

LOS CONFLICTOS FISCALES ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Ignacio Granado Hijelmo ¹

I. PLANTEAMIENTO: LA CONFLICTIVIDAD FISCAL COMO PROBLEMA CONSTITUCIONAL.-

Cuando a finales de los años ochenta las autoridades autonómicas del País Vasco y Navarra decidieron convertir a sus respectivos territorios forales en espacios de economía de opción para la instalación de empresas mediante diversos incentivos fiscales, sobre todo en los Impuestos de Sociedades y Actos Jurídicos Documentados, desoyendo la protesta de las Comunidades limítrofes, especialmente La Rioja, que alegaban la deslocalización empresarial que les suponía el *efecto-frontera*, quedó planteado el primer gran conflicto fiscal del Estado de las Autonomías ². Posteriormente, la reacción estatal contra las decisiones de diversas Comunidades Autónomas (CC.AA.) para implantar una imposición autonómica sobre grandes superficies (Cataluña), establecimientos turísticos (la célebre *eco-tasa* de Baleares) o entidades financieras (Extremadura) demostró que la conflictividad no había hecho sido comenzar.

Existen más elementos de potencialidad conflictiva, como la modulación en el marco europeo de ciertos regímenes especiales por razón del territorio (caso del régimen especial canario, cfr. S.T.C. 16/03), la desigual tributación estatal y autonómica sobre aprovechamientos y saneamientos hidráulicos (los famosos cánones de vertido y

¹ Letrado-Secretario General del Consejo Consultivo de La Rioja. Trabajo publicado *Anuario Jurídico de La Rioja*, Logroño, Parlamento de La Rioja-Universidad de La Rioja, ISSN 1135-7096, 2002, núm. 8, págs. 289 a 331.

² El objeto del conflicto, que ha tenido varios frentes y fases, han sido las Normas Forales de los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, así como las leyes tributarias de Navarra que han determinado ciertos incentivos y exenciones fiscales. El Tribunal de Justicia de la U.E. no llegó a pronunciarse debido a que el *Acuerdo de paz fiscal* suscrito el 14-7-2000 con el Gobierno central hizo decaer las *cuestiones prejudiciales* correspondientes, sin embargo, han recaído varias Decisiones de la Comisión Europea declarando que estas medidas infringen el régimen comunitario de ayudas de Estado que han sido ratificadas por varias SS. del Tribunal de Primera Instancia (T.P.I.) de la U.E. En el foro interno español, han recaído varias SS. del T.S.J. del País Vasco y del T.S. en el mismo sentido, así como la crucial S.T.C. 96/02. Para una descripción detallada del conflicto, cfr. CARRASCO DURAN, Manuel "Consideraciones desde la perspectiva constitucional acerca de las diferencias de trato fiscal causadas por las Normas de los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad foral de Navarra sobre incentivos fiscales a empresas, comentario a la S.T.C.. 96/2002", en *Teoría y Realidad Constitucional*, núms. 10-11, 2002, págs. 665-696; y URREA CORRES, Mariola, "El ejercicio de la competencia del País Vasco en materia fiscal y su compatibilidad con el Derecho Comunitario Europeo", comentario a la S.T.P.I., de 6-3-2002, en *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Madrid, Centro Estudio Políticos y Constitucionales, mayo-agosto, 2002, núm. 12, págs 525-545. El análisis de fondo del problema con la bibliografía al respecto, en el libro de ORON MORATALL, Germán, *El poder tributario de las CC.AA. como elemento diferenciador y discriminatorio en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos: el caso de La Rioja y las Comunidades limítrofes de régimen especial*, de próxima publicación por Instituto Estudios Riojanos, Logroño.

saneamiento); el tosco diseño de los puntos de conexión para la exacción diferenciada de impuestos cedidos (que ha generado ya conflictos de gestión entre diversas Administraciones tributarias ávidas por girar sus liquidaciones sobre algunos patrimonios especialmente suculentos desde la perspectiva recaudatoria); y, sobre todo, la injusta situación -en mi criterio ya francamente insostenible, por inconstitucional- del Impuesto cedido de Sucesiones y Donaciones (I.S.D.), que ha sido razonablemente suprimido en algunas Comunidades -País Vasco, Navarra, Cantabria- para herencias entre padres e hijos, mientras que en el resto sigue exaccionándose con la normativa tradicional, generando una injustificada desigualdad de trato de los españoles ante el derecho fundamental a la herencia.

Los conflictos aludidos, y otros varios que pueden surgir, están poniendo en juego, y también a prueba, las distintas instituciones de que nos hemos dotado en España para tratar de resolverlos y, sobre todo, están suscitando cuestiones de gran calado constitucional, desde la interpretación de la Constitución y de la forma autonómica del Estado que la misma diseña, hasta los límites de la potestad autonómica de imposición, pasando por la naturaleza de las competencias estatales sobre hacienda general.

Por todo ello, me parece que es ahora el momento oportuno para reflexionar sobre esta conflictividad; y hacerlo desde la óptica de la Constitución es el objetivo declarado de este trabajo. La razón de adoptar la perspectiva constitucional es que, si un problema bien planteado es ya un problema resuelto, no creo que uno tan ligado al de la articulación territorial en España, como es el que presentan los conflictos fiscales entre CC.AA., pueda resolverse si no es planteándolo correctamente en el seno de la Constitución y el marco de la forma autonómica de Estado que la misma diseña.

II. LA COMPETENCIA FINANCIERA EN EL ESTADO AUTONÓMICO: SUS LÍMITES Y CONDICIONAMIENTOS CONSTITUCIONALES.

Como es sabido, la Constitución instaura el Estado de las Autonomías (art. 137 C.E.) sobre la base del *principio dispositivo* (art. 143 C.E.); realiza la distribución de competencias entre el Estado central y las CC.AA. empleando la técnica de *doble lista* (arts. 148 y 149 C.E.), *residualidad* (art. 149.3 C.E.) y ciertos *mecanismos de articulación*, como son las competencias exclusivas, las compartidas (binomio bases-desarrollo) y las de ejecución, entre otras.

Sin embargo, la materia financiera queda sustraída al juego de tales criterios, es decir al principio dispositivo, la doble lista, la residualidad, y las técnicas de articulación. A nadie se le ocurre pensar, por ejemplo, en que la Hacienda pueda ser una competencia rehusada por una Comunidad Autónoma o exclusiva y excluyente de una entidad pública, en que pudiera dictarse una ley básica del I.R.P.F. para que la desarrollasen las CC.AA., o en que cualquier competencia financiera no expresamente asumida haya de ser considerada como residualmente reservada al Estado. Y es que la competencia financiera sólo se sujeta al Título VII de la C.E. relativo a la *Economía y Hacienda*, así como los arts. 156 a 158 del

Título VIII relativos a la *autonomía financiera* de las CC.AA.³.

Estos preceptos prácticamente consideran a la actividad financiera como un género, y, a su principal especie, la potestad tributaria, como una *competencia concurrente* entre el Estado y las CC.AA.. Ello es debido a que estos preceptos de la Constitución parten de la idea de la *unidad de mercado*⁴ y, más aún, de la *unidad de la economía nacional* que exige y conlleva la *unidad de fenómeno financiero* en toda España e incluso más profundamente ya que, en rigor, la competencia financiera conforma un sistema que se estructura en torno a una que podemos denominar *teoría de círculos concéntricos*⁵. No comprenderlo así es la primera causa de los conflictos fiscales inter-autonómicos.

1. APLICACIÓN DE LA TEORÍA DE LOS CÍRCULOS CONCÉNTRICOS.

La unidad esencial del fenómeno financiero hace que la materia competencial financiera se proyecte sobre la peculiar forma de *Estado compuesto* que es el *Estado de las autonomías*, de suerte que todas sus instancias resultan investidas de competencia en materia financiera y suponen límites y condicionantes para las demás:

- Por encima de todos, se ubican los *círculos supra-estatales*, como son: i) el *mundial*, representado, por ejemplo, por la Organización Mundial de Comercio (O.M.C.) - que, tras el Tratado de Marrakech, ha sustituido al G.A.T.T.- o la O.C.D.E., de las que emanan normas internacionales de liberalización comercial que limitan las competencias, incluidas las financieras, de los Estados miembros en cuanto que sean restrictivas de la libre competencia; y ii) el *comunitario europeo* donde la U.E. y los Estados integrantes del

³ Con base en las SS.T. 192 y 289/00, sigo en esto a la mayoría de la doctrina, cfr.: ORON MORATALL, G., "La distribución del poder financiero entre el Estado y las CC.AA.", en *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, 28, 1997; RAMALLO MASSANET, J., "El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, 60, 1988, 517-518, LASARTE ALVAREZ, J., "Potestad legislativa y poder tributario de las CC.AA.", en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, I.E.F., Madrid, 1979, II, págs. 1265-1266, MARTÍN QUERALT, J., "El sistema de financiación de las CC.AA.: notas críticas", *Palau*, 14, R.V.H.P., 11, pag. 8 y ss, y "Potestades normativas de las CC.AA. en materia tributaria", en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, I.E.F., Madrid, 1979; FERREIRO LAPATZA, J., *La Hacienda de las CC.AA. en los diecisiete EE.AA.*, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1985, FALCÓN Y TELLÁ, R., "La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las CC.AA.", en *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a C. Albiñana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987; OLIVERA MASSO, P., "Los conceptos constitucionales de Hacienda General, bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común en materia financiera: relevancia del significado de los mismos para resolver el problema de la aplicación a las CC.AA. de la L.G.T. y la L.G.P. del Estado", en *Crónica Tributaria*, 71, 1994.

⁴ La idea de *unidad de mercado* es la *ratio decidendi* de la crucial S.T.C. 96/02 antes citada para anular la D.A. 8ª de la Ley de Acompañamiento a la de Presupuestos Generales del Estado para 1995 en el marco del conflicto de las "vacaciones fiscales" vasco-navarras.

⁵ He expuesto esta idea en GRANADO HIJELMO, Ignacio, *Reflexiones jurídicas para un tiempo de crisis, nuevo orden internacional, Constitución europea y proceso autonómico español*, Barcelona, Ediciones Internacionales Universitarias, 1997, págs. 1441 y ss.

Espacio Económico Europeo (E.E.E.) también limitan las competencias financieras con medidas como la armonización fiscal, la financiación europea, la regulación tributaria uniforme del I.V.A., o el régimen de ayudas de Estado, entre otras.

El insolidario propósito, que alguna vez me ha parecido descubrir en alguna Comunidad Autónoma, de construir un sistema fiscal elusivo de los límites y condicionamientos financieros supra-estatales para configurar una *economía de opción* fiel al modelo de los *paraísos fiscales*, me parece, más que antijurídico, francamente absurdo e ilusorio en un mundo cada vez más globalizado y que exige una mayor neutralidad macroeconómica en el empleo de las potestades tributarias. La primera gran lección que podemos extraer del famoso conflicto de las *vacaciones fiscales* es precisamente la existencia de límites comunitario-europeos a los regímenes financieros interiores de España, incluidos, por supuesto, los forales.

- En segundo lugar, nos encontramos con los *círculos estatales*. Empleo aquí el plural porque, si bien en los *Estados unitarios* ese círculo suele ser único, en los *Estados compuestos* como el nuestro es plural y, así, empleando una terminología acreditada en la doctrina alemana ⁶, debemos distinguir:

i) El *Gesamstaat* o *Estado global*, en el que se insertan las instituciones comunes y generales, como la propia Constitución, el Tribunal Constitucional, y, al menos en España, el Poder Judicial, en cuanto que es único para todo el Estado. Es obvio que el Estado global impone límites y condicionantes a las competencias financieras, comenzando por los que vienen determinados en la propia Constitución, como, por ejemplo, el principio de solidaridad a que se refiere el art. 156.1 C.E. y, con más energía, el frecuentemente olvidado art. 138.1 C.E. (donde se preconiza el establecimiento de un *“equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español”*); o los criterios contenidos en los no menos preteridos arts. 138.2 (donde se afirma que *“las diferencias entre los Estatutos de las distintas CC.AA. no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales”*), 139 .1 (donde se enfatiza que *“todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado”*) y 139.2 (que prohíbe *“adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español”*).

ii) El *Oberstaat* o *Estado central* (integrado fundamentalmente a estos efectos por el Gobierno central y la Administración general colocada bajo su dirección) el cual controla, por supuesto, su propia *“Hacienda estatal”* a que se refiere el art. 156.1 C.E., pero al que también se atribuye la competencia sobre la *“Hacienda general”*, (art. 149.1.14 C.E.), lo que supone un poder general de coordinación en esta materia.

iii) El *Gliedstaat* o *Estado fragmentario*, integrado por las distintas CC.AA., cada una de ellas dotada de *autonomía financiera* (art. 156 C.E.) que supone, por de pronto, que cada

⁶ La *doctrina de los tres sentidos del término Estado* procede de la dogmática germana y ha sido popularizada entre nosotros a raíz de la traducción de la obra de JELLINEK, Georg, *Fragmentos de Estado*, Madrid, Civitas, 1981.

una tiene su *propia Hacienda pública* (cfr., p.e., el art. 43 del vigente Estatuto de Autonomía de La Rioja, E.A.R.'99) y también su propia competencia de auto-organización (S.T.C. 14/86), pero que no es *autonomía* y no es *soberanía*, por lo que está limitada y condicionada, como veremos.

