas competencias pueden asumir las regiones, basta para persuadir de lo incierto de este punto de vista, evidentemente tenido en cuenta en el precepto citado. Llevado hasta sus últimas consecuencias, el principio del beneficio conduciría a crear un organismo *ad hoc* para cada ámbito espacial, y, efectivamente, la teoría económico-financiera norteamericana se plantea como uno de los problemas propios del «federalismo fiscal» el de la determinación de la dimensión óptima del grupo social gestor y beneficiario de un determinado servicio (15). El fruto de estas reflexiones teóricas puede ser una llamada de atención hacia una mayor racionalidad económica en la asignación de las funciones públicas (16), pero en el trazado de las demarcaciones entre los Estados miembros de una federación o las regiones de un país predominan de manera abrumadora los factores históricos. La cooperación entre entes públicos puede solucionar algunos de los problemas que por esta causa se suscitan (17).

Un problema que históricamente se ha planteado en España en relación con la atribución de servicios a las regiones y que sin duda volverá a surgir en el proceso constituyente que se desarrolla en nuestros días, es el de la valoración de dichos servicios. Téngase en cuenta que, a diferencia de la gran mayoría de los Estados federales, que se crearon como fórmula integradora de unidades políticas diversas aunque ligadas por vínculos económicos o culturales, el establecimiento de la región como entidad política autónoma supone en nuestro país, después de más de un siglo de administración centralista, según el modelo francés, un proceso descentralizador. Determinadas las funciones que serán encomendadas a las regiones, es necesario hacer una estimación lo más ajustada posible del coste de los servicios que se transfieren, con el fin de calcular el importe de los recursos indispensables para hacerles frente. La cuestión de la valoración de los servicios a transferir fue uno de los temas más polémicos en la historia del Estatuto de Cataluña. Con ante-

(14) Vid., p. ej. Richard A. y Peggy B. MUSGRAVE, *Public Finance In Theory and Practice*, McGraw-Hill, N. York, 1973, pp. 596 y ss.

(15) Vid. por todos, OATES, Wallace E., *Federalismo fiscal*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1977, Cap. II.

(16) Vid., sobre este tema, desde el punto de vista de la ciencia política, LOEWENSTEIN, Karl, *Teoría de la Constitución*, Ariel, Barcelona, 1964, pp. 364 ss.

(17) Vid. R. A. y P. MUSGRAVE, op. cit., p. 651.

rioridad a su aprobación dicho problema fue el origen de las discrepancias surgidas en el seno de la Comisión mixta de técnicos del Estado y la Generalidad (18). En el Estatuto mismo (aprobado por Ley de 15 de septiembre de 1932) los recursos de la Hacienda de la Generalidad se cifraban en términos del coste de los servicios asumidos por aquélla (artículos 16) y se conferían con la expresa finalidad de cubrir dicho coste. Y lo mismo establecía el Proyecto de Estatuto de Galicia (19) en sus artículos 21 y 22. Por lo que respecta al Estatuto catalán, el sistema adoptado, consistente en la valoración de los servicios por una Comisión mixta, constituyó una fuente de conflictos durante toda la vida de la Generalidad y, en ocasiones, de maniobras obstaculizadoras por parte de Gobiernos hostiles a la autonomía (20).

Las mismas dificultades podrían reproducirse cuando el proceso de autonomía regional inicie su puesta en práctica real. Por ello es motivo de preocupación la insuficiencia de las estadísticas sobre gastos públicos según una clasificación funcional —es decir, con arreglo a la naturaleza del servicio— y geográfica (21).

III. INGRESOS DE LAS REGIONES.

A) Sistemas Fundamentales.

En la Hacienda moderna la casi totalidad de los ingresos proceden del impuesto, es decir, de prestaciones coactivamente impuestas a los particulares por los entes públicos en virtud del poder legítimo de que éstos están dotados. Tanto los ingresos de derecho privado, o sea, obtenidos mediante actividades realizadas en un plano de igualdad con los particulares y sometidas por ello en lo esencial al Derecho civil o mercantil, como los tributos basados en la idea de contraprestación por los servicios prestados o las obras realizadas por el ente público, es decir,

(18) Véase la rigurosa y exhaustiva exposición de ARIAS VELASCO, José, *La Hacienda de la Generalidad 1931-1938*; Ariel, Barcelona, 1977, pp. 43 ss.

(19) Aprobado el 19 de diciembre de 1932 por la Asamblea Regional de Ayuntamientos celebrada en Santiago de Compostela y posteriormente en plebiscito celebrado el 28 de junio de 1936.

(20) Cfr. ARIAS VELASCO, op. cit., 155 y *passim*. A las dificultades planteadas por la valoración de los recursos aluden también Francisco GUIJARRO ZUBIZARRETA y Jaime SAN MARTIN FERNANDEZ, *Estatutos de autonomía y Hacienda regional*, XXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1976, pp. 344.

(21) A esta insuficiencia hacen referencia, entre otros, Félix DE LUIS y LUIS DEL ARCO, *La distribución de los impuestos en una Hacienda federal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, pp. 301-302.

las tasas y las contribuciones especiales, tienen una importancia secundaria en los Presupuestos de los entes públicos. Por otro lado, su adscripción a los distintos niveles políticos no suscita ninguna dificultad, al ser indiscutible que tales recursos deben ingresar en el Presupuesto del ente al que pertenezca el bien patrimonial que los produce, de cuya atribución serán consecuencia, o que preste el servicio gravado con una tasa o realice la obra que motiva la exacción de una contribución especial.

Por el contrario, la determinación del modo de cobertura del coste de los servicios de cada nivel político por medio del impuesto tienen decisiva importancia y plantea numerosos y complejos problemas, cuyo estudio integra una parte fundamental de la teoría de la Hacienda plural. Los autores suelen clasificar los sistemas tendentes a la solución de aquéllos en los dos llamados respectivamente de *separación* y *unión*, a los que puede añadirse un sistema *mixto*. El primero consiste en principio en que cada ente público posee sus propios impuestos, adquiriendo el producto de su recaudación. El segundo, por el contrario, atribuye los impuestos a un solo ente, normalmente el del nivel más alto, nutriéndose los presupuestos de los restantes por medio de transferencias de aquél.

Ahora bien, esta clasificación de tan simple apariencia se complica notablemente si nos preguntamos por el significado de la expresión «impuestos propios» (que, por lo demás, utiliza el artículo 151-1-b) del proyecto constitucional). Un impuesto es, desde luego, «propio» de un ente, si éste lo ha establecido libremente eligiendo los hechos que originan la obligación impositiva, la base imponible y el tipo de gravamen; si además lo administra y recauda y finalmente hace suyo el caudal recaudado. Pero ¿puede seguirse afirmando lo mismo si el ente público se limita a aplicar un impuesto regulado por el Estado o incluso si sus facultades se reducen a apropiarse de las sumas recaudadas por éste? Teniendo presente estas diversas posibilidades, la doctrina jurídico-tributaria alemana con relación a un impuesto entre el poder legislativo, el poder administrativo o de gestión del impuesto y finalmente el poder sobre el producto del mismo. La complejidad aumenta al considerar que las normas reguladoras, la disciplina jurídica de un impuesto, pueden proceder de diversos entes, estando entre sí sometidas al principio de jerarquía normativa, como sucede con la ordenanzas de exacciones de las Corporaciones locales.

En vista de las dificultades señaladas, hay autores, como Bickel, que piensan que los conceptos de sistema de separación, de unión y mixto no pueden aplicarse adecuadamente a los impuestos individualmente considerados, por no recoger las múltiples posibilidades que es dable concebir. Respecto del que hemos llamado poder legislativo con relación a un impuesto distingue este autor entre un «siste-

ma de monopolio», en el cual dicho poder con relación a una determinada fuente de ingresos reside exclusivamente en los entes de un solo nivel, y un «sistema de concurrencia» en que el poder reside en los entes de ambos niveles (22).

También Hensel (23) adopta como criterio de distinción el hecho de que exista o no una división de las fuentes de ingreso, si bien exige además para que exista separación que no se produzcan transferencias entre los entes de distintos niveles. La unión entre dos esferas financieras, puede producirse, según Hensel, por dos vías: o bien en el ámbito de las competencias, cuando el mismo objeto impositivo es disfrutado «más o menos conjuntamente» por varios entes públicos, ya sea en la forma de utilización común del presupuesto de hecho, ya mediante el establecimiento de recargos; o bien, segunda vía, por medio de una vinculación de los ingresos, especialmente mediante participación en el rendimiento de las fuentes explotadas por uno de los entes. Entre nosotros, Félix de Luis y Luis del Arco (24), inspirándose principalmente en literatura norteamericana, recogen también la distinción entre un sistema de separación de fuentes impositivas y de utilización común de las mismas fuentes.

La distinción fundada en el criterio del reparto o no de fuentes impositivas, en apariencia sumamente clara, se enturbia cuando se intenta precisar el concepto de fuente. Es claro que existe separación cuando el Estado central tan sólo puede establecer, por ejemplo, impuestos indirectos sobre el consumo o el tráfico patrimonial y los Estados miembros impuestos sobre la renta. ¿Puede, en cambio, seguirse afirmando que hay separación cuanto tanto el Estado central como los entes inferiores de modo independientemente establecen impuestos sobre la renta? Para poder sostenerlo habría que definir el concepto de fuente de modo que comprenda no solamente la materia imponible en sí misma (renta, patrimonio, consumo, etc.), sino también las figuras tributarias (creación del Derecho) por medio de las que se explotan fiscalmente tales fuentes.

Un criterio de clasificación riguroso desde el punto de vista jurídico es el propuesto por Rovira Mola (25), quien distingue entre *ingresos tributarios propios* e *ingresos fiscales transferidos* atendiendo al hecho de que se produzca o no respectivamente ejercicio de poder tributario (aunque éste sea limitado) por parte del ente de que se trate. Los primeros pueden obtenerse por medio de *tributación separada* o

(22) *Der Finanzausgleich*, cit. pp. 743 ss.

(23) *Steuerrecht*, cit. pp. 24-25.

(24) *Op. cit.*, pp. 36 ss.

(25) *Los fondos fiscales con finalidad redistributiva*, cit., pp. 155 ss. Rovira aplica la distinción a las relaciones entre la Hacienda estatal y las municipales, pero aquélla es trasladable sin más al ámbito del Estado federal o regional.

de *sobreimposición*. Aquella viene a coincidir según el autor citado, con el sistema de separación de fuentes, pero seguidamente establece una distinción entre separación sustancial (o real) y separación formal (o aparente). Existe separación *sustancial*, es decir, se está ante un tributo del ente inferior, en los dos siguientes casos: a) cuando recae sobre una materia imponible no gravada por el Estado; b) cuando recae sobre una materia imponible ya gravada por el Estado, pero bajo otro concepto. Se da la separación *formal*, o existe un tributo del ente inferior sólo aparentemente distinto de cualquier otro del Estado, cuando ambos recaen sobre la misma materia imponible. Por su parte, la sobre imposición actúa a través de la figura del recargo. Esta se diferencia, por una parte, de los tributos sólo formalmente separados en que la ordenación y gestión de éstos corresponden normalmente al ente inferior y la de los recargos, en cambio, al Estado, y, por otra, de la participación en los ingresos, que junto con las subvenciones integran las transferencias, en que los recargos suponen ejercicio de poder impositivo.

La clasificación precedente aventaja en rigor jurídico a las anteriormente expuestas. Es necesario, sin embargo, llamar la atención sobre lo siguiente: la distinción entre ingresos tributarios propios y recursos transferidos no marca la línea de separación entre la autonomía del ente subordinado y la falta de ella, aunque probablemente era éste el sentido originario de la distinción. Téngase en cuenta, en primer lugar, que la existencia misma del Estado impone la necesidad inexcusable de una mínima coordinación con los sistemas fiscales de los entes inferiores. En un Estado moderno es absolutamente inimaginable que los entes inferiores establezcan los impuestos que tengan por conveniente, sin consideración alguna a los impuestos del Estado y de los restantes entes públicos. De aquí que incluso en el más extremo sistema de separación de fuentes ésta tenga que producirse con arreglo a un criterio coordinador plasmado en el ordenamiento constitucional o en normas dictadas por el Estado, que representa ya una primera restricción. Por otra parte, mientras que el tipo puro de separación puede decirse que es más favorable que el tipo puro de unión a la autonomía del ente inferior, sería prácticamente imposible hacer una afirmación general de este orden respecto de las figuras intermedias que hemos adscrito a una u otra clase de sistema. ¿Podría sostenerse *a priori*, por ejemplo, que un recargo propicia más la autonomía que la participación en un impuesto estatal? La respuesta a este tipo de interrogatorios dependerá en cada caso no sólo del sistema que en concreto se adopte, con sus particulares características y cautelas, sino también de las circunstancias políticas, económicas y sociales.

Las mismas dificultades se oponen, en nuestra opinión, a la formulación de un juicio global sobre cada uno de los dos sistemas examinados. Es frecuente, en efecto, que los autores que se han ocupado de estos temas hagan una exposición de las ventajas e inconvenientes propios de cada sistema. En la medida en que se

referían a tipos puros, y por consiguiente abstractos, tales evaluaciones se reducen con frecuencia a vagas generalizaciones, cuya validez resulta muy limitada cuando se intentan aplicar a figuras intermedias y, en cualquier caso, está sujeta a múltiples condiciones de diverso orden. El interés de estos balances de pros y contras está, más que en permitir una decisión global en favor de uno de los sistemas contrapuestos, en orientar la elaboración de un sistema equilibrado y adecuado al tiempo y lugar. En muy apretada síntesis puede decirse que las ventajas del sistema de separación son las que se atribuyen a la autonomía en general; son los ciudadanos del Estado miembro o de la región quienes decidirán, dentro de los límites establecidos, qué impuestos tendrán que satisfacer y en qué cuantía, y, por tanto, cuál es el nivel de servicios públicos que aspiran a cubrir. Serán, en definitiva responsables de sus propios ingresos. Su principal inconveniente es la falta de unidad que origina, con las desigualdades a que ello puede dar lugar entre los ciudadanos de diversos territorios y los problemas que en el orden económico pueden causar las diferencias de presión fiscal. Por ejemplo, influir sobre la localización de los recursos en el territorio nacional, pudiendo llegar a entablarse una «competencia fiscal» entre unas y otras circunscripciones. Las ventajas de un sistema de unión serían el recíproco de los inconvenientes señalados. El sistema fiscal sería totalmente uniforme, eliminándose las desigualdades. Por medio de una adecuada política de transferencias se lograría una distribución equitativa de los recursos entre unos y otros entes públicos. En contraposición, la autonomía quedaría disminuida. La falta de responsabilidad en la obtención de los recursos podría dar lugar a despilfarros.

En la realidad, el sopesar, estas ventajas e inconvenientes da origen a sistemas mixtos de los que se combinan de modo diverso la separación y la unión. Al igual que ocurre con las funciones atribuidas al ente público, el resultado concreto al que se llegue será el fruto de un proceso de discusión política, en el cual las ideologías desempeñarán un papel relevante, que escapa en gran medida a los intentos de fundamentación estrictamente racional. Ha llegado a sostenerse, en ocasiones, incluso por personas favorables a la autonomía regional, que el sistema financiero más racional es el centralizado (26). Sin embargo, lo cierto es que por

(26) El Profesor TRIAS FARGAS afirmó en una ocasión lo siguiente: «... el federalismo o la autonomía son fórmulas híbridas, son fórmulas transaccionales, son fórmulas que no son puras y, por lo tanto, carecen bastante de lógica interna; sus ventajas son básicamente técnicas, políticas y sociales y, en consecuencia, son difíciles de apreciar a través de un enfoque estrictamente hacendístico. En materia hacendística no podemos hacer más que buscar fórmulas, las menos malas posibles, a la hora de apreciar, por compensación, las ventajas que tiene por otros lados la descentralización» (palabras pronunciadas en el Segundo Coloquio correspondiente a la XXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero, vol. cit., p. 146). Según HENSEL, «los contribuyentes individuales tienen interés en ser gravados

gran parte del pensamiento autonomista la separación, al menos parcial, de impuestos es entendida como una pieza importante de la autonomía misma (27).

