

Comunidades Autónomas sobre la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se obtenga en su territorio. En este sentido es evidente que las competencias normativas son retenidas por el Estado así como las de gestión del tributo participado de forma que, difícilmente, parece aumentar de forma significativa la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades por esta vía. En este sentido nos identificamos con HUCHA CELADOR¹³⁶ cuando consideró que con una participación territorializada "(...) no se comprende muy bien cómo puede el mecanismo de territorialización aumentar la responsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas si éstas siguen careciendo de competencias normativas en relación con los tributos estatales recaudados en su territorio y de los cuales van a participar; si a ello añadimos que (...) la gestión e inspección de los tributos estatales corresponde a la Administración del Estado, los resultados (...) serían, desde la perspectiva de la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas que

¹³⁶) HUCHA CELADOR, Fdo. de la: Reflexiones..., ob., cit., págs. 454-455. Por diferentes motivos FALCÓN Y TELLA también considera que esta medida no contribuye a la corresponsabilidad fiscal desde el momento en que las Comunidades Autónomas no asumen en modo alguno el coste político de establecer un tributo. Sobre el mismo tema CASADO OLLERO expresa también una opinión negativa cuando expone que "(...) el referido mecanismo nada tiene que ver con la efectiva asunción de responsabilidad autonómicas en el terreno fiscal, que exigiría la atribución a las Comunidades Autónomas de las competencias normativas y administrativas (...)". FALCÓN TELLA, R. y CASADO OLLERO, G.: Opinión sobre corresponsabilidad fiscal expresada en Perspectivas..., ob., cit., págs. 173 y 175.

En la misma línea parece encuadrarse ZORNOZA PÉREZ cuando considera que si se compara la participación territorializada con el recargo en relación con la consecución de responsabilidad fiscal se llega a la conclusión de que "(...) la articulación técnica de la corresponsabilidad fiscal de las CC.AA no puede efectuarse sino por la vía del recargo". ZORNOZA PÉREZ, J.J. : Tributos..., DA, ob., cit., pág. 486.

Así mismo MARTÍN QUERALT se muestra rotundo cuando señala en relación al "Procedimiento" que "*¿De verdad alguien se ha creído que la cesión de ese porcentaje del IRPF aumenta el tan manido grado de corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas?. Personalmente no veo esa corresponsabilidad por parte alguna. Desde luego, desde el punto de vista jurídico, tal cesión no incrementa en modo alguno la responsabilidad de los Gobiernos autonómicos. Ni poco ni mucho. Nada. Nos lo enseñaron en las primeras clases de la Licenciatura universitaria. La responsabilidad exige la adopción de medidas o el comportamiento omisivo, cuando debiera haberse adoptado alguna decisión. Responde quien actúa, no quien, como don Tancredo, tiene querencia a verlas venir.*" MARTÍN QUERALT, J.: Éramos pocos y..., ob., cit., pág. 3.

Finalmente RAMALLO MASSANET da constancia de que el sentir mayoritario de la doctrina es que la corresponsabilidad implica necesariamente poder de decisión. RAMALLO MASSANET, J.: Contenido..., ob., cit., pág. 20.

Ciertamente, se hace difícil ver un paso decisivo hacia la corresponsabilidad fiscal cuando el procedimiento para su consecución se prorroga para el año 1996 a través del art. 36 del RDL 12/1995 de 28 de diciembre que es una norma de elaboración estatal. Así mismo, es de destacar, con las reservas necesarias, el titular que recoge el diario "EL PERIÓDICO" de 14 de septiembre de 1995 cuyo tenor es "*Solbes amenaza con retirar la cesión del 15% del IRPF*". En nuestra opinión el titular es elocuente por sí mismo ya que refleja que, al fin y al cabo, el procedimiento para la corresponsabilidad fiscal comentado es en realidad una participación territorializada donde las Comunidades Autónomas no intervienen más que como ente receptores.

se invoca como justificación, inexistentes."

