

# **Autonomía, suficiencia financiera y poder tributario de las Corporaciones Locales ante el creciente avance del poder tributario de las Comunidades Autónomas**

**Jesús Ramos Prieto**  
**Universidad Pablo de Olavide**

BIBLID [0213-7525 (2003); 66; 167-184]

PALABRAS CLAVE: Federalismo fiscal, Descentralización, Coordinación entre las Haciendas autonómicas y locales, Tributación autonómica y local.

KEY WORDS: Fiscal federalism, Decentralization, Coordination between regional and local finances, Regional and local taxation.

## RESUMEN

La creación y consolidación de las Comunidades Autónomas como nivel intermedio de poder político, administrativo y financiero no ha supuesto un retroceso en el desarrollo de la tributación de los Entes locales. A pesar de que la Constitución de 1978 no adoptó ninguna medida de coordinación de los poderes tributarios autonómico y local, las disposiciones legales que regulan el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas no han favorecido que el establecimiento de nuevos impuestos autonómicos conlleve la desaparición de impuestos locales preexistentes. Por el contrario, el Estado ha cedido a las Comunidades Autónomas una parte importante de la recaudación y gestión de sus impuestos.

## ABSTRACT

The creation and consolidation of Autonomous Communities as an intermediate level of political, administrative and financial power has not meant a return to the development of local taxation. In spite of the Constitution of 1978 not adopting any coordination measure of regional and local taxation power, the regulation of Autonomous Communities financial system and the establishment of new regional taxes has not implied the disappearance of pre-existing local taxes. On the contrary, the central State has transferred an important part of its taxes collection and management to the Autonomous Communities.

- 
1. PUNTO DE PARTIDA: UN SISTEMA TRIBUTARIO ÚNICO PARA ATENDER A VARIOS NIVELES TERRITORIALES DE HACIENDA
- 

Con la mente aún puesta en la ambiciosa reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas acometida a finales del año 2001, parece lógico y hasta cierto punto inevitable que en cualquier foro de

discusión sobre las perspectivas de la Hacienda local salga de inmediato a escena un interrogante: ¿en qué medida puede resultar afectada o menoscabada la imposición local y, por derivación, la autonomía conferida a las Corporaciones Locales en los artículos 137 y 140 de la Constitución española de 1978, como consecuencia del paulatino aumento de peso de los recursos de naturaleza tributaria adscritos a las Comunidades Autónomas?

Desde el punto de vista interadministrativo que aquí vamos a adoptar, cabría argumentar que el fenómeno de progresiva descentralización fiscal hacia las Haciendas autonómicas al que estamos asistiendo durante los últimos años tendría, en un principio, una incidencia nula o insignificante si tales recursos tributarios fuesen exclusiva o principalmente de nueva creación, esto es, figuras impositivas que recayesen sobre hechos imponibles o manifestaciones de capacidad económica no explotados hasta entonces por ningún otro ente público impositor.

En este orden de ideas, la legislación autonómica aprobada en los últimos tiempos demuestra que resulta todavía factible la búsqueda de modalidades de imposición alternativas, en forma de novedosos gravámenes sobre las grandes superficies comerciales, las estancias en empresas turísticas de alojamiento, las actividades con repercusiones nocivas para el medio ambiente o los depósitos en entidades financieras, por citar únicamente algunos de los ejemplos más recientes. Pero sin que parezca sensato minusvalorar por completo la potencialidad de esta vía de obtención de medios económicos, no podemos obviar que la estructura de nuestro sistema fiscal manifiesta, al menos por lo que respecta a sus ejes centrales, un elevado grado de consolidación. Ello estrecha bastante el margen para el ejercicio de la creatividad fiscal. Y tampoco podemos pasar por alto que las nuevas figuras que han venido creando las Comunidades Autónomas no suelen hacer gala, por lo general, de una capacidad recaudatoria demasiado elevada, sobre todo si se las compara con los principales impuestos estatales.

Con tales condicionantes y en el contexto de un sistema tributario único –si bien descompuesto en varias subparcelas– del que han de nutrirse el conjunto de las Administraciones públicas, sólo cabe intuir un cauce para aumentar los ingresos tributarios de un ámbito de gobierno. A menos que se opte por técnicas de sobreimposición –del tipo de los recargos– que han demostrado una virtualidad muy escasa en la práctica, ese cauce no puede ser otro que la correlativa reducción de la cuota de participación que corresponda a otro u otros niveles territoriales de Hacienda –en este caso al Estado y a las Corporaciones Locales– en el cuadro global de los tributos que componen el sistema.

En las breves reflexiones que siguen trataremos de aportar algo de luz en torno a la incertidumbre sobre si la creciente tendencia a introducir el componente impositivo en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas comporta o no una amenaza seria y real para la esfera de imposición reservada a las Corporaciones Locales. Conviene aclarar que nuestros comentarios irán referidos esencialmente a los Ayuntamientos, dado que la única atribución impositiva que la legislación vigente otorga las Diputaciones Provinciales consiste en la facultad de establecer un recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas. La mejor forma de abordar la cuestión pasa, a nuestro juicio, por hacerlo arrancando de los preceptos que la Constitución dedica a bosquejar la organización de las Haciendas territoriales.

**A pesar de los esfuerzos llevados a cabo desde numerosas Comunidades Autónomas, empeñadas en localizar materias imponibles alternativas que permitan un mayor desarrollo de su potestad para crear nuevos impuestos, lo cierto es que la actual estructura de nuestro sistema tributario no deja un margen demasiado generoso para la expansión de la imposición propia. Resulta inevitable pensar, por tanto, que el gradual ensanchamiento del área de influencia del poder tributario autonómico pueda tener un impacto significativo sobre los recursos tributarios vinculados a los otros dos niveles territoriales de Hacienda: la Hacienda estatal y las Haciendas locales. En qué medida pueden verse afectadas las segundas como consecuencia de la reasignación de ingresos tributarios hacia la esfera autonómica será la cuestión que trataremos en esta breve disertación.**

---

## 2. TRATAMIENTO Y CARACTERIZACIÓN CONSTITUCIONAL DEL PODER TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y LAS CORPORACIONES LOCALES

---

De una lectura aislada del artículo 133 del texto constitucional podría extraerse tal vez la apresurada conclusión de que el poder para “establecer y exigir tributos” que su apartado 2 reconoce a las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales se sitúa en un plano equivalente. A primera vista todo parece apuntar en esa dirección pues, no en vano, ambos poderes quedan sometidos a unos límites genéricos en apariencia idénticos (“de acuerdo con la Constitución y las leyes”), frente a la potestad “originaria” o preferente en materia tributaria que el apartado 1 de dicho precepto reserva en exclusiva al Estado.

Sin embargo, un repaso más detenido del Título VIII de nuestra Norma Fundamental revela, aparte de la diferencia jurídico-formal básica que entraña la atribución de potestad legislativa a las Comunidades Autónomas –reflejada, al menos de forma indirecta, en los artículos 150.1, 152.1 y 153.a)– desde el prisma de la efectividad del principio de reserva de ley en materia tributaria, que el constituyente prestó una mayor atención a la Hacienda autonómica (artículos 156 a 158) en comparación con la Hacienda local (artículo 142). Tal desigualdad se hace patente con singular claridad en el terreno específico de las fuentes de ingresos tributarios. La escueta mención del artículo 142 a los tributos propios de las Haciendas locales, junto con la participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas, contrasta con la minuciosa tipología contenida en el artículo 157.1.a) y b), donde se traza una franja divisoria entre los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, los recargos sobre impuestos estatales, otras participaciones en los ingresos del Estado y los propios impuestos, tasas y contribuciones especiales que establezcan estos entes territoriales.

En realidad, tan dispar grado de detalle podía interpretarse como un indicio inequívoco de que los esfuerzos normativos inmediatamente posteriores a la entrada en vigor de la Constitución iban a concentrarse de manera prioritaria en el diseño de las Haciendas autonómicas. Para su configuración inicial fue precisa una tarea legislativa preliminar de aprobación de los diferentes Estatutos de Autonomía y de la ley orgánica prevista en el artículo 157.3 –Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en adelante LOFCA–, sin la cual no hubiera sido factible la puesta en marcha de los diversos mecanismos financieros constitucionalmente previstos, en particular de los vinculados de forma más estrecha a la Hacienda estatal (participación en ingresos del Estado, cesión total o parcial de impuestos estatales, Fondo de Compensación Interterritorial, etc.)