B) Derecho comparado.

La evolución histórica de los sistemas fiscales y el Derecho comparado permiten descubrir una tendencia de cierta importancia favorable a un sistema de unión de mayor o menor amplitud.

Wilhelm Bickel (28) descubre dos rasgos comunes en la evolución de la distribución de los ingresos entre el Estado federal y los Estados miembros. El primero de ellos consiste en un desplazamiento de los ingresos públicos en general y de los impuestos en particular de los Estados miembros a la federación, correspondiente a una traslación paralela del grueso de las funciones públicas. Inicialmente la división de los impuestos se realizaba a grandes rasgos atribuyendo siempre a la federación los impuestos de aduanas y sobre el consumo y a los Estados miembros los impuestos directos. El crecimiento de los gastos centrales fue costado en parte mediante el recurso a fuentes de ingreso antes menospreciadas, como el impuesto sobre las ventas; pero llegó un momento en que se hizo necesario recurrir a impuestos que hasta entonces habían pertenecido a los Estados miembros. Un hito en esta evolución está representado por el traspaso al Estado central del impuesto sobre la renta, pasando en ocasiones por una fase de existencia simultánea de dicho impuesto en ambos niveles y llegándose en otros casos hasta su total aprobación por la federación.

El segundo de los rasgos de esta evolución señalado por Bickel, íntimamente ligado al anterior, es la creciente interrelación de las Haciendas central y de los Estados miembros, unida a un intenso desarrollo de la distribución horizontal de las

por el impuesto en cada parte del Estado de la manera más igual, lo más bajo posible y con la mayor evitación posible de las dificultades administrativas. Desde su punto de vista unilateral, por tanto, debería ser el *Estado unitario tributario* (¡que no tiene por qué llevar consigo en absoluto ni jurídica ni políticamente el Estado unitario en su conjunto!), por regla general la solución más deseada» (*Steuernrecht*, cit., p. 23).

(27) Indica ARIAS VELASCO, refiriéndose a las propuestas formuladas por LARRAZ, con relación al Estatuto catalán, que esencialmente consistía en un sistema de participación en impuestos estatales que aun hoy produce una impresión de notable modernidad, que «lo que condenaba de antemano al fracaso la fórmula de Larraz era el peso del planteamiento maximalista del Estatuto de Nuria. Aún cediendo en el prolongado regateo más de la mitad de las pretensiones iniciales, la representación catalana nunca quiso renunciar al sistema de cesión de impuestos íntegros, que, en todo momento, esgrimíó como irrenunciable cuestión de principio» (*La Hacienda de la Generalidad 1931-1938*, cit., p. 83).

(28) *Der Finanzausgleich*, cit., pp. 768 ss.

cargas financieras. Se refiere con ello el autor citado al incremento de las transferencias como medio de financiación de los entes inferiores y de redistribución de los recursos entre éstos. Estas ideas pueden ilustrarse mediante algunos ejemplos extraídos de los sistemas financieros de otros países.

a) *Estados Unidos.*

En los Estados Unidos, patria del federalismo, el establecimiento del impuesto federal sobre la renta en 1913 hizo necesaria una enmienda (la Decimosexta) a la Constitución, adoptada a comienzos del mismo año, pues su redacción primitiva, según la interpretación que de ella hizo el Tribunal Supremo, vedaba al Estado federal el recurso a un impuesto de esta naturaleza (29). En la actualidad el impuesto federal coexiste con el vigente en la mayoría de los Estados miembros —en su mayoría establecidos, sin embargo, después del federal—, lo cual ha dado origen a diversas técnicas para evitar sus efectos negativos. Este impuesto, aunque importante, no es, sin embargo, la principal fuente de ingresos de los Estados, que está constituida por el impuesto general sobre las ventas, seguido de los impuestos sobre el combustible y la licencia de vehículos de motor y diversos impuestos sobre el consumo (30). Basándonos en la exposición de Break, que ha elaborado series temporales que abarcan desde 1902 hasta 1964, podemos afirmar que los ingresos fiscales de los Estados miembros y las entidades locales conjuntamente han superado el ritmo de crecimiento del producto nacional bruto, pasando del 4 por 100 en 1902 al 7,9 por 100 en 1964. Por lo que se refiere al gasto público, se observa un fuerte cambio en sentido centralizador, a costa sobre todo de las entidades locales, siendo en 1902 el porcentaje de gasto público directo de la federación sobre el total el 34 por 100 y el de aquellas entidades el 58 por 100, pasando en 1964 al 58 y el 27 por 100 respectivamente. Muy llamativo es el dato resultante de excluir los gastos de defensa y relacionados, pues entonces los porcentajes correspondientes respectivamente a la federación, los Estados miembros y los entes locales son 23, 27 y 50, lo cual no excluye que también en este aspecto se haya producido una centralización, si bien esta es variable según los sectores.

Las transferencias de la federación y de los Estados miembros a los otros niveles de entes públicos han crecido desde 1902 más rápidamente que el PNB, sien-

(29) Una detenida exposición histórica del Income Tax norteamericano y del proceso de gestación de la 16.^a Enmienda se encuentra en la obra clásica de E. R. A. SELIGMAN, *The Income Tax. History, Theory and Practice of Income Taxation*, 2.^a ed., Macmillan, N. York, 1914, reimpresión de 1970.

(30) Cfr. BREAK, George F.: *Intergovernmental Fiscal Relations in the United States*, The Brookings Instituto, Washington, 1967, pp. 7-8 y DE LUIS-DEL ARCO, op. cit., p. 152.

do este crecimiento muy rápido durante la Gran Depresión, disminuyendo durante la II Guerra Mundial y estabilizándose con posterioridad. La ayuda federal representó en 1964 el 1,7 del PNB, porcentaje inferior a las transferencias de los Estados a la administración local, que fue en el mismo año del 2,1. Las transferencias federales a los Estados representaron de un 15 a un 16 por 100 de los gastos de éstos entre 1948 y 1957 y crecieron de un 21 a un 23 por 100 a comienzos de los años sesenta. Desde la Gran Depresión, observa Break, los Estados han funcionado como grandes intermediarios entre la federación y los entes locales (31).

Las transferencias («grants-in-aid») entre los entes de distintos niveles tenían en los Estados Unidos tradicionalmente carácter vinculado o afectado, es decir, se concedían para una finalidad concreta y específica. Esta tradición ha sido rota por una Ley relativamente reciente y de gran importancia: el «State and Local Fiscal Assistance Act» de 1972, que introduce el principio de las subvenciones incondicionadas. La ley citada pone en práctica un plan propuesto inicialmente por el profesor Walter W. Heller en 1966 y conocido con el nombre de plan Pechman-Heller. El sistema recibe el nombre de «revenue sharing», o sea, distribución o participación en los ingresos, y su idea central consiste justamente en el reparto de unos fondos a los Estados miembros y por medio de ellos a los entes locales, cuya utilización está sujeta a muy escasas limitaciones. La aplicación de esta ley ha permitido la adquisición de experiencias y la elaboración de estudios que serán, sin duda, de gran interés con vistas a programas análogos en otros países (32). Así, por ejemplo, en relación con los criterios utilizados para la distribución de los fondos entre los Estados. Desde el punto de vista que ahora nos interesa, este programa representa un decidido paso hacia un sistema de mayor unión entre los distintos niveles políticos.

b) *República Federal Alemana.*

La Ley Fundamental de Bonn de 23 de mayo de 1949 dedica un capítulo entero, el décimo, a la regulación de las relaciones en materia financiera entre la federación y los *Länder* o Estados, que constituye lo que se denomina la «constitución financiera» del país. Dicho capítulo fue el más discutido al elaborarse el texto constitucional y ha sido objeto de mayor número de reformas constitucionales que cualquier otra materia, lo cual confirma la importancia del tema financiero y lo delicado de su disciplina. No nos es posible exponer aquí ni siquiera de modo

(31) Los datos citados son de BREAK, op. cit., pp. 2-6.

(32) Cfr. BREAK, *Intergovernmental Fiscal Relations in the U. S.*, cit., Cap. IV— R. A. y P. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit., pp. 640 y ss.; DE LUIS-DEL ARCO, *La distribución de los impuestos en una Hacienda federal*, cit., páginas 157 ss.

superficial la evolución del sistema que forman las indicadas disposiciones y su situación actual (33). Sí tiene interés, sin embargo, a nuestro juicio, hacer una apretada síntesis del sentido general de dicha evolución.

En la redacción originaria del citado capítulo de la Ley Fundamental ejercieron una considerable influencia los gobiernos militares aliados, quienes discreparon de las propuestas del llamado Consejo Parlamentario en esta materia por estimar que suponían una excesiva concentración de poder financiero en la Federación. La técnica a la que se recurrió fue la separación de los aspectos legislativos, administrativos y de destino del producto. El sistema que se estableció es resumido por el profesor Paulick en las siguientes palabras: «La federación tiene un fuerte predominio en el ámbito de la legislación. Por el contrario, los Länder resultan en principio favorecidos por la distribución del producto de los impuestos. Además tienen la mayor parte de la administración de los impuestos. La distribución del poder financiero entre la federación y los Länder no es, sin embargo, uniforme, es decir, no coinciden, por ejemplo, las competencias administrativas y legislativas, sino que existen numerosas superposiciones» (34).

Este sistema sufrió una primera reforma en los años 1955-56, en la que, si bien no resultó profundamente modificado, sí se dieron pasos, todavía tímidos, hacia un sistema de unión. En este sentido se establece el derecho de la Federación a participar en los impuestos sobre la renta y sobre sociedades (35). Un impulso decidido hacia la intensificación del sistema de unión provino del llamado Informe Tröger sobre la reforma financiera (1966), inspirado en lo que denominaba «federalismo cooperativo», que tiene en el ámbito fiscal su mejor plasmación en un sistema en el que exista un amplio fondo común de impuestos compartidos (36). Estas ideas se llevan a la práctica en gran medida, en la reforma constitucional realizada por la Ley de 12 de mayo de 1969, que afecta a la casi totalidad de las normas constitucionales en materia financiera. En virtud de ella, en palabras del profesor Ferreiro (37), la ordenación financiera alemana «se transforma en un sistema muy próximo al de unión puro y simple». Por un lado, se amplían las competencias legislativas de la federación hasta comprender, bien sea de manera exclusiva, bien mediante la técnica de la legislación concurrente, la práctica totali-

(33) Un examen detenido de las sucesivas reformas sufridas por el Capítulo X de la Ley Fundamental alemana puede encontrarse en el trabajo del profesor FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Hacienda Pública y Autonomía en la Ley Fundamental de Bonn*, en Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 13, pp. 5 ss.

(34) PAULICK, Heinz, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, Carl Heymanns Verlag, Colonia, 1971, p. 22.

(35) Cfr. FERREIRO, op. cit., p. 32.

(36) Vid FERREIRO, op. cit., pp. 35 ss.

(37) Op. cit., p. 51.

dad de los impuestos. Se suprime incluso el «derecho de invención impositiva» (*Steuererfindungsrecht*) que antes se reconocía a los Länder, con la única excepción de ciertos impuestos locales (38).

Un papel importante desempeñan en el nuevo sistema los grandes impuestos: el impuesto sobre la renta, el de sociedades y el impuesto sobre las ventas (impuesto sobre el valor añadido), el producto de los cuales se distribuye entre federación y Länder de la manera siguiente: los dos primeros se dividen por mandato constitucional por mitad; el reparto del tercero se lleva a cabo por ley federal, con aprobación del *Bundesrat* o Cámara alta. Dicha tarea la llevó a cabo la «Ley de equilibrio financiero» (*Finanzausgleichsgesetz*) de 28 de agosto de 1969, fijando una participación del 70 por 100 para la Federación y el 30 por 100 para los Länder, si bien posteriores modificaciones han reducido levemente la participación federal. Es de señalar que la citada Ley regula asimismo el «equilibrio financiero horizontal», es decir, entre los Länder, que se instrumenta en interesantes medidas en las que ahora no podemos detenernos.

c) *Italia.*

Por la proximidad cultural y la semejanza de estructuras económicas, el caso de Italia nos interesa de modo especial. Concretamente en el tema que nos ocupa tal interés se ve aumentado por el hecho de que ambos países se han tomado recíproca y sucesivamente como modelo para la configuración de las regiones. Es sabido que la constitución española de 1931 fue uno de los motivos inspiradores de la ordenación regional en la italiana de 27 de diciembre de 1947 y ésta, a su vez, ha ejercido seguramente una cierta influencia en relación con esta materia en el proceso constituyente actualmente en curso.

Distingue la Constitución italiana dos tipos de regiones: las de estatuto especial y las de estatuto ordinario. Las primeras se caracterizan por poseer una autonomía más amplia, regulada, en cada caso, por un estatuto aprobado por Ley constitucional. Respecto de ellas cabe decir, en síntesis, por lo que aquí nos interesa, que disfrutaban de la potestad de establecer nuevos tributos, si bien con sujeción a la Constitución y en armonía con los principios generales del sistema tributario italiano.

El alcance del poder tributario de las regiones con estatuto ordinario ha sido un tema discutido hasta tiempos recientes. Punto de partida de la polémica era el

(38) Cfr. KRUSE, H. W., *Steuerrecht, I. Allgemeiner Teil*, 3.^a ed., C. H. Beck, Munich, 1973, página 59.

artículo 119 de la Constitución italiana, a tenor del cual «las Regiones tienen autonomía financiera en las formas y en los límites establecidos por leyes de la República, que la coordinan con la Hacienda del Estado, de las Provincias y de los Municipios». «A las Regiones —dice el párrafo segundo— se les atribuyen tributos propios y cuotas de tributos estatales, en relación con las necesidades de las Regiones para los gastos necesarios para cumplir sus funciones normales». La doctrina había puesto de manifiesto las dos interpretaciones posibles de este precepto. De acuerdo con la primera, la potestad de las regiones vendría a ser como la de los municipios, limitándose a la puesta en aplicación de los tributos que el Estado les concediera por medio de una Ley y dentro de los límites de ésta. Con arreglo a la segunda, las regiones ordinarias tendrían la potestad de crear nuevos tributos en términos semejantes a las de estatuto especial. No vamos a reproducir aquí los argumentos esgrimidos en esta polémica, que no se decidió, en realidad, hasta 1970, año en el que se celebraron las elecciones a los Consejos regionales, entrando así en vigor el ordenamiento de las regiones de estatuto ordinario. Los argumentos en favor de la primera tesis parecían, sin embargo, de más peso (39) y, como ponía de relieve Giannini, «la solemne afirmación de la “autonomía financiera” significa bien poco» (40). La promulgación de la Ley de 16 de mayo de 1970, núm. 281, sobre disposiciones financieras para la realización de las regiones de estatuto ordinario ha zanjado la cuestión. En efecto, su artículo 1.º enumera de forma taxativa los tributos «propios» de las regiones y los artículos 2 a 5 regulan los aspectos fundamentales de los mismos, en acatamiento del principio de legalidad. La posición de las regiones italianas de estatuto ordinario, no es, por tanto, diferente de la de las entidades locales (41).