En cuanto a la competencia de gestión del recargo autonómico, el ente titular será el responsable de esta actividad, de las consecuencias que producen sus actuaciones de gestión entendido el término en sentido amplio.

De acuerdo con nuestro ordenamiento las Comunidades Autónomas, siguiendo los arts. 19.1 y 20.1.a) de la LOFCA, tienen plenas atribuciones para ejecutar y organizar las tareas de gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus propios tributos, así como de realizar la revisión de sus actos administrativos. En este sentido se configuran como responsables de las consecuencias que provoquen sus actuaciones en la realización de esos aspectos de la competencia de gestión. Se ha de destacar que la LOFCA no especifica nada sobre el ente competente para establecer la normativa necesaria para la gestión de los tributos de su sistema fiscal. En consecuencia, parece claro que las Comunidades Autónomas son responsables del ejercicio de la competencia de gestión de sus tributos propios, mientras que en relación con la normativa que regula esta gestión no parece posible una conclusión tan directa ya que, como mostraremos en el capítulo cuarto, es una cuestión polémica determinar cómo se distribuye la competencia normativa de la gestión de los tributos autonómicos. En cualquier caso, parece que el ente responsable de la normativa que regula la gestión de los tributos será aquél al que se pueda atribuir la capacidad de su promulgación.

La corresponsabilidad también se produce, aunque de forma débil o impropia según RAMALLO MASSANET¹³⁷, con los impuestos o tributos cedidos donde las Comunidades Autónomas los gestionan y perciben la recaudación que implican. En estos tributos la titularidad de la ordenación jurídica del recurso y de la competencia de gestión es del Estado, que cede su recaudación y delega en las Comunidades Autónomas su gestión. Pues bien, en este último aspecto el Estado conserva la titularidad de sus competencias y las Comunidades Autónomas sólo tiene una capacidad de organizar la

¹³⁷) RAMALLO MASSANET, J.: Contenido..., ob., cit., pág. 21.

actividad de recaudación que realizan¹³⁸. En consecuencia las Comunidades son corresponsables en esta competencia con el Estado, aunque en un grado mínimo debido a que la normativa a aplicar en la gestión es de titularidad estatal. Otro tanto ocurre en materia de revisión a instancia de parte puesto que si las Comunidades Autónomas resuelven recursos de reposición (art. 17.1.a) de la Ley 30/1983), son los órganos económico-administrativos del Estado los competentes para resolver los posibles recursos que se plantean por esta vía (art. 20.1.b) de la LOFCA).

En relación con el recargo, en nuestra opinión, el contexto descrito no sufriría grandes variaciones. Es decir, las Comunidades Autónomas seguirían manifestando su responsabilidad fiscal en la gestión tributaria -en las tareas que son expresamente competentes- a través de su tributos propios y la organización de la gestión recaudatoria de los tributos cedidos. Esto es debido a que, como ya se trató en el capítulo anterior u bajo nuestro punto de vista, es posible derivar del ordenamiento que el legislador estatal ha optado por una gestión del recargo autonómico de forma conjunta con el tributo estatal y, se puede interpretar, además, que atribuye la titularidad de la gestión del recargo autonómico al Estado. Así pues, parece posible concluir que las Comunidades Autónomas difícilmente pueden ser responsables o corresponsables fiscales de tareas que ejerce otro ente. Su corresponsabilidad se expresará, en su caso y en la medida en que realicen tareas, cuando gestionen un recargo autonómico conjuntamente con un impuesto base de carácter cedido.