Por el contrario, los problemas que aquejaban al sistema de ingresos de las Haciendas locales sólo recibieron en una primera etapa soluciones puntuales o coyunturales, a pesar de la ostensible expansión del gasto público local que propició la nueva organización política y territorial del Estado resultante de la Constitución. La producción normativa en la materia se limitó, pues, a disposiciones de urgencia que pretendieron remediar sin éxito una situación crónica de insuficiencia y precariedad financieras, acrecentada sin duda con el advenimiento del sistema democrático.

El texto más representativo de esta serie de medidas de carácter excepcional fue la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas locales. En cualquier caso, el intento resultó fallido, pues es bien conocido el triste destino final que sufrieron, en forma de declaración de inconstitucionalidad por vulnerar el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, las dos medidas promovidas por ella con la finalidad de reforzar la imposición municipal autónoma: la autorización para crear un recargo sobre la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para fijar, con igual grado de libertad, los tipos de gravamen de las Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana. Ambas iniciativas legales fueron privadas de eficacia por las Sentencias del Tribunal Constitucional 179/1985, de 19 de diciembre, y 19/1987, de 17 de febrero, respectivamente.

No fue hasta la aprobación de Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local y, sobre todo, de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante LRLH), cuando se llevo a cabo un replanteamiento y desarrollo global del modelo de financiación local.

Conviene matizar, en cualquier caso, que esta asincronía en el desarrollo posconstitucional de la Hacienda autonómica y la Hacienda local era casi inevitable, a la vista de las singulares circunstancias que rodearon el amanecer del denominado proceso autonómico. Como Administraciones de nueva creación las Comunidades

Autónomas partían de cero, de modo que se sintió como una necesidad preferente facilitarles recursos económicos que les permitieran gozar de “*autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias*” (artículo 156.1 de la Constitución). En cambio, las Corporaciones Locales ya venían ejerciendo su poder tributario con arreglo al ordenamiento preconstitucional (artículo 5 de la Ley General Tributaria) y contaban, en consecuencia, con diversas fuentes de financiación de esta naturaleza; fuentes tributarias que, además, habían salido fortalecidas a raíz de la reforma operada en nuestro sistema fiscal a finales de los setenta, merced a la transformación en tributos locales de varias exacciones ligadas hasta entonces a la Hacienda estatal.

Como conclusión queremos poner de relieve que al sentar las bases para la implantación y dotación de las Haciendas autonómicas el texto constitucional no recortó, *a priori*, ni un ápice el poder tributario del que ya venían disfrutando las Corporaciones Locales. Del examen del catálogo de fuentes de ingresos de las Comunidades Autónomas que recoge el artículo 157.1 puede sacarse la impresión de que subyace el propósito de otorgar una cierta preponderancia a mecanismos vinculados a la Hacienda central como los citados en la letra a). En ningún momento se habla de participación autonómica en ingresos de las Haciendas locales o de cesión de impuestos locales, sino justo de lo contrario: de una participación de los Entes Locales en los tributos autonómicos. Mas quedaban, eso sí, varias incógnitas importantes por despejar. Por un lado, surgía la duda de si los impuestos propios que cada Comunidad Autónoma crease en el futuro, al amparo de la letra b) del citado precepto, podrían o no servir de índices de riqueza ya gravados por las Corporaciones Locales, generando con ello situaciones de sobreimposición o duplicación a nivel ínterno. Y por otro, tampoco quedaba claro si las Comunidades Autónomas estarían o no autorizadas en un futuro absorber o reclamar para sí alguna o algunas de las figuras impositivas que viniesen alimentando a las maltrechas arcas municipales. De estos cruciales aspectos habría de ocuparse ya la legislación infraconstitucional.

**La lectura del artículo 133.2 y de los preceptos que el Título VIII de la Constitución dedica a la financiación de los entes territoriales evidencia la voluntad del constituyente de que la inserción de las Comunidades Autónomas en la organización político-administrativa del Estado no se tradujera en una merma del poder tributario de las Corporaciones Locales. Es más, la propia composición del sistema de recursos autonómicos bosquejado en el artículo 157.1 debe interpretarse como un indicio inequívoco de que la dotación financiera básica de los servicios transferidos a las Administraciones regionales no debería hacerse a costa de las Haciendas locales, sino con cargo a la Hacienda del Estado, obligada a activar una serie de mecanismos de naturaleza participativa –impuestos cedidos, recargos y diversas variantes de transferencias de ingresos estatales–. El arranque del proceso autonómico sólo afectó a la imposición municipal en la medida en que aplazó la necesaria reforma global del sistema de financiación local, relegada a un segundo plano en el calendario de actuaciones legislativas ante la urgencia inicial por poner en funcionamiento las Haciendas autonómicas.**

**De cualquier modo, la referencia del artículo 157.1,b) al establecimiento de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas dejaba planteada la incógnita, constitucionalmente sin responder, en torno a la posible interferencia de esa potestad con las figuras impositivas adscritas a los Ayuntamientos.**

---

### 3. EL SILENCIO CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE COORDINACIÓN DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA AUTÓNOMICA Y LOCAL

---

Aun cuando la Constitución se decantó con claridad por una fragmentación territorial del sistema tributario en tres escalones o parcelas, lo hizo sin aludir en ningún momento a cómo habría de procurarse la articulación entre las Haciendas autonómicas y las Haciendas locales con relación a este sector específico de la actividad financiera. La única referencia entrecruzada a ambos subsistemas tributarios la encontramos en el artículo 142, donde se contiene como ya hemos indicado una previsión genérica –que apenas ha tenido virtualidad en la práctica a través de fondos regionales de cooperación o solidaridad de muy modesta cuantía– sobre la apertura

de un flujo financiero descendente en forma de participación local en los tributos de las Comunidades Autónomas.

No deja de ser bastante sintomático a este respecto que cuando el artículo 156.1 recalca la exigencia de coordinación con la Hacienda estatal como límite modulador de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, lo haga sin mencionar a las Haciendas locales. Tienen razón, no obstante, quienes sostienen, por encima de la literalidad de este precepto constitucional, que el principio de coordinación únicamente puede resultar operativo con plena eficacia en la medida en que se extienda “tanto *hacia arriba* –la Administración del Estado–, como *hacia abajo* –la Administración local–, como en el mismo nivel –las otras Comunidades autónomas–” (Rovira Mola).

En cualquier caso, lo que deseamos resaltar ahora es que la idea de coordinación en su proyección al campo tributario no es en el fondo más que el reflejo “*de la concepción del conjunto de tributos como ‘sistema’ o estructura unitaria, homogénea por supuesto, sin distorsiones que impliquen la desigualdad de los españoles, según su localización (art. 31)”* (Sentencia del Tribunal Constitucional 135/1992, de 5 de octubre, FJ 6). Para que pueda hablarse de la existencia de un verdadero “*sistema tributario*” y no de una mera amalgama de exacciones superpuestas y contradictorias entre sí, se requiere un adecuado engarce de las competencias tributarias de las distintas Haciendas, tanto a escala normativa o estructural como a escala aplicativa o de gestión. Sólo así será factible que los ciudadanos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos en condiciones de “*igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales*” (Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, FJ 10).

Dada la aparente despreocupación constitucional por el tema, era lógico que se sintiese muy pronto la necesidad de cohesitar el poder emergente de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos con el poder tributario ya asentado de las Corporaciones Locales. Con esa finalidad armonizadora fue concebido el apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA, que como complemento a la distribución del poder tributario entre la Hacienda estatal y las Haciendas autonómicas operada en el apartado 2, dispone lo siguiente:

*3. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.”*

El artículo 49.1 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana –aprobado mediante la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio– y el artículo 61.3 del Estatuto de Autonomía de las Islas Baleares –aprobado mediante la Ley Orgánica 2/1983, de 25 de febrero, modificada por la Ley Orgánica 3/1999, de 8 de enero– reproducen una cláusula similar. El Estatuto valenciano presenta, no obstante, la peculiaridad formal de autorizar a la Comunidad Autónoma a establecer “*tributos sobre hechos precisamente sujetos a la imposición municipal por las Corporaciones Locales*”. En cualquier caso, esa disposición estatutaria ha de interpretarse de manera armónica con el precepto de la LOFCA –así lo demanda la disposición adicional primera del citado Estatuto–, que pese a su aparente claridad suscita un cúmulo de dificultades técnicas cuya exposición detenida merece ser llevada a un apartado independiente.