(39) Cfr. BERLIRI, Antonio, *Principi di diritto tributario*, 2.ª ed., Giuffrè, Milán, 1967, pp. 199-201. La defensa de la tesis contraria se fundaba en ocasiones en complejas construcciones, de dudosa robustez frente a los textos positivos, especialmente a partir de 1970. Es el caso, por ejemplo, de Gian Carlo MORETTI, el cual, en resumen, trata de demostrar el poder financiero de las regiones partiendo del carácter instrumental de la actividad financiera, que hace que en su opinión aquél deba ir inseparablemente ligado a las funciones sustantivas de tales entes (*La potestà finanziaria delle regioni*, Giuffrè, Milán, 1972, pp. 89 ss.). El principio de legalidad tributaria no se opone a este razonamiento, pues, de acuerdo con su *ratio*, queda suficientemente satisfecho por el acto legislativo de la región (pp. 118 ss., 126).

(40) La cita completa dice así: «La solemne afirmación de la «autonomía financiera» significa bien poco: Es un penacho, como reconoció Ruini, presidente de la Comisión para la Constituyente, en respuesta a la sensata crítica del honorable Codignola, añadiendo, sin embargo, que «algunas veces incluso los penachos tienen su razón de ser» (A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del Diritto tributario*, Utet, Turín, 1956, p. 196).

(41) Cfr. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, vol. I, 2.ª ed., Giuffrè, Milán, 1974, p. 127. Véase sobre este tema OGEA MARTINEZ-OROZCO, Modesto, *La autonomía de las regiones italianas: aspectos constitucionales y financieros*, en XXIV Semana de Derecho Financiero, cit., pp. 473 ss.

d) *Gran Bretaña.*

No podemos omitir el dar una breve noticia de los aspectos fiscales de uno de los fenómenos políticos más sugerentes de la Europa de nuestros días. Se trata del debate político acerca de la descentralización que tiene lugar en Gran Bretaña, impulsado por las presiones autonomistas de Escocia y Gales, agujoneadas en la primera por el reciente descubrimiento de ricos yacimientos en las costas escocesas del Mar del Norte. La acentuación de dichas presiones a finales de la década de 1960 indujo al Gobierno británico a designar en 1969 una Comisión Real con el fin de estudiar las posibles reformas a introducir en la organización estatal. El documento final de la Comisión, conocido como Informe Kilbrandon por el nombre de su último presidente, se publicó en 1973 y ha alcanzado una gran notoriedad, tanto dentro como fuera del Reino Unido (42). Dicho informe constituyó la base para la redacción de tres Libros Blancos sobre la descentralización con relación a Escocia y Gales publicados en los años 1974, 1975 y 1976. El segundo, al que vamos a referirnos con algún detenimiento por lo que respecta a los aspectos financieros, constituye un desarrollo del de 1974 (43).

La idea fundamental de este documento es la concesión de una amplia autonomía en cuanto al gasto manteniendo una fuerte unidad en los ingresos. Las regiones autónomas «contarán con una gran subvención global del Tesoro y ciertas facultades para complementarla con la imposición en su territorio y podrán disponer con la mayor libertad el gasto de estas sumas en los servicios que les están encomendados» (44). El principio de unidad económica supone, entre otras cosas, que «el Gobierno debe estar en posición de dirigir la demanda global de la economía, controlar la imposición nacional, el gasto público total y la oferta monetaria y crediticia. También debe regular el comercio interior para mantener un equi-

(42) Lamentablemente, no hemos podido tener acceso a este documento, cuyo Capítulo 15 se ocupa de los temas fiscales. Véanse las noticias que da sobre el mismo el profesor GARCIA DE ENTERRIA, en su trabajo *La cuestión regional. Una reflexión*, en la XXIV Semana de Derecho Financiero, vol. cit., pp. 216-217 y 222. En el coloquio de la misma semana el citado profesor expuso oralmente un resumen del tratamiento de los temas fiscales en el Informe Kilbrandon (pp. 90 ss.), del cual se deduce que, tras proclama determinados principios como el de unidad de política económica para la estabilidad y el desarrollo o el de garantizar «un grado razonable de igualdad en el nivel de los servicios públicos», principios para cuya salvaguarda el Gobierno central debe asegurarse los medios necesarios, el Informe propone, la atribución a Escocia y Gales de un solo impuesto nuevo: un impuesto sobre las ventas al por menor. Propone asimismo la participación en el Income Tax y en otros impuestos. Finalmente se traspasan los impuestos sobre vehículos, sobre el petróleo y sobre juegos y apuestas.

(43) Citamos la traducción española publicada en «Documentación Administrativa», núm. 175 (1977), pp. 897 ss. Vid. el párrafo 3.

(44) Pfo. 16, p. 901.

librio competitivo para la industria y el comercio en todo el territorio». Supone también este principio —prosigue el Libro Blanco— que «el Gobierno debe conservar también la función de diseñar las políticas precisas para favorecer determinadas zonas de Gran Bretaña y de distribuir recursos entre ellas de acuerdo con sus necesidades relativas. Este es el tema básico en nuestro sistema de distribución del gasto público. Se trata de distribuir los recursos no según su procedencia, sino según las necesidades. Este principio se aplica lo mismo a las áreas geográficas que a los individuos» (45). Finalmente, la política de desarrollo regional también debe ser unitaria para Gran Bretaña, de forma que puedan establecerse las prioridades y distribuirse en consecuencia los recursos (46).

Después de reconocer que «los mecanismos financieros constituyen la base de cualquier esquema de devolución de poderes», es decir, de descentralización (47), el documento que examinamos se adhiere expresamente a las recomendaciones del anterior libro Blanco de 1974, el cual seguía a su vez las de la Comisión Kilbrandon, en el sentido de que la financiación de los servicios transmitidos «debería hacerse en forma de una subvención global (*block grant*) aprobada por el Parlamento teniendo en cuenta tanto las necesidades locales como la conveniencia de cierto grado de uniformidad en los servicios como en las cargas fiscales en todas las regiones del Reino Unido». Y añade: «Posteriores estudios han demostrado que éste sería el único sistema que tome en cuenta las necesidades de gasto público en todo el Reino Unido, incluyendo las regiones con problemas particulares». «En teoría —continúa— podría basarse el gasto público para Escocia en los ingresos públicos recaudados allí. Pero incluso si estos ingresos pudieran identificarse inequívocamente, tal sistema resultaría totalmente incompatible con el principio de distribución según las necesidades» (48). La cuantía anual de la subvención será objeto de consulta por el Gobierno con la Administración autónoma, decidiendo en última instancia el Parlamento (49).

Los contribuyentes escoceses seguirán sujetos al sistema tributario común del Reino Unido a los tipos impositivos generales «y estos ingresos engrosarán el fondo central de recursos nacionales, que financiará la subvención global y el resto del gasto público según las necesidades» (50). El libro Blanco rechaza «la idea de compartir la potestad recaudatoria general», expresión con la que seguramente se alude al poder tributario (por lo cual, lo que se niega a los entes autónomos es la

(45) Pfo. 20, p. 901.

(46) Pfo. 22, p. 902.

(47) Pfo. 93, p. 915.

(48) Pfos. 94-96, p. 915.

(49) Pfos. 103-105, p. 917.

(50) Pfo. 106, p. 917.

facultad de modificar o regular diversamente los impuestos estatales), si bien se admite la facultad de «imponer ciertos tributos adicionales para financiar gastos extraordinarios que considera importantes», cuya carga «recaería únicamente en los contribuyentes escoceses como beneficiarios del gasto extraordinario». Descarta el Libro Blanco para este fin tanto un impuesto sobre las ventas al por menor distinto del impuesto sobre el valor añadido como un recargo sobre el impuesto sobre la renta. Y llega a la conclusión de que el único sistema utilizable es un recargo sobre los impuestos recaudados por las corporaciones locales (51).

Se trata, como puede verse, de un sistema de unión casi puro, que centraliza fuertemente los ingresos públicos y que no ha dejado por ello de ser objeto de críticas (52).

e) *Tendencia a largo plazo.*

La existencia de fuerzas dentro de la organización política que actúan en sentido centralizador ha sido advertida desde hace tiempo por los autores. En 1927 Popitz apuntaba como causa del fenómeno, en primer lugar, la conexión existente entre las funciones públicas, por virtud de la cual la realización de las tareas propias del Estado central lleva a éste a asumir otras en el ámbito de los Estados miembros, sin que sea posible señalar límites precisos a una y otra esfera. La escasez y falta de elasticidad de los ingresos de los Estados miembros obliga, por otra parte, a recurrir al Estado, por efecto de lo que llama este autor «fuerza atractiva del Presupuesto mayor» (*Anziehungskraft des grössten Etats*). El papel de la guerra en este proceso, destacado más tarde por otros autores, no deja de ser señalado por Popitz. Otra causa que él menciona es la falta de homogeneidad de los Estados miembros en cuanto a tamaño y capacidad, que lleva a la intervención del Estado central en algunos de ellos. Finalmente se refiere a la preponderancia política de éste, que hace que la solución de los problemas se pida y se espere del Parlamento y el Gobierno centrales. Popitz parece creer en la inexorabilidad de esta tendencia: «desde el punto de vista de la política real —dice— esta fuerza de atracción del Estado central aparece como inevitable. No existe ningún remedio eficaz contra ella» (53). Quizá esto dé pie para que, con un lenguaje deliberadamente arcaizante desde el punto de vista epistemológico, se hable en ocasiones de la «ley de Popitz»

(51) Pfos. 107-108, pp. 917-918.

(52) Véase el comentario de «The Economist», sobre el Libro Blanco, publicado en el número citado de D. A., pp. 939-40.

(53) POPITZ, Johannes, *Der Finanzausgleich*, en *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 1.^a ed., por Gerloff y Meisel, tomo II, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tubinga, 1927, pp. 347-349.

(54), cuyo *pendant* en la doctrina norteamericana se encuentra en la «ley de Bryce» (55).

Una cuestión interesante es la de si el crecimiento permanente en el tiempo del gasto público —fenómeno al que se conoce generalmente por «Ley de Wargner»— lleva unida una progresiva centralización del mismo. Una cierta relación entre ambos hechos es admitida por los economistas ingleses Peacock y Wiseman, que han renovado el interés por los estudios sobre el gasto público al elaborar una difundida teoría sobre su evolución histórica, que, en cierto modo, representa una formulación más perfecta de aquella «ley». Muy esquemáticamente expuesta, dicha tesis afirma que el nivel de imposición que la sociedad juzga tolerable y que normalmente constituye un límite al crecimiento del gasto público sufre un «desplazamiento» como consecuencia de crisis sociales (una guerra sería el ejemplo más obvio), al aceptarse por la sociedad una carga fiscal más elevada; pero que, transcurrido el período de crisis, dicho nivel no regresa a su situación primitiva, y tampoco lo hacen los gastos públicos. Pues bien, a este «efecto de desplazamiento» (*displacement effect*), va unido en opinión de los autores citados un «proceso de concentración» (*concentration process*), que éstos explican fundamentalmente, en el orden económico como consecuencia del desarrollo. Esto puede originar, dicen, dos tipos de presión centralizadora: primero, la mejora en los transportes y comunicaciones al incrementar el conocimiento de los modos de vida y niveles comunes (*standards*) de servicios públicos disfrutados en el resto de la comunidad, es probable que genere presiones por una mejor y más uniforme prestación de dichos servicios, presiones que sólo pueden ser satisfechas mediante una mayor centralización del control sobre la cuantía y el carácter del gasto público. En segundo lugar, la misma mejora en los transportes y comunicaciones no sólo hace posibles mayores zonas de control, sino que también puede hacerlas más eficientes, al lograrse economías de escala.

Reconocen, sin embargo, Peacock y Wiseman que existen fuerzas opuestas: «los niveles inferiores de gobierno (ya sean creación del gobierno central, como en Gran Bretaña o unidades de una estructura federal, como en los Estados Unidos y Canadá) son en sí mismas unidades políticas, con una historia y una tradición. No cabe esperar que rindan fácilmente su autoridad y, en muchos países, tanto federales como unitarios la presión en favor de la preservación de las autonomías locales es importante políticamente tanto en el nivel central de gobierno como en el local». Por ello el proceso de concentración, si es que se produce, no será uniforme, sino que afectará a las diversas funciones de forma muy diferente.

(54) Cfr. ALBI IBAÑEZ, Emilio, *El federalismo fiscal*, en Hacienda Pública Española, núm. 51 (1978), p. 44.

(55) En la obra *The American Commonwealth*, Nueva York, 1896, citado por OATES, op. cit., p. 290, núm. 1.

Ahora bien, ¿qué relación existe entre el «efecto de desplazamiento» y el «proceso de concentración»? Según estos autores, el segundo puede tener lugar independientemente del primero, «pero debería esperarse hallar alguna relación (si bien no precisa y directa) entre ambos». Así, sugieren, por ejemplo, que durante el períodos de convulsión social, como una guerra, las fuerzas que se oponen a la centralización pueden debilitarse y abrirse paso las contrarias y el cambio hacerse permanente. Por otra parte, las crisis de esta naturaleza pueden caracterizarse por una cohesión social que refuerce la demanda de una prestación uniforme de servicios públicos (56).

Más recientemente Oates (57) ha apuntado otras causas, en gran parte coincidentes con las indicadas por los autores precedentes, de la tendencia centralizadora. En primer lugar, la extensión del ámbito geográfico de los efectos de los servicios públicos, como consecuencia, a veces, de la movilidad social; por ejemplo, el caso de la educación. En segundo lugar, el incremento de los gastos redistributivos y su creciente centralización, que, a su vez, están unidos a crecientes presiones en favor de mejores niveles de servicios en las zonas más pobres. La conclusión general de Oates, en coincidencia con Peacock y Wiseman, es que la creciente movilidad, información y riqueza que acompaña al desarrollo económico a reducir el campo de las políticas presupuestarias independientes llevadas a cabo por los entes inferiores. Por lo que respecta a los ingresos públicos, la eficiencia de los sistemas tributarios exigirá un creciente papel del gobierno central en la recaudación de los ingresos públicos: «puesto que las ineficiencias asociadas con la tributación descentralizada pueden verse ampliadas con el paso del tiempo, resultará cada vez más atractivo para el gobierno central el apropiarse de una parte mayor de la función tributaria y proveer fondos a los niveles de gobierno descentralizado por medio de programas de transferencias intergubernamentales». El proceso técnico, permitirá también la obtención de economías de escala por medio de la centralización.

(56) PEACOCK, Alan T.; WISEMAN, Jack, *The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom*, 2.^a ed., George Atlen & Unwin, Londres, 1967 (la 1.^a ed. es de 1961), pp. 24-30. Para no alargar excesivamente el texto, remito al Capítulo 6 de la obra citada, donde se analizan las estadísticas británicas relativas a las relaciones entre las administraciones central y local y especialmente las páginas 118 y 119, en que se examina el papel jugado por las guerras en el proceso de concentración, que se atribuye igualmente a la imposibilidad de las autoridades locales de incrementar sus ingresos en los períodos de guerra en el mismo grado que el gobierno central. Previene, sin embargo, PEACOCK y WISEMAN contra una sobrevaloración de la importancia de las guerras en el proceso de concentración, apuntando a otros factores, como el entorno económico o el cambio en las ideas sociales. Piensan que «los cambios económicos y sociales considerados han traído consigo una disminución del interés en salvaguardar los poderes, autonomía y responsabilidad locales —originando con frecuencia una clara oposición a tal autonomía cuando se trataba de presionar en favor de niveles comunes de servicio».