La competencia sobre la gestión de los tributos guarda, bajo nuestro punto de vista, un interés especial en relación con la corresponsabilidad o responsabilidad fiscal. Ya se sabe que la responsabilidad fiscal es una capacidad de asumir las consecuencias que una determinada actuación tiene, pero esta asunción de responsabilidad se expresa ante alguien, ante el afectado. En otras palabras, la responsabilidad fiscal o la corresponsabilidad fiscal se debe asumir ante los ciudadanos que son los afectados por las consecuencias de sus actuaciones en esta materia. En este sentido creemos importante que han de existir medios o instrumentos a través de los que los ciudadanos puedan identificar qué ente está

¹³⁸) Art. 15.1 de la Ley 30/1983 de 28 de diciembre. *"Las Comunidades Autónomas podrán organizar libremente sus servicios para la recaudación, en sus dos períodos, de los tributos cedidos."*

realizando una determinada actuación.

Pues bien, si partimos de la base de que la gestión del recargo autonómico ha de realizarse de forma conjunta con el tributo base y que esto implica un sólo ente (la Administración tributaria del Estado o la Administración tributaria de las Comunidades Autónomas) no parece que el ciudadano pueda percibir de forma directa que el recargo lo ha establecido un ente diferente al titular del tributo base. En este sentido creemos que es importante que se habiliten medios de gestión que puedan facilitar la identificación del tributo que se trate -el recargo autonómico o el tributo base- con el ente que lo ha establecido. En otros términos, es necesario utilizar mecanismos que faciliten la transparencia del sistema en aras de posibilitar al sujeto pasivo la identificación del tributo que satisface con el ente que lo establece y es titular de la recaudación que implica.

Sobre este tema se profundizará en el capítulo cuarto del presente trabajo analizando los posibles medios que favorezcan esta identificación. A esta altura del trabajo sea suficiente adelantar que puede ser útil para los fines señalados la confección de impresos de autoliquidación o de liquidación donde se diferencie expresamente la existencia de un recargo autonómico identificando, además, la Comunidad Autónoma que lo establece¹³⁹. Así mismo, parece, en principio y sin perjuicio de un mayor examen en el siguiente capítulo, que el habilitar vías para permitir que las Comunidades Autónomas participen en

¹³⁹) Sobre este tema podemos aportar aquí la experiencia del sistema fiscal canadiense, que ha sido objeto de cita en otros lugares de este trabajo. En el citado país norteamericano la autoliquidación del que hemos denominado recargo provincial sobre el impuesto federal sobre la renta se realiza a través de impresos separados, aunque, coordinados. Es más, no se trata de reflejar en el mismo impreso un recuadro donde se haga el cálculo del recargo provincial sino que el mismo consta de una hoja de impreso diferenciada y de diferente color de forma que el obligado tributario debe autoliquidar ambos tributos de forma separada.

Esto no es obstáculo para que todo el conjunto de formularios se presente ante la Administración tributaria federal que es la que se relaciona directamente con el contribuyente. De hecho, el estado federal se ha preocupado de una cuestión semejante en un documento donde se reflejaba una reforma del sistema financiero para aumentar la autonomía financiera de las Provincias. En él se propone que un sistema adecuado para ayudar al ciudadano a identificar el ente con el tributo establecido es el habilitar dos impresos. DEPARTMENT OF FINANCE CANADA: Personal Income..., ob., cit., págs. 27-29.

Una idea similar tiene la Administración Tributaria estatal cuando en los impresos para realizar la declaración-liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aparece una casilla donde figura el tanto por ciento de participación sobre la cuota líquida que corresponde a la Comunidad Autónoma donde reside el contribuyente. Así se puede comprobar en la Orden Ministerial de 22 de marzo de 1996 que aprueba los modelos de impresos para la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En los impresos modelo 101 (declaración abreviada y simplificada) y en el modelo 100 (declaración ordinaria) se han previsto casillas relacionadas con la participación territorial comentada.

la gestión del recargo autonómico puede facilitar también el desarrollo de la responsabilidad o corresponsabilidad fiscal.