**Nada se dice en el Título VIII de la Constitución con respecto a cómo han de coordinarse entre sí los recursos tributarios de las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales. En particular, no se aclara si la implantación y desarrollo del subsistema tributario autonómico podría o no acarrear un vaciamiento o reducción de la imposición local.**

**Pese a que llama la atención que el artículo 156.1 restrinja formalmente el principio de coordinación a las relaciones entre la Hacienda del Estado y las Haciendas autonómicas, siempre se ha tenido conciencia de que la aplicación de este principio constitucional debe abarcar a todos los niveles de Hacienda. En el terreno tributario la coordinación es una exigencia consustancial a la propia noción de “sistema tributario” que invoca el artículo 31.1, siendo por ello una de las cuestiones generales que intentó resolver la LOFCA al regular los recursos financieros de las Comunidades Autónomas.**

---

#### 4. LA COORDINACIÓN ENTRE EL PODER TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y DE LAS CORPORACIONES LOCALES EN LA LOFCA

---

4.1. *El artículo 6.3 de la LOFCA como garante de la suficiencia financiera de los Entes Locales. Su interpretación según la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*

La directriz inequívoca que se deduce del precepto arriba transcrito es que la tributación autonómica no podrá pasar por encima, a menos que concurra una autorización previa de la legislación específica, de la esfera de imposición reservada a las Haciendas locales, mermando los ingresos presentes y futuros de éstas sin ofrecer como contrapartida ningún tipo de medida compensatoria.

No obstante, el principal escollo con que tropieza cualquier intento de evaluar su grado de observancia por los impuestos que puedan crear las Comunidades Autónomas en cada momento radica en la delimitación de a qué quiso referirse el legislador al utilizar la expresión “establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales”. Y es que, como sucede con tantas otras cláusulas legales, son varias las lecturas que de la misma se han hecho y, en consecuencia, los alcances que se han pretendido atribuir a esta norma de coordinación.

Cabría optar, en primer lugar, por una interpretación gramatical y literal que nos conduciría a identificar el término “materias” con la noción técnica de materia imponible, entendida como “manifestación de riqueza efectivamente gravada” o, lo que es lo mismo, “el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto” (Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4).

Lo prohibido, salvo habilitación legal previa, sería que los impuestos autonómicos recayesen sobre “objetos materiales o fuentes impositivas” –en la terminología acuñada por el Tribunal Constitucional en las Sentencias 37/1987 de 26 de marzo, FJ 14, 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 y 14/1998, de 22 de enero, FJ 11,C)– ya sujetos a algún impuesto de carácter local. Por ejemplo, la propiedad y la titularidad de derechos reales sobre bienes inmuebles, el ejercicio de actividades empresariales o profesionales o las plusvalías provenientes de la transmisión de bienes inmuebles urbanos o de la constitución de derechos reales de goce sobre los mismos, objeto de gravamen respectivamente de los vigentes Impuestos sobre Bienes Inmuebles, Actividades Económicas e Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Ninguna de esas “materias” podría convertirse en el sustrato de una nueva exacción creada por una Comunidad Autónoma.

No resulta difícil intuir que este enfoque comporta una tala muy significativa, por no decir extrema, en los márgenes de decisión de la política impositiva de las Comunidades Autónomas, dada la amplitud del espacio ocupado por la imposición local. Pese a ello, esta visión extensiva, que como comprobaremos enseguida cuenta con el apoyo de las disposiciones vigentes sobre régimen local, es la que a la postre se ha abierto paso en la jurisprudencia constitucional.

En efecto, la única norma que ha invocado hasta ahora la posibilidad ofrecida por la LOFCA es la disposición adicional quinta de la LRHL, cuyos apartados 1 y 6 –el segundo añadido a través de la disposición adicional decimonovena de la Ley 18/1991, de 6 de junio– habilitan a las Comunidades Autónomas para establecer y exigir un impuesto sobre la “materia imponible” gravada por el Impuesto municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica y otro sobre la “materia imponible” sometida al Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca. El legislador se decanta así por equiparar sin equívocos las nociones de materia reservada y materia imponible.

De conformidad con los apartados 2 a 4 de la citada disposición adicional, en el primer supuesto la creación del tributo autonómico conllevaría la paralela supresión del impuesto que incide sobre los vehículos de motor en los municipios comprendidos en el ámbito territorial de la respectiva Comunidad Autónoma. De ahí derivaría el deber de poner en marcha las compensaciones oportunas en favor de aquéllos, mediante subvenciones incondicionadas, participaciones en el producto de sus tributos –distintas de la previstas en el artículo 142 de la Constitución, advierte la norma– o ambas fórmulas a la vez.

Por el contrario, lo que el apartado 6 prevé con respecto al Impuesto sobre Gastos Suntuarios es, según ha matizado el Tribunal Constitucional, “un fenómeno de superposición formal” entre dos tributos, uno autonómi-

co y otro local (Sentencia 14/1998, de 22 de enero, FJ 11,C). En tal hipótesis el legislador admitiría la convivencia de ambas figuras y no reclamaría medidas compensatorias, con la única condición de que la cuota del impuesto municipal fuese deducible de la cuota del impuesto autonómico propio.

En esta dirección altamente reductora para el poder tributario autonómico que estamos describiendo apunta con rotundidad la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que no había tenido ocasión de pronunciarse de manera expresa sobre el contenido del artículo 6.3 de la LOFCA hasta la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre (FJ 4), por la que se declara inconstitucional la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 diciembre, reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. En ella se hace también hincapié en la sinonimia existente entre los conceptos de materia reservada y materia imponible, porque a juicio del supremo intérprete de nuestra Norma Fundamental el primero se refiere a *“aquellas materias que configuran el objeto de los tributos locales”*. De ahí que el Tribunal concluya que en virtud de este límite *“resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico”* y declare, por consiguiente, inconstitucional el citado impuesto balear en razón de su confluencia con el Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles. Insistimos de nuevo: el recorte que por esta vía se practica sobre las posibilidades de crecimiento futuro de la imposición autonómica es ostensible.

De cualquier forma, más arriba avanzamos que no había un único entendimiento posible de esta restricción al ámbito objetivo de la tributación propia de las Comunidades Autónomas. Un sector doctrinal –en el que se agrupan autores como Jiménez Compaired o Adame Martínez– se inclina por una interpretación alternativa y correctora –en un sentido restrictivo– de la formulación legal para concluir, con base en argumentos sistemáticos e históricos, que donde la ley orgánica dijo *“materias”* debe entenderse que quiso decir *“hechos imponibles”*.

Se aduce a tal fin, amén de los antecedentes parlamentarios –en el proyecto de ley orgánica figuraba el concepto *“hechos imponibles”*, que después fue suprimido para evitar, según se dice, la malsonante repetición del mismo término hasta por tres veces dentro de un mismo precepto–, que el alcance de los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA debe graduarse de manera armónica, ya que carece de sentido afrontar con una actitud más permisiva la articulación del poder tributario autonómico con la imposición estatal que con la imposición local.

Desde el momento en que no se descarta una cierta interferencia entre el ámbito de tributación autonómico y el estatal, vedándose sólo *“la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente”* (Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14), estamos de acuerdo en que entraña una incongruencia impedir de antemano que las Comunidades Autónomas puedan incidir a través de nuevos hechos imponibles sobre manifestaciones de riqueza ya gravadas por los Entes Locales. No les falta razón desde luego a quienes objetan que una orientación tan limitativa para el poder de creación de tributos de las Comunidades Autónomas terminaría por aprisionarlo dentro de unos confines demasiado estrechos, convirtiéndolo en un poder casi vacío de contenido real y efectivo.