(57) *Federalismo fiscal*, cit., pp. 291 ss. (La edición norteamericana es de 1972).

Advierte, no obstante, Oates que estas tendencias no deben interpretarse como algo inflexible y señala otras fuerzas que actúan en sentido opuesto. Alguna de ellas se explican como deducciones de modelos teóricos y tienen para nosotros menor interés (58). Lo tienen mucho mayor las siguientes observaciones: Primero, que el crecimiento de la renta del país puede actuar en sentido descentralizador, y ello porque la descentralización puede suponer un coste no asequible a bajos niveles de desarrollo. De ser ello cierto, la actuación de esta fuerza contrarrestaría en alguna medida las tendencias centralizadoras que, como hemos visto, se imputan al desarrollo. En segundo lugar, piensa Oates, y la observación tiene interés, que la centralización de los ingresos no sólo no implica necesariamente una centralización en los gastos, sino que incluso puede suceder lo contrario: las transferencias pueden contrarrestar la tendencia a la asunción de funciones por el Estado central al hacerla innecesaria, especialmente cuando aquéllas tienen carácter incondicional.

Muy interesante es también la información ofrecida por el propio Oates, basándose en estadísticas del Banco Internacional de Reconstrucción y Desarrollo (Banco Mundial), según la cual desde 1950 se ha invertido la tendencia en la mayoría de los países en el sentido de una creciente descentralización. Oates sugiere como explicación de este fenómeno, en primer lugar, el hecho de que se haya tratado de un período sin grandes guerras o convulsiones, de acuerdo con la hipótesis de Peacock y Wiseman —los datos manejados por el autor se refieren a 1965—. Otro elemento explicativo podría consistir, siempre según Oates, en la hipótesis de que los gastos de los niveles descentralizados de gobierno crezcan más rápidamente que los del gobierno central, por ser los servicios de aquéllos muy intensos en trabajo y no susceptibles de mejoras importantes en la productividad (59).

Podemos decir, que de las opiniones expuestas se deduce la existencia de importantes fuerzas que actúan en favor de la centralización (60). Sin embargo, ésta no es un resultado inexorable de tales fuerzas, ni tampoco cabe interpretar así el pensamiento de quienes han descubierto y analizado su existencia. Es necesario no olvidar que estamos ante procesos de naturaleza histórica y política, en los que tienen cabida, más allá de lo económico, los ideales de los hombres.

(58) Por ejemplo, la tendencia a la formación de comunidades compuestas por individuos con gustos similares por los servicios públicos.

(59) Vid. también sobre la tendencia a la descentralización desde 1950, ALBI IBAÑEZ, *op. cit.*, 48 ss.

(60) En este sentido, los resultados de los razonamientos económicos coinciden con las conclusiones de la Ciencia política. Karl LOEWENSTEIN, por ejemplo, después de analizar los elementos que institucionalizan la supremacía federal en los Estados Unidos, afirma que «el resultado final de esta acumulación de fuerzas centralizadoras es que el federalismo

C) El sistema del texto constitucional.

a) *El poder tributario de las regiones.*

Llegados a ese punto debemos preguntarnos por cuál de los sistemas examinados ha optado en nuestro país hasta el momento en que estas páginas están siendo redactadas —a reserva de una eventual, aunque poco probable, modificación posterior— el poder constituyente. Conviene partir para ello del artículo 151, apartado 1 del proyecto, en el cual se enumeran los recursos de las Comunidades Autónomas. Se observa inmediatamente que, además de los ingresos de Derecho privado y los provenientes del crédito “letras d) y e)”, aquellos recursos que pueden tener directa o indirectamente un origen tributario se ordenan por el precepto citado de la manera siguiente: «a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado. b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. c) Transferencias de un fondo de compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado». Algún comentarista (61) opina que el precepto que examinamos limita a los en él enumerados los recursos puestos al servicio de las regiones. La cuestión no parece, sin embargo, revestir gran importancia, dada la amplitud de tal enumeración, fuera de la cual no sería fácil hallar otras categorías de ingresos públicos. Por lo que se refiere a las multas, mencionadas por el aludido comentarista, la posibilidad de su establecimiento y percepción por las regiones no plantea, a nuestro juicio, problema alguno desde la perspectiva de este artículo, puesto que dichas sanciones no constituyen en rigor ingresos públicos, ya que su finalidad esencial no es la de procurar medios económicos al ente que las percibe.

Los recursos enumerados en las letras a), b) y c) del apartado 1 del artículo 151 pueden, a su vez, ser reordenados en dos grupos: 1.º) Impuestos, tasas y contribuciones especiales *propios* de las regiones. 2.º) Impuestos cedidos por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones; y transferencias y

americano se encuentra en un proceso de erosión y retroceso» (*Teoría de la Constitución*, cit., p. 364). Y más adelante: «... el tipo de organización federal ha perdido gran parte de su fuerza de atracción... Se puede hablar, con razón, de un declinar del federalismo» (ibid., p. 375). Por su parte, el Informe Kilbrandon, argumentando su posición contraria a una solución federal para Escocia y Gales, afirma que «en la mayoría de las federaciones el poder se está desplazando rápidamente hacia el centro», añadiendo que «lo que en la actualidad se halla vigente ya no es el federalismo auténtico» (párrafo 515, correspondiente al Cap. 13, sobre el federalismo, traducido con el anterior en «Documentación Administrativa», núm. 175. Las citas son de las pp. 1.007-8).

(61) SIMON ACOSTA, Eugenio, *La autonomía financiera de las regiones*, Facultad de Derecho, Cáceres, 1978, p. 26.

otras asignaciones (62). La delimitación entre ambos grupos de ingresos responde sin duda al criterio de que la región haga uso o no en relación con ello de su poder tributario, más o menos amplio. De aquí que la expresión «impuestos cedidos» sea en cierto modo impropia, pues no se cede «el impuesto» en cuanto tal, lo cual supondría transmitir al ente autónomo algunas facultades sobre el mismo (al menos la potestad recaudatoria), sino el producto que con él se obtenga (63). De acuerdo con esto, es desacertada la inclusión en este grupo de los recargos, ya que esta figura, tal como se la ha venido conociendo, por ejemplo, en el ámbito de las Haciendas locales, supone un cierto ejercicio de poder impositivo por el ente que lo aplica. (Véase lo dicho más atrás).

Por otra parte, el legislador separa, como hemos visto, las *participaciones*, concepto en el que incluye, al parecer, los impuestos cedidos y los recargos, por un lado, y las *transferencias* y *asignaciones*, por otro. El criterio utilizado para ello es seguramente el siguiente: el importe de las participaciones deberá distribuirse entre las regiones conforme a la distribución entre ellas de la materia imponible. Así, por ejemplo, una participación en la Contribución Urbana, se distribuiría según la riqueza de esta naturaleza existente en cada región. Por tanto, si los «impuestos cedidos» son una especie de participaciones, como la interpretación gramatical parece sugerir, esto significa que su distribución ha de hacerse de conformidad con el principio mencionado. Por el contrario, las transferencias o asignaciones se distribuyen siguiendo criterios diversos (p. ej., la necesidad financiera de la región beneficiaria) (64). Ello no impide que el fondo objeto de distribución se forme con el producto de los impuestos del Estado que se determinen, que resultan así afec-

(62) Cfr. FERREIRO LAPATZA, José Juan, *La Hacienda regional*, en Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 14, p. 350.

(63) Tanto SIMON ACOSTA (op. cit., p. 61) como FERREIRO (op. cit., p. 350), interpretan en este mismo sentido la expresión «impuesto cedido».

(64) Tratándose de una cuestión puramente convencional, los redactores del proyecto no han actuado incorrectamente (desde el punto de vista lógico) al utilizar el concepto de transferencia de modo que se excluyan del mismo las participaciones. Hay que tener en cuenta, pese a ello, que este criterio no es universalmente aceptado. Entre nosotros, por ejemplo, ROVIRA MOLA (op. cit., p. 172) afirma que «parece fuera de discusión que la *transferencia* es una categoría económica del gasto, o sea, es concepto económico que, como se ha visto, abarca también a las participaciones y, en cierto modo, a los recargos».

La distinción plasmada en el texto constitucional es lo bastante significativa como para haber sido recogida por la doctrina en otros países. El concepto de «participación», en el sentido del proyecto está expuesto de modo perfectamente claro por POPIPZ bajo el nombre demasiado genérico «Überweisung» (op. cit., pp. 358 y 360). En la literatura anglosajona, BREAK distingue entre lo que denomina «administración centralizada» de un impuesto, en la que «el producto del impuesto se devuelve a su fuente» y «distribución de ingresos» (*revenue sharing*), en el que el producto se distribuye según un criterio distinto de la fuente (op. cit., p. núm. 35).

tados a este fin (aunque, naturalmente, la cuantía de dicho fondo pueda fijarse por otros criterios o de modo simplemente discrecional en el Presupuesto del Estado sin que exista afectación alguna de ingresos). No hay que confundir así «afectados» con los «impuestos cedidos», a los que antes se hizo referencia.

Prestemos ahora una atención más debida al concepto de «impuesto propio». La ambigüedad de esta expresión, puesta de manifiesto más atrás, nos obliga a cuestionar su significado en el proyecto constitucional. Para determinarlo es necesario partir del artículo 127, cuyos dos primeros apartados, decisivos para nuestros fines, dicen así: «1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes». El precepto es terminante: tan sólo el Estado puede crear tributos *ex novo*, pues esto es lo que significa la «potestad originaria» (más exacto sería decir «poder originario»). Las Comunidades Autónomas únicamente poseen, por consiguiente, «potestad tributaria *derivada*», es decir conferida por la ley y sujeta a los límites que ésta determine en cada caso. El poder tributario de que se dota a las regiones es en esencial el mismo de que venían ya disfrutando las Corporaciones locales, como lo expresa con toda claridad la referencia común a ambas clases de entes en el apartado segundo del precepto transcrito, el cual no hace sino extender a los nuevos entes políticas disposiciones anteriores (65). La conclusión es forzosa: tributos «propios» son aquellos que las regiones establecen de conformidad con las autorizaciones que otorguen las Leyes del Estado y dentro de los límites que éstas señalen.

Esto es a lo que queda reducida en la realidad, al menos por lo que respecta a los tributos, la autonomía financiera tan solemnemente proclamada en el artículo 150. La concesión de poder financiero solamente derivado veda a las regiones la creación de impuestos no autorizados por la ley estatal, es decir, niega a dichos entes el que la doctrina alemana denomina «derecho a inventar impuestos». En este aspecto, el sistema del proyecto constitucional es mucho más restrictivo que el de la Constitución republicana de 1931, que no rehusaba a las regiones tal facultad (66). Esto fue lo que permitió la Generalidad de Cataluña crear en 1937, varias figuras tributarias formando parte del llamado «plan Tarradellas», entre las cuales

(65) El artículo 2.º de la Ley General Tributaria dispone, con expresión en ciertos aspectos más exacta que la del proyecto de Constitución: «La facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejercerá mediante Ley votada en Cortes». Y el artículo 4.º, inciso primero de la misma Ley dice así: «Las Provincias y Municipios podrán establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las Leyes».

(66) Su artículo 16 establecía que en las materias cuya legislación y ejecución o solamente la primera no fuesen competencia exclusiva del Estado «podrán corresponder a la competencia de las regiones autónomas la legislación exclusiva y la ejecución directa, conforme a

figuraba un impuesto sobre la cifra de negocios, que constituye un curioso antecedente del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, al que se anticipó en casi treinta años (67).

b) *El sistema de fuentes de la Hacienda regional. Los principios de legalidad e igualdad.*

La atribución al Estado de la potestad originaria de establecer tributos es, pues, el fundamento jurídico-formal del sistema tributario de las regiones configurado por el proyecto constitucional. Completan sus líneas maestras otros dos preceptos del mismo texto: el primero de ellos es el contenido en el apartado 2 del artículo 29: «Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a una ley». Con esta fórmula se consagra constitucionalmente, como es práctica universal, el llamado principio de legalidad tributaria, de transcendental importancia en la ordenación jurídica de los tributos y garantía esencial del ciudadano contra los abusos de la Administración. Ahora bien, para que este principio no se convierta en una mera regla formal, es necesario, como la doctrina pone de relieve, que sea la ley misma —es decir, el Parlamento, representante de la voluntad popular— quien establezca efectivamente el tributo de que se trate, lo cual su-

lo que disponen los respectivos Estatutos aprobados por las Cortes». El artículo 14 declaraba de la exclusiva competencia de aquél la «Hacienda general del Estado» (núm. 17). Sobre la génesis de estos preceptos, véanse los comentarios de JIMENEZ DE ASUA (*Proceso histórico de la Constitución de la República Española*, Reus, Madrid, 1932), quien se atribuye la paternidad de la fórmula finalmente adoptada (cfr. p. 153). Vid. también ARIAS VELASCO, *La Hacienda de la Generalidad 1931-1938*, cit., pp. 40-41.

El Estatuto de Cataluña recogía explícitamente la referida facultad en su artículo 17: «La Generalidad podrá crear nuevas contribuciones que no se apliquen a las mismas materias que ya tributan en Cataluña a la República y podrá dar una nueva ordenación a sus ingresos». Se establece, sin embargo, en el párrafo siguiente del mismo artículo la prelación del Estado respecto al establecimiento de nuevos impuestos y una cláusula especial de reserva en favor de éste del impuesto sobre la renta, que estaba a punto de introducirse en España (la Contribución General sobre la Renta se establece, en efecto, por la Ley de 20 de diciembre de 1932, siendo Ministro de Hacienda precisamente el catalán Carner): «Los nuevos tributos que establezcan la Generalidad no podrán ser obstáculo a las nuevas imposiciones que con carácter general cree el Estado y, en caso de incompatibilidad, aquellos tributos quedarán absorbidos por los del Estado, con la compensación que corresponda. En ningún caso la ordenación tributaria de la Generalidad podrá estorbar la implantación y desarrollo del impuesto sobre la renta, que será tributo del Estado». Cfr. ARIAS VELASCO, op. cit., p. 70. Un precepto semejante contenía el artículo 20 del proyecto de Estatuto de Galicia. Véase también GUIJARRO-SANMARTIN, *Estatutos de autonomía y Hacienda regional*, cit., pp. 253 ss.

(67) Vid. ARIAS VELASCO, *La Hacienda de la Generalidad 1931-1938*, cit., pp. 234 ss.

pone que la norma de rango legal contenga al menos los elementos esenciales configuradores de la prestación fiscal (68).