- En último término nos encontramos con los *círculos infra-estatales*, como son: i) la *Administración local* (Provincias, Comarcas, Municipios y Entidades locales supra e infra-municipales) y ii) el *círculo social* integrado, a su vez, por las empresas y las economías familiares e individuales. Algunos de estos círculos cuentan con regímenes de garantía institucionalmente reconocida, aunque limitada por las leyes (del *Oberstaat*) que los regulan, como es el caso de las Haciendas locales (cfr. art. 142 C.E.).

En definitiva, la competencia financiera, no sólo es *concurrente* y está *sustraída* al régimen general de distribución competencial entre el Estado central y las CC.AA. (es decir, al sistema de la doble lista de los arts. 148-149, de atribución por residualidad del art. 149.3 y a las diversas técnicas constitucionales de articulación competencial), sino que, además, se estructura en forma *concéntrica*, de suerte que cada círculo competencial en que se incardina, especialmente aquéllos que tienen asegurada la *preservación de su imagen* mediante la técnica constitucional de las *garantías institucionales*⁷, limita y condiciona a los demás.

Este planteamiento me parece decisivo para enfocar constitucionalmente el problema de los conflictos fiscales entre CC.AA. porque conduce a determinar que ninguna de ellas ocupa una especie de limbo financiero donde esté exenta de cualesquiera límites y condicionamientos como, a veces, da la impresión que tienden a pensar quienes pretenden interpretar nuestra Constitución y, por ende, nuestro sistema financiero, en clave nacionalista que es, sin duda, una de las causas de la conflictividad fiscal inter-autonómica⁸.

2. TÍTULOS COMPETENCIALES DEL ESTADO CENTRAL EN MATERIA FINANCIERA.

Centrándonos concretamente en el caso de las CC.AA., es claro que la vigente Constitución, fiel a la forma de distribución territorial del poder denominada *Estado de las Autonomías*, reconoce a todas las CC.AA. que se constituyan el principio de *autonomía financiera*, por el que se garantiza a las mismas, con la técnica de la garantía institucional, un *ámbito propio de poder financiero y tributario* (art. 156) por el que tienen su *propia Hacienda pública* (cfr., p.e., el art. 43 E.A.R.'99) como competencia inherente a su potestad de auto organización (S.T.C. 14/86).

⁷ La doctrina de las *garantías institucionales* ha sido configurada por el T.C. en SS. 4 y 32/81, 38/83, 27/87, 213 y 259/88, 170 y 214/89 y 40 y 109/98, entre otras muchas.

⁸ Sobre esta actitud, cfr. mi estudio GRANADO HIJELMO, Ignacio, *Límites constitucionales y comunitario-europeos a la financiación jacobea*, en VV.AA. Yebra, Perfecto (coord.), *Xornadas sobre fiscalidade no Camiño de Santiago*, Xunta de Galicia, Santiago de Compostela, 1994, págs. 67-85.

Ahora bien, como quiera que, tal y como hemos adelantado, la competencia financiera y tributaria es esencialmente *concurrente* entre el Estado central y las demás CC.AA., debido a la unidad nacional de España, la autonomía financiera está sujeta a múltiples límites y condicionamientos (S.T.C. 289/00). Tales límites y condicionantes se refieren, no sólo al *género*, es decir, la actividad o *materia financiera*, sino también y, principalmente, a su más relevante *especie*, cual es el *poder tributario*, o sea, el poder de establecer y exigir tributos. Para la exposición sistemática de tales límites y condicionamientos constitucionales, debemos distinguir i) los títulos competenciales del Estado central para establecerlos; y ii) los medios constitucionales arbitrados para materializarlos.

Comenzando por el primer aspecto, es claro que la Constitución habilita al Estado central para modular la autonomía financiera de las CC.AA. en base, principalmente, a los siguientes *títulos competenciales*:

- La *coordinación de las Haciendas autonómicas con la Hacienda estatal*, impuesta por el art. 156.1 C.E. y que, según la S.T.C. 289/00, permite al Estado regular y modular las competencias financieras de las CC.AA., sin perjuicio de su autonomía financiera.

- La *solidaridad entre todos los españoles*, impuesta en los arts. 2, 138 CE. y también en el art. 156.1 C.E. y que, si bien no ha sido aún suficientemente desarrollado por el T.C., conforma, sin duda, un título competencial que el Estado central puede esgrimir frente a las CC.AA.

- La *igualdad*, pero, no tanto la del art. 14 C.E. (igualdad intra-ordinamental *en y ante* la ley), como la inter-ordinamental que se trata de asegurar en el art. 149.1.1 C.E. al habilitar al Estado central para establecer las *condiciones básicas* que garanticen la igualdad en el cumplimiento de un deber constitucional como es el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo inspirado en los criterios de igualdad, progresividad y no confiscación (art. 31.1 C.E.).

- La competencia del Estado central sobre la *Hacienda general* (art. 149.1.14 C.E.), en relación con la competencia, también estatal, sobre el *régimen jurídico y el procedimiento administrativo común* (art. 149.1.18 C.E.) que, entre otras cosas, habilita al Estado central para dictar *leyes generales* (como la Ley General Tributaria o la Ley General Presupuestaria), así adjetivadas porque imponen a *todas* las entidades dotadas de Hacienda pública unas *garantías mínimas* que han de respetar y que, por lo tanto, se traducen en una limitación de sus respectivas potestades normativas. En el caso concreto de las CC.AA., tales garantías, al ser mínimas y generales, no pueden ser rebajadas mediante la legislación hacendística particular de cada Comunidad.

- La competencia básica del Estado central sobre *el crédito y la banca* (art. 149.1.11), pues las SS.T.C. 179/87 y 150/90 han aclarado que el Estado puede con esos títulos condicionar las operaciones de crédito y deuda pública de las CC.AA..

Son, pues, muchos, los títulos competenciales que el Estado central puede esgrimir para imponer la coordinación que el fenómeno financiero y tributario precisa en toda economía estatal moderna. No comprenderlo y asumirlo así e interpretar en clave rigurosamente exclusiva y excluyente las competencias financieras de las CC.AA. es otra de las fuentes de la conflictividad fiscal en España.

III. MEDIOS E INSTRUMENTOS CONSTITUCIONALES DE LIMITACIÓN Y CONDICIONAMIENTO DE LAS COMPETENCIAS FINANCIERAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

La Constitución no se limita a fijar los títulos competenciales que habilitan al Estado central para limitar y condicionar las competencias financieras de las CC.AA., sino que, como hemos adelantado, también habilita una serie de *medios e instrumentos jurídicos* a través de los cuales materializar tales límites y condicionamientos.

Tales instrumentos se resumen en *normas jurídicas*, pero de muy variada tipología, por razón de su distinto rango y ámbito de competencia material; así, podemos distinguir: i) Las leyes orgánicas, en especial la L.O.F.C.A.; ii) las que antes hemos denominado “Leyes estatales generales de garantías mínimas”, como la L.G.T. y la L.G.P., que no deben confundirse con las disposiciones “generales” contenidas en las Leyes de Presupuesto “Generales” del Estado (L.P.G.E.) de cada ejercicio; iv) las Leyes estatales de cesión de tributos a las distintas CC.AA.; y v) las Leyes y normas estatales varias en que se plasman los distintos regímenes financieros y tributarios existentes en España.

Pero los límites y condicionamientos de las competencias financieras y tributarias de las CC.AA. no sólo derivan del Estado central y sus diversos instrumentos de normación, sino también de las propias CC.AA. al asumir y regular sus propias competencias en dichas materias a través de las disposiciones de su respectivo Estatuto de Autonomía y de las Leyes autonómicas que lo desarrollan.

En búsqueda de una mayor claridad, dedicaremos sendos apartados a cada uno de estos instrumentos constitucionales, comenzando por los estatales y concluyendo con los autonómicos.

1. LAS LEYES ORGÁNICAS Y, EN ESPECIAL, LA L.O.F.C.A.

Es evidente que los títulos competenciales del Estado pueden plasmarse en cualquier Ley Orgánica que verse sobre la materia financiera, ya que el art. 133 C.E. se refiere genéricamente a “la ley” y a “las leyes”-lo que, obviamente, incluye a las leyes orgánicas-, para indicar el marco normativo que ha de encuadrar el ejercicio de las principales potestades financieras como son las tributarias.

Entre las LL.OO. aludiremos luego a las especiales por las que se aprueban los Estatutos de Autonomía (EE.AA.), pero, específicamente, hay que aludir ahora a esa “ley orgánica” a que se refiere el art. 157.3 C.E. para: i) regular el ejercicio de las competencias financieras de las CC.AA.; ii) establecer las normas para resolver conflictos que pudieran

surgir; e iii) instrumentar las posibles formas de colaboración financiera entre las CC.AA. y el Estado.

Dicha “*ley orgánica*” es actualmente la L.O. 8/1980, 22 de septiembre, de Financiación de las CC.AA. (L.O.F.C.A.), modificada por LL.OO. 1/1989, 13 de abril; 3/1996, 27 de diciembre; y 7/2001, 27 de diciembre, todas ellas dictadas al hilo de los distintos sistemas quinquenales de financiación autonómica común que se han ido sucediendo.

Hay que tener en cuenta que la L.O.F.C.A.: i) no es una *ley de bases* en el sentido de *ley básica*, que pueda y deba ser objeto de un desarrollo normativo por parte de las CC.AA. pues, como hemos dicho, la materia financiera está sustraída a la técnica del *binomio bases-desarrollo*; ii) tampoco es una *ley general* (como la L.G.T. o la L.G.P.) que las CC.AA. puedan *desplazar* en virtud de su competencia concurrente, salvo en cuanto establezcan *garantías mínimas* para el ciudadano, sino que, iii) como señala la S.T.C. 179/87, es una *ley específica de límites y condicionantes* de la materia financiera a la que no pueden sustraerse las CC.AA.. Esta obligatoriedad pan-autonómica de la L.O.F.C.A. deriva del art. 157.3 C.E. y es recordada por la propia L.O.F.C.A. en su D.F. cuando establece que las normas de la L.O.F.C.A. “*serán aplicables a todas las CC.AA., debiendo interpretarse armónicamente con las normas contenidas en los respectivos Estatutos de Autonomía*”, unos Estatutos que, como sucede en los casos vasco, navarro, canario, ceutí y melillense, pueden establecer normativas especiales que la misma L.O.F.C.A. reconoce en sus DD.AA. 1ª, 2ª, 4ª y 5ª.

2. LAS LEYES ESTATALES ORDINARIAS Y, EN ESPECIAL, LAS LEYES GENERALES.

Según el antes citado art. 133.2 C.E., no toda la materia financiera, pero sí la parte más importante de la misma que es el poder tributario de las CC.AA., al no ser originario, como el del Estado, está sujeto, no sólo a la Constitución, sino también a “*las leyes*”.

La expresión “*leyes*” engloba, por supuesto, a la L.O.F.C.A., como reconoce, p.e., el art. 43 del vigente Estatuto de Autonomía de La Rioja (E.A.R.'99), pero también, como antes expresábamos, a cualesquiera otras leyes orgánicas u ordinarias que el Estado dicte en virtud de sus títulos competenciales, sobre todo los relativos a la *Hacienda pública general* y al *régimen jurídico de las Administraciones públicas*, antes citados.

Ahora bien, las llamadas *leyes generales*, como la Ley General Tributaria (L.G.T.) o la Ley General Presupuestaria (L.G.P.), proceden de la época pre-constitucional, por lo que su posición institucional es confusa en la actualidad, máxime cuando la Constitución no conoce la categoría jurídica de las “*leyes generales*”⁹. Para tratar de aclarar dicha posición institucional, se imponen ciertas precisiones:

⁹ Cfr. RAMALLO MASSANET, J., “Estructura constitucional del Estado y L.G.T.”, en *Crónica Tributaria*, 67, 1993, págs. 101-122.

A) En primer lugar y como *determinación negativa* del concepto, hay que advertir que: i) el calificativo de *generales* no significa que estas leyes tengan un *rango normativo superior* al que les corresponda (ordinarias u orgánicas), por lo que, en principio, pueden ser derogadas por otras posteriores o especiales, según los clásicos criterios de prioridad y especialidad; ii) el adjetivo *general* podría indicar también que la Ley correspondiente tiene un cierto *carácter codificador o de cabecera de grupo* que supondría un cierto blindaje o resistencia material (es decir, *ratione materiae*) de la misma frente a modificaciones ordinarias y sectoriales, pero una tal *vis resistiva* carece de base constitucional expresa.