Finalmente, un ente es responsable o corresponsable del ejercicio que haga de la competencia que posee sobre el montante de la recaudación. En este sentido no es difícil comprender que las Comunidades Autónomas serán responsables de las consecuencias que provoque su actuación sobre el volumen de ingreso que puede generar el recargo. Este aspecto del tributo, a nuestro juicio, es el puente que desemboca en el poder de gasto de las Comunidades Autónomas, en la capacidad de gastar para cubrir el coste económico que implica el ejercicio de sus competencias.

Pues bien, la responsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas aumentaría en relación con esta competencia desde el momento en que el recargo generase una cantidad adicional que alimentase sus presupuestos. Estas Comunidades dispondrían de más medios - adicionales a los que financian el nivel mínimo y que provienen del Estado- y serían responsables de una utilización de los mismos acorde con los principios que establece el art. 31.2 de la CE que exige que *"El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía."*

En definitiva, después de todo lo expuesto, parece que la conclusión que se deriva es que la generalización de la utilización del recargo autonómico podría ser un factor que aumente la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (puesto que pueden regular su estructura y el volumen de ingresos que perciben). Consecuentemente su responsabilidad fiscal o, en su caso, la corresponsabilidad fiscal en materia de obtención de ingresos, también aumentaría en el sentido que han de asumir las consecuencias que se derivan de una actividad que, hasta el momento, han ejercido de una forma marginal

No obstante, la responsabilidad o corresponsabilidad fiscal se manifestaría de forma diferente dependiendo de la competencia sobre la que se centre la atención. En este sentido la responsabilidad aumentaría en relación con la competencia normativa desde el momento en que se ejerce el poder legislativo para el establecimiento de recargos. La competencia

de gestión de los tributos no se vería excesivamente mejorada puesto que es del Estado, aunque sí se configura como un elemento esencial para facilitar al obligado tributario y al ciudadano en general la identificación de los entes que realizan la actividad financiera. Finalmente, sobre la titularidad de la recaudación las Comunidades Autónomas verían aumentada su responsabilidad desde el momento en que pueden contar con un mayor volumen de ingresos procedentes del recargo autonómico.

Pero, si bien estos factores se ven aumentados por la intervención del recargo, no hemos de olvidar que la autonomía financiera, de acuerdo con el art. 156.1 de la CE está limitada por principios como el de coordinación o el de solidaridad que son el objeto de los siguientes apartados. En este sentido es posible adelantar que el recargo autonómico dotará de mayor autonomía financiera y política y de mayor responsabilidad fiscal en la medida que se respeten los principios de coordinación y de solidaridad objeto de los comentarios que siguen.

3.- EL PRINCIPIO DE COORDINACIÓN CON LA HACIENDA DEL ESTADO Y EL RECARGO AUTONÓMICO.

Como ya se ha dicho, el recargo tributario autonómico favorece el desarrollo de la autonomía financiera, pero su imposición ha de estar acorde con los principios constitucionales que la limitan. Este apartado girará alrededor del principio de coordinación aproximándonos, primero, a un significado o contenido del principio que permita su manejo y comprensión para, después, examinar qué influencia puede tener sobre el objeto de nuestra investigación.

Pues bien, sobre este principio y su contenido se ha pronunciado tanto la doctrina como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Así ÁLVAREZ RICO ha considerado que la diversificación de tareas y la división del trabajo hacen necesario "*(...) mantener la unidad y la coherencia reduciendo la tendencia centrífuga de las distintas partes de la organización, (...)*". En este sentido, se desprende de lo escrito por este autor que la coordinación viene exigida por un fin común a todas y cada una de las partes que

componen el sistema, requiriendo su funcionamiento armónico¹⁴⁰.

También PÉREZ CALVO¹⁴¹, analizando la Sentencia 32/1983 de 28 de abril¹⁴², considera que de su fundamento jurídico segundo se puede extraer un concepto general de << coordinación >> "(...) en el sentido de que esta figura << persigue la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones y reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían, respectivamente, la realidad misma del sistema >>."