El segundo de los aludidos preceptos es el artículo 151-3: «Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado». Parece, pues, que la ley orgánica a que alude este precepto se concibe por los redactores del proyecto constitucional como un código de la Hacienda regional, en el cual se deberán regular no solamente los impuestos «propios» de las regiones y las participaciones en los impuestos del Estado, sino también el fondo de compensación interterritorial (ingresos de los que habrá de nutrirse, criterios de distribución entre las regiones, etc.) y los aspectos principales de las subvenciones del Estado a las regiones. Así permite suponerlo, por un lado, la remisión en bloque al apartado 1 y, por otro, la alusión genérica a las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado (69). Ello no impide, a nuestro juicio, que se establezca un impuesto regional por

(68) La duda que podría plantearse de si la Ley a que alude el artículo 29-2 es la Ley del Estado o basta simplemente con la Ley de las regiones, debe resolverse en favor de la primera ante la consideración principal de la reserva del poder tributario originario al Estado, más atrás examinada. No podría resolverse, en cambio, aquella duda teniendo presente solamente el significado y finalidad sustanciales del principio de legalidad tributaria, que podrían quedar suficientemente salvaguardados con una Ley regional —emanada del órgano representativo o Asamblea—, tanto si tales significado y finalidad se ven en la idea de la «auto-imposición» (BARTHOLINI) como si se los identifica en la garantía de los particulares (BERLIRI). Véase, sin embargo, más adelante, en el texto. El problema análogo que se planteaba respecto del artículo 147-1 del primer anteproyecto de la Ponencia (B. O. C. de 5-1-78) y el 149-3 del segundo anteproyecto (B. O. C. de 17-4-78), que se referían tan sólo a «la ley», quedó eliminado en el Dictamen de la Comisión (B. O. C. de 1-7-78) al exigirse «ley orgánica» por su artículo 151-3, cuya redacción ha pasado sin modificación al del mismo número del proyecto aprobado en el pleno del Congreso, que se cita en el texto. Cfr. SIMON ACOSTA, *La autonomía financiera de las regiones*, cit., p. 28.

(69) Sobre el rango de ley orgánica que se atribuye a esta disposición, ver la nota anterior. Esta figura legislativa se introduce en el sistema español de fuentes del Derecho por el proyecto constitucional. Son leyes orgánicas las que versan sobre aquellas materias expresamente mencionadas en la Constitución (artículo 75-1). Están sujetas a requisitos más estrictos que las leyes ordinarias: requieren para su aprobación, modificación o derogación mayoría absoluta del Congreso (art.º 75-2) y dictamen previo del Consejo de Estado (art.º 82-1) y las materias para las que se exigen no son delegables (art.º 76-1). El precepto originario (art.º 147-1 del primer anteproyecto de la Ponencia) decía simplemente «La ley regulará el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el artículo anterior» (actual apartado 1 del art. 151). El segundo anteproyecto (art.º 149-3) amplía su contenido al actual, con variantes principalmente de estilo. Mantiene sin embargo el imperativo «regulará», que se convierte en el actual «podrá regularse» en el Dictamen de la Comisión.

una ley especial, teniendo en cuenta la naturaleza dispositiva del precepto, si bien dicha ley tendrá que tener el rango de orgánica.

Así, pues, el sistema de fuentes de la Hacienda regional se despliega en un triple plano: constitucional, estatal (por medio de ley *orgánica*) y regional (mediante ley o disposición equivalente —no el Estatuto, que es ley orgánica del Estado, si bien sujeta a un procedimiento legislativo peculiar (artículos 139 y 140 del proyecto) (70). El principio de legalidad exigiría, de acuerdo con lo dicho más atrás, que fuese la ley del Estado la que determinara los aspectos fundamentales de la regulación de los impuestos regionales, limitándose las disposiciones emanadas de estos entes al desarrollo concreto de dicha regulación, en el ámbito de decisión que la ley les otorgue. Sin embargo, el principio de legalidad no impone, en nuestra opinión, exigencias tan rigurosas en el caso de los entes regionales como cuando se trata de las relaciones entre la ley y la Administración. La razón de ello es que las normas tributarias regionales provienen de órganos que encarnan la voluntad popular. De aquí que, en este caso, las leyes estatales puedan situarse en un nivel de mayor generalidad y dejar a la decisión del ente menor un campo más amplio de lo que quizá fuese admisible respecto del poder ejecutivo. Desde esta perspectiva es como hay que entender, para salvar su incongruencia, el apartado 2 del artículo, 152, que prohíbe a las regiones adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios. En la hipótesis de una aplicación estricta del principio de legalidad, tal precepto resultaría desprovisto de sentido, dado que las medidas que se vedan a las regiones no podrían ser adoptadas por éstas, sino tan sólo por la ley del Estado (71).

Otro de los principios cardinales del ordenamiento jurídico, de importantes consecuencias también en el ámbito tributario es el principio de igualdad ante la ley, proclamado en el artículo 13 del proyecto constitucional, y también, con otros matices, por el artículo 9 del mismo texto. Algún sector doctrinal interpreta dicho principio de un modo excesivamente rígido y formalista, según el cual sería incompatible con cualesquiera diferencias regionales en los impuestos que recaen sobre los ciudadanos.

Nos parece más acertada, sin embargo, la opinión de aquellos otros autores para los que el principio de igualdad solamente es incompatible con las discrimi-

(70) Cfr. con las propuestas de DE LUIS-DEL ARCO, *La distribución de los impuestos en una Hacienda federal*, cit., p. 293.

(71) SIMON ACOSTA (op. cit., p. 29) piensa que las limitaciones referidas no afectan «directamente a un supuesto poder tributario regional, sino a la ley del Estado que crea y atribuye a la región ese poder».

naciones manifiestamente arbitrarias y, por tanto, deja un amplio campo al juego de decisiones políticas basadas en consideraciones y valoraciones muy diversas. El principio de autonomía es sin duda uno de los valores que pueden desenvolverse desahogadamente sin entrar en conflicto con el principio fundamental de la igualdad de todos ante la ley. Así se ha entendido en Estados en los que la descentralización política es mucho más intensa de lo que admite el proyecto constitucional español. Dados los estrechos límites que en éste se señalan a la autonomía tributaria de las regiones, pensamos que no es fácil que en el despliegue de ésta se llegue a chocar con el principio indicado (72). Cosa distinta es que el Estado deba procurar la igualdad de los ciudadanos en cuanto a las cargas fiscales y los servicios públicos. A este aspecto material y dinámico de la igualdad presta atención el artículo 8.º-2 del proyecto (73). Este es el último fundamento de las medidas compensatorias entre los entes autónomos, de las que nos ocuparemos más adelante.

c) *Gestión y recaudación.*

No regula el proyecto constitucional los aspectos administrativos de la Hacienda regional, por lo que es de presumir que los entes autónomos tendrán a su cargo la gestión de sus propios tributos, tema aparentemente de importancia menor, pero muy relevante en la práctica. La cooperación del estado a esta gestión puede tener un gran interés para las regiones y quizá se regule en la ley orgánica de la Hacienda regional a que alude el artículo 151-3, como un aspecto de la «colaboración financiera entre las Comunidades y El Estado» (74).

Si se prevé, en cambio, expresamente la cooperación de las regiones en la gestión de los impuestos estatales (artículos 150-2), lo cual quizá deja traslucir la mentalidad centralista con que en el fondo fueron redactados estos preceptos constitucionales.

(72) En relación con este tema, observa NEUMARK (*Grundsätze*, cit., pp. 117 y ss.) que si bien ante las diferencias de imposición entre los diversos entes (Estados, cantones, municipios) el principio de igualdad no subsiste formalmente; que ello suceda también materialmente depende de los servicios que dichos entes prestan a los ciudadanos. En sentido sustancialmente coincidente, vid. DE LUIS-DEL ARCO, op. cit., p. 235, quienes piensan que «la comparación entre iguales sólo puede hacerse dentro del grupo de contribuyentes que, por pertenecer a un mismo Estado reciben los mismos servicios».

(73) Dice así: «Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.

(74) Es posible, sin embargo, que una colaboración de este orden no sea fácil. BREAK (*Intergovernmental Fiscal Relations*, cit., p. 32) recuerda algunas dificultades que surgieron en dicha cooperación entre el «Internal Revenue Service» federal y las administraciones estatales de los Estados Unidos.

d) *Conclusión.*

Como acabamos de ver, las normas que el proyecto constitucional dedica a las Haciendas regionales tienen un carácter marcadamente formal, eludiendo los problemas de fondo de la financiación de los entes autónomos. En especial el artículo 151 es un casillero vacío, cuyos compartimientos pueden ser rellenados con contenidos de muy dispar importancia. No es inverosímil que este formalismo sea deliberado, con el fin de evitar las discrepancias sobre un tema tan delicado, relegando su decisión a la negociación política posterior (75).

Este carácter de las normas constitucionales deja indeterminado, en realidad, el sistema de relaciones entre las Haciendas estatal y regional. Ciertamente se tratará de un sistema «mixto», como lo prueba la inclusión explícita de las transferencias entre los recursos de las regiones. Pero esto es decir muy poco, porque los sistemas puros no se dan en la realidad. Que se aproxime más a uno u otro dependerá de la importancia relativa que adquieran en el futuro los distintos tipos de ingresos de las regiones. Todos los indicios apuntan, sin embargo, a un acusado sistema de unión, especialmente la debilidad del poder tributario que el proyecto constitucional otorga a las regiones (76).

D) Los Impuestos Regionales.

a) *Criterios generales para la distribución de los impuestos entre el Estado y los entes autónomos.*

La determinación de los tributos que van a entregarse como «propios», con el carácter ya visto, a las regiones es, desde luego, como todas las relativas a la Hacienda pública, una cuestión política. Pero ello no impide que se hayan formulado por diversos autores algunos principios generales a los cuales se estima debería ajustarse la distribución de los impuestos entre el Estado y los entes autónomos.

(75) FERREIRO (*La Hacienda regional*, cit., p. 350) acusa a los preceptos sobre Haciendas regionales de «demasiado vagos e imprecisos». Y añade: «quizá no fue posible, en aras del tan necesario «consenso constitucional», pero hubiera sido deseable una mayor precisión sobre este tema que es y será, sin duda, uno de los que mayores discusiones y enfrentamientos deparará a los españoles en el futuro.

(76) Esta es también la conjetura de FERREIRO, para quien «parece que el Anteproyecto de Constitución (se refiere al primero, publicado en el B. O. C. de 5 de enero de 1978) piensa a mi juicio muy correctamente, que la participación de los territorios autónomos estatales debe de constituir la pieza fundamental de su sistema de ingresos» (op. cit., p. 351).

En un intento, nada fácil, de sintetizar los múltiples criterios propuestos por la doctrina para este fin, puede decirse que son dos las ideas matrices fundamentales de dichos criterios: 1.^a La atribución a los entes políticos subordinados al Estado de impuestos que recaen sobre materias imposables localizadas en el territorio de dichos entes. 2.^a La atribución al Estado central de los impuestos que constituyen instrumento indispensable de determinadas funciones, cuya realización se estima debe confiarse a aquél.

1.—La primera de dichas ideas se formula en unas ocasiones como un axioma, no necesitado de demostración, en otras, se justifica como consecuencia de distintos principios. En primer lugar, como una exigencia del principio de justicia: los servicios públicos de una región deben costearse por aquellos a quienes aprovechan, es decir, por los residentes en ellas y quienes tienen con la región alguna vinculación económica. La aplicación de este criterio excluye —y el argumento es bien conocido— la adscripción a la región de aquellos impuestos que se trasladan o repercuten sobre los habitantes de otras regiones, pues de lo contrario serían éstos quienes vendrían en definitiva a financiar los servicios de la región recaudadora. Y la injusticia de este resultado es tanto mayor, como bien se sabe, cuanto que las regiones que estarían en situación de «exportar los impuestos» son justamente las regiones más industrializadas y más ricas.

En segundo lugar, la atribución a las regiones de las fuentes de impuestos localizadas es un criterio de racionalidad económica. La aplicación de un impuesto a objetos que rebasan sus límites geográficos puede originar dobles imposiciones y distorsiones diversas, perjudiciales para una buena asignación de los recursos económicos.

Finalmente, puede considerarse también el criterio que estamos examinados como una consecuencia del postulado de eficacia administrativa, de acuerdo con el cual debe confiarse a cada nivel de gobierno aquellos impuestos que está en condiciones de gestionar de manera adecuada. Este es, a su vez, un principio de justicia, pues las deficiencias en la aplicación de los impuestos pueden producir desigualdades entre los contribuyentes (77).

(77) E. R. A. SELIGMAN reducía a tres los principios que, a su juicio, debían presidir la división de los impuestos entre la Hacienda federal y la de los Estados miembros: «eficiencia» (*efficiency*), relativa a la eficacia administrativa; «apropiación» (*suitability*), relativo a la «extensión de la base imponible» y «adecuación» (*adequacy*), relativo a la necesidad de utilización de una determinada fuente por un ente para la cobertura de sus gastos. Los dos primeros se incluyen en el criterio de localización de las fuentes; el tercero hace referencia a la idea de suficiencia. Véase *Essays on Taxation*, reimpr. de la ed. de 1931, Augustus McKelley, Nueva York, 1969, Caps. XII y XXI. Sobre el tema de la eficacia administrativa insisten DE LUIS y DEL ARCO, op. cit., pp. 207 ss., 217 y 230 siguientes.

Es tal la fuerza intuitiva de esta primera idea fundamental que los redactores del proyecto constitucional (78) han estimado oportuno plasmarla en su texto (artículo 151-2), en los siguientes términos: «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». La interpretación de este precepto no está, sin embargo, exenta de dificultades (79).

2.—La segunda de las dos grandes ideas del reparto de los impuestos entre el Estado central y los entes interiores consiste en atribuir al primero los impuestos necesarios para el adecuado desempeño de funciones que son propias. Se acepta generalmente en la teoría económico-financiera la distinción formulada por Musgrave (80) entre los tres siguientes fines o funciones de la Hacienda pública: función de asignación de recursos (*allocation function*) consistente en la distribución de los recursos económicos totales entre los bienes públicos y privados; función de distribución (*distribution function*), relativa a la distribución en la renta y la riqueza y función de estabilización (*stabilization function*), con el fin de lograr un alto nivel de empleo con estabilidad. Pues bien, el propio Musgrave (81) y la mayoría de los autores, piensan que la función de asignación se realiza mejor en una Hacienda descentralizada, que permite una mayor adaptación de la oferta de bienes públicos, cuyos efectos son con frecuencia limitados en el espacio, a las preferencias de sus consumidores. Por el contrario, las funciones de distribución y estabilización se realizan de manera más adecuada por el Estado central.

Por lo que se refiere a la primera, justifica Musgrave esta opinión con las siguientes consideraciones. En primer lugar, porque las medidas redistributivas —imposición progresiva unida a transferencias a los individuos de rentas más bajas— podrían afectar a la localización de las personas y las empresas, de lo cual re-

(78) Figura ya en el primer anteproyecto (art.º 147-2).

(79) Tales dificultades se refieren especialmente a la expresión «medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio». Hipotéticamente, pues su concesión a las regiones es más que improbable, cabría preguntarse si en ella quedarían comprendidos un impuesto personal sobre la renta, que puede gravar rentas de bienes situados fuera de la región correspondiente; o un impuesto sucesorio, respecto de los mismos bienes. El precepto es técnicamente deficiente. FERREIRO (*La Hacienda regional*, cit., p. 352) emite sobre él el juicio siguiente: «La fórmula utilizada se queda demasiado corta. Es insuficiente, ambigua, poco clara». Podemos añadir que interpretada literalmente es trivial. Téngase en cuenta que una interpretación extensiva del precepto podría llevar a un recortamiento muy considerable del repertorio de los tributos locales (véase la redacción alternativa que propone Ferreiro).

(80) Cfr. R. A. MUSGRAVE, *The Theory of Public Finance*, International Student Edition, McGraw-Hill, Nueva York, 1961, Cap. 1 y R. A. y P. B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit., Cap. 1.