B) Para la *determinación positiva* del concepto, hay que partir de que el Estado central tiene diversos títulos competenciales, atribuidos de forma explícita o implícita por la Constitución, que le habilitan para dictar *leyes generales* en ciertos sectores. Así sucede, por ejemplo:

-Cuando se trata de regular *materias sujetas a reserva material de ley orgánica*, puesto que las mismas, al tener que ser aprobadas necesariamente por el Congreso, van a tener un ámbito de aplicación general en toda España, como específicamente señala el propio art. 81 C.E. al reservar a ley orgánica la regulación del régimen electoral *general*.

-Cuando opera en favor del Estado central la habilitación implícita que se deriva de esas *leyes* a que alude el art.133.2 C.E. para decir que configuran el poder tributario de las CC.AA..

-Cuando se habilita al Estado central para dictar leyes que van a ser generales puesto que versan sobre determinadas materias en que también caben leyes autonómicas, como, por ejemplo, la legislación civil (art. 149.1.8 C.E.).

-Cuando se prevé expresamente que el Estado central dicte *leyes comunes*, como las de procedimiento administrativo y régimen jurídico de las Administraciones públicas o las reguladoras de la expropiación forzosa, los contratos y concesiones administrativas (art. 149.1.18 C.E.).

-Cuando se atribuye a la competencia exclusiva del Estado central la *Hacienda general* (art. 149.1.14) o la fijación de las *condiciones básicas* para asegurar la igualdad de *todos los españoles* en el cumplimiento de un deber constitucional como es el tributario (arts. 31 y 149.1.1 C.E.)

C) Como tercera precisión, cabe afirmar que todas esas *leyes generales* formuladas por el Estado central en virtud de los títulos competenciales explícitos o implícitos que le asisten, tienen la virtualidad de convertir a la normativa estatal correspondiente, en nuestro caso financiera y tributaria, en *materialmente "básica"* frente a las CC.AA., para asegurar el funcionamiento unitario y coordinado del sistema tributario. Pero en el bien entendido de que el carácter *materialmente básico* de estas *leyes generales* sólo puede predicarse, en rigor, de cuanto en las mismas sean *garantías comunes mínimas* para los ciudadanos, ya que únicamente esa parte del contenido de tales leyes generales puede ser amparada por los

títulos competenciales que el Estado central tiene para dictarlas¹⁰.

Eso no significa que las CC.AA., en virtud de su autonomía financiera, no puedan dictar *leyes propias* reguladoras de “su” Hacienda pública *general*, sino que las mismas (como señaló la S.T.C.14/ 86 al declarar inconstitucional un interés legal más alto que el estatal a propósito de la Ley de Hacienda General del País Vasco) no pueden regular las garantías de los ciudadanos de forma que minoren las establecidas por las leyes generales del Estado. En otras palabras, estas leyes estatales son y se denominan *generales* porque operan en toda España como *leyes de mínimos* para ante todas las CC.AA. y *de garantías mínimas* para ante todos los ciudadanos. De ahí que, cuando la Ley 1/1998, 26 de febrero, de Derechos de los contribuyentes, en su art.1º, se proclama *general* para todas Administraciones tributarias, haya que entender que también son generales todas las garantías comunes que establece.

Ahora bien, siendo la tributaria una materia de competencia concurrente entre el Estado central y las CC.AA., podemos afirmar técnicamente que las leyes estatales generales, en cuanto que instrumenten garantías mínimas para los ciudadanos en esta materia, priman, en virtud del *principio de prevalencia* instaurado por el art. 149.3 C.E., sobre la normativa autonómica que resultará *desplazada* en su aplicación si pretende rebajar dichas garantías y sólo en la medida en que efectivamente las rebaje.

D) Una cuarta precisión es que el art. 133.2 C.E., en cuanto que sujeta el poder tributario autonómico a “las leyes”, significa que el Estado central no precisa una ley previa habilitante para limitar el poder tributario de las CC.AA., sino que puede hacerlo, al amparo del art. 133 C.E., mediante la ley que directamente acometa esa limitación.

E) Finalmente, insistamos en que esa limitación por medio de *las leyes* a que alude el art. 133.2 C.E., sólo se refiere a esa especie del género de la materia financiera que es el *poder tributario* de las CC.AA., porque el resto de la materia financiera sólo es limitada por la Constitución y la L.O.F.C.A., no por las demás *leyes*.

En resumen, las *leyes estatales generales* son: i) subsidiarias o supletorias de las autonómicas en materia de tributos propios de las CC.AA.; ii) directamente aplicables en materia de tributos cedidos; y iii) siempre aplicables (por el doble efecto de prevalencia y desplazamiento) como *leyes de mínimos*, en cuanto se refieran a garantías tributarias de los contribuyentes. Comprender esta naturaleza y función de la legislación general del Estado en materia tributaria evitará o ayudará a resolver muchos conflictos fiscales.

3. EL CASO ESPECIAL DE LAS LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO.

¹⁰ Cfr., en este sentido, el Dictamen 25/2001 del Consejo Consultivo de La Rioja y la S.T.C. 14/86, sobre una garantía concreta como es el interés moratorio.

La actividad presupuestaria del Estado central puede estar regulada, y de hecho lo está, por una *ley general*, como lo es la Ley General Presupuestaria (L.G.P.), a la que resulta aplicable cuanto hemos señalado con respecto a las *leyes estatales generales*, sin más precisión que recordar, en orden a cuanto hemos indicado, que la materia presupuestaria en sí es financiera, pero no tributaria. Por otra parte, la aplicabilidad por vía supletoria de la legislación general presupuestaria del Estado central a las distintas CC.AA. va quedando restringida a aquéllas Comunidades que no la han desplazado todavía, legislando específicamente sobre la materia, normalmente mediante la aprobación, como cabecera de este grupo normativo, de su propia Ley financiera.

Cosa distinta son las leyes anuales de presupuestos que se aprueban por el Estado central y cada una de las CC.AA. El sustantivo *Estado* es anfibológico y conviene precisar en qué sentido y amplitud se emplea; también lo es el adjetivo *general*, puesto que comprende diversos niveles y grados de generalidad que, en Derecho Constitucional, conviene siempre tener en cuenta.

A) Por lo que respecta a las Leyes de Presupuestos, el calificativo de *generales* no se aplica a las leyes que los aprueban, sino a los presupuestos aprobados por las mismas e indica el ámbito subjetivo de instituciones a que los mismos se refieren.

En el caso del Estado, el adjetivo *generales* indica concretamente que los presupuestos que aprueba la ley anual correspondiente se refieren, no sólo al Estado en cuanto que central (*Oberstaat*), es decir, el integrado por el Gobierno central, su Administración General, los distintos entes de su Administración institucional en sentido amplio y los órganos legislativos comunes (Cortes Generales), sino también a dicho Estado central en cuanto que *impersona* parte de las instituciones del Estado en sentido global (*Gesamstaat*), como, por ejemplo, el Tribunal Constitucional.

Sin embargo, las distintas CC.AA. (*Gliedstaat*), si bien están integradas en el Estado global en su más amplio sentido, no resultan *impersonadas* por el Estado central en los Presupuestos Generales del Estado, por la sencilla razón de que cada una cuenta con su propia Ley anual de presupuestos, pero cada una de éstas se refiere igualmente a su respectivo Gobierno, Administraciones general e institucional, así como a su Parlamento y, por *impersonación* intra-autonómica, también a los demás órganos estatutarios, como, por ejemplo, los Consejos Consultivos.

En ambos contextos (es decir, en el del Estado central y en el de las CC.AA.) el adjetivo *general* aplicado a las respectivas Administraciones públicas se refiere, sin embargo, al conjunto de órganos centralizados y desconcentrados que carecen de una personalidad jurídica independiente y están íntegrados en la personalidad jurídica única que corresponde al conjunto, por lo que es un calificativo que trata de diferenciarlos de cuantos órganos se integran en entidades administrativas que, por estar dotadas de una personalidad propia y distinta, integran la denominada *Administración institucional*. Repárese, no obstante, en que lo mismo que los entes de la variopinta Administración institucional se *reconducen* de alguna manera a la respectiva Administración General mediante diversas fórmulas de dependencia o tutela administrativa, las Leyes de Presupuestos operan también

una cierta *reconducción a la unidad* de todo el complejo de órganos y entes que orbitan en el círculo conceptual que representa e *impersona* el Estado central y cada una de las CC.AA. en su propio ámbito, y de ahí la relación lógica y, por ende, el carácter claramente sistémico que el adjetivo *general* tiene en ambos casos. Es la unidad esencial del fenómeno financiero a que aludíamos más arriba la que está detrás de estas *reconducciones a la unidad*, de suerte que las mismas se presentan como el trasunto jurídico de las *consolidaciones* propias de la macroeconomía por lo mismo que intentan traducir a términos jurídicos una realidad esencialmente económica. Eso explica que, tratando de encontrar una expresión globalizadora para la L.P.G.E., el art. 134.2 C.E. recurra a la de “*sector público*”, que es más económica que jurídica y organizativa.

Por tanto y en resumen, los Presupuestos Generales del Estado, por muy *generales* que sean, sólo se refieren al *compositum* de instituciones integrantes del o *impersonadas* por el Estado central, pero no a las CC.AA.; y, paralelamente, los de cada una de éstas, por más que se califiquen también de *generales*, sólo se refieren al conjunto de órganos y organismos de su propio ámbito a los representan o *impersonan* y no, obviamente, a los de las demás Comunidades ni a los del Estado central ¹¹.

B) Aclarado esto, como quiera que los Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio son aprobados por medio de una Ley, cabría preguntarse si la misma puede contabilizarse entre esas “leyes” a que se refiere el art. 133.2 C.E. para enmarcar el poder tributario de las CC.AA. y si, por tanto, pueden o no tener virtualidad limitadora de las potestades tributarias de las CC.AA.

- Es cierto, por un lado, como afirma la S.T.C. 27/81, que está superada la doctrina que creía ver en la Ley de Presupuestos Generales del Estado (L.P.G.E.) una ley en sentido meramente *material*, pero no *formal*, pues, si bien pudiera parecer que la actividad aprobatoria de los presupuestos es distinta de la actividad legislativa ordinaria, la S.T.C. 63/86 aclaró que los presupuestos en sí y el articulado de la ley que los aprueba integran un *todo* cuyo contenido adquiere fuerza de ley.

- También hay que reconocer que el *carácter anual* de la L.G.P.E. no significa que sea una “*lex annua*”, esto es, de vigencia limitada al ejercicio económico correspondiente, pues, aunque es obvio que la gran mayoría de sus disposiciones resultarán inaplicables una vez cerrado, siempre conservan su virtualidad pretérita y, además, nada implica que el resto de sus disposiciones hayan de tener necesariamente una temporalidad o vigencia limitada en el tiempo. En otras palabras, la anualidad de esta Ley alude a la periodicidad ordinaria de su aprobación no a su periodo ordinario de vigencia, pero subrayando que empleo el adjetivo “ordinario” para matizar ambas expresiones debido a que, en el caso de la aprobación, cabe una prórroga automática de los presupuestos del año anterior si los nuevos no están aprobados antes del primer día del ejercicio correspondiente (cfr. art. 134.4 C.E.), y, en el caso de la vigencia, nada impide que la mantengan por más tiempo o incluso

¹¹ He desarrollado ampliamente estas ideas en GRANADO HIJELMO; Ignacio, *La asistencia jurídica a las CC.AA.*, Logroño, IER, 1996.

indefinidamente las normas que no estén vinculadas a su consumación en cada ejercicio.

Ahora bien, que la L.G.P.E. a que se refiere el art. 134 C.E. sea una ley formal y que algunos de sus preceptos puedan tener vigencia plurianual o incluso ilimitada, no significa que sea una ley como las demás ya que, por el contrario, está revestida de ciertas peculiaridades que restringen mucho sus posibilidades de limitar las competencias tributarias de las CC.AA..

- Por de pronto, es una ley especial *por razón de su procedimiento de tramitación*. El art. 134.6 C.E. exige que “*toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación*”. Esto se traduce en los Reglamentos de las Cámaras (arts. 133-135, del Reglamento del Congreso de los Diputados de 24 de febrero de 1982, y 148-151, del Reglamento del Senado de 3 de mayo de 1994) en una limitación a la libertad parlamentaria de proposición y enmienda legislativa, por lo que el Tribunal Constitucional ha limitado estrictamente la L.G.P.E. al contenido material que le es propio.

- En efecto, la L.P.G.E. es también especial *ratione materiae* puesto que, como ha declarado la S.T.C. 63/86: i) por un lado, tiene un *contenido mínimo e indisponible*, de carácter predominantemente económico, constituido por la *expresión cifrada de la previsión de ingresos y la habilitación de gastos* para el ejercicio correspondiente; y ii) por otro, tiene un *contenido posible, no necesario*, de carácter eventualmente jurídico-normativo, por el que puede afectar legislativamente a materias distintas, pero esto último sólo dentro de los límites permitidos por la Constitución, tal y como han sido interpretados por el Tribunal Constitucional:

a) En cuanto al *contenido mínimo indisponible*, es decir, las partidas presupuestarias correspondientes y, más en concreto, las aprobatorias de cantidades destinadas a gastos públicos, tienen muy escasa posibilidad jurídica de limitar por sí mismas las competencias de las CC.AA..