**Al suplir el vacío constitucional en cuanto a la integración de los subsistemas tributarios autonómico y local, el artículo 6.3 de la LOFCA supuso un loable intento por preservar la suficiencia financiera de las Corporaciones Locales frente una hipotética voracidad recaudatoria de las Comunidades Autónomas que pudiera inducirlas, llegado el caso, a pretender apropiarse de exacciones reservadas a aquéllas.**

**No obstante, dicha norma adolece de una confusa redacción que ha originado interpretaciones contrapuestas en el seno de la doctrina, fragmentada entre los partidarios de identificar el término *“materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales”* con la noción de materia imponible u objeto material de tributo –tal y como lo hace la vigente disposición adicional quinta de la LRHL– y quienes proponen, por el contrario, una visión correctora del precepto para configurarlo como una prohibición de duplicidad de hechos imponibles en sentido estricto, en una línea análoga a la que marca el apartado 2 del mismo precepto con relación a la fiscalidad estatal.**

**El Tribunal Constitucional ha terciado finalmente en la polémica, inclinándose en la Sentencia 298/2000, de 30 de noviembre, por la primera tesis y defendiendo, por consiguiente, la imposibilidad de que se produzca cualquier tipo de interferencia, sin habilitación legal previa, entre las materias imponibles o fuentes de riqueza gravadas por impuestos autonómicos y locales.**

#### 4.2. Una posible relectura flexible y en clave finalista

Sin negar que cada uno de los dos planteamientos que acabamos de sintetizar cuenta a su favor con sólidos elementos de apoyo, a decir verdad ninguno de ellos termina de convencernos por completo. Aunque el primero se ajusta con exactitud a la literalidad de la LOFCA, lo recibimos con cierta dosis de escepticismo porque conduce a un resultado al que no dudamos en calificar de desproporcionado. Justo lo contrario sucede con la segunda lectura, que posibilita un adecuado equilibrio entre los intereses financieros autonómicos y locales en conflicto, si bien forzando la letra legal más allá de lo que, a nuestro modo de ver, resulta tolerable.

Tal vez la clave del problema esté, como nos ha recordado Checa González, en tener bien presente que la misión a la que sirve el artículo 6.3 LOFCA no es otra que impedir que el ejercicio del poder tributario autonómico pueda acarrear una pérdida de ingresos tributarios a las Haciendas locales, como consecuencia del vaciamiento total o parcial de los impuestos que les adscriba en cada momento la legislación de régimen local.

Con tal premisa, parece fuera de discusión que por el mero hecho de que una Comunidad Autónoma establezca un impuesto sobre una materia imponible ya gravada por algún impuesto local –por ejemplo, la riqueza inmobiliaria–, estructurándolo a partir de un hecho imponible independiente, no está causando automáticamente perjuicio alguno a los ingresos presentes y futuros de las Corporaciones Locales enclavadas en su territorio, ni a la autonomía y suficiencia financiera de las mismas. Así, por ejemplo, un impuesto autonómico sobre las grandes superficies comerciales incide sobre objetos de gravamen –los inmuebles y las actividades económicas– sujetos a los Impuestos municipales sobre Bienes Inmuebles y Actividades Económicas, mas lo hace sin repercutir negativamente en la recaudación de ninguna de estas dos figuras.

Una vez hechas esas matizaciones, podemos compartir con el Tribunal Constitucional la apreciación de que la expresión “materias” debe asimilarse a materias imponibles o fuentes de riqueza. Defender lo contrario supondría, a nuestro modo de ver, una arriesgada interpretación correctora de la ley. Pero lo que ya no podemos suscribir es la ulterior derivación que de ella extrae el Tribunal en su pronunciamiento, excluyendo cualquier tipo de superposición o solapamiento entre la tributación autonómica y la local. Con independencia del juicio que pueda merecer esta situación de coincidencia desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria de capacidad económica y progresividad –cosa que no entramos ahora a valorar–, parece claro que la misma no ha de traducirse a la fuerza en una minoración de recursos para las Haciendas locales.

Estamos convencidos de que no es esa hipótesis de simple coincidencia entre objetos impositivos contra la que trata de reaccionar la LOFCA. Con base en una interpretación teleológica que atienda al objetivo de garantizar la suficiencia financiera de los Entes Locales cabe argüir, por el contrario, que el precepto piensa esencialmente en una eventual invasión o absorción de materias imponibles por las Comunidades Autónomas que traiga consigo dos efectos concurrentes: la supresión total o parcial de las correspondientes figuras tributarias en el ámbito de los Entes Locales comprendidos en sus respectivos territorios, con una consiguiente pérdida recaudatoria para éstos.

El voto particular formulado por el Magistrado Don Pablo García Manzano –al que se suman los Magistrados Don Julio Diego González Campos y Doña María Emilia Casas Baamonde– con motivo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000 condensa ambas ideas a la perfección, cuando explica que “*el límite del art. 6.3 contempla, en rigor, el traslado del ámbito tributario local al autonómico de una fuente de riqueza o materia susceptible de gravamen*”, sin que baste a estos efectos “*una mera “incidencia”*” o “*una simple afectación colateral*”.

Conforme a esta concepción, sólo cuando las Corporaciones Locales se vean privadas en todo o en parte de una fuente de financiación de carácter tributario por efecto de ese desplazamiento interadministrativo de índices de capacidad económica cobra sentido la exigencia de unas medidas de compensación financiera que no llegarán a precisarse si, en cambio, la implantación del impuesto regional resultase compatible con la subsistencia del correspondiente impuesto local, sin afectar en nada a su potencial rendimiento.

En la disposición adicional quinta de la LRHL ya comentada podemos localizar ejemplos tanto de invasión u ocupación por las Comunidades Autónomas del espacio fiscal perteneciente al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, como de duplicación impositiva –que no exige compensación a los municipios– con respecto al Impuesto sobre Gastos Suntuarios. Ya hemos explicado que en el primer caso la ley ordena el establecimiento de alguna modalidad de resarcimiento en forma de transferencias incondicionadas o participación en el producto de tributos

autonómicos. Por el contrario, ninguna indicación de este tipo se formula con respecto al segundo supuesto, desde el momento en que se tolera expresamente la compatibilidad entre el impuesto autonómico y el impuesto local sobre los aprovechamientos de cotos de caza y pesca siempre y cuando la cuota del segundo sea deducible de la del primero.

**La interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA que ha prevalecido en la jurisprudencia constitucional recorta demasiado el poder tributario de las Comunidades Autónomas, por cuanto les prohíbe cualquier incidencia sobre índices de riqueza sujetos a la imposición local. Ello nos hace pensar en la conveniencia de una relectura más flexible del precepto que no pierda de vista cuál es su finalidad esencial: impedir que la creación de figuras impositivas por una Comunidad Autónoma comporte una minoración de ingresos para los Entes Locales enclavados en su territorio.**

**La LOFCA adopta cautelas para evitar ese riesgo. Por un lado, reclama medidas de compensación para la hipótesis de absorción de materias impositivas por las Comunidades Autónomas, esto es, que la legislación de régimen local autorice que el establecimiento de un impuesto autonómico conlleve la paralela supresión del equivalente impuesto local. Como alternativa, admite la coexistencia debidamente coordinada de ambas exacciones.**

**No creemos, en cambio, que la suficiencia financiera de las Corporaciones Locales resulte dañada como consecuencia de la aprobación de impuestos autonómicos que aunque sometan a tributación objetos materiales ya gravados por aquéllas, lo hagan partiendo de hechos impositivos diferenciados.**

#### *4.3. La escasa relevancia de la norma en la práctica*

Para finalizar el examen del artículo 6.3 de la LOFCA, sólo nos resta puntualizar que el papel que el mismo ha desempeñado como pauta de reasignación de recursos tributarios desde la Haciendas locales hacia las Haciendas autonómicas –conforme a la concepción finalista que aquí hemos defendido– ha sido de momento puramente testimonial.

Ninguna Comunidad Autónoma ha hecho uso hasta la fecha del ofrecimiento de avocar para sí la materia gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, pese a que por su escasa vinculación territorial –dado que los vehículos realizan de continuo desplazamientos interurbanos– esta variante de imposición patrimonial ha sido catalogada por muchos autores como especialmente idónea para integrarse dentro del elenco de tributos autonómicos. La causa de tal falta de interés hay que buscarla, a buen seguro, en la circunstancia de que la Ley 39/1988 obligue a que las compensaciones que se acuerden en favor de los municipios no supongan minoración en los ingresos que éstos vengyan obteniendo por el impuesto, ni merma en sus posibilidades de crecimiento futuro. Con este pesada carga, la operación de trasvase sólo podría interesar a una Comunidad Autónoma que estuviese dispuesta a asumir el coste político de subir la presión fiscal sobre este área de fiscalidad ya que, de lo contrario, se convertiría en mero agente recaudador de unos ingresos que debería transferir en su integridad a los Entes Locales, obteniendo una nula rentabilidad financiera de la operación.