Aplicando esta noción a la materia financiera, VEGA HERRERO¹⁴³ entiende que la coordinación financiera presenta dos aspectos: su ámbito y su finalidad. El primero se relaciona con los puntos que abarca siendo tanto el ingreso como el gasto de los entes públicos y el segundo implica que la coordinación en materia financiera no tiene otro objetivo que "(...) armonizar la actuación de los entes públicos territoriales en orden a la obtención de los recursos y a la programación y ejecución del gasto."

Por su parte ROVIRA I MOLA¹⁴⁴ expone que la coordinación se convierte en la necesidad de ordenar varias cosas metódicamente y con un cierto orden. En este sentido define la coordinación como "(...) el conjunto de técnicas que tienden a armonizar las estructuras, las actuaciones y los intereses de los sistemas fiscales del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales".

Esta concepción sobre el contenido que debe dársele al principio que analizamos,

¹⁴⁰) ALVAREZ RICO, M.: << El principio de coordinación en el Estado de las Autonomías >>, DA, nº 196, 1982, pág. 12-13.

¹⁴¹) PÉREZ CALVO, A.: << Actuaciones de cooperación y coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas >>, REALA, nº 235-236, 1987, pág. 477.

¹⁴²) BOE nº 117, de 17 de mayo de 1983.

¹⁴³) VEGA HERRERO, M.: El principio..., ob., cit., pág. 3152.

¹⁴⁴) ROVIRA I MOLA, A.: << La coordinación de los sistema fiscales >>, en *La Coordinación Financiera (estatal, autonómica y local)*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1984, pág. 43.

parece desprenderse de la Sentencia del Tribunal Constitucional 11/1984 de 2 de febrero en cuyo fundamento jurídico sexto entiende que la autorización estatal necesaria para acudir al crédito público, exigida por la LOFCA, es fruto del principio de coordinación que implica "(...) *la integración de la diversidad de las partes en un conjunto unitario, (...)*".

Sobre este principio, no obstante, es necesario añadir una precisión: la coordinación parece que ha de producirse en un plano de igualdad de los entes cuyas actividades deben de coordinarse. Así lo entiende, ROVIRA I MOLA¹⁴⁵ cuando escribe que "(...) *la coordinación necesita algo apto para ser coordinado, y ese algo no existiría si los sistemas fiscales del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales fueran absolutamente independientes uno del otro, o el de las Comunidades autónomas estuviera subordinado al del Estado (...)*".

Esta concepción de coordinación se alinearía, como destaca ALBERTÍ ROVIRA, con la posición doctrinal que estima que no implica un poder del Estado para imponer unas directivas de actuación semejantes a las bases que se puedan establecer en relación con una determinada materia¹⁴⁶. La coordinación sería "(...) *un modo de ejercicio de los poderes, consistente en el establecimiento de un procedimiento de participación de ambas instancias en la determinación de objetivos y medios (...)*". No obstante es posible diferenciar entre una coordinación obligatoria y otra facultativa. La primera implica una coordinación impuesta desde una instancia, que acostumbra ser el Estado, a otra y la segunda implica una coordinación de común acuerdo. Pues bien, ALBERTÍ ROVIRA¹⁴⁷ pone como un ejemplo del primer tipo de coordinación el art. 156.1 de la CE lo que, en consecuencia, implicaría la utilización del poder normativo estatal para imponer una determinada regulación.

En definitiva, parece posible afirmar, que el principio de coordinación implica la

¹⁴⁵) *Ibidem*, pág. 44.

¹⁴⁶) ALBERTÍ ROVIRA, E.: <<Las relaciones de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas>>, REDC, nº 14, 1985, pág. 145.