En efecto, la S.T.C. 13/92, que constituye el *leading case* al respecto, tras advertir que siempre hay que distinguir entre *fuerza del gasto público* y *fuerza de las obligaciones del Estado* (puesto que los créditos consignados en los estados de gastos de los P.G.E. sólo constituyen autorizaciones legislativas para que la Administración estatal pueda disponer de los fondos públicos necesarios para hacer frente a sus obligaciones, pero tales obligaciones derivan, no de esas consignaciones presupuestarias, sino, como señalada el art. 42 L.G.P., “*de la ley, los negocios jurídicos y los actos o hechos que según Derecho las generan*”), sienta la doctrina de que, en cualquier caso, el Estado precisa tener atribuida por el *bloque de la constitucionalidad* (integrado a estos efectos por la Constitución, el Estatuto de Autonomía respectivo y, en su caso, las Leyes Orgánicas a que se refiere el art. 150.2 C.E.) competencia en la materia a que se refiera el gasto.

Esto significa, dicho en otros términos, que la Leyes de Presupuestos de cada ejercicio carecen de virtualidad para atribuir competencias al Estado central o a las CC.AA. que las aprueben y que, cuando el art. 133.4 C.E. establece que “*Las Administraciones*

públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes”, presupone que tengan competencia en la materia de que se trate, atribuida por el bloque de la constitucionalidad, en el que no se incluye la Ley de Presupuestos correspondiente.

Esto significa que el Estado carece de competencia para efectuar gastos (en el caso de la S.T.C. 13/92 se trataba de unas subvenciones) en base al simple *poder de gasto* (*spending power*) sobre la materia, es decir, por el mero hecho de haber incluido partidas para la misma en los Presupuestos Generales. Por el contrario, el Estado ha de seguir también en esta materia los principios generales, es decir, requiere, para gastar, disponer de una competencia específica sobre la materia a que el gasto se refiera, de suerte que, si dicha competencia no existe, es meramente genérica o se limita a la inclusión de las partidas presupuestarias, la gestión corresponde a las CC.AA.¹².

b) En cuanto al *contenido eventual* de la L.G.P.E., esto es, el conjunto de disposiciones que incluye y que son distintas de la expresión cifrada de los ingresos y gastos públicos, sólo es admisible si cumple los siguientes requisitos que también merman sus posibilidades de limitar las competencias autonómicas:

-Un primer límite, bien conocido, es el del art. 134.7 C.E., por el que se prohíbe que la L.P.G.E. cree tributos y sólo se permite que los modifique cuando así lo prevea una ley tributaria sustantiva, aunque, según la S.T.C. 27/81, dicha ley sustantiva no tiene por qué ser necesariamente la reguladora de cada tributo. Es más, las SS.T.C. 126/87 y 76/92 han sentado la doctrina de que el contenido eventual de la L.P.G.E. no impide que el mismo pueda ser regulado por leyes ordinarias, como sucede con las conocidas *“Leyes de acompañamiento”* que, con diversas denominaciones alusivas a las distintas medidas que integran su contenido, suelen tramitarse paralelamente a la de presupuestos de cada ejercicio.

-El segundo límite es la doble exigencia del Tribunal Constitucional de: i) la *conexión directa de la materia* objeto de regulación en la L.P.G.E. con el contenido propio de este tipo de leyes, es decir, *con los gastos e ingresos públicos* que constituyen estrictamente el presupuesto o *con los criterios de política económica general* del que dicho presupuesto es instrumento (SS. T.C. 63/86 y 65/87); y ii) la *justificación de la inclusión de esa materia conexas en la L.P.G.E.*, puesto que la inclusión injustificada de estas materias en la L.P.G.E. puede ser inconstitucional por suponer una restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo al disminuir sus facultades de examen y enmienda sin base constitucional (S.T.C. 65/87) y por afectar al principio de seguridad jurídica debido a la incertidumbre que una regulación de este tipo origina (S.T.C. 65/90).

c) En suma, y con base a la doctrina constitucional expuesta, para que la regulación por una L.P.G.E. de una materia distinta a su núcleo mínimo necesario e indisponible (la

¹² Cfr. ORÓN MORATALL, German, *La configuración constitucional del gasto público*, Madrid, Tecnos, 1995, Capítulo 5.

previsión de ingresos y la habilitación de gastos) sea constitucionalmente legítima y, por tanto, pueda encerrar virtualidad limitadora de las potestades tributarias autonómicas, es necesario: i) que el Estado tenga competencia material, y no sólo de gasto público, en la materia correspondiente; ii) que esa materia tenga *conexión directa* con los gastos e ingresos que integran el presupuesto o con los criterios de política económica de la que el presupuesto es instrumento; y iii) que, además, su inclusión en dicha ley esté *justificada*, en el sentido de que sea un *complemento necesario* para la mayor inteligencia y la mejor y más eficaz ejecución del presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno.

Podemos, pues, concluir que, sólo cuando una L.P.G.E. cumpla todas las estrictas condiciones exigidas por el Tribunal Constitucional, podrá la misma ser considerada una de estas “*leyes*” a que alude el art. 133.3 CE. para limitar el poder tributario de las CC.AA.. Sin duda, este replanteamiento estrictamente constitucional o, si se prefiere, esta reconducción de la L.P.G.E. a la Constitución evitará, esta vez por parte del Estado central, el planteamiento o impulsará una pronta y justa resolución de no pocos conflictos fiscales con las CC.AA.

d) Para terminar, debemos advertir que la doctrina constitucional que hemos extractado vale para explicar la eventual virtualidad de Ley de Presupuestos Generales del Estado (central) en su relación con las CC.AA. a la luz de la Constitución, pero no para explicar las relaciones entre la Constitución y las Leyes anuales de Presupuestos Generales de cada una de las CC.AA.. Así, las SS. T.C. 116 y 149/94 excluyen la aplicación directa a las CC.AA. del límite contenido para los P.G.E. en el art. 134.7 C.E., salvo cuando el Estatuto de Autonomía respectivo contenga una norma de limitación semejante. Por tanto, las CC.AA. sólo estarían sujetas a la C.E., a la L.O.F.C.A. y a sus respectivos Estatutos de Autonomía¹³.

4. LAS LEYES ESTATALES REGULADORAS DEL RÉGIMEN GENERAL Y PARTICULAR DE LA CESIÓN DE TRIBUTOS DEL ESTADO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Como contenido de la *autonomía financiera* reconocida a las CC.AA. por el art. 156 C.E., el art.157.1,a) C.E. establece que los recursos de las mismas están constituidos, entre otros, por los *impuestos cedidos* total o parcialmente por el Estado (*Oberstaat*); y, en virtud de la remisión del art. 157.3 C.E., los arts. 10,11 y 19.2 L.O.F.C.A. regulan esta materia, estableciendo el art. 10.2 que “*se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica*”.

¹³ Sobre todo ello, cfr. mi estudio GRANADO HIJELMO, Ignacio, “La jurisprudencia constitucional sobre las Leyes de presupuestos Generales del Estado y el procedimiento parlamentario de las Leyes autonómicas de Presupuestos”, en VV.AA, PEÑARANDA RAMOS, L., (Coord.) “*V Jornadas de Derecho Parlamentario. El procedimiento legislativo, 1994*”, Madrid, Congreso de los Diputados, Serie Monografías, núm. 38, Madrid, 1997, págs. 681-702.

Se respeta así la virtualidad del Estatuto de Autonomía para *asumir* competencias, pero -desde el *bloque de la constitucionalidad* en que, a los solos efectos de la competencia financiera, también se integra la L.O.F.C.A. y, por tanto, este precepto-, se habilita el que por ley ordinaria del Estado central se regule y determine el *alcance y condiciones* de la correspondiente cesión de tributos.

Ahora bien, debido a la política legislativa que ha inspirado la conversión en Leyes estatales de los Acuerdos reguladores de los sucesivos sistemas de financiación autonómica que han sido pactados, normalmente para cada quinquenio, en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CC.AA. (C.P.F.F.) instaurado por el art. 3 de la propia L.O.F.C.A., los antes referidos “alcance y condiciones” de la cesión de tributos se realizan en dos fases, a las que corresponden otras dos Leyes estatales, a saber: i) por un lado, la Ley estatal ordinaria por la que se establece el *régimen general* del alcance y condiciones de la cesión de tributos del Estado a las CC.AA.; y ii) por otro, la Ley estatal ordinaria por la que se establece el *régimen particular* del alcance y condiciones de la cesión de tributos a cada una de las CC.AA. en concreto.

Queda, pues, clara la naturaleza jurídica y la respectiva posición institucional que ambos instrumentos normativos -el Estatuto de Autonomía y la legislación estatal ordinaria de cesión-, tienen en materia de tributos estatales cedidos a las CC.AA. dentro del marco general de la distribución de competencias propio de nuestra forma de *Estado compuesto*. En efecto: i) mientras que el Estatuto de Autonomía es, en dicha materia, la única norma dotada con capacidad de *atribución y asunción* de competencias (puesto que, como es sabido, sólo tienen esa virtualidad las normas integrantes del *bloque de la constitucionalidad*, compuesto a estos efectos por la propia Constitución, los EE.AA. y las Leyes Orgánicas extra-estatutarias de transferencia o delegación competencial a que se refiere el art. 150.2 C.E.); ii) las Leyes estatales ordinarias por las que, respectivamente, se establecen los regímenes *general y particular* de la cesión de tributos del Estado a las CC.AA. y a la Comunidad concreta de que se trate, sólo tienen la virtualidad de determinar el *alcance y condiciones* de la cesión, lo que revela claramente que tales leyes no tienen naturaleza *atributiva* ni *asumptiva* de competencias, sino meramente *delimitadora* de las mismas.

A) Leyes estatales reguladoras del *régimen general* de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas

Por lo que respecta a la legislación estatal reguladora del *régimen general* de cesión de tributos a las CC.AA. de régimen común, durante el que podemos denominar *primer periodo* de financiación autonómica (1980-1986), se dictó la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, *reguladora de la cesión de tributos del Estado a las CC.AA.*, que (si bien sigue transitoriamente vigente para las CC.AA. de Andalucía, Extremadura y Castilla-La Mancha mientras no se integren en el actual sistema de financiación autonómica de régimen común pactado en 2001 con duración indefinida) quedó derogada para el resto de Comunidades desde que, a consecuencia del sistema de financiación pactado para el quinquenio 1991-1996, se aprobó su homónima Ley 14/1996, de 30 de diciembre, recientemente derogada, a su vez, por la actual Ley 21/2001, de 27 de diciembre, *de Medidas fiscales y*

administrativas del nuevo sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, a que acabamos de referirnos como pactado en 2001 con duración indefinida.

El régimen normativo resultante para la regulación de la competencia en materia de tributos cedidos es, ciertamente, complejo: i) por una parte, se contiene en la Constitución y en la L.O.F.C.A. a tenor de los preceptos antes citado; ii) por otra, se encuentra en cada uno de los EE.AA.; iii) en tercer lugar, hay que acudir a la Ley ordinaria estatal reguladora del *régimen general* del alcance y condiciones de la cesión; iv) en cuarto lugar, a la también Ley ordinaria estatal reguladora del *régimen particular* de dicho alcance y condiciones respecto a cada Comunidad Autónoma; y v) todo ello, sin perjuicio, naturalmente, de acudir luego, para la regulación sustantiva y formal del tributo de que se trate, como indica el art. 19.1 de la Ley 21/2001, a la normativa estatal, y eventualmente autonómica, que regule el mismo con normas de rango legal o reglamentario, normativa entre la que se encuentran, por supuesto, las *leyes generales* estatales de *garantías mínimas* para el contribuyente, como la L.G.T. y otras semejantes. Además: i) todo esto se refiere sólo a las CC.AA. de *régimen común*, es decir, no a las sujetas a regímenes especiales por razón del territorio, como son las forales, Canarias y las Ciudades de Ceuta y Melilla; y ii) por si fuera poco, la normativa correspondiente ha variado al hilo de los distintos modelos de financiación autonómica que se han ido pactando desde 1982 e incluso de la aceptación de los mismos por los distintos grupos de CC.AA.

B) Leyes estatales reguladoras del *régimen particular* de cesión de tributos a cada Comunidad Autónoma.

En cuanto a las Leyes estatales ordinarias aprobatorias del *régimen particular* de cesión de tributos a cada Comunidad Autónoma en concreto, representan un caso curioso de normación ya que, procediendo del *Oberstaat* (Estado central) en su faceta de *Estado legislador*, es decir, siendo *generales* por razón del ámbito subjetivo del legislador de que proceden, sin embargo no afectan a todo su territorio, sino sólo al de una Comunidad Autónoma concreta, es decir, que son *particulares* por razón del territorio a que afectan. Mas, como quiera que estas leyes particulares parten de las de *régimen general* a las que se remiten, resulta que el régimen estatal de cesión aplicable a cada Comunidad Autónoma resulta de la íntima trabazón entre el *Derecho estatal general*, contenido en la Ley aprobatoria del *régimen general* de cesión, y el *Derecho estatal particular*, contenido en la Ley estatal aprobatoria del *régimen particular* de cesión a la Comunidad Autónoma de que se trate.