(81) *Public Finance in Theory and Practice*, cit., pp. 21 ss. y 606 ss.

sultarían ineficiencias en la asignación de los recursos. En segundo lugar, porque una política redistributiva regionalmente limitada es «auto-destructora» (*self-defeating*), puesto que los ricos se marcharán y los pobres se desplazarán a regiones más igualitarias. De aquí que dicha política tenga que ser uniforme, para lo cual, debe ser puesta en práctica por la organización política común a todo el territorio en el que exista un alto grado de movilidad de trabajo y capital.

En cuanto a la función de estabilización, los argumentos que apoyan su atribución al Estado central son, siguiendo siempre a Musgrave, los siguientes. En primer término al estar cada una de las economías regionales abiertas al espacio económico nacional, se producen «pérdidas» en las medidas fiscales expansivas o restrictivas que reducen la intensidad del «efecto multiplicador» de dichas medidas. En segundo lugar, la política fiscal estabilizadora implica la utilización del déficit presupuestario en conexión con el manejo de la deuda y ello es más difícil para los entes inferiores, cuyo acceso al mercado de capitales es menos expedito. Finalmente, también las medidas tendentes al desarrollo económico son más eficaces si adaptadas con uniformidad (82).

b) *La distribución de algunas figuras impositivas en particular.*

La aplicación de los principios expuestos a las distintas figuras impositivas permite obtener algunas conclusiones, que no tienen, sin embargo, más que un valor de simple orientación. En la decisión concreta de adscribir cada impuesto a un nivel político, influyen evidentemente múltiples factores muy difíciles de sistematizar, cuya valoración tan sólo puede llevarse a cabo a través del debate político.

Para empezar, puede decirse que reina absoluta unanimidad en cuanto a la atribución al Estado central del *impuesto de aduanas*. La unidad de la Política arancelaria junto con la desaparición de las aduanas interiores y, por tanto, la creación de un único mercado interior son características esenciales del Estado contemporáneo. No es necesario recordar que muchos Estados federales nacieron precisamente como uniones aduaneras ni apuntar, en nuestros días, al proceso de inte-

(82) Véase también DE LUIS-DEL ARCO, op. cit., pp. 221 ss., donde puede encontrarse también una exposición de la tesis llamada a veces con un feo anglicismo de la «perversidad» de la Hacienda de los Estados miembros y de los entes locales. Según esta tesis, formulada por Hansen y Perloff en los Estados Unidos, la política fiscal de estos entes actúa en sentido contrario al debido desde el punto de vista de la estabilidad. Sin embargo, ha sido refutada por estudios posteriores. Véase sobre ello también, OATES, *Federalismo fiscal*, cit., pp. 246 ss. y DOMÍNGUEZ DEL BRIO, Francisco, *La descentralización óptima*. Estudios del Instituto de Desarrollo Económico, E. N. A. P., Madrid, 1973, pp. 72 ss.

gración europea. Al impuesto de aduanas se añaden frecuentemente para su cesión al Estado los más importantes *impuestos sobre el consumo* (83), teniendo en cuenta el papel que éstos juegan en la formación de los precios. Sin embargo, respecto de estos últimos, que, por otro lado, forman una categoría menos uniforme, la propuesta no se mantiene de modo tan rotundo como respecto del impuesto aduanero, condicionándose a veces a la altura de sus tarifas. Incluso hay autores que piensan que ciertos impuestos sobre consumos específicos son adecuados para su utilización por los Estados miembros de una federación (84).

Un caso especial dentro de la imposición sobre el consumo lo forman los *impuestos sobre el volumen de ventas*. Respecto de ellos existen considerables razones en favor de su vinculación al nivel central. Se trata, en primer lugar, de una de las más productivas fuentes de ingresos de los Estados, a la que éstos difícilmente podrían renunciar. Por otra parte, la existencia de una pluralidad de impuestos sobre las ventas (caso de los Estados Unidos) es causa de distorsiones en el comercio entre los Estados miembros o regiones que exigen complejas medidas para su corrección (85). Desde el punto de vista administrativo, sobre todo en su modalidad más perfecta, el impuesto sobre el valor añadido, su gestión requiere una administración fiscal de la que sólo dispone el Estado. Finalmente, y este punto es decisivo en el caso de nuestro país, el I. V. A. es, como se sabe, el primer impuesto armonizado en la C. E. E., lo cual excluye su atribución a un nivel inferior al estatal (86).

El impuesto sobre las ventas constituye una de las tres grandes figuras que, con según las ideas fiscales de nuestros días, integran el armazón básico de un sistema tributario moderno. Las dos restantes son el *impuesto sobre la renta de las personas físicas* y el que recae sobre los beneficios sociales (*impuesto de sociedades*) (87).

(83) Cfr., p. ej., POPITZ, *Der Finanzausgleich*, en *Handbuch*, cit., p. 351; BICKEL, *Der Finanzausgleich*, cit., p. 748.

(84) DE LUIS-DEL ARCO (op. cit., p. 247) creen que «son fuentes impositivas muy apropiadas para ser exigidas a nivel estatal los impuestos especiales sobre consumos específicos, esencialmente, petróleo, tabacos y bebidas». Quizá tengan presente estos autores el caso norteamericano, donde estos impuestos son fuente importante de ingresos en los Estados miembros. Sin embargo, la existencia de tipos distintos en cada uno de estos plantea problemas administrativos y se ha formulado la sugerencia de establecer una administración común a nivel central (Cfr. BREAK, op. cit., 46-47). Por otra parte, aquellos autores señalan, con razón, que la cesión de estos impuestos a los entes subordinados puede interferir los regímenes de monopolio que existan en algún país, como es el caso español.

(85) Cfr. BREAK, op. cit., pp. 52 ss.

(86) Cfr. DE LUIS-DEL ARCO, op. cit., pp. 231 y 243 ss.

(87) Completan este entramado básico el *impuesto sobre el patrimonio neto*, íntimamente relacionado con el impuesto sobre la renta, y el *impuesto de sucesiones*, con finalidad redistributiva. Cfr., por todos: FUENTES QUINTANA, Enrique, *Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma*, discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1975, p. 207.

Respecto de estas dos grandes figuras impositivas los criterios generales antes expuestos señalan decididamente la conveniencia de su adscripción al Estado central. En efecto, en ambas la materia imponible rebasa los límites de los entes inferiores, incluso los límites del propio Estado. Las dos figuras son de compleja gestión, que requiere un personal numeroso y especializado. Finalmente, ambas son imprescindibles instrumentos de política fiscal estabilizadora (especialmente el impuesto de sociedades) y el impuesto progresivo sobre la renta es el principal mecanismo fiscal de redistribución de las rentas. Por ello la doctrina reconoce desde luego la oportunidad de la adscripción al Estado de ambos impuestos.

Sin embargo, la aplicación en la práctica de esta recomendación está condicionada por los factores de orden histórico-político antes aludidos. Más atrás nos referimos al proceso que condujo al traspaso del impuesto sobre la renta al Estado como uno de los rasgos definitorios de la evolución de las relaciones de «equilibrio financiero» entre el Estado y los entes inferiores. Pues bien, este proceso no se ha completado por igual en todos los países. En los Estados Unidos, por ejemplo, numerosos Estados tienen impuestos sobre la renta que coexisten con el federal. Sobre todo en Suiza, que en estas cuestiones representa un caso en gran medida peculiar, el predominio en cuanto a la imposición sobre la renta está del lado de los Cantones (88). Por otro lado, se sugiere que se de a las entidades inferiores una participación importante en el producto del impuesto sobre la renta, lo cual se juzga que estimulará la solidaridad de los contribuyentes respecto a su pago (89).

A diferencia de los personales, algunos de los *impuestos reales sobre la renta o impuestos de producto*, concretamente los llamados impuestos de producto «viejos», a saber, los dos impuestos sobre las rutas inmobiliarias, rústicas y urbanas, y el impuesto industrial, se estiman muy adecuados para su utilización como fuente de rentas por las entidades inferiores, incluso por las Corporaciones locales, por el carácter localizado de la materia imponible (90). Igualmente se reputan aptos para ser atribuidos a los entes subordinados los *impuestos que recaen sobre el tráfico inmobiliario* (91).

(88) Cfr. BICKEL, op. cit., pp. 772 ss. Destaca precisamente este autor suizo la insuficiencia de las consideraciones económicas y de técnica fiscal en cuanto a la adscripción de los impuestos sobre la renta y de sociedades y la necesidad de tomar en consideración, los aspectos políticos. En su opinión no existe una respuesta científica a esta cuestión (pp. 749-750). Vid. también, DE LUIS-DEL ARCO, op. cit., pp. 118-119. En opinión de estos autores, pese a las dificultades que se oponen a ello, «si se renuncia a estructurarlo con excesivo tecnicismo, cabe exigir a nivel estatal un impuesto sobre la renta que opere de forma eficiente coordinándolo debidamente con el impuesto federal (p. 234).

(89) DE LUIS-DEL ARCO, op. cit., p. 242.

(90) BICKEL, op. cit., p. 748.

(91) BICKEL, op. y loc. cit. Por el contrario, los impuestos que gravan el «tráfico de capi-

Por último, los *impuestos sobre el patrimonio neto y sobre las sucesiones* deberían encomendarse preferentemente al ente superior, por su estrecha vinculación a la imposición sobre la renta. No obstante —y esto confirma el muy relativo valor de este tipo de consideraciones—, los impuestos sucesorios existen en casi todos los Estados de Norteamérica, coordinados con el federal mediante la deducción de éste de las cuotas de aquéllos («tax credit») (92).

c) *Algunas consideraciones con relación a España.*

Sería vano el intento de pergeñar aquí un sistema tributario para las regiones cuya creación autorizará la nueva Constitución española. Hemos insistido en que dicho sistema solamente puede ser fruto de la decisión política. Además, la atribución a los nuevos entes de determinados impuestos no puede separarse del aspecto cuantitativo, pues, como es obvio, dependerá de un lado, de la valoración que se haga de los servicios asumidos por aquéllos y, de otro, del rendimiento previsible de las fuentes de ingresos que se tomen en consideración. Tiene, sin embargo, interés, a nuestro juicio, examinar, con carácter de simple introducción, algunas cuestiones que se plantean en nuestro país en relación con la financiación de las regiones. Ya hemos dicho que el proyecto constitucional deja el espinoso tema prácticamente virgen, remitiéndolo a los debates sobre la Ley orgánica de financiación de las regiones. Asistiremos entonces, con toda probabilidad, a una viva polémica.

Una de las cuestiones que invariablemente surgen cuando se trata el tema de la Hacienda regional es el de los regímenes fiscales especiales de que disfrutaban hasta 1937 las Provincias Vascongadas y Navarra y desde ese año solamente Álava y Navarra. Como se sabe, dicho régimen consiste en esencia en la aplicación por las Diputaciones de los impuestos del Estado, sobre aquellos hechos vinculados a la provincia correspondiente según determinadas reglas, haciendo suyo el producto, a cambio de una cantidad o cupo que entregan a aquél. Félix de Luis y Luis del

tales» (*Kapitalverkehrssteuern*), como los que reacen sobre la fundación de sociedades, títulos valores, etc., deberían encomendarse al Estado central. Cfr. DE LUIS-DEL ARCO, pp. 234 y 247.

(92) Según BICKEL (op. cit., p. 749) las razones para esta adscripción son más débiles que con relación a los impuestos sobre la renta y las sociedades. Por su parte, DE LUIS y DEL ARCO (op. cit., p. 248) afirman no encontrar razones suficientes para atribuirlos a uno u otro nivel. Señalan también que, de permitir a los Estados miembros su utilización, no deberían existir disparidades considerables de presión fiscal que pueden dar lugar a cambios de residencia o distorsiones semejantes. Estos mismos autores piensan, por otra parte, que podría concederse a los Estados la exigencia de un *impuesto sobre el patrimonio de las sociedades*, a su juicio de sencilla administración (p. 243).

Arco (93) observan acertadamente que el sistema descrito no encaja totalmente en ninguno de los regímenes seguidos en los países federales para coordinar la imposición federal con la de los Estados miembros. En efecto, no se trata de la coexistencia de dos figuras impositivas que recaen sobre la misma materia en ambos niveles políticos (lo cual es una respuesta posible al problema del «equilibrio vertical» entre sistemas impositivos situados en distintos planos), sino de la sustitución del Estado por la Diputación en el ejercicio de los poderes tributarios del primero. Ambos están situados en el mismo plano y, en consecuencia, se plantea entre ellos un problema de «equilibrio horizontal», como entre Estados soberanos o entre Estados o regiones de un mismo país.

El problema que habitualmente surge cuando se analizan estos regímenes es el de su justicia relativa en comparación con otras provincias concretado en cuestiones como las diferencias de presión fiscal, la suficiencia de los cupos en relación con los servicios estatales asumidos por las Diputaciones, la financiación por otras regiones por la vía de la repercusión de los impuestos, etcétera (94). A la vista de la conflictiva Disposición Adicional del proyecto constitucional (95) en relación con

(93) Op. cit., p. 258.

(94) Un buen análisis crítico de estos regímenes, que en lo esencial no ha perdido su vigencia, es el llevado a cabo por César ALBIÑANA, *Introducción al sistema impositivo español*, Guadiana, Madrid, 1969, pp. 114-131.

(95) Su texto es el siguiente: «La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales.

«La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía».

Redactado el texto en el que inserta esta nota, que se ha preferido no alterar, la Comisión Constitucional del Senado, en su sesión del día 14 de septiembre, aprobó por trece votos a favor y doce en contra, una enmienda del grupo vasco por virtud de la cual la Disposición Adicional (ahora primera) recibe el siguiente texto publicado por la prensa: «La Constitución reconoce y garantiza los derechos históricos de los territorios forales cuya reintegración y actualización se llevará a cabo de acuerdo entre las instituciones representativas de dichos territorios y el Gobierno.

«A este efecto, se derogan, en cuanto, pudiera suponer abolición de derechos históricos, las leyes de 25 de octubre de 1839 de julio de 1875 y demás disposiciones abolicionarias.

«El estatuto de autonomía que se elabore para la incorporación de los derechos históricos al Ordenamiento jurídico será sometido a referéndum de los territorios afectados y al voto de ratificación de las Cortes Generales y, en caso de ser ulteriormente aprobado, será promulgado como ley. En ningún caso podrá ser lesionada la foralidad actualmente vigente de Alava y de Navarra.

«Su modificación se acomodará a este mismo procedimiento».

La importancia de esta enmienda es patente. Si llegase a superar las fases siguientes del procedimiento de elaboración de la Constitución, el régimen de concertos quedaría, por primera vez en la Historia, elevado al rango constitucional. Lo mismo sucedería, en realidad, con la categoría jurídica de la «ley paccionada», calurosamente defendida por los for-

otros preceptos del mismo texto, como el del artículo 151-2 antes examinado, es muy posible que tengan que suprimirse las deficiencias que dan motivo a algunas de estas críticas (96).

No es este, sin embargo, el enfoque que nos interesa aquí, sino preguntarnos si el principio básico de estos regímenes puede erigirse en criterio válido para la construcción de los sistemas tributarios de las regiones autónomas, como propugna el slogan «fueros sí, pero para todos» (97). Pues bien, basta formular la pregunta para que resulte la respuesta negativa. Distribuida la riqueza imponible del país entre todas sus regiones, el Estado pasaría a depender de los «donativos» de éstas. Ni en los Estados federales de mayor raigambre en el esplendor de la idea federalista, sería imaginable un sistema de esta naturaleza, que supondría una extrema debilidad del Estado, incompatible con las tareas que tiene encomendadas en nuestros días (98). Tampoco tendría gran sentido, por otra parte, un concierto limitado a unos cuantos impuestos, que equivaldría a una cesión a las regiones de determinados impuestos con la contrapartida de un canon.

listas, pero hasta ahora insostenible en términos de estricta dogmática jurídica.