¹⁴⁷) *Ibidem.*, pág. 147.

necesidad de que la autonomía financiera no suponga un desarrollo independiente y descompasado de la actividad homónima de las Comunidades Autónomas sino acorde con un proyecto común donde cada ente desarrolla su papel. Así mismo, bajo nuestro punto de vista, junto con ROVIRA I MOLA, se ha de llevar a cabo no desde la imposición de medidas por parte del Estado a las Comunidades Autónomas sino a través de procesos por los que se elaboren instrumentos diseñados por los dos entes. En este sentido parece que se puede compatibilizar la posición de los autores citados inmediatamente, puesto que se podría sugerir la aprobación de una normativa estatal de coordinación del ejercicio de las actividades financieras consensuada e incluso elaborada por las dos instancias a coordinar¹⁴⁸.

Pues bien, una vez se ha configurado un significado que permite manejar el principio hemos de relacionarlo con el objeto de nuestro estudio. Tenemos que señalar que la coordinación financiera y el recargo implican necesariamente que se ha de estudiar el principio desde la perspectiva del ingreso de las Comunidades Autónomas. Para ello, bajo nuestro punto de vista, parece útil traer aquí también las fases que implican el ejercicio de la competencia de establecimiento de tributos. En este sentido el principio de coordinación puede estudiarse desde la perspectiva del ejercicio de la competencia normativa de

¹⁴⁸) En el Informe que se ha realizado con el objeto de modificar el actual sistema de financiación se ha detectado que el Estado acostumbra a imponer la coordinación. En el citado informe se contempla que *"También son abundantes las críticas de las Comunidades a la escasa coordinación en las decisiones legislativas que tienen consecuencias sobre las haciendas autonómicas. Algunas Comunidades denuncian que la administración central no cumple sus obligaciones de consulta en este campo, lo que perjudica a las Comunidades Autónomas de dos maneras: no pueden manifestar sus puntos de vista para que sean tenidos en cuenta en el proceso legislativo y, además, se ven obligados a readaptaciones y renegociaciones que alteran su planificación financiera."* MONASTERIO ESCUDERO, C.; PÉREZ GARCÍA, Fco.; SEVILLA SEGURA, J.V. y SOLÉ VILANOVA, J.: Informe., ob., cit., pág. 153.

Este espíritu no impositor que aquí se propone, por otro lado, no parece ajeno al supremo intérprete de nuestra Constitución cuando en el fundamento jurídico segundo de su Sentencia 104/1988 de 8 de junio (BOE nº 152 de 25 de junio de 1988) advierte que *"Un adecuado equilibrio entre el respeto de las autonomías territoriales y la necesidad de evitar el que éstas conduzcan a separaciones o compartimentaciones que desconozcan la propia unidad del sistema (art. 2 de la CE) puede realizarse a través de la adopción de fórmulas de coordinación y colaboración, más abiertas y flexibles que la utilización exclusiva de intervenciones normativas reguladoras que imponen determinadas conductas o decisiones."* Así mismo, en la Sentencia 68/1996 de 18 de abril (BOE nº 123 de 21 de mayo de 1996) el Tribunal Constitucional parece insistir en la idea de que la cooperación no es una imposición por parte del Estado a la Comunidad Autónoma sino que siguiendo el fundamento jurídico décimo *"(...) el principio de cooperación tiende a garantizar la participación de todos los entes involucrados en la toma de decisiones cuando el sistema de distribución competencial conduce a una actuación conjunta del Estado y de las Comunidades Autónomas."*

establecimiento, desde la competencia de gestión y, finalmente, desde la competencia sobre el importe de lo recaudado.

3.1.- El principio de coordinación y la competencia normativa.

Centrando la atención en el establecimiento del recargo tributario autonómico hay que señalar que el principio de coordinación ya estuvo presente en el momento de elaborar la LOFCA. En efecto, en este sentido se han de destacar dos de las enmiendas presentadas al Proyecto de la Ley orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. En esas enmiendas se proponían, de un lado, introducir en la normativa la existencia de un informe previo favorable del Consejo de Política Fiscal y Financiera para establecer recargos¹⁴⁹ y, de otra, la necesidad de una ley estatal previa al establecimiento de recargos que limitase su cuantía¹⁵⁰. Ambas proposiciones parece que iban dirigidas a hacer efectivo el principio que analizamos. Pero todo indica que ni una ni otra prosperaron de forma que, ni es preceptivo un informe favorable del citado Consejo para el establecimiento de recargos, ni se ha aprobado una ley sobre el establecimiento de los recargos que limitase su cuantía. La realidad evidencia que las citadas enmiendas no han tenido un final feliz.