Esto significa que la determinación del *alcance y condiciones* de la cesión de tributos del Estado a cada Comunidad Autónoma en concreto exige un examen particularizado de *cada una* de ellas. Centrándonos, como muestra, en el caso de La Rioja (C.A.R.), se han sucedido cronológicamente distintas disposiciones que, en algún caso, precisan algún comentario respecto a su naturaleza jurídica y posición institucional en el sistema de fuentes normativas, comentario que, obviamente, puede extrapolarse a otras CC.AA. con disposiciones semejantes:

La serie de disposiciones afectantes a La Rioja en esta materia comienza con el Estatuto de Autonomía, aprobado por Ley Orgánica 3/1982, de 9 de junio (E.A.R.'82), cuyo art.34 c) consideró recursos de la C.A.R. *“los rendimientos de los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado y que se especifican en la D.A. 1ª”*. El régimen particular del alcance y condiciones de la cesión a la C.A.R. fue determinado por la estatal y ordinaria Ley 35/1983, de 28 de diciembre, dictada en el marco de la también estatal y ordinaria Ley 30 /1983, de 28 de diciembre, antes citada, reguladora del *régimen general* de dicho alcance y condiciones.

El citado art. 34 c) E.A.R.'82 completaba la relación de tributos cedidos *nominatim* a la C.A.R. por virtud de la D.A. 1ª.1 E.A.R.'82, permitiendo también la cesión, *inter caeteros*, de otros tributos innominados en la misma, al incluir la cláusula *“así como aquellos cuya cesión sea aprobada por las Cortes Generales”*, igualmente presente en otros Estatutos. Se convertía así a la legislación estatal extra-estatutaria de cesión de tributos en materialmente atributiva de competencias, lo que puede explicarse como un caso, ciertamente peculiar, de reenvío recepticio con deslegalización orgánico-estatutaria parcial o de asunción anticipada de competencias por remisión del Estatuto a la legislación estatal extra-estatutaria, una técnica que el E.A.R.'82 reiteró en la propia D.A. 1ª.2 al establecer literalmente que: *“el contenido de esta disposición se podrá modificar mediante acuerdo del Gobierno con la Comunidad Autónoma, que será tramitado como proyecto de ley ordinaria. A estos efectos, la modificación de la presente disposición no se entenderá como modificación del Estatuto”*.

Pese a esta facilidad de alteración (sin sujeción a las formalidades de reforma estatutaria), la lista de tributos cedidos a la C.A.R. no fue modificada ni siquiera por la ampliación competencial que tuvo lugar mediante la reforma estatutaria operada por la Ley Orgánica 3/1994, de 24 de marzo (E.A.R.'94), sino que, demostrando que en nuestro proceso autonómico la materia financiera seguiría un camino independiente de las demás competencias, se retrasó su modificación hasta la aprobación del modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001, en cuyo marco se aprobó la Ley 35/1997, de 4 de agosto, ordinaria y estatal, reguladora del *régimen particular* del alcance y condiciones de la cesión de tributos del Estado a la C.A.R., y que, derogando la precitada Ley 35/1983, se dictó en el marco de la antes citada estatal y ordinaria Ley 14/1996 de *régimen general* de cesión de tributos.

La expresada (estatal, ordinaria y de *régimen particular* para la C.A.R.) Ley 35/1997 ha permanecido en vigor hasta el 1 de enero de 2002, en cuya fecha ha quedado derogada por la reciente (y también estatal y ordinaria) Ley 22/2002, de 1 de julio, por la que se aprueba el nuevo *régimen particular* de cesión de tributos a la C.A.R., dictada, como la anterior, en el marco del *régimen general* de cesión de tributos, determinado ahora por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía, que ha derogado la antes citada Ley de *régimen general* 14/1996. Pues bien, el art. 1 de esta segunda y actualmente vigente Ley (de *régimen particular* para La Rioja) 22/2002 redacta nuevamente la D.A. 1ª.1 E.A.R.'82 para recoger la lista de tributos

cedidos pactada en el seno del sistema de financiación autonómica de régimen común para 2001 y años sucesivos con duración indefinida.

C) Posición institucional de las Leyes de cesión de tributos.

Como ha podido comprobarse, la articulación inter-ordinamental que provoca y exige la técnica de los *tributos cedidos* recuerda, pero supera notablemente en complejidad, a la conocida técnica del *binomio bases estatales-desarrollo normativo autonómico* que es característica de las *competencias compartidas*, y se erige así en paradigma de las relaciones jurídicas inter-sistémicas propias de un Estado compuesto para la normación y gestión de una *competencia concurrente*, como es la financiera y tributaria, que necesariamente se estructura con arreglo a la *teoría de los círculos concéntricos*.

Pero, dejando aparte esta consideración de fondo y retomando el hilo de nuestra argumentación, es claro que estas leyes que instrumentan las líneas y criterios generales reguladores de la cesión de tributos del Estado a las CC.AA., limitan de diversas formas las potestades normativas y de gestión de las CC.AA. afectadas en relación con los tributos objeto de cesión a las mismas. En otras palabras: el poder tributario de las CC.AA. queda también eventualmente limitado y condicionado por las Leyes estatales de cesión de tributos a las CC.AA. que, sin duda, forman parte también de esas “*leyes*” a que se refiere el art. 133.2 C.E..

Ahora bien, que sean *Leyes* y, además, de las citadas en el art. 133.2 C.E., no significa que sean propiamente “*leyes generales*”. En efecto, volviendo una vez más a reflexionar sobre el sentido que el adjetivo *generales* pueda tener al ser aplicado a las Leyes estatales ordinarias relativas a la cesión de tributos, es cierto que, sobre todo las que aprueban el *régimen general* de la cesión, parecen “generales”, pero no lo son, al menos en el sentido que antes les hemos dado.

Parecen Leyes generales: i) en cuanto que proceden de las Cortes Generales, es decir, del Estado central (*Oberstaat*) en su faceta de *Estado legislador*; ii) en cuanto que se refieren a una pluralidad de CC.AA, en rigor a *todas las de régimen común*, entendiendo por tal el que no es *especial* por razón del territorio, y prescindiendo ahora de si, transitoriamente, algunas de esas CC.AA. se rigen por unas u otras de esas leyes generales de cesión de tributos, según hayan o no aceptado el vigente sistema de financiación autonómica; y iii) en cuanto que estas leyes estatales se comportan como materialmente básicas y delimitadoras de competencias para las CC.AA. que no pueden legislar ni gestionar infringiendo los principios, límites y condicionamientos determinados por la ley estatal de cesión.

Sin embargo, *no son Leyes generales:* i) Estas leyes no son generales en el sentido que antes hemos expuesto, es decir, en el sentido de que dichos criterios y líneas generales de la cesión se traduzcan en unas *garantías comunes mínimas para los contribuyentes* que no puedan ser desconocidas por las CC.AA.; y ii) tampoco en el sentido de que estén dotadas de un rango de supra-legalidad formal ni material que las haga necesariamente

superiores en rango jerárquico a las Leyes estatales particulares de cesión de tributos a cada Comunidad Autónoma en concreto, por más que éstas se remitan a las de régimen general e integren una unidad con ellas. Son, pues, Leyes estatales ordinarias, sujetas, como las demás, a la derogación por otras posteriores y a la inaplicación ante otras especiales del mismo grupo normativo material.

Ante la suma complejidad que representa toda esta normación, es indudable que una correcta intelección de los grupos normativos en juego en el caso de los tributos cedidos es la primera premisa para evitar y resolver muchos conflictos fiscales entre CC.AA. y, sobre todo, de éstas con el Estado.

5. LAS LEYES ORDINARIAS DEL ESTADO EN MATERIA FINANCIERA Y TRIBUTARIA.

Las leyes ordinarias del Estado pueden, evidentemente, versar sobre materia financiera y tributaria. Ahora bien, con base en el art. 133 C.E., debemos distinguir, por un lado, las leyes estatales ordinarias comprendidas en su párrafo 1, es decir, las que regulan la propia Hacienda pública y el sistema tributario del Estado central, y, por otro, las leyes estatales ordinarias comprendidas en su párrafo 2, es decir, las que inciden en la Hacienda pública y el sistema tributario de las CC.AA., ya que sólo las de este segundo grupo tienen, obviamente, virtualidad para limitar y condicionar el poder tributario de las CC.AA. puesto que las primeras tienen por objeto una regulación meramente *doméstica* del propio círculo competencial financiero del Estado central, como son las reguladoras de cada uno de los impuestos y demás tributos exclusivamente estatales.

Pues bien, en apartados anteriores ya nos hemos referido a algunas de esas leyes estatales ordinarias con proyección autonómica, como son las que hemos denominado *generales* y también las que fijan los regímenes *general* y *particular* de la cesión de tributos, así como al caso particular que representa la Ley anual aprobatoria de los Presupuestos Generales del Estado. No obstante, aún podemos aludir a algunas otras leyes estatales ordinarias con proyección sobre la financiación autonómica.

A) En el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común.

En primer lugar, y por lo que hace al sistema de financiación de las CC.AA. de *régimen común*, los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera que lo instrumentan, se traducen ulteriormente en sendas leyes estatales que, obviamente, limitan y condicionan el poder tributario y financiero de las CC.AA. correspondientes. Prescindiendo ahora, por ser legislación orgánica que ya hemos examinado anteriormente, de las sucesivas modificaciones de la L.O.F.C.A aprobadas al hilo de los diversos modelos de financiación autonómica de régimen común que se han sucedido quinquenalmente desde 1978, varias de las leyes estatales con las que tales modelos se han implementado son ordinarias; así:

- La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales y financieras del nuevo sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y de Ciudades con

Estatuto de Autonomía, que instauro el actual modelo de financiación común con carácter indefinido en aplicación del crucial Acuerdo C.P.F.F. de 27 de julio de 2001.

- La Ley reguladora del Fondo de Compensación Interterritorial (F.C.I.), actualmente Ley 22/2001, de 27 de diciembre, que ha sucedido a las anteriores Leyes 7/1984, de 31 de marzo, y 29/1990, de 26 de diciembre, y que, por su propio contenido, condiciona la capacidad financiera autonómica.

- La Ley 18/2001, de 4 de diciembre, de Estabilidad presupuestaria, que, junto con su Ley Orgánica complementaria 5/2001, de 13 de diciembre, aplica el criterio de convergencia europea de volver a la ortodoxia presupuestaria clásica liquidando a déficit cero los presupuestos del sector público, loable propósito que, si bien constituye un logro histórico frente a la doctrina keynesiana de la hacienda pública anticíclica y a nuestra tradición presupuestaria descompensatoria, tiene una obvia incidencia en las Haciendas autonómicas acostumbradas desde la transición política a generar economías de gasto público financiado con un creciente recurso al endeudamiento.

También ha de tenerse en cuenta que la escisión provocada en 1996 en el seno de las CC.AA. de *régimen común* entre las *aceptantes* y las *renuentes* (Andalucía, Extremadura y Castilla La Mancha) al modelo de financiación aprobado por Acuerdo C.P.F.F. de 23 de septiembre de 1996 para el quinquenio 1997-2001, determinó una nueva intervención de la legislación ordinaria del Estado en materia de financiación autonómica común, puesto que las CC.AA. *renuentes* siguieron rigiéndose por el anterior Acuerdo C.P.F.F. de 20 de enero de 1992 (que aprobó el sistema de financiación autonómica para el quinquenio previo 1992-1996) por lo que hubo que prorrogarlo mediante la L.P.G.E. 12/ 1996, para 1997, luego mediante el R.D.L. 7/1997, de 14 de abril, y finalmente, por las L.P.G.E. 49/1998, para 1999, y 54/1999, para 2000.

Este tipo de incidencias en el régimen de financiación autonómica común que terminan por apelar a una intervención de la legislación ordinaria del Estado central, no eran nuevas. Así, en el modelo de financiación aprobado por el precitado Acuerdo C.P.F.F. de 20 de enero de 1992 para el quinquenio 1992-96, las CC.AA. Uniprovinciales quedaron descolgadas del nuevo sistema de *corresponsabilidad fiscal* al continuar sujetas al *régimen de participación en los tributos estatales* como Diputaciones Provinciales (cfr. art. 101 de la L.P.G.E. 41/99, para 1995).

B) En el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen especial: Una propuesta de replanteamiento de la posición institucional de las llamadas leyes *paccionadas* en el Estado de las Autonomías.

Por otra parte, la legislación ordinaria del Estado interviene también en la limitación y

condicionamiento del poder tributario y financiero de las CC.AA. sujetas a *regímenes especiales* de financiación, como son el foral, el canario y los de Ceuta y Melilla.