En cuanto al Impuesto sobre Gastos Suntuarios, sólo la Comunidad de Extremadura tomó en su día la decisión de crear un Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos a través de la Ley 8/1990, de 21 de diciembre. Pese a su escasa relevancia en términos económicos, esta iniciativa tuvo que soportar una seria sospecha de inconstitucionalidad, ya que parecía comportar una patente vulneración de la LOFCA teniendo en cuenta que la disposición adicional quinta de la LRHL no contemplaba esa situación de concurrencia impositiva en su primitiva redacción, ni tampoco lo hacía ningún otro precepto de ese texto legal. La anomalía hubo de ser subsanada a posteriori a través de la Ley 18/1991, que en un alarde de falta de técnica legislativa procedió a la adición ya comentada de un nuevo apartado 6 a la norma en cuestión. El final de este curioso episodio resultaba fácil de pronosticar: cuando algunos años más tarde llegó el momento de que el Tribunal Constitucional se pronunciase acerca de la “*yuxtaposición formal*” entre los hechos impositivos del impuesto extremeño y el impuesto municipal (Sentencia 14/1998, de 22 de enero, FJ 11,C), hacía ya bastante tiempo que había desaparecido el motivo de impugnación alegado por los recurrentes.

**Al margen de la polémica habida en torno al alcance del artículo 6.3 de la LOFCA, su trascendencia real como cauce para trasladar recursos tributarios locales hacia las Haciendas autonómicas ha sido insignificante. Sólo la Comunidad Autónoma de Extremadura ha hecho uso de él, exigiendo –en un primer momento de forma irregular– un Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos superpuesto al Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios.**

**La LRHL demuestra muy poco entusiasmo por la idea, ya que sólo prevé la eventual absorción del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Con relación al Impuesto sobre Gastos Suntuarios contempla una yuxtaposición coordinada que garantiza la continuidad de los ingresos de los Ayuntamientos mediante la deducción del importe del impuesto local de la cuota del impuesto autonómico. Además, hay que tener en cuenta el escaso interés de las Comunidades Autónomas por elevar la presión fiscal, única opción que les queda para obtener una rentabilidad real de la operación.**

## 5. EL ESPACIO TRIBUTARIO LOCAL ANTE EL AVANCE DEL PODER TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Una vez expuesto el vigente esquema de articulación entre la fiscalidad autonómica y la fiscalidad local, daremos ahora un paso adelante para hacernos la siguiente pregunta: ¿sería conveniente de cara al futuro una activación más efectiva de la vía del artículo 6.3 de la LOFCA, en aras de reforzar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas a través de un trasvase de algunas figuras impositivas municipales? Para responder debidamente a esta pregunta es preciso que hagamos antes una breve recapitulación sobre la evolución que han experimentado los recursos tributarios autonómicos durante los últimos años.

*5.1. La evolución de la Hacienda autonómica hacia la corresponsabilidad fiscal. Vías para lograrla: ¿recursos tributarios propios, estatales o locales?*

Se ha denunciado en innumerables ocasiones que los recursos de naturaleza tributaria de las Comunidades Autónomas, tomando por tales aquellos tributos sobre los que éstas se hallan facultadas para ejercer algún tipo de competencia normativa o de gestión, asumieron durante una prolongada etapa inicial un protagonismo bastante secundario –en muchas de ellas hasta marginal– dentro del conjunto de sus instrumentos de financiación. Diversos factores que no es el momento de relatar provocaron un acentuado predominio de los mecanismos financieros de transferencias desde la Hacienda estatal, en particular del que el artículo 13 de la LOFCA denominó en su redacción original porcentaje de participación en los ingresos del Estado –el cual ha pasado a llamarse tras la última reforma fondo de suficiencia–.

El campo de actuación que la LOFCA y los Estatutos de Autonomía programaron en un primer momento para el despliegue del poder tributario autonómico se mostró a todas luces insuficiente, inservible para atenuar el monopolio estatal sobre las principales decisiones de la política fiscal, incluidas las atinentes a los impuestos cedidos total o parcialmente. Pocos y de mínimo impacto recaudatorio fueron los impuestos propios creados por las Comunidades Autónomas, mientras que los recargos sobre impuestos estatales habitaron casi en el terreno de lo anecdótico –con la excepción aislada de los aplicados por varias Comunidades a diversas modalidades de la tributación estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar–. Esta inactividad desembocó en la que el Tribunal Constitucional no dudó en calificar como una “*Hacienda autonómica de transferencia*” (Sentencias 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7.º y 68/1996, de 18 de abril, FJ 10.º), alimentada fundamentalmente a través de ingresos procedentes de los Presupuestos Generales del Estado.

Sin embargo, a la par que se fueron destapando los numerosos inconvenientes de que adolecía un modelo hacendístico excesivamente dependiente de la Hacienda central y generador de inestabilidad, se fue rompiendo poco a poco la inercia a tolerar el particular *status* de que venían gozando las Comunidades Autónomas. Éstas se habían ido instalando en una cómoda posición de Administraciones encargadas de la prestación de un buen número de servicios públicos –hoy en día, tras los últimos traspasos competenciales, de algunos tan esen-

ciales como la asistencia sanitaria y la educación— que apenas tenían que tomarse la molestia de reclamar contribución económica para el sostenimiento de su creciente volumen de gasto. Como reacción fue surgiendo y consolidándose, bajo el archiconocido lema de la “*corresponsabilidad fiscal*”, la convicción de que era urgente afrontar una descentralización más amplia de los recursos tributarios que aumentase su peso específico en el seno de las Haciendas autonómicas, con el objetivo último de reforzar su autonomía financiera y su grado de responsabilidad política ante los contribuyentes.

La meta final quedó perfectamente fijada a partir de la primera mitad de la última década del pasado siglo, de modo que el debate se centró desde ese instante en la indagación del cauce más idóneo para alcanzarla lo antes posible. En teoría, las opciones para lograr que las Comunidades Autónomas adquieran el espacio tributario que debe corresponderles en una estructura política descentralizada como la impulsada por la Constitución son tres: dejar que sean ellas las que busquen nuevas modalidades de imposición, procurar que el Estado les encomiende la explotación de algunos sectores de sus dominios impositivos o, por último, abrirles la puerta para la asunción de algunas figuras tributarias vinculadas tradicionalmente a las Corporaciones Locales.

Los impuestos establecidos de manera independiente por las Comunidades Autónomas han venido desempeñado un papel muy residual dentro de su organización hacendística. En ello han influido considerablemente las dificultades con que éstas han tropezado para superar las severas limitaciones interpuestas por los artículos 6 y 9 de la LOFCA en orden a su creación. Otro obstáculo importante ha provenido de la estrechez del espacio fiscal disponible, dado que los hechos impositivos más significativos ya estaban insertos en impuestos estatales y locales cuando estos entes territoriales comenzaron su andadura. Y, por último, también se ha observado en algunas ocasiones un cierto temor de los dirigentes autonómicos a afrontar los posibles costes electorales inherentes a la decisión de elevar la presión fiscal soportada por sus conciudadanos.

No obstante, las posibilidades de expansión del campo de la imposición propia no están ni mucho menos agotadas puesto que, en contra de lo que tal vez pudiera pensarse, se observan todavía algunas parcelas interesantes por explorar, en particular en el ámbito de las exacciones con fines extrafiscales. El caso de la fiscalidad medioambiental es paradigmático. Y es más, parece que en los últimos tiempos estamos asistiendo a un notable resurgir del interés por utilizar esta fuente de ingresos, ya que como avanzamos al inicio de este trabajo son bastantes las Comunidades Autónomas que han implantado nuevos impuestos —sistemáticamente recurridos ante el Tribunal Constitucional por el Gobierno central— o están en vías de hacerlo muy pronto. Por lo demás, las posibilidades de los impuestos propios se ampliarían sensiblemente si el Estado se retirase de determinadas materias impositivas con el fin de dejarlas vacantes y a disposición de las Haciendas autonómicas, tal y como se ha sugerido en más de una ocasión desde la doctrina.

En cualquier caso, tampoco conviene llamarse a engaño, porque resultaría ilusorio pensar que los impuestos propios vayan a erigirse a corto o medio plazo en el eje central de las estimaciones presupuestarias de ingresos de unas Administraciones que median en la actualidad un volumen de gasto equivalente a un tercio aproximadamente del total del sector público.

La segunda de las alternativas arriba apuntadas, que supone la adscripción a las Comunidades Autónomas de recursos tributarios de origen o procedencia estatal, ha sido la elegida a partir del modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001.