Por otra parte, si nuestra interpretación no es errónea, al suprimirse la referencia que hacía el texto de esta Disposición que figuraba en el proyecto aprobado por el Congreso, a la Constitución como marco jurídico de los regímenes forales, se establece una ilimitada libertad de negociación entre el Estado y los territorios forales, frente a la cual no parece que puedan prevalecer preceptos como el del artículo 151-2, que se propone impedir la «exportación de impuestos». Se consagra, pues, en la norma jurídica de supremo rango la posibilidad de que el resto del país continúe financiando la Hacienda de los mencionados territorios, perpetuándose un régimen de notorio privilegio. Finalmente y confirmando lo anterior, aunque con dudosa técnica, se eleva al rango constitucional el actual régimen fiscal de Alava y Navarra. ¿Qué habrá de enterarse por «lesión» de éste? ¿Qué sucederá cuando cambie, como está sucediendo, el sistema tributario estatal?

Situados ya en la vía de la constitucionalización de los regímenes fiscales especiales, la nueva Disposición Adicional Tercera dice así: «La Constitución reconoce y ampara las peculiaridades económico-fiscales del archipiélago Canario. Su actualización o modificación requerirán informe previo de la comunidad autónoma o, en su caso, del ente preautonómico».

(96) El Estatuto Vasco de 6 de octubre de 1936 incorporaba totalmente el sistema de concierto: el último párrafo de su art.º 12.º disponía así: «El País Vasco podrá adoptar el sistema tributario que juzgue justo y conveniente». El artículo siguiente disponía que Alava, Guipúzcoa y Navarra contribuirían haciendo efectiva su contribución a las cargas generales del Estado en la forma y condiciones establecidas en la ley.

(97) Este es el título de un librito del que es autor Gonzalo MARTINEZ DIEZ, publicado por las Editoriales Alce y Silos en Valladolid y Madrid, 1976, en el que defiende la tesis de que todas las provincias que lo deseen puedan acogerse al régimen de concierto.

(98) Vid., DE LUIS-DEL ARCO, op. cit., pp. 282 ss. En el segundo Coloquio de la XXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero sobre Hacienda regional (Madrid, 6 de mayo de 1976) los señores Trías Fargas y De Juan Peñalosa se pronunciaron decididamente en contra de la extensión del régimen de «conciertos». El primero dijo del mismo que «no es

Pasando a considerar qué impuestos podrían transferirse a las regiones y cuáles deberá retener el Estado, son de tener en cuenta, a nuestro juicio, las siguientes consideraciones de carácter general. La primera es que, si prescindimos de la experiencia de la II República, corta en el tiempo y limitada en el espacio, las regiones se crean ahora (en el sentido jurídico-político moderno, no naturalmente como entidades históricas) *ex novo*, teniendo que inventárseles las funciones y los recursos para realizarlas. La situación es, pues, muy diferente de la de aquellos otros países donde el federalismo tiene una antigua tradición y los Estados miembros de la federación, en la mayoría de los casos preexistentes a ésta, gozaron originariamente de amplias facultades, también en el orden fiscal, que, por regla general, han sufrido un largo proceso de erosión, pero que, no obstante, siguen siendo muy importantes en algunos casos, como los ya mencionados, de Suiza y los Estados Unidos. El peso del factor histórico es, por consiguiente, en estos países, mucho mayor que en el nuestro, en el que los criterios de racionalidad tributaria pueden aplicarse con más libertad.

Así, por ejemplo, sería poco defendible la atribución a las regiones de un impuesto personal sobre la renta coordinado con el estatal, aunque no falte alguna sugerencia en tal sentido (99). En cualquier caso, se acepta unánimemente que las tres grandes figuras impositivas: el impuesto sobre la renta, el de sociedades y el impuesto sobre las ventas deben ser confiados al Estado central (100), sin perjuicio de conceder a las regiones una participación en su producto, bien directa, bien indirecta por el cauce de un fondo regional. En este sentido, no deben olvidarse las varias posibilidades que ofrece la distinción entre el poder tributario normativo y el derecho sobre el producto, a las que hay que añadir la figura limítrofe del recargo (101).

en modo alguno racional, no es eficaz, no responde a un planteamiento de Haciendas públicas modernas y creo que sería una cuestión a revisar de cara a un pluralismo financiero en España. Pero, en fin, es un tema casi tabú, y no me atrevo más que a decir lo que digo. . . ». El señor De Juan afirmaba: «Los convenios y conciertos pertenecen a la prehistoria fiscal, son injustos por su carácter privilegiado. Ni siquiera generalizado el sistema de conciertos son éstos un sistema adecuado» (volumen cit., pp. 147, 151 y 155).

(99) Por ejemplo, el profesor Trías en el coloquio mencionado (pág. 147), apunta la idea de unos impuestos sobre la renta regional deducibles del Impuesto estatal. En la misma ocasión (pág. 159), De Juan Peñalosa estimaba preferible un recargo sobre el impuesto estatal y señalaba los problemas de doble imposición que podrían producirse con un sistema de impuestos regionales.

(100) Cfr. DE LUIS-DEL ARCO, op. cit., 258; MARTINEZ GENIQUE, Alberto, *Financiación de los entes territoriales autónomos*, en Estudios sobre el Proyecto de Constitución, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pp. 643 ss.

(101) Estos mismos autores (pág. 290), sugieren, por ejemplo, la posibilidad de que se estableciesen en favor de las regiones un recargo sobre la base liquidable del impuesto de sociedades, semejante a alguno ya implantado transitoriamente con fines de política econó-

Entre los impuestos que con mejor fundamento hubieran podido adscribirse a las regiones se encuentran los llamados impuestos de producto «viejos»: las Contribuciones Territoriales Rústica (cuota fija) y Urbana y la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial. En favor de dicha transmisión hubiera podido citarse, aparte de las razones teóricas indicadas más atrás, el precedente del Estatuto catalán, en el que la Contribución territorial se entregaba, entre otros impuestos, a la Generalidad, a la que se cedía también una participación en la contribución Industrial y de Utilidades (102). Sin embargo, el traspaso de estos impuestos a las regiones no parece viable hoy día, puesto que han sido recientísimamente convertidos en impuestos locales, si bien gestionados por el Estado (103), culminando así la tradicional participación que las Corporaciones locales tenían concedida sobre su producto. Se pone así de manifiesto un aspecto más de la inserción de la región como nuevo plano en la organización política: aquélla deberá abrirse hueco en un espacio hasta ahora ocupado por los otros dos niveles, el central y el local, que ofrecerán sin duda ciertas resistencias al recién llegado.

Por lo que se refiere a la imposición sobre las ventas (que pronto asumirá la forma de I. V. A.), sin que quepa discutir su atribución al Estado, se ha planteado, en ocasiones, la posibilidad de permitir a los entes inferiores al Estado el establecimiento de alguna variedad de este impuesto, preferentemente el impuesto sobre las ventas al por menor, que tiene la ventaja de la sencillez de su base imponible y

mica. MARTINEZ GENIQUE (op. cit., pp. 647 ss.) estudia con algún detenimiento las posibles participaciones y recargos en favor de las regiones y sugiere la posibilidad, muy digna de consideración, de una participación de éstas en los ingresos de las Corporaciones locales, que comprenden impuestos que en teoría podrían ser atribuidos a las regiones (pp. 628 y 649).

(102) Cfr. art.º 16 del Estatuto Catalán. Los mismos impuestos se cedían a Galicia de acuerdo con el art.º 22 del Estatuto de esta región. Sobre las vicisitudes del traspaso a la Generalidad de la Contribución territorial, que constituyó el principal ingreso de Cataluña, véase ARIAS VELASCO, *La Hacienda de la Generalidad 1931-1938*, cit., pp. 161 ss., quien las califica de «kafkiana pero verídica historia».

(103) La Disposición transitoria primera de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 8 de septiembre de 1978, núm. 44, suprime a partir del 1 de enero de 1979 las llamadas cuotas proporcionales de los «impuestos a cuenta» y el Impuesto sobre las Rentas del Capital y cede a los entes locales el producto de las cuotas fijas de dichos impuestos y de la Contribución Urbana.

A la vista de esta norma resulta inviable la propuesta de DE LUIS-DEL ARCO (págs. 286 ss.) consistente en esencia en conceder a las regiones los actuales impuestos a cuenta, cuyas cuotas serían deducibles de las del impuesto estatal, con arreglo a un sistema de «crédito de impuesto» (*tax credit*) limitado. Con el impuesto sobre la renta reformado en manos del Estado y las cuotas fijas de los impuestos de producto con fuente de las Haciendas locales, a las regiones no les queda otra posibilidad de utilizar la imposición sobre la renta que una participación en el impuesto estatal.

la muy estimable de su no traslación a otras regiones (104). Sin embargo, prescindiendo de posibles efectos económicos inconvenientes, la implantación de un impuesto de esta naturaleza quizá no fuese compatible con las normas europeas sobre armonización de la imposición sobre las ventas (105).

Otro impuesto indirecto que debe tenerse en cuenta a estos efectos es el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, especialmente cuando recae sobre las transmisiones de bienes inmuebles. No sólo la doctrina suele considerarlo adecuado para su aplicación por las regiones (106), sino que cuenta también en su favor con el precedente de los Estatutos de autonomía de la II República, que atribuían este impuesto a las regiones, si bien con la obligación de aplicar los mismos tipos de gravamen que el Estado (107).

IV. EL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD INTERREGIONAL EN MATERIA FISCAL.

A) Significación del principio.

Los problemas fiscales que plantea la autonomía de las regiones no se agotan con la distribución de las funciones públicas y de los ingresos necesarios para realizarlas entre el Estado por un lado y aquellos entes por otro. Al lado de este problema, el que la doctrina denomina del «equilibrio financiero vertical» (*vertikaler Fi-*

(104) Cfr. la intervención del señor Fernández Ordoñez en el primer coloquio de la XXIV Semana de Derecho Financiero, aunque con reservas (pág. 95). Véase también la intervención, en sentido análogo de De Juan Peñalosa en el segundo coloquio mencionado (pág. 144). MARTINEZ GENIQUE (op. cit., p. 647) se inclina por rechazar esta figura por las dificultades y coste de su gestión, prefiriendo un recargo sobre el impuesto estatal, si éste alcanza a las ventas al por menor.

(105) Según la primera directriz sobre esta materia del Consejo de la C. E. E. de 11 de abril de 1967, el impuesto comunitario sobre el valor añadido debe aplicarse hasta la fase del comercio al por menor. Si bien admite la posibilidad transitoria de gravar las ventas al por menor por un impuesto especial, todos los países miembros sujetan estas ventas al I. V. A. Cfr. CALLE SAIZ, R., *Sistemas fiscales contemporáneos*, Servicio de Publicaciones del C. E. U. Madrid, 1974, pp. 520, 521 y 536.

(106) Por lo que respecta a España, cfr. DE LUIS-DEL ARCO, op. cit., p. 291, con referencia a las transmisiones entre particulares, por entender que el tráfico inmobiliario empresarial tiene más adecuado encuadramiento en el I. V. A. Vid. también, DE JUAN, en el coloquio repetidamente citado (pág. 142).

(107) En realidad se trataba de algo más que el actual Impuesto de Transmisiones, pues lo que se cedía era el Impuesto de Derechos Reales, que incluía a aquél, el impuesto sucesorio y el impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas (Cfr. art.º 16 del Estatuto catalán y

Finanzausgleich) surge el del «equilibrio financiero horizontal» (*horizontaler Finanzausgleich*), en el que pasan a primer plano las relaciones de las regiones entre sí (108). El origen de este segundo problema reside en las diferencias de riqueza, renta y estructura económica en general existentes entre unas y otras regiones. Como consecuencia de ellas, unos mismos impuestos arrojan en las regiones más pobres un producto muy inferior al que proporcionan en las de nivel de renta elevado. Esto hace que en las primeras la financiación de los servicios exija una presión fiscal más alta e incluso puede suceder que determinados servicios excedan de las posibilidades financieras de la región. Se producen de este modo diferencias interregionales en el nivel de los servicios públicos ofrecidos a los ciudadanos, lo cual, al impulsar la emigración, tenderá a aumentar las diferencias de rentas entre las regiones en un proceso acelerado. El fenómeno es demasiado visible como para que sea necesario insistir en él.

La evidente necesidad de adoptar medidas (principalmente consistentes en transferencias del Estado) que corrijan estos desequilibrios tiene un fundamento de naturaleza ética, que se articula jurídicamente en el principio de solidaridad entre las regiones. El proyecto de Constitución reitera este principio con relación a las regiones en dos lugares de su articulado. Primero en el artículo 2.º, en el que aquél aparece como contrapeso de una autonomía regional, en el marco del principio de unidad de la nación española. Desde esta perspectiva, la solidaridad es expresión de la unidad, de modo muy semejante a como es concebida en el ámbito del Derecho privado. Se es solidario de alguien en cuanto le afecta a uno lo que atañe al otro.

el 22 del gallego). Respecto a Catauña, se planteó el problema de si comprendía o no el impuesto sobre el caudal relicto, que finalmente quedó excluido (cfr. ARIAS VELASCO, op. cit., pp. 169 ss.). No deja de ser curioso señalar que, en el sistema entonces elegido para la puesta en vigor de los regímenes de autonomía, de ir tras pasado los impuestos como contrapartida de la transferencia de servicios, el Impuesto de Derechos Reales estaba ligado al servicio de orden público y sufrió las vicisitudes de éste. Véase la citada obra de José Arias págs. 186-187 y 194 ss.

(108) A las medidas especialmente encaminadas a lograr este equilibrio horizontal se las designa frecuentemente por los autores germánicos como «equilibrio financiero en sentido estricto» (*Finanzausgleich im engeren Sinne*) (cfr. BICKEL, op. cit., p. 733; PAULICK, *Lehrbuch des allg. Steuerrechts*, cit., p. 45). Otras veces, se designa en este conjunto de medidas con la expresión «equilibrio de las cargas» (*Lastenausgleich*) (cfr. POPITZ, *Der Finanzausgleich*, cit., pp. 369 ss.; BICKEL, op. cit., p. 735). En España, ROVIRA MOLA (*Los fondos fiscales con finalidad redistributiva*, cit., p. 10) utiliza la perífrasis «redistribución de recursos» para eludir, como expresamente declara, la palabra «perecuación», que con mucha razón califica de barbarismo. Lo cual no es obstáculo para que su uso haya penetrado hasta los textos legales (ibídem, pág. 23, nota 2).

En segundo lugar, se reitera el principio de solidaridad en el artículo 150, apartado 1, en relación con la autonomía financiera. Cabría destacar aquí la otra raíz de dicho principio, a saber, la igualdad (109). En este sentido, la solidaridad excluye la existencia de intolerables diferencias económicas y fiscales interregionales.