Frente a la interpretación nacionalista de estos regímenes, especialmente en el caso de los forales vascos (y, en mucha menor medida, los navarros), en el sentido de que son una plasmación de derechos históricos pre-constitucionales que estarían sustraídos prácticamente a todo condicionamiento o limitación jurídica por parte del Estado, el conflicto sostenido, principalmente por Comunidad Autónoma de La Rioja, en el famoso asunto de las denominadas “vacaciones fiscales”, ha demostrado con nitidez que estos regímenes especiales de financiación están también sujetos a estrictos límites y condicionamientos, no sólo derivados de la normativa supra-nacional, como es la comunitaria europea en materia de ayudas (fiscales en este caso) de Estado, sino también a los determinados por la Constitución y, en el marco de la misma, por los EE.AA. que los instauran, por la L.O.F.C.A. y, en lo que ahora nos interesa, también por las leyes ordinarias del Estado central que los implementan.

En efecto, aunque el llamado *pacto de paz fiscal* suscrito entre los Gobiernos vasco y central por Acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo de 14 de julio de 2000 ha conseguido, sólo transitoriamente, su propósito de evitar “*in extremis*” un pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea desfavorable a las tesis asimétricas vascas, la tramitación del proceso (especialmente las contundentes *conclusiones* del Abogado General Sr. Saggio, que luego han sido corroboradas por varias decisiones administrativas de la Comisión anuladoras de otros tantos actos y normas forales que establecían los criticados privilegios y “vacaciones” fiscales), ha demostrado con nitidez que los regímenes tributarios especiales establecidos en virtud de sus propias normas constitucionales por los Estados miembros de la U.E. no pueden emplearse para incumplir o defraudar el cumplimiento de la legislación comunitaria europea, especialmente en materia de ayudas de Estado.

Esto tiene la consecuencia de que, al carecer las CC.AA. (en general todos los *Gliedstaat* de los Estados miembros) de representación institucional y procesal ante la U.E., es el Estado central (*Oberstaat*) quien las *impersona* ante la U.E. (en coherencia con la personalidad jurídica internacional única del *Gesamstaat*) y quien, por consiguiente, deviene responsable ante la U.E. del cumplimiento del Derecho europeo y de la corrección de los incumplimientos internos del mismo que se hayan producido.

La necesaria trasposición al Derecho interno español de estas consecuencias de Derecho Comunitario Europeo ha de traducirse, sin tardanza, en la aprobación de cuantas leyes sean precisas para el logro de dicha finalidad y, en suma, para la limitación y condicionamiento del poder tributario de los territorios forales con objeto de ajustarlo, como no puede ser de otra forma, a las exigencias derivadas del Derecho comunitario europeo. Dichas leyes serán autonómicas cuando la competencia corresponda a la Comunidad o Territorio foral correspondiente, pero, cuando así proceda, han de ser dictadas, indudablemente, por el Estado central.

Además, el Estado central debe respetar también los límites y condicionamientos derivados de la Constitución al aprobar leyes ordinarias en materia financiera y tributaria de

las CC.AA., incluso de *régimen especial*, Así ha quedado claramente sentado por la crucial S.T.C. 96/2002, de 25 de abril, recaída en el recurso de inconstitucionalidad 1135/95, promovido por el Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja respecto de la D.A. 8ª de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (de “Acompañamiento” a la de Presupuestos para 1995), que dispuso un reembolso tributario estatal a residentes en la U.E. que, operando en el País Vasco o Navarra, no hubieran podido acogerse a los privilegios fiscales forales, y que ha sido anulado en base a los principios de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, vulneración de la igualdad tributaria y unidad de mercado.

En suma, en los *regímenes financieros especiales por razón del territorio*, el Estado central está también dotado de un rico arsenal de Leyes ordinarias reguladoras, como son, por ejemplo, las aprobatorias del Concierto y Convenio económicos vasco y navarro y las respectivas Leyes quinquenales aprobatorias de la metodología para el cálculo del respectivo *cupo* o *aportación* financiera al Estado. Así, por lo que hace al caso vasco, las vigentes Leyes 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto económico con el Estado (y su Ley Orgánica complementaria 4/2002, de 23 de mayo) y 13/2002, de 23 de mayo, sobre metodología del cupo para el periodo 2002-2006; y, por lo que hace a Navarra, la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio económico (modificada por Ley 19/1998, de 15 de junio).

Repárese en que el art. 41.2 a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (E.A.P.V.), al igual que el art.45.4 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen foral de Navarra (L.O.R.A.F.N.A.), insisten en el carácter de *ley ordinaria* que tiene la aprobatoria de los Concierdos y Convenios económicos. La *especialidad* de estas leyes es que son calificadas de *paccionadas*, característica ésta que sólo alude a la forma de tramitación convencional del correspondiente Anteproyecto, pero no arguye, en modo alguno, que las Cortes Generales no puedan enmendarlas o incluso rechazarlas.

Es más, la interpretación conducente a restringir la condición de partes negociadoras de estos Anteproyectos de ley al Estado central y a la Comunidad foral correspondiente, si bien ha podido sostenerse durante el periodo pre-constitucional (donde las Diputaciones forales de Navarra y Álava -únicas que conservaban el sistema paccionado- obviamente sólo podían negociar su estatuto económico con el Estado central debido a que España era un Estado unitario), ya no es sostenible en el actual Estado de las Autonomías puesto que, en un Estado de forma autonómica, el *Oberstaat* (Estado central) no puede arrogarse ya la *impersonación* del *Gesamstaat* (Estado global) para negociar unas condiciones económicas especiales con unas CC.AA. (las forales) que afectan a todas las demás.

La razón estriba en que unas y otras CC.AA. integran el *Gliedstaat* y la *impersonación* del mismo por el *Estado global* sólo es posible en asuntos *vereinbarungen*, es decir, en los que exista *convergencia de intereses*, no en los asuntos tipo *vertrag*, es decir, en los que pueda existir una eventual divergencia de intereses. Y, como quiera que es imposible saber *a priori* si un asunto suscita convergencia o divergencia de intereses, a no

ser que ello se discuta y decida en conjunto por todos los afectados, la consecuencia lógica es que las leyes ordinarias estatales aprobatorias de los Concierdos y Convenios económicos con las Comunidades forales no pueden constitucionalmente seguir negociándose a puerta cerrada únicamente entre el Estado central (en rigor, el Gobierno central y, más concretamente, su Ministerio de Hacienda) y la Comunidad foral correspondiente (más concretamente, su Gobierno foral y aún Consejería de Hacienda respectiva), sino que, aplicando la vieja regla canónica *quod omnes tangit, ab omnibus dedicere debet* (“lo que a todos atañe, por todos ha de ser decidido”)¹⁴, estos Anteproyectos deben negociarse en un foro en el que estén representadas también el resto de CC.AA..

Mi propuesta, en concreto, es que ese foro debe ser el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CC.AA. (C.P.F.F.) instaurado por la L.O.F.C.A. cuya D.F señala bien claramente que “las normas de esta Ley” -y, por tanto, también el art. 3 que instaura el C.P.F.F.- “*serán aplicables a todas las CC.AA.*”. Esta propuesta no lesiona, en absoluto, la tradición histórica de la tramitación pacticia de estos Anteproyectos ya que, simplemente, se limita a reconocer que, habiendo cambiado nuestra Constitución la forma de Estado haciéndola pasar de una unitaria a una autonómica, las Comunidades forales han de negociar, sí con el Estado, pero no con el *Oberstaat* impersonando a un *Gesamstaat* en el que institucionalmente no pueden quedar incluidas las demás CC.AA. cuando pueda existir divergencia de intereses, sino a un *Gesamstaat* que ahora es autonómico, es decir, necesariamente *incluyente* de todas las CC.AA. (*Gliedstaat*) y representativo, por tanto, de su convergencia de intereses. Sólo a ese *Estado global incluyente* de todas las CC.AA. es al que puede *impersonar* el Estado central cuando negocie la financiación con las instituciones representativas de los territorios con regímenes tributarios especiales. En otro caso, el Estado central abusa de su personalidad jurídica *impersonando* bajo la investidura del Estado global a unas CC.AA. que no le han autorizado para ello.

Otro tanto puede sostenerse con respecto a los regímenes económicos canario, ceutí y melillense en la medida en que deban configurarse mediante Leyes ordinarias del Estado central. Y, en coherencia con este pensamiento, estimo que la misma solución merecen los supuestos de negociación “bilateral” previstos ahora en algunos EE.AA., porque una “lectura” *autonomista* de la Constitución debe huir tanto de interpretaciones neo-centralistas como neo-nacionalistas y, en consecuencia, exige que las negociaciones económicas con los entes territoriales, aunque formalmente sigan siendo bilaterales, se realicen íntegramente en foros de composición plurilateral.

6. LOS ESTATUTOS DE AUTONOMÍA.

Con arreglo a lo dispuesto en el art. 147.1 C.E., los Estatutos de Autonomía (EE.AA.) presentan una doble incardinación ordinamental: i) por una parte, están incardinados en el ordenamiento jurídico del Estado (*Gesamstaat*), en cuyo *bloque de la constitucionalidad* se integran como Leyes Orgánicas (art. 81 C.E.), pero unas Leyes

¹⁴ Esta *regla* tiene su origen en el Derecho romano de donde la tomó el Papa Bonifacio VIII para incluirla en el Libro VI de las Decretales y actualmente figura en el canon 119.3 del vigente Código de Derecho Canónico.

Orgánicas que son distintas de las demás Leyes Orgánicas ya que son *especiales* por razón de su *procedimiento de elaboración* (arts. 143, 146 y 152 C.E.), de la *materia* cuya regulación les está absolutamente reservada (art. 147.2 C.E.) y del *procedimiento especial establecido para su reforma* (art. 147.3 C.E.); y ii) por otro, están incardinados en el ordenamiento jurídico de la Comunidad Autónoma respectiva como norma institucional básica y de cabecera del propio ordenamiento autonómico.

Esta doble incardinación ordinamental que presentan los EE.AA. es la que nos ha inducido a estudiarlos después de analizar la tipología de las distintas leyes estatales y antes de referirnos a las leyes autonómicas. En todo caso, sea cual fuere la opción metodológica que se considere mejor, lo que nos interesa resaltar es el carácter condicionante y limitador de las competencias autonómicas en materia financiera y tributaria que también tienen los EE.AA.

Uno de los aspectos materialmente reservados a los EE.AA. es la *asunción* de las competencias correspondientes a la Comunidad Autónoma de que se trate dentro del marco establecido por la propia Constitución (art. 147.2 d) C.E.). Como quiera que, entre tales competencias, destacan las financieras y tributarias, los EE.AA. acometen con carácter general la regulación de la *autonomía financiera* de la Comunidad Autónoma respectiva a la que dotan, en rigor, de contenido y a la que suelen dedicar un Título específico (así el Tít. IV “*De la financiación de la Comunidad*” en el E.A.R.’99) donde se contienen disposiciones de normación directa e indirecta en la materia.

Los EE.AA. incluyen *directamente* diversas normas de carácter financiero y tributario. Por lo general, se trata de normas de carácter competencial y habilitante, siendo las principales de ellas las que concretan el *régimen de financiación* aplicable, puesto que el efecto más crucial de los EE.AA. en esta materia es precisamente determinar, junto a otras normas incluidas en el *bloque de la constitucionalidad*, el régimen de financiación, *común* o *especial*, que corresponderá a la Comunidad Autónoma, aspecto éste que veremos luego con más detalle.

Pero los EE.AA. también incluyen con frecuencia una *normación indirecta* de la materia financiera y tributaria, como sucede cuando se remiten a *las leyes* para regular aspectos concretos de la misma. En estos casos, las leyes remitidas no limitan la materia financiera y tributaria de las CC.AA. por su propia autoridad sino por y a través de la del Estatuto de Autonomía que se ha remitido a ellas, operándose también aquí un *reenvío recepticio* de su contenido material.

En ocasiones, la práctica conflictual en materias financieras y tributarias muestra que las CC.AA. en liza tienden a ver sus respectivos EE.AA. como normas meramente determinantes de su patrimonio competencial y habilitantes de sus respectivas potestades financieras y tributarias, es decir, como si sólo fuesen las normas de cabecera de sus ordenamientos jurídicos, olvidando así que, simultáneamente, los Estatutos son normas estatales (del *Gesamstaat*) y, como tales, contienen los mecanismos precisos para articular las distintas *piezas* o *fragmentos* estatales (*Gliedsstaat*) en que las CC.AA. consisten, por lo que, en suma, los Estatutos pueden y deben, no sólo habilitar, sino también limitar y

condicionar las potestades autonómicas, incluidas, por supuesto, las referentes a la materia financiera y tributaria. Esta reflexión sobre la verdadera naturaleza jurídica del propio Estatuto de Autonomía es muy necesaria a cuantos se sienten inducidos a plantear conflictos fiscales desde una visión irrestricta y, por tanto, irreal y antijurídica (porque es esencial al Derecho la idea de límites), de la propia autonomía.