En efecto, con la aprobación de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA, y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, se abrió una nueva etapa presidida por la directriz de profundizar en el mecanismo de la cesión total o parcial de impuestos del Estado. Para ello se adoptaron dos grandes iniciativas. Por un lado, la incorporación parcial de un figura de la significación recaudatoria del IRPF a la cesta de impuestos cedidos. Por otro, la redefinición del propio concepto de impuesto cedido, que en la versión original de la LOFCA se presentaba como un tipo de recurso regulado en su integridad por la Hacienda central, con vistas encajar una atribución parcial de competencias normativas a las Comunidades Autónomas. De esta forma se les daba licencia para modificar una serie de elementos esenciales de cuantificación como los tipos de gravamen o las tarifas y algunos beneficios fiscales aplicables sobre la base imponible o la cuota, lo que ha servido para lograr una implicación creciente de los legisladores autonómicos en las decisiones normativas de política fiscal.

Esta elección no debe causar sorpresa, porque la concurrencia competencial entre el Estado cedente y las Comunidades Autónomas cesionarias de que es objeto la imposición cedida la colocan en inmejorables

condiciones para satisfacer las exigencias del principio constitucional de coordinación. Y justamente por ello, la tendencia a otorgar preponderancia a los impuestos cedidos frente a los restantes recursos tributarios autonómicos ha vuelto a confirmarse con la última reforma efectuada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la LOFCA, y la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía. En virtud de esos textos legales y de las nuevas Leyes específicas de cesión –Leyes 17 a 31/2002, de 1 de julio–, se han agregado al listado de impuestos cedidos un porcentaje de la recaudación líquida del IVA –35 por 100– y de los Impuestos Especiales de fabricación –40 por 100 como regla general y 100 por 100 en el caso particular del Impuesto sobre la Electricidad–, así como el rendimiento del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del nuevo Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Todo ello ha ido acompañado de un perfeccionamiento y ampliación de las competencias normativas asumibles por las Comunidades Autónomas, que se extienden a los dos últimos impuestos recién mencionados.

La tercera y última solución que el ordenamiento vigente contempla teóricamente para dotar de un plus de ingresos tributarios a las Haciendas autonómicas radicaría, como ya hemos manifestado, en promover una efectiva utilización de la potestad para reclamar materias imponibles que recoge el artículo 6.3 de la LOFCA. Se trataría, en definitiva, de ensanchar a otras figuras impositivas la oferta que ya formula en desarrollo de ese precepto la disposición adicional quinta de la LRHL con relación al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica –previsión específica que, según algunos, cobraría bastante más sentido ahora que el Estado ha cedido a las Comunidades Autónomas el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte–. De optarse por esta vía sería conveniente, además, bajar la idea de introducir algún tipo de incentivo para que las Comunidades Autónomas aceptasen el envite.

**La tendencia más llamativa que se aprecia en el devenir de las Haciendas territoriales durante los últimos años viene marcada, sin duda, por la creciente importancia otorgada a los recursos tributarios dentro de los mecanismos de financiación de las Haciendas autonómicas, en detrimento de las diversas variantes de ingresos transferidos por el Estado.**

**Tan sustancial cambio de orientación, acontecido al hilo de la discusión recurrente sobre la corresponsabilidad fiscal, ha sido en parte posible gracias a la actitud de un número creciente de Comunidades Autónomas, proclives a explorar nuevos ámbitos de fiscalidad que sirvan de banco de pruebas para desarrollar su potestad de creación de impuestos propios. Pero, sobre todo, ha venido impulsado por el gran empuje dado a la cesión total o parcial de impuestos de la Hacienda central, la cual ha pasado a compartir tras la reforma de 1996 el rendimiento y la regulación legal de impuestos de la relevancia política, económica y social del IRPF. Superada una etapa inicial en la que las Cortes Generales monopolizaban la práctica totalidad de las decisiones de política fiscal, hemos entrado en un escenario –reforzado, además, a raíz de la reforma ultimada en el año 2001– que permite a los legisladores autonómicos convertirse en agentes cada vez más activos a la hora de graduar la carga fiscal que soportan los ciudadanos por algunos de los impuestos estatales básicos.**

*5.2. La cuestión clave: ¿mayor autonomía financiera de las Comunidades Autónomas a cambio de mayor dependencia financiera de los Ayuntamientos?*

La última alternativa que acabamos de exponer nos sitúa por fin de frente al interrogante que lanzamos al inicio de este apartado: ¿tendría sentido una recomposición global del sistema de financiación de las Haciendas territoriales encaminada a aumentar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas a costa de las Corporaciones Locales, en particular de los Ayuntamientos, que perderían espacio impositivo a cambio de recibir un mayor volumen de transferencias?

No estamos hablando de una ocurrencia descabellada. Un repaso por la abundante bibliografía publicada en materia de Hacienda autonómica revela que se ha propuesto en alguna ocasión el desplazamiento hacia el ámbito regional de piezas claves dentro de la actual imposición municipal, como el Impuesto sobre Actividades Económicas o el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Nuestra opinión es, sin embargo, inequívocamente contraria a este tipo de iniciativas. Para empezar, pensamos que entrañaría un notable contrasentido recortar a estas alturas y con ese pretexto el margen de autonomía conferido a los municipios en materia tributaria, máxime si tenemos en cuenta que, como bien ha evidenciado la doctrina, la normativa vigente tampoco se muestra demasiado generosa en este punto.

En efecto, un excesivo celo formalista por la observancia del principio de reserva de ley en materia tributaria y por la preservación de la igualdad de los contribuyentes ha traído consigo una regulación legal de los impuestos municipales muy minuciosa, que restringe de modo considerable el campo de intervención de las ordenanzas fiscales. Han sido numerosas las voces que ya se han alzado en contra de este planteamiento tan restrictivo –entre otros muchos autores, cabe citar a Ferreiro Lapatza, Lozano Serrano, Checa González y Aníbarro Gómez–, alegando que el carácter representativo del Pleno de las Corporaciones Locales les permite satisfacer con creces la exigencia de autoimposición y que las disparidades de tratamiento fiscal no vulneran el principio de igualdad –que no es sinónimo de uniformidad, según ha matizado en reiteradas ocasiones el Tribunal Constitucional–.

Por otra parte, privar a las Haciendas municipales de alguno de los impuestos que actualmente les reserva la LRHL aumentaría su dependencia de los ingresos transferidos por otras Administraciones. Nos alejaría, asimismo, de los modelos de financiación local existentes en el Derecho comparado para Estados de estructura territorial semejante a la nuestra, en los que el peso de la imposición es por lo general bastante importante. Y lo que es más grave, supondría un sustancial retroceso desde la óptica de la corresponsabilidad fiscal, un paso atrás en la “consolidación de una “cultura tributaria” en el ámbito municipal” que propició dicho texto legal (Suárez Pandiello). Basta un repaso de las ordenanzas fiscales para tomar conciencia de que los municipios vienen asumiendo con creces el coste político de graduar la presión fiscal soportada por sus contribuyentes, ejerciendo al alza con asiduidad las competencias normativas que la ley les reconoce y huyendo, en consecuencia, de comportamientos parasitarios. ¿Para qué ganar corresponsabilidad en la esfera autonómica si la perdemos a la par en la local, que es la más cercana y, por ende, la más perceptible a los ojos de los votantes?

Coincidimos con el sentir mayoritario de la doctrina en albergar mínimas expectativas en torno a la viabilidad de la facultad prevista en el artículo 6.3 de la LOFCA. Hay autores que llegan incluso hasta el extremo de otorgar a la misma un carácter excepcional, afirmando que la absorción de materias impositivas por parte de las Comunidades Autónomas sólo tendría razón de ser en el supuesto de actuaciones municipales extremas y desmedidas que, al generar excesivas disparidades en los niveles de presión fiscal, provocasen indeseados desequilibrios y discriminaciones intermunicipales (Poveda Blanco).

Sin negar que haya que procurar cuantas mejoras sean precisas en la estructura de las Haciendas autonómicas, no parece que éste sea un argumento justificado para desactivar o estrangular la fiscalidad local. Antes bien, estamos de acuerdo con quienes proponen una expansión de la autonomía tributaria de los municipios para que adquieran capacidad de adaptar con mayor flexibilidad la imposición local a sus necesidades y realidades, fijando con libertad los tipos de gravamen o cuotas y ordenando beneficios fiscales –la segunda propuesta ya ha sido tímidamente incorporada a la LRHL tras la reforma dispuesta por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre–.