En comparación con el fundamento ético de las medidas compensatorias de los desequilibrios fiscales interregionales que se expresan a través del principio de solidaridad, tienen mucha menor relevancia, a nuestro juicio, los argumentos de naturaleza económica, que se aducen a veces en su justificación (110). Entre ellos cabe mencionar, por su difusión, aquel que hace referencia a los efectos externos de los servicios públicos, conocidos en la teoría norteamericana de la Hacienda Pública como «spillovers» (literalmente «desbordamientos» o «derramamientos»). Consisten éstos en el hecho de que los beneficios de los servicios públicos costeados por un ente aprovechan a los ciudadanos pertenecientes a entes distintos, por diversos conductos, que no vamos a señalar aquí, pero de los cuales uno de los más obvios es la emigración en relación con los servicios educativos (111). El aludido argumento viene a decir que es posible que la situación óptima en la prestación de un determinado servicio se logre para aquel volumen de producción que incluye los indicados efectos externos, pero que puede muy bien suceder que dicho volumen no se alcance si el ente sólo tiene en cuenta los beneficios interiores. La solución para que no se produzca esta situación de sub-oferta del servicio es entregar al ente que lo produce una subvención equivalente al coste de los efectos externos (112).

Ahora bien, la finalidad que debe perseguirse con las referidas medidas com-

(109) Acertadamente pone de relieve Alfonso PEREZ MORENO, que la igualdad forma parte del significado de la solidaridad (*Técnicas jurídicas garantizadoras del principio de solidaridad regional*, en el vol. Estudios sobre el Proyecto de Constitución, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pág. 709).

(110) El economista inglés Douglas DOSSER, comparando el problema de la armonización fiscal internacional con el de los ajustes fiscales en un Estado federal pone de manifiesto certeramente la mayor importancia de los temas políticos y éticos en el segundo, incluso cuando es abordado por economistas, frente al mayor peso de los temas económicos en el primero (*Economic Analysis of Tax Harmonization*, en *Fiscal Harmonization in Common Markets*, ed. por Carl. S. Shoup. Columbia University Press, N. York y Londres, vol. I, 1967, pp. 19 ss.).

(111) Para el ente receptor se trata de un «spill-in» del beneficio, mientras que para el exportador de un «spill-out».

(112) Cfr. R. A. y P. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit., pp. 609 ss.; R. A. MUSGRAVE, *Fiscal Systems*, Yale University Press, New York y Londres, 1969, pp. 299 ss. (hay trad. esp. de esta obra); G. F. BREAK, *Intergovernmental Fiscal Relations*, cit., pp. 63 siguientes.

pensatorias, no es ciertamente el establecimiento de una absoluta igualdad entre los ciudadanos de las distintas regiones. Una equiparación total, prescindiendo de su posibilidad, significaría con seguridad el fin de la autonomía, que supone necesariamente la facultad del ente público de decidir, dentro de ciertos límites, qué

servicios se van a prestar y con qué volumen y calidad y de cuáles se puede desistir por reputarse menos urgentes (113). Es claro que tales límites no pueden fijarse de manera concreta. La doctrina menciona con frecuencia el criterio consistente en que todos los ciudadanos del país deben poder disfrutar de un nivel mínimo de servicios públicos, cualquiera que sea la región donde residan, sin que ello exija desigualdades inadmisibles en la carga fiscal respectiva (114). Este criterio aparece recogido en el artículo 152-1 del proyecto constitucional, que prevé la concesión de asignaciones a las regiones «en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español». A nadie se le oculta que un criterio así formulado está lleno de remisiones a juicios de valor. Pero ello, por una parte, es inevitable y característico de los principios generales del Derecho y, por otra, abre el principio a las exigencias y niveles éticos de la sociedad en cada momento histórico.

B) Medios para su realización: las transferencias a las regiones.

El instrumento natural para compensar las desigualdades entre unos y otros entes subordinados al Estado son las transferencias. Estas, además de constituir una clase de ingresos públicos de los entes inferiores de importancia creciente, sirven, con frecuencia de modo inseparable, a la finalidad de redistribuir las cargas financieras entre ellos. Existe, por tanto, una relación estrecha entre lo que antes hemos designado como «equilibrio vertical y horizontal».

No nos es posible entrar aquí en el análisis, ciertamente interesante, de los distintos tipos de transferencias y sus ventajas e inconvenientes respectivos, que la doctrina realiza con frecuencia a la vista de las modalidades particulares que di-

(113) Cfr. BICKEL, op. cit., p. 736. OATES (op. cit., p. 119) observa que las inequidades horizontales, «en la medida en que no se permite que sean demasiado serias, pueden considerarse simplemente como una parte del precio de un sistema fiscal descentralizado».

(114) Cfr. NEUMARK, *Grundsätze*, cit., p. 118. Añade este autor que el «equilibrio financiero» así entendido no supone una completa igualación sino solamente una cierta «aplanación» (*Applanierung*) de las diferencias locales. V. t. OATES, op. cit., p. 122. En España, DOMÍNGUEZ DEL BRIO, op. cit., pp. 325 ss.; DE LUIS-DEL ARCO, op. cit., p. 285.

chas figuras revisten en la legislación de los diferentes países (115). Algunos de los criterios utilizados para estas clasificaciones son, sin embargo, como es de presumir, ampliamente coincidentes. El primero y principal, es que la transferencia se conceda sólo para determinadas finalidades o bajo ciertos condicionamientos o limitaciones o, por el contrario, sin restricción (transferencias «condicionadas e incondicionadas», o «generales y especiales» o «libres y restringidas»). Otro criterio relevante atiende al hecho de que el ente que recibe la subvención participe o no en el coste del programa al que se destina (116). Otros criterios utilizados hacen referencia a la cuantía, limitada o ilimitada del importe total de la transferencia (117), a su carácter regular y periódico u ocasional, etcétera.

La dificultad fundamental de un sistema de transferencias a las regiones reside, como es lógico, en la determinación de los criterios de distribución entre éstas y no es aventurado predecir que éste será uno de los temas más polémicos cuando se ponga en práctica dicho sistema en nuestro país. Según Bickel (118), los criterios empleados en los diversos países pueden reducirse a tres principales: las necesidades financieras, la capacidad financiera y la efectiva carga fiscal soportada por la población. En efecto, las dos primeras determinan la necesidad o no de un ente de recibir ayuda para los gastos básicos y la consideración del «esfuerzo fiscal» realizado por la colectividad es indispensable si se quiere evitar que las transferencias se destinen a reducir los impuestos y no a elevar el nivel de provisión de los servicios. No es éste el lugar adecuado para entrar en detalles técnicos acerca de distintas medidas de cada una de estas variables, que son susceptibles de combinarse, a su vez, en funciones distintas (119), las cuales pueden incluso llegar a constituir, dice no sin cierto humor Bickel, una «ciencia oculta, y cuya objetividad es por añadidura problemática».

(115) Véase, por ejemplo, Karl BRÄUER, *Überweisungen im öffentlichen Haushalt*, en *Handbuch der Staatswissenschaften*, vol. VIII, 4.^a ed., Gustav Fischer, Jena, 1928, pp. 362 ss. Con ligeras variantes la tipología y la nomenclatura se repite en la doctrina germánica contemporánea y posterior: cfr. POPITZ, op. cit., pp. 371 ss. y BICKEL, op. cit., pp. 751 ss. En la doctrina española, véase ROVIRA MOLA, op. cit., pp. 163 ss.

(116) Este criterio da origen en la doctrina norteamericana a la distinción entre «matching» y «non-matching grants», relevante para el análisis de los efectos económicos de uno y otro tipo de la oferta de los servicios a los que afecta. Cfr. R. A. y P. MUSGRAVE, *Public Finance*, cit., pp. 615 ss.

(117) Este es el criterio que sirve para distinguir en la literatura norteamericana entre «open-end» y «closed-end grants». Cfr. BREAK, op. cit., p. 78.

(118) Op. cit., pp. 753-754.

(119) Véase DE LUIS-DEL ARCO, op. cit., pp. 93 ss. y 328 ss.; ROVIRA MOLA, op. cit., páginas 211 ss.; DOMINGUEZ DEL BRIO, op. cit., pp. 253 ss. Para los criterios utilizados en los Estados Unidos, vid. BRAK, op. cit., Cap. IV y R. A. y P. MUSGRAVE, op. cit., pp. 635 ss.

Examinemos brevemente, para concluir, las normas del proyecto constitucional relativas a esta materia. Lo primero que se observa en ellas es que las transferencias del Estado a las regiones se dividen en dos grupos: las «transferencias de un fondo de compensación interterritorial» y «otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado» (art.º 151-1-c). La distribución parece, en principio, responder a la separación entre gastos corrientes y gastos de capital o inversión. Así lo hace pensar no sólo la estructura del artículo 152, cuyo apartado 2 se refiere a estos últimos, sino también al hecho de que los primeros estuviesen expresamente aludidos en el primer anteproyecto (publicado en el B. O. C. de 5 de enero) (art.º 147-3), desapareciendo dicha alusión en el segundo (publicado el 17 de abril, art.º 150-1), del que procede el texto actual, sin aparente ventaja para la claridad del precepto.

Supuesto que tal sea efectivamente el sentido de la mencionada distinción, la justificación no resulta en absoluto clara. En primer lugar, porque «la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español», que es la finalidad atribuida a las «asignaciones» exigirá normalmente la realización de inversiones públicas, y no pequeñas, en determinadas regiones, aún a la vista de la relación de competencias que éstas puedan asumir (artículo 14 del proyecto). Por tanto, la idea que se desprendería de esta interpretación, de unas transferencias en la cuantía necesaria para mantener a los servicios públicos regionales funcionando a su nivel actual, no sólo es inadmisibles, sino también contradictoria con la indicada finalidad. Este razonamiento puede inducir a desechar la hipótesis establecida, lo cual explicaría la supresión de la mención de los «gastos corrientes»; es decir, se admitiría que los necesarios para alcanzar el nivel mínimo exigible de los servicios públicos pueden ser también gasto de capital. Pero entonces el criterio de distinción desaparece y con él la razón de ser de las deferencias de tratamiento formal entre unos y otros. Una de las formas más eficaces de corregir los desequilibrios territoriales y poner en práctica el principio de solidaridad, es justamente establecer una paridad interregional en los servicios públicos esenciales.

Por otra parte, cabe preguntarse en qué inversiones se van a gastar las sumas provenientes del fondo de compensación sino en servicios públicos. La única respuesta posible es en la realización de transferencias de capital a otros entes públicos o a particulares. Sin embargo, es inimaginable que este sea el destino previsto para la totalidad de dichos recursos.

Muchas otras preguntas que suscitan estos preceptos quedan igualmente sin respuesta clara. No se indica si la asignación a que se refiere el apartado 1 del artículo 152 única para todas las regiones (y en este caso cómo se distribuye entre

ellos) o especial para cada una. Tampoco se dice si se trata de una subvención genérica o específica para determinados servicios (120). El fondo de compensación previsto en el apartado 2 del mismo precepto está también rodeado de oscuridad. Para empezar ¿de qué ingresos se nutrirá? La cuestión es decisiva, pues, de su respuesta depende que sean o bien los recursos que de él procedan o bien las asignaciones la parte más importante de las transferencias estatales a las regiones, que serán, a su vez, probablemente los recursos principales de éstas. La distribución que han de efectuar las Cortes de los recursos del fondo ¿tendrá carácter anual o no? (121). ¿Con qué criterios se efectuará este reparto? ¿Será cometido de la ley orgánica reguladora de las relaciones entre el Estado y las regiones establecer tales criterios, como sucede en el Derecho alemán? ¿Qué significa la alusión a las provincias en este precepto? Ciertamente hubiera sido deseable mucha mayor claridad en temas como estos potencialmente tan conflictivos y que no deben estar sujetos al vaivén de un debate frecuente (122).

* * *

Llegamos así al fin de nuestro discurso. El porvenir de las regiones dependerá en gran parte de lo que sea su Hacienda y ésta ofrece perfiles todavía borrosos en el texto constitucional. A los políticos incumbe la difícil tarea de resolver los problemas planteados. A los estudiosos el mucho más modesto, aunque indispensable, de la reflexión y la crítica. Mi deseo en este momento es que la Universidad conserve y acreciente el vigor intelectual y la libertad necesarios para poder cumplir esta misión en la sociedad.

(120) Contra la opinión de SIMON ACOSTA, (op. cit., p. 24) no creo que del principio de autonomía financiera regional pueda deducirse en absoluto la prohibición de las subvenciones afectadas.

(121) La primitiva redacción del precepto, correspondiente al art.º 147-3 del primer anteproyecto comenzaba con la siguiente frase: «Igualmente las Cortes Generales asignarán a cada Territorio Autónomo, con cargo a un fondo compensatorio interterritorial...», que daba pie para interpretar en relación con el párrafo anterior que la distribución debía hacerse en los Presupuestos Generales del Estado y, por tanto, con periodicidad anual. Cfr., aunque concluye en contra SIMON ACOSTA, op. cit., pp. 66-67.

(122) La insuficiencia del proyecto constitucional en este punto es criticada con frecuencia por la doctrina. Cfr., entre otros, MARTINEZ GENIQUE, op. cit., pp. 631-632 y 655.

RESUMEN:

En el artículo se desarrolla un interesante análisis sobre el tema de la autonomía financiera de las regiones. Comienza encuadrando el tema desde el punto de vista del derecho constitucional y comparándolo con el tratamiento que del mismo se hace en la Constitución española.

Lo más interesante del tratamiento del tema se lleva a cabo en las partes segunda y tercera del artículo, referidas a los problemas financieros del Estado descentralizado, tanto en el aspecto de los gastos como de los ingresos regionales. En lo que respecta a estos últimos, acude a las fuentes del derecho comparado examinando los sistemas usados en diversos países, para luego centrarse en el sistema que aparece en el texto constitucional español. Termina el apartado analizando el caso de los impuestos regionales, haciendo algunas consideraciones al caso de España.

En la última parte trata de un modo específico el principio de solidaridad regional en materia impositiva, destacando las dificultades que en el mismo se plantean y, sobre todo, poniendo de manifiesto su falta de concreción y claridad a nivel de texto constitucional.

RESUME:

Dans l'article on développe une analyse intéressante sur le sujet de l'autonomie financière des régions. D'abord on encadre le sujet selon l'optique du Droit Constitutionnel, et puis on fait la comparaison de ceci avec l'approche de la Constitution espagnole.

L'aspect le plus intéressant de l'article se trouve dans la deuxième et troisième partie, qui traitent des problèmes financiers des Etats décentralisés, si bien dans l'aspect des dépenses comme des revenus des autorités régionaux. En ce qui concerne les revenus, nous nous basons sur les sources du Droit Comparé en faisant une analyse des systèmes existants dans les divers pays; et en suite on passe à l'analyse du système qu'apparaît dans le texte de la Constitution espagnole.

Finally on fait une approche du problème des impôts régionaux, en faisant quelques considérations du cas espagnol.

La dernière partie traite, d'une manière spécifique, du principe de solidarité régionale en matière des impôts, en soulignant les difficultés qui se posent en lui même et surtout, en mettant en cause le manque de précision et clarté aux niveau du texte Constitutionnel.

SUMMARY:

In this article has been developed an interesting analysis about the Regional Financing Authonomy. First it's put in the perspective of the Constitutional Law and it's compared with the approach of the Spanish Constitution.

The most important aspect of this article is presented in the second and third part, which discuss the financial problems of the decentralized state as well from the point of view of the collecting, as from the point of view of spending by the regional authorities. As far as the collecting is concerned we base ourselves on sources of the Compared Law, comparing different systems existing in different countries, and afterwards to study the system described in the Spanish Constitution. At the end of this part it's analyzed the case of the regional taxes considering some aspects of the Spanish case.

In the last part is presented specifically the solidarity regional principle as regards of taxes; standing out clearly the difficulties that this principle state, and over all, manifesting the lack of concretion and clarity in the Constitutional Text.