En las CC.AA. de *régimen financiero común*, los EE.AA. se limitan a remitirse a la L.O.F.C.A. y a las leyes estatales correspondientes, pero en las de *régimen financiero especial*, se contienen normas específicas que instauran el régimen paccionado correspondiente, un régimen que, muy tímidamente, también está aflorando en algunos Estatutos de régimen común a través de Comisiones bilaterales de negociación de compensaciones económicas.

A este respecto, únicamente cumple recordar que el Tribunal Constitucional ha reiterado que los Estatutos de CC.AA. con territorios forales no son de naturaleza distinta a los demás y están sujetos, como ellos, a la Constitución (S.T.C.. 76/88), sin que pueda afirmarse que proceden de una soberanía superior o anterior a la misma (SS.T.C.. 32/81 y 123/84) ya que los derechos históricos a que se refiere la D:A. 1ª deben ser precisamente actualizados por el Estatuto en el marco de la Constitución (S.T.C.. 11/84).

Finalmente, no debe olvidarse que los EE.AA. determinan el patrimonio competencial de la C.A. correspondiente, por lo que, partiendo de la afirmación efectuada en las SS. TC 13 y 15/92 y 49/95 en el sentido de que la potestad tributaria de las CC.AA. tendría, entre otros límites, el determinado por el ámbito competencial material del Estado central y las CC.AA., podría pensarse que, así como el poder de gasto (*spending power*) carece de virtualidad atributiva de competencias y su ejercicio requiere una previa competencia sobre la materia, del mismo modo una potestad relativa al *poder de ingreso*, como es la tributaria, requeriría, como condición necesaria para el establecimiento del tributo, una previa competencia autonómica sobre los elementos subjetivos u objetivos del hecho imponible, de suerte que el tributo autonómico no pudiera implantarse ni exigirse sin la previa existencia de un *punto de conexión* personal, material o territorial que lo engarzase con una previa competencia de la C:A. atribuida por su Estatuto de Autonomía respectivo.

Sin embargo, ese pretendido condicionamiento del poder tributario autonómico a la previa competencia sobre los elementos personales o materiales del hecho imponible, no es pacífico en la doctrina¹⁵ debido a que i) el T.C. no ha extrapolado al ámbito de los ingresos públicos su doctrina sobre el poder de gasto y ii) las fuentes de riqueza imponible no han sido sectorizadas con criterios competenciales por la L.O.F.C.A. sino ofrecidas a todos los entes potencialmente impositores (Estado central, CC.AA. Entidades locales) mediante mecanismos de coordinación distintos a la distribución competencial, como los que lucen en su art. 6.

¹⁵ Cfr. RAMALLO MASSANET, J., "La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las comunidades autónomas", *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 39, 1993, pp. 43-62.

Parece, pues, más prudente dejar ahora tanto sólo enunciado el problema y con él la eventual trascendencia que los EE.AA. pudieran tener en orden a limitar y condicionar competencialmente el poder tributario de las CC.AA.

7. LAS LEYES AUTONÓMICAS.

No podemos concluir el somero repaso a los instrumentos jurídicos con virtualidad para limitar y condicionar el poder tributario de las CC.AA. sin aludir, obviamente, a las Leyes financieras y tributarias que las propias CC.AA. pueden dictar en ejercicio de sus competencias en esta materia. En efecto, las CC.AA., en virtud de su autonomía financiera pueden dictar sus propias leyes autonómicas en materia financiera y tributaria.

A) Son varias las Comunidades que cuentan ya con una *Ley autonómica reguladora de su propia actividad financiera y presupuestaria y del régimen general de su propia Hacienda pública*, siguiendo de una forma bastante mimética la regulación de la Ley General Presupuestaria a la que, sin embargo, desplazan en cuanto no sean garantía mínimas para el ciudadano o relegan a una aplicación meramente supletoria.

B) Por otra parte y dejando a parte el caso de las esporádicas *contribuciones especiales* que pudieran establecerse, la competencia autonómica para regular sus propios tributos (art. 157.1.b) C.E.) ha conducido a la aprobación en muchas Comunidades de una propia *Ley de Tasas y Precios públicos*, así como, en menor medida, al establecimiento de figuras impositivas propias. Aquí el campo abierto al legislador autonómico, que teóricamente pudiera ser muy amplio, se encuentra limitado en la práctica por la prohibición de concurrencia con los hechos impositivos gravados por el Estado establecida por el art.6.2 L.O.F.C.A. y que restringe mucho la potestad legislativa de los Parlamentos, debido a la unidad esencial del fenómeno financiero y a que nuestra Hacienda estatal es heredera de un Estado unitario donde prácticamente todas las fuentes de riqueza, renta y gasto estaban ya gravadas por el *Fisco* central, por emplear el término expresivo de la arcaica investidura con que las normas preconstitucionales personificaban al *Estado recaudador*.

C) No obstante, conviene advertir que, en los limitados supuestos en que puedan establecer nuevos impuestos, las CC.AA. no precisan para ello (ni en general, para dictar ninguna otra ley autonómica propia en materia financiera o tributaria) de la habilitación de ninguna Ley estatal previa, ya que legislan en virtud de su propia autonomía financiera. Cosa distinta es que, obviamente, las normas autonómicas que las Comunidades se propongan aprobar deben respetar los límites y condicionamientos derivados de la Constitución y su propio Estatuto de Autonomía (por ejemplo, las reservas de ley en materia tributaria), así como los derivados de la L.O.F.C.A. y de las demás *leyes* a que se refiere el art. 133.2 C.E. cuyo espectro abarca, como hemos visto, una amplia tipología de Leyes estatales.

D) En el actual *modelo de financiación de régimen común*, se ha reconocido a las CC.AA. una limitada potestad normativa sobre algunos tributos cedidos, lo que ha incrementado en la misma medida la importancia de la ley autonómica como vehículo de

límites y condicionantes al poder tributario de las CC.AA.

El principio de legalidad, esencial en materia tributaria (cfr. arts. 31 y 133 C.E.) es afirmado por los EE.AA. (cfr., p.e., art. 48.2 E.A.R.'99) estableciendo una rigurosa reserva de ley para el establecimiento, modificación y supresión de sus propios tributos, lo que coloca a la Ley autonómica en el centro mismo del sistema financiero de las CC.AA.

Por todo ello, si antes señalábamos cómo el Estatuto de Autonomía no podía entenderse sólo como una norma de capacitación y habilitación de potestades financieras y tributarias para ante el Estado central, otras CC.AA. y los contribuyentes, ahora hemos de repetirlo con respecto a las Leyes autonómicas que, al disciplinar el régimen de exacción de cada tributo y en la medida en que puedan intervenir normativamente en su regulación, determinan también límites y condiciones en dicha materia cuya observancia puede y debe ser exigida en caso de conflicto fiscal.

E) En cuanto a los *regímenes de financiación especiales por razón del territorio*, el papel de la Ley autonómica es también relevante en orden a condicionar y limitar el propio poder tributario de las Comunidades correspondientes. Piénsese, por ejemplo, en el caso vasco donde el Estatuto de Autonomía es desarrollada por la crucial Ley (autonómica) de 25 de noviembre de 1983, de Territorios Históricos (cada uno de ellos organizado por su propia Norma Foral y dotados de potestad normativa propia en materia tributaria) y donde otra Ley (autonómica) de 30 de mayo de 1989, modificada por la de 6 de marzo de 1998, regula la Armonización, coordinación y colaboración fiscal entre la Hacienda general vasca y las Haciendas de los respectivos Territorios Históricos.

Es cierto que estas leyes pueden ser derogadas o modificadas parcialmente por otras posteriores o especiales de la misma Comunidad Autónoma, y también que ello supone una auto-disposición transitoria sobre el ejercicio de la competencia más que una limitación de la competencia en sí, cuya virtualidad permanece inmune tal y como haya sido configurada por el *bloque de la constitucionalidad*, al que, obviamente, no pertenece la ley autonómica.. Pero, mientras estén vigentes y no sean sustituidas por otras, las Leyes autonómicas respectivas limitan y condicionan el ejercicio de las propias competencias financieras y tributarias, por lo que pueden ser alegadas en caso de conflicto fiscal.

Finalmente, en el caso del régimen especial vasco, los tres Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya tienen atribuida por el Estatuto de Autonomía (art. 41.2,a) E.A.P.V.), la Ley (estatal) del Concierto (art. 1 Ley 12/02) y su Ley (vasca) reguladora (L.T.H.) de 25 de noviembre de 1983 (arts. 8.1 y 14.3) capacidad normativa para regular los tributos concertados de normación autónoma, una competencia que sus respectivas Juntas Generales ejercen mediante la aprobación de las denominadas *Normas Forales* (NN.FF.) que operan así como *leyes* en sentido *material*.

Es dudoso ¹⁶ sin embargo, que las NN.FF. tributarias (a las que el art. 8.1 L.T.H.

¹⁶ Cfr. JIMENEZ ASENSIO, Rafael, "El sistema de fuentes del Derecho de la C.A. del País Vasco como <ordenamiento asimétrico>", en *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 47-II, 1997; id., *La*

pretende conferir un rango de “normativa” superior al reglamentario) puedan absolver la carga que representa el fundamental principio de reserva de ley en sentido *formal* establecido en materia tributaria por los arts.133.2 CE. y 10 L.G.T. Las Juntas Generales de los Territorios Históricos vascos son asambleas representativas dotadas de una legitimidad democrática de primer grado en cuanto que son elegidas directamente por el pueblo en los periódicos comicios autonómicos y locales, pero esa característica es común a todas las entidades locales españolas y el *poder de ordenanza* de las mismas no les habilita para afrontar regulaciones objeto de reserva de ley formal debido a que el clásico principio “*non taxation without representation*” o de consentimiento popular de los tributos ha sido interpretado en el sentido de que sólo el Parlamento, como órgano de representación popular, está dotado con la potestad legislativa suficiente para aprobar leyes en sentido formal en el seno de la entidad autonómica que tenga constitucionalmente atribuida la potestad de establecerlo (cfr. art. 152 CE.).

En cualquier caso, como quiera que estatutariamente la potestad legislativa formal de la Comunidad Autónoma del País Vasco reside exclusivamente en el Parlamento y no en las Juntas Generales de su Territorios Históricos (cfr. arts. 25.1 E.A.P.V. y 6.2 L.T.H.), estas NN.FF. formalmente sólo tienen *rango reglamentario*, lo que explica que hayan podido ser impugnadas ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa (ex art. 38.3 E.A.P.V.) en el conflicto de las “vacaciones fiscales”.

8. LOS REGLAMENTOS Y LOS ACUERDOS EN MATERIA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA ADOPTADOS POR ÓRGANOS BILATERALES (COMISIONES MIXTAS) Y PLURILATERALES (CONSEJO DE POLÍTICA FISCAL Y FINANCIERA DE LAS CC.AA.).

Como hemos visto en los epígrafes anteriores, la expresión “leyes” del art. 133.2 C.E. encierra, sin duda, una gran tipología de normas dotadas de rango legislativo, pero no puede extenderse hasta el extremo de comprender también cualquier norma jurídica. Como acabamos de señalar, esas *leyes* pueden ser de muy diversos tipos, pero siempre han de ser leyes en *sentido formal*, no meras normas jurídicas o leyes en *sentido material* porque sólo son, a estos efectos, *leyes* las aprobadas por los Parlamentos, es decir, aquéllas normas jurídicas generales aprobadas formalmente como tales por unas Asambleas democráticas y representativas elegidas directamente por el pueblo soberano y destinadas por el bloque de la constitucionalidad a encarnar la potestad legislativa suprema de la entidad correspondiente .

A) Sólo tales normas cuentan con la legitimidad democrática de primer grado determinante del máximo rango normativo en la jerarquía de fuentes que, en nuestro

ley autonómica en el sistema constitucional de fuentes del Derecho, I.E.A.-I.V,P.-Ed. M.Pons, Madrid-Barcelona, 2001; y SOUVIRÓN MORENILLA, José María., *Realidad y perspectivas de la organización territorial del Estado*, vol II (*Los elementos esenciales del sistema constitucional de organización territorial del Estado y su concreción*), Ed. Comares, Granada 2000, 172 y ss.

modelo constitucional, se requiere para limitar y encauzar el ejercicio del poder tributario de las CC.AA. Y es precisamente esta legitimidad democrática de primer grado la que explica que las leyes primen necesariamente sobre los reglamentos que, en las democracias parlamentarias, sólo pueden presentar una legitimidad democrática de segundo grado o indirecta en cuanto que emanados de los órganos del Poder Ejecutivo elegidos o sostenidos por el Parlamento.

Los Reglamentos aprobados por los órganos ejecutivos del Estado central tienen, indudablemente una importante función en materia financiera y tributaria como es la de completar y ejecutar las leyes estatales con arreglo a la doctrina constitucional del *complemento indispensable*¹⁷, pero carecen del rango formal exigido para limitar o condicionar el poder tributario de las CC.AA., sin perjuicio de su aplicabilidad supletoria a las CC.AA, y de la trascendencia que tienen en el caso de los tributos cedidos.