**Transcurridos ya más de veinte años desde la aprobación de la LOFCA, no parece que sea deseable ni política ni jurídicamente promover ahora la absorción autonómica de materias impositivas gravadas por las Corporaciones Locales prevista en su artículo 6.3, en teoría uno de los posibles cauces que ofrece el Derecho positivo en aras de fortalecer la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas.**

**En nuestra opinión, no tendría sentido “responsabilizar” fiscalmente al nivel intermedio de gobierno a costa de “desresponsabilizar” al nivel inferior. Antes bien, el poder tributario de los Ayuntamientos debería consolidarse a través de una mayor flexibilización de la exigencia constitucional de reserva de ley en relación con la imposición local, facilitada por el carácter representativo del Pleno municipal. Ello les permitiría disfrutar de una mayor capacidad para retocar la estructura de sus impuestos.**

**La Administración local es, por definición, la más cercana al ciudadano-votante, lo cual constituye una razón de peso para que sea en ella donde resulte más necesaria la rendición de cuentas por la eficacia en la gestión de ingresos y gastos públicos que subyace en la idea de corresponsabilidad fiscal.**

5.3. *Últimas tendencias en la materia. Los Libros Blancos sobre la reforma de la financiación autonómica local y la Ley 51/2002, de 27 de diciembre*

Para cerrar estas reflexiones nos ha parecido oportuno aludir, siquiera con la máxima brevedad, a las recomendaciones incluidas en los documentos que han servido de punto de partida en la fase preparatoria de las dos últimas modificaciones legislativas promovidas en materia de Haciendas territoriales, tanto la que afectó a finales de 2001 a la esfera regional como la que acaba de tramitarse en las Cortes Generales con respecto a las Entidades Locales. Nos referiremos, por ello, en primer lugar al *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica* y al *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales*.

Ninguna de las once preguntas sometidas a la consideración de la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas por la Secretaría de Estado de Hacienda menciona un posible trasvase impositivo desde el ámbito municipal hacia el autonómico. En varias de esas cuestiones se plantean diversas vías para reforzar la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, mas partiendo siempre de la premisa de que tal objetivo debe procurarse en todo caso a través de recursos tributarios de procedencia o titularidad estatal. En este sentido, las respuestas de la Comisión en relación con puntos tales como la mejora y ensanchamiento de las competencias normativas asumibles por los legisladores autonómicos sobre los impuestos cedidos, la cesión de una parte del producto del IVA y de los Impuestos Especiales o la creación y simultánea cesión por el Estado de un Impuesto sobre el consumo de hidrocarburos, avanzaron muchas de las medidas que a la postre se plasmaron en la Ley Orgánica 7/2001 y la Ley 21/2001.

Tampoco figura ninguna directriz que apunte en la dirección descrita en el reciente *Informe* elaborado durante los trabajos preparatorios del nuevo régimen financiero local que el Gobierno central desea ultimar antes de que finalice el presente año. En él encontramos, junto a algunas propuestas tendentes a incrementar las competencias normativas reconocidas a los Ayuntamientos sobre determinados elementos de sus propios impuestos, una serie de consideraciones de sumo interés con respecto a la intervención normativa que deben ejercer respectivamente el Estado y las Comunidades Autónomas en cuanto a la ordenación del sistema financiero local. En particular, los miembros de la Comisión recomiendan –después de un examen concienzudo de los títulos competenciales atribuidos a uno y otro nivel de gobierno en el texto constitucional– que el legislador estatal deje un cierto margen a las Comunidades Autónomas, renunciando al excesivo grado de detalle que muestra en la actualidad la LRHL, con el fin de que las mismas puedan participar activamente en la regulación de los recursos tributarios locales. Pero, por supuesto, nada tiene en común esta intervención, que la Comisión enmarca en un designio general de que las Comunidades Autónomas se impliquen en el proceso de reforma de la Hacienda local, con la prevista en el artículo 6.3 de la LOFCA.

Finalmente, entre las numerosas novedades promovidas por la reciente Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la LRHL, no se incluye ninguna medida dirigida a fomentar la traslación de figuras tributarias desde el ámbito local al autonómico, pues la disposición adicional quinta ya comentada conserva intacta su redacción.

Dicho texto legal ha deparado, entre otras, diversas modificaciones sustanciales en el régimen y estructura de los impuestos municipales –muchas de ellas tendentes a potenciar la autonomía de los municipios–, así como la implantación de amplias exenciones que liberarán de tributar por el Impuesto sobre Actividades Económicas a la mayoría de los empresarios y profesionales (nuevo artículo 83.1).

Además, la Ley 51/2002 ha acometido una profunda reformulación de la participación en los tributos del Estado, que entrará en vigor a partir de 1 de enero de 2004 y resultará especialmente innovadora para determinados municipios de especial relevancia administrativa o demográfica –capitales de Provincia o Comunidad Autónoma o con población de derecho superior a 75.000 habitantes– y para las Provincias. Aparte de la tradicional transferencia de ingresos tributarios del Estado, que en el caso de estas Entidades Locales pasa a llamarse ahora “Fondo Complementario de Financiación”, los nuevos artículos 112 a 113 ter y 125 a 125 quinquies implantan a favor de ellas una primera variante de participación consistente en la cesión parcial del rendimiento territorializado de determinados impuestos estatales. En particular, la Hacienda estatal les cederá en lo sucesivo un porcentaje de la recaudación líquida del IRPF, el IVA y los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, Vino y Bebidas Fermentadas, Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas, Hidrocarburos y

Labores del Tabaco, aunque tanto la titularidad como el ejercicio de las competencias normativas y de gestión tributaria relativas a dichos impuestos corresponderán en exclusiva a aquélla.

**Lejos de proponer cualquier desplazamiento de figuras tributarias desde el ámbito local hacia el autonómico, los recientes Informes elaborados con motivo de la reforma de la financiación de las Haciendas territoriales hacen hincapié en dos puntos. En primer lugar, dan por sobreentendido que debe ser el Estado y no los Entes Locales quien ceda espacio fiscal a las Comunidades Autónomas. Y, en segundo término, apuntan que debería procurarse una participación más activa de las Comunidades Autónomas en el diseño del sistema tributario local, hasta ahora función reservada en exclusiva al legislador estatal.**

**Por otro lado, de la modificación de la LRHL operada por la Ley 51/2002 no se ha derivado ninguna reducción del espacio impositivo municipal en favor de las Comunidades Autónomas. Aparte de incrementar el margen de maniobra de las Entidades Locales para retocar algunos elementos esenciales de sus impuestos, el legislador ha optado por acen-tuar el componente territorial de la participación en los tributos del Estado, introduciendo un mecanismo de cesión parcial del rendimiento de impuestos estatales que hasta ahora sólo había funcionado para las Haciendas autonómicas.**

---

## 6. CONCLUSIÓN GENERAL

---

A título de conclusión general de nuestra exposición sólo nos restar recalcar que la política legislativa tendente a incrementar la entidad de los recursos tributarios autonómicos, promovida en los últimos tiempos tanto por el Estado como por las propias Comunidades Autónomas, no debe entrañar en principio amenaza alguna para la imposición municipal.

No lo hará, desde luego, mientras continúe rigiendo la interpretación que del artículo 6.3 de la LOFCA ha plasmado el Tribunal Constitucional en la Sentencia 289/200, de 30 de noviembre, sumamente celosa en la defensa del poder tributario de las Corporaciones Locales ante cualquier posible interferencia de origen autonómico. Por otra parte, no sería extraño que en aplicación de esa jurisprudencia fuesen declarados inconstitucionales algunos de los impuestos propios de más reciente establecimiento como, por ejemplo, el impuesto catalán sobre las grandes superficies.

Pero incluso si prosperase en un futuro una interpretación más flexible como la que hemos propugnado en este trabajo, las reformas del sistema de financiación autonómica emprendidas en 1996 y 2001 han evidenciado que el impulso que debe mover a las Comunidades Autónomas a la búsqueda de recursos tributarios es ascendente –en forma de cesión total o parcial de impuestos estatales– y no descendente. De poco o nada serviría responsabilizar fiscalmente a un nivel de gobierno para desresponsabilizar simultáneamente a otro que es, por añadidura, el que mantiene un contacto más estrecho y directo con el ciudadano.