En cuanto a los Reglamentos aprobados por los órganos ejecutivos de las CC.AA. limitan y condicionan el propio poder tributario en cuanto que apliquen y desarrollen la ley autonómica correspondiente que contenga esa limitación o condicionamiento ya que, en otro caso, serían ilegales por falta de cobertura legal.

B) Esto dicho, los Reglamentos no agotan la tipología de normas infra-legales. Por el contrario, en este como en otros campos jurídico-públicos, se aprecia una *gradación o escala de la normatividad*. Concretamente, en el sistema de financiación autonómica (especialmente en el de *régimen común*) intervienen con frecuencia órganos bilaterales o plurilaterales de composición de intereses cuyos *Acuerdos* son relevantes en orden a impulsar, configurar y reformar su funcionamiento, por lo que debemos aludir, siquiera sea brevemente, a los mismos. Nos referiremos tan sólo a los *Acuerdos de las Comisiones Mixtas* (CC.MM.) y a los *del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CC.AA.* (C.P.F.F.).

a) El Estatuto catalán de 1932 instauró las CC.MM. *de transferencias* que, seguidas luego por el Estatuto catalán de 1979 y los demás EE.AA. de las CC.AA. se han generalizado como órganos bilaterales para la negociación de los traspasos. de los medios personales y materiales del Estado necesarios para el ejercicio de las competencias asumidas por las CC.AA en los respectivos EE.AA. Como enseñó la famosa S.T.C.. 86/1983 (caso L.O.A.P.A.), estas CC.MM disfrutaban de una *reserva de competencia* a favor de sus *Acuerdos*, los cuales son, por otra parte, los únicos materialmente relevantes, ya que los RR.DD. subsiguientes a los mismos, pese a ser llamados “de transferencia”, constituyen únicamente la forma o vestidura jurídica en que aquellos *Acuerdos* se formalizan, por lo que carecen de virtualidad para transferir competencias, aunque puedan tener un valor *interpretativo* de las mismas y, para el Estado central, tengan el efecto doméstico de tener que adecuar sus servicios y organización en función de lo transferido a las CC.AA.¹⁸. Pues

¹⁷ Cfr. Dictamen 23/00, F.J. 4, del Consejo Consultivo de La Rioja.

¹⁸ En este sentido, cfr. los Dictámenes núms. 5/98, 10 y 29/00, entre otros, del Consejo Consultivo de La Rioja, con cita de la doctrina constitucional correspondiente.

bien, a imitación del resto de competencias autonómicas, en el ámbito financiero y tributario han proliferado también las CC.MM, así destacan:

i) Las *CC.MM. de tributos cedidos* previstas en los EE.AA. (cfr., por ejemplo, la D.A. 1ª,1 y 2 E.A.R.'99), cuyos Acuerdos obligan al Gobierno central a elaborar un Proyecto de Ley estatal ordinaria sobre el *régimen particular* del alcance y condiciones de la cesión a la Comunidad Autónoma correspondiente y remitirlo en un breve plazo a las Cortes Generales. A este respecto, la S.T.C. 181/1983 declaró que estos Acuerdos no son *leyes paccionadas* de aprobación obligatoria para el Parlamento, sino una mera especialidad del procedimiento de tramitación parlamentaria, por lo que las Cortes Generales pueden enmendar el Proyecto correspondiente, aunque habitualmente no lo hagan.

ii) Las *CC.MM. para la fijación del porcentaje de participación de las CC.AA. en los tributos del Estado*, son también importantes puesto que negocian dicho porcentaje, fijan los criterios para calcularlo y lo aprueban mediante un Acuerdo que luego el Gobierno central incorpora a un Proyecto de Ley, que suele ser el de PGE, pero que se limita a fijar el porcentaje pactado sin señalar los criterios de los que procede.

iii) Las *CC.MM. establecidas en ciertos EE.AA.*, como los de Aragón y Canarias y, sin ir más lejos, en el famoso art. 46 E.A.R.'99 que prevé un Acuerdo bilateral entre la C.A.R. y el Estado central para negociar compensaciones por el *efecto-frontera*. Normalmente, la eficacia de los Acuerdos de estas CC.MM. exigirá su plasmación en Leyes y, especialmente, en las de Presupuestos Generales del Estado..

Como señaló el Prof. Ramallo Massanet en una conferencia impartida sobre este asunto en Logroño el 23 de junio de 1995, todas estas CC.MM. son órganos bilaterales de negociación pero con una influencia normativa evidente que presentan un gran déficit democrático en sus Acuerdos puesto que: i) los Parlamentarios autonómicos no intervienen ni en su negociación ni en su aprobación; ii) los Acuerdos adoptados en su seno vinculan a las partes pero, en rigor, sólo obligan al Gobierno central a presentar a las Cortes Generales las leyes en que han de plasmarse; y iii) aunque no vinculan a dicho Parlamento el cual puede enmendarlas o incluso rechazarlas, lo habitual es que sean aprobadas sin dificultades y limitándose a recoger el contenido pactado, sin expresar los motivos y criterios correspondientes.

b) En cuanto los Acuerdos adoptados por los órganos plurilaterales, como el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CC.AA. (C.P.F.F.), es sabido que se trata de un órgano instaurado por la L.O.F.C.A. que, sin embargo, no regula el régimen de sus Acuerdos cuya naturaleza es confusa: i) según su Reglamento, son meras *recomendaciones*; ii) la S.T.C.. 86/1983 relativa a la L.O.A.P.A. señaló que el C.P.F.F. se asemeja a una Conferencia Sectorial; iii) los destinatarios de sus Acuerdos pueden ser el Gobierno central (como sucede con los Acuerdos relativos al F.C.I.) o las CC.MM. bilaterales (como sucede con los Acuerdos sobre metodología del cálculo del coste de los servicios transferidos).

En cualquier caso, la importancia de los Acuerdos C.P.F.F. no puede desconocerse, así, por ejemplo: i) el Acuerdo C.P.F.F. 2/1981 dio lugar al primer Fondo de Compensación Interterritorial (F.C.I.) en 1984 que estuvo vigente y se incluyó en la Leyes de Presupuestos Generales del Estado (L.P.G.E.) de 1982,1983 y 1984 y, aunque todavía no se había aprobado la Ley reguladora del F.C.I., la S.T.C. 63/1983 determinó que la L.P.G.E. no era

impugnable por ello, debido a que no se recogía en la misma criterio alguno constitucionalmente revisable, sino que se limitaba a autorizar la transferencia de fondos; ii) el Acuerdo C.P.F.F. de 21 de febrero de 1990 que planteó un nuevo F.C.I. y es básico en la materia ya que la L.P.G.E. para 1990 estableció que el F.C.I. se regiría por dicho Acuerdo mientras no se aprobase la nueva Ley del F.C.I. ; iii) los Acuerdos sobre metodología del cálculo del coste de los servicios transferidos que desde 1988, son aprobados por el C.P.F.F. y ratificados por las CC.MM. correspondientes.

Aunque el contenido de estos Acuerdos es muy variado, en algunos casos aparecen prácticamente como un verdadero desarrollo reglamentario de la L.O.F.C.A.. o como reguladores de aspectos concretos del sistema financiero de las CC.AA. En estos casos, podemos hablar de *Acuerdos normativos* pues adquieren ya un grado en la *escala de la normatividad* que asciende desde los actos administrativos generales hasta los Reglamentos propiamente dichos.

Habida cuenta su trascendencia normativa, el régimen de publicación de estos Acuerdos es deficiente. Por lo general son desconocidos oficialmente y, si bien a veces se publican en el B.O.E., suele hacerse con mucho retraso, en ocasiones de años, por lo que parece recomendable seguir aquí la recomendación del Consejo de Estado sobre normas de trasposición de Directivas comunitario-europeas en el sentido de que deberían ser reproducidos íntegramente y publicados oficialmente.

IV. RECAPITULACIÓN: CAUSAS, CONSECUENCIAS Y VÍAS DE SOLUCIÓN DE LOS CONFLICTOS FISCALES DESDE LA PERSPECTIVA AUTONÓMICA RIOJANA..

Como se habrá observado, en el presente trabajo no hemos tratado para nada de los medios institucionales y orgánicos con los que se ha dotado nuestro ordenamiento para tratar de resolver los conflictos fiscales que se susciten entre el Estado central y las CC.AA. o de estas entre sí, como son las *Juntas Arbitrales* a que se refiere el Cap. IV L.O.F.C.A., las *Comisiones Bilaterales* a que aluden los distintos sistemas de financiación y la L.O.T.C.; quede para otra ocasión su tratamiento. Nos hemos centrado exclusivamente en los límites y condicionamientos que la Constitución y otras fuentes de nuestro Derecho Autonómico determinan para las competencias financieras y tributarias de las CC.AA. y del Estado central.

La razón de haber insistido en ese aspecto es que estoy persuadido que la gran causa de la que proceden los conflictos fiscales es el olvido del referente constitucional que ha de enmarcarlos. La existencia de dos interpretaciones distintas de la Constitución, la *nacionalista* y la *neo-centralista*, debe ser superada por una interpretación *autonomista* de la misma que, partiendo de la imprescindible *lealdad constitucional*, abdique de todo intento de fundar las propias competencias en otra soberanía que la del pueblo español de la

que emanan todos los poderes del Estado (art. 1.2 C.E.) y de entender las propias competencias financieras y tributarias como un patrimonio exclusivo y excluyente que está sustraído a todo límite externo al propio Derecho autonómico de la Comunidad respectiva.

Ese no es el modelo de Estado que el constituyente, esto es, el pueblo español soberano en uso y ejercicio de su potestad constituyente, ha querido instaurar en España. Por el contrario, se impone rescatar la idea, antes de ninguna otra, de la *solidaridad*, presente en los múltiples artículos de la Constitución que he citado oportunamente. Una solidaridad que es más precisa en materia financiera y tributaria que en ninguna otra al ser una competencia *concurrente* y estructurada con arreglo a la *teoría de los círculos concéntricos*; una solidaridad, en suma, en la que se fundamentan las competencias de coordinación y armonización que corresponden constitucionalmente al Estado central.

Pero, a esta justa reconsideración de la propia posición institucional de las competencias financieras y tributarias de las CC.AA. en nuestro Estado compuesto, debe corresponder una no menos profunda reflexión del Estado central sobre su papel coordinador de la *Hacienda general*. No es lo mismo cuando el Estado central interviene como *Oberstaat* para la regulación de su propia Hacienda, que cuando lo hace *impersonando* al *Gesamstaat* y enarbolando, por tanto, competencias globales que afectan a la representación total de España y sus diversos componentes y que resultan indisponibles y esenciales para poder seguir hablando de España y de la *unidad de mercado* en el sistema económico español.

Sin embargo, el Estado central no puede seguir asumiendo la *impersonación* de las distintas CC.AA. cuando se trata de decidir asuntos financieros y tributarios que, afectando aparentemente sólo a alguna o algunas de ellas, afectan en realidad a todas. En estos casos, se impone que, bajo la investidura negociadora del *Estado* participen todas las CC.AA. y para ello ningún foro me parece más adecuado que el *Consejo de Política Fiscal y Financiera* instaurado por la L.O.F.C.A., en cuyo seno, en suma, entiendo que debe residenciarse, no sólo el debate y decisión, en su caso, de los proyectos normativos que hayan de regular el régimen financiero *común*, sino también los *forales* y demás *especiales* por razón del territorio. No se puede mantener a la vez la unidad del mercado y del fenómeno financiero en su conjunto y la negociación bilateral o restrictiva de los problemas económicos y financieros públicos.

Esto dicho, no significa una crítica contra la existencia de los regímenes especiales por razón del territorio, sino contra los excesos en su funcionamiento abusivo y discriminatorio que están en la base de los conflictos que se han planteado. Y también, por qué no decirlo, contra la tosquedad que denotan ciertos parámetros técnicos, como significativamente los *puntos de conexión*, en orden a deslindar con eficacia, calidad y seguridad jurídica el ámbito de las respectivas figuras tributarias y las potestades de los distintos entes impositores y recaudadores.

Todo eso es lo que denomino *Estado simétrico*, un modelo o forma de distribución territorial del poder donde las competencias de cada entidad no agravien a las vecinas, donde ninguna de las *partes* o *fragmentos* estatales que son las CC.AA. se entienda

desplazada del conjunto ni imposibilitada jurídicamente de asumir un nivel de competencias sustancialmente *homogéneo* al de las demás y donde los hechos naturales, lingüísticos, culturales o sociales que hacen *diferentes* a unas Comunidades de otras no se traduzcan en cargas jurídicas *diferenciales* insuperables y definitivas.

Este modelo *inclusivo* de autogobierno y autonomía, aplicado también a lo financiero y tributario, es la plasmación jurídico-política de esa *libertad de los grupos en que se integra* la persona humana, grupos autonómicos en este caso, a que alude el art. 9.2 C.E. y es también el paradigma de la *solidaridad* a que alude el art. 2 C.E., verdadera norma fundante de nuestra Constitución territorial.

=====