## BIBLIOGRAFÍA

- AAVV, *Autonomía y financiación de las Haciendas municipales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.
- AAVV (Dir. J. J. Ferreiro), *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, Madrid, 1993.
- AAVV (Coord. M. Pont Mestre), *Financiación de los Entes Locales*, Marcial Pons-Diputació de Barcelona, Madrid, 2001.
- ADAME MARTÍNEZ, F. D., *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996.
- ADAME MARTÍNEZ, F. D., *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*, Comares, Granada, 1998.
- ÁLVAROZ ARROYO, F., "Incidencia de las CCAA en el sistema financiero y tributario local: Análisis jurídico del artículo 6.3 de la LOFCA y sus posibilidades de aplicación", *Quincena Fiscal*, núm. 14, 1994, págs. 11-18.
- ÁLVAROZ CORBACHO, X., "¿Hacia un impuesto autonómico sobre bienes inmuebles?", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 63, 1991, págs. 497-517.
- AMORÓS DORDA, N., "La articulación entre los sistemas tributarios de las entidades locales y de las Comunidades Autónomas", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 34, 1982, págs. 13-27.
- ANÍBARRO PÉREZ, S., "Las competencias normativas de las Corporaciones Locales sobre sus tributos propios", *Revista de Estudios Locales (CUNAL)*, núm. 42, 2000, págs. 47-68.
- CALVO ORTEGA, R., "Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal", en AAVV, *La Reforma de las Haciendas Locales*, t. I, Lex Nova, Valladolid, 1991.
- CALVO ORTEGA, R., "Constitución y Haciendas Locales", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, págs. 559-573.
- CASADO OLLERO, G., "La participación en los tributos del Estado y de las CC.AA. Autonomía. Suficiencia Financiera. Coordinación", *Tributos Locales*, núm. 19, 2002, págs. 15-37.
- CHECA GONZÁLEZ, C., *El Sistema Tributario Local*, Colección Técnica, Aranzadi, Pamplona, 2001.
- CHECA GONZÁLEZ, C., "Límites formales al establecimiento de tributos propios en las Comunidades Autónomas", *Alcabala-Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, núm. 28, 2/2001, págs. 147-192.
- CHECA GONZÁLEZ, C., *Los Impuestos Propios de las Comunidades Autónomas. Ensayo de Superación de las Fuertes Limitaciones Existentes para su Implantación*, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 25, Aranzadi, Pamplona, 2002.
- CORS MEYA, X., "Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 263, 2002, págs. 15-49.
- ESTEPA GIMÉNEZ, A., "Límites formales al establecimiento de tributos propios en las Comunidades Autónomas", *Alcabala-Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, núm. 28, 2/2001, págs. 193-220.
- FALCÓN Y TELLA, R., "La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies comerciales y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro", *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2001, págs. 5-9.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., "Reflexiones sobre la inconstitucionalidad del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan sobre el medio ambiente", *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2001, págs. 41-46.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., "Análisis constitucional de la nueva Ley Reguladora de las Haciendas Locales", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núms. 55-56, 1989.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., "La Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 1988: aplicación y reforma", *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1998.
- GUERVÓS MAÍLLO, M. A., *El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

*Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales*, Madrid, julio de 2002.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, "Estudios Jurídicos", Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994.

LAGO MONTERO, J. M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000.

LASARTE ÁLVAREZ, J., "Hacienda local: ¿autonomía o suficiencia?", *Revista de las Cortes Generales*, núm. 12, 1987.

LASARTE ÁLVAREZ, J., "Los conflictos sobre Hacienda local ante el Tribunal Constitucional", en LASARTE, J., RAMÍREZ, S., y AGUALLO, A., *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, Madrid, 1990, págs. 545-571.

LASARTE ÁLVAREZ, J., "El poder tributario de las Comunidades Autónomas. Límites específicos previstos en la Constitución y en la LOFCA", en AAVV (Coord. J. Lasarte), *Manual General de Derecho Financiero*, t. IV, vol. I, *Hacienda autonómica general y foral*, 2.ª ed., Comares, Granada, 1998, pág. 37-65.

LASARTE ÁLVAREZ, J., y ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "Las Haciendas locales ante las autonomías", *Revista de Estudios Regionales*, vol. Extraordinario II, 1980, págs. 629-650.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., *La doble imposición interna*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

LOZANO SERRANO, C., "La Hacienda municipal en la Constitución", *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, págs. 115-147.

LOZANO SERRANO, C., "Potestades tributarias de las Entidades Locales", *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 18, 1992, págs. 1-73.

MAGRANER MORENO, F., y GONZÁLEZ ORTIZ, D., "Revisión constitucional de la regulación de la actividad financiera local", *Tribuna Fiscal*, núm. 120, 2000, págs. 71-85.

MARTÍN QUERALT, J., "La autonomía municipal en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 35, 1992, págs. 465-481.

MARTÍN QUERALT, J., "Los Entes Locales y sus problemas financieros", *Revista Valenciana d'Estudis Autònomic*, núm. 15, 1996.

MULEIRO PARADA, L. M., "La imposición local como límite al poder financiero de las Comunidades Autónomas: Comentario a propósito de la STC 289/2000, de 30 de noviembre (Declaración de Inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente)", *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2002, págs. 33-45.

PAGÈS I GALTÉS, J., "La reforma de las Haciendas Locales en aras a la consecución del principio de suficiencia financiera", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, 2002, págs. 193-228.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., "La inconstitucionalidad del nuevo impuesto catalán sobre grandes superficies a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", *Impuestos*, núm. 11, 2001, págs. 93-108.

PITA GRANDAL, A. M., "Reflexiones en torno a los límites de la previsión contenida en el art. 6,3 de la LOFCA", *Impuestos*, t. II, 1987, págs. 136-146.

PIZJOAN FONT, I., "Límites formales al establecimiento de tributos propios en las Comunidades Autónomas", *Alcabala-Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, núm. 28, 2/2001, págs. 135-146.

POVEDA BLANCO, F., "La diversificación impositiva municipal resultante del desarrollo de los principios de autonomía financiera y suficiencia recaudatoria. Su reflejo en el ámbito de la Comunidad Valenciana", *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 9, 1993, págs. 31-71

RAMALLO MASSANET, J., y ZORNOZA PÉREZ, J., "Autonomía y suficiencia en la financiación de las Haciendas locales", *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 259, 1993, págs. 499-516.

ROVIRA MOLA, A., "La coordinación de los sistemas fiscales", en AAVV, *La coordinación financiera estatal, autonómica y local*, Colección "Materials", núm. 6, Generalitat de Catalunya, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1984, págs. 33-87.

RUBIO DE URQUÍA, J. I., "La reforma del sistema tributario local: especial referencia a la supresión o reforma del IAE", *Carta Tributaria*, Monografías, 16/2001.

RUBIO DE URQUÍA, J. I., y ARNAL SURIA, S., *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Abella, Madrid, 1989.

- SÁNCHEZ SERRANO, L., "Principios y fuentes de financiación de los Entes Locales", en AAVV (Coord. J. Lasarte), *Manual General de Derecho Financiero*, t. IV, vol. II, *Haciendas Locales*, 2.ª ed., Comares, Granada, 1998, págs. 1-29.
- SERRANO ANTÓN, F., "La autonomía del poder tributario municipal: crónica de una insuficiencia anunciada", en AAVV (Coords. J. Rodríguez Fernández y J. I. Gomar Sánchez), *Hacienda y finanzas municipales*, UCCI-Marcial Pons, Madrid, 2001, págs. 39-53.
- SUÁREZ PANDIELLO, J., "Esfuerzo fiscal y corresponsabilidad fiscal", en AAVV, *Haciendas Territoriales y Corresponsabilidad Fiscal*, Asociación Galega de Estudios de Economía do Sector Público, Santiago de Compostela, 1993, págs. 343-362.
- SUÁREZ PANDIELLO, J., "La corresponsabilidad fiscal en las entidades locales", *Papeles de Economía Española*, núm. 83, 2000, págs. 208-231.
- SUÁREZ PANDIELLO, J., "El futuro de la financiación local en el contexto del Estado de las Autonomías", *Hacienda Pública Española*, Monografía, 2001, págs. 359-378.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., "La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de las Corporaciones locales", *Impuestos*, t. II, 1985, págs. 199-235.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., "Las dificultades de un tributo autonómico (El I.V.T.M.)", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 61, 1991, págs. 9-33.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., "Consideraciones sobre un replanteamiento de las relaciones entre las Comunidades Autónomas y las Administraciones Locales: aspectos sustantivos y tributarios", *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 19, 1993, págs. 1-30.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J., "La financiación de las Corporaciones Locales durante el quinquenio 1999/2003", en AAVV, *El desarrollo del Gobierno Local (una aproximación doctrinal)*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1999, págs. 175-197.