No obstante hubo otros intentos de aplicar el principio de coordinación. En particular, por su importancia, fue la realización de un Anteproyecto de Ley reguladora de los Recargos sobre Impuestos del Estado a favor de las Comunidades Autónomas¹⁵¹. Es significativo destacar que en su Exposición de Motivos constaba que la preocupación principal de sus redactores era la de hacer "(...) *efectivo el principio constitucional de coordinación de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas con la Hacienda del Estado (...)*". El citado texto marcaba la pautas sobre cómo las Comunidades debían regular sus recargos de forma que se denotaba un papel preponderante del Estado a la hora

¹⁴⁹) DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES: Ley Orgánica..., ob., cit., pág. 602.

¹⁵⁰) *Ibidem*, pág. 494.

¹⁵¹) Se puede encontrar como anexo en el trabajo de LASARTE, J. y CALERO, J.: El recargo..., ob., cit., pág. 422. Así mismo, DOMÍNGUEZ RODICIO también comenta este Proyecto de Ley DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: Financiación..., ob., cit., pág. 33.

de establecer el recargo autonómico. Sin embargo este Anteproyecto no culminó quedándose en eso: un anteproyecto.

También el propio Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la necesidad o no de una ley reguladora de los recargos autonómicos. Así, alegó, en el fundamento jurídico cuatro de la Sentencia 150/1990, que si bien el Estado podía entrar a regular los recargos sobre impuestos estatales la hipotética ley no tenía porqué ser previa a cualquier establecimiento de recargos por parte de las Comunidades. Es decir, estos entes no debían aguardar al establecimiento de una ley estatal previa a la imposición de los recargos que estimasen oportunos. De manera que, según parece desprenderse de esa esencial sentencia, el principio de coordinación no requiere la existencia de una ley estatal previa para que las Comunidades Autónomas ejerzan su competencia normativo-tributaria y establezcan sus recargos dentro del marco que actualmente marca el bloque de constitucionalidad. La realidad muestra, como vimos en el capítulo primero, que las Comunidades Autónomas han ejercido su poder tributario estableciendo recargos y regulado su régimen jurídico. Pero, no obstante esto, el Estado puede estar legitimado para intervenir en la regulación de los recargos a través de una acción normativa, de forma que su hipotética entrada en vigor implicaría la adaptación a ella de los recargos autonómicos existentes y futuros completándose, así mismo, la regulación de la LOFCA. La citada legitimación podría fundamentarse en artículos como el 131.1 o el 149.1.1 de la CE que, como sabemos, establecen la competencia del Estado para la dirección económica.

Es más, identificándonos con FALCÓN Y TELLA¹⁵² o SOLER ROCH¹⁵³, consideramos que es necesaria esa normativa estatal que complete el régimen jurídico que se puede derivar de la, a nuestro juicio, escueta regulación contenida en la CE y la LOFCA. Una normativa¹⁵⁴, no obstante, que fuera el producto de un proceso negociador

¹⁵²) FALCÓN Y TELLA, R.: La distribución..., ob., cit., pág. 555.

¹⁵³) SOLER ROCH, M^a T.: Los principios..., ob., cit., pág. 3047.

¹⁵⁴) En este trabajo abogamos por la aprobación de una ley orgánica producto de un consenso. No obstante pudiera plantearse que la coordinación proviniese o se realizase a través de convenios de cooperación entre el Estado y las Comunidades Autónomas o las Comunidades Autónomas entre sí siguiendo el art. 145. 2 de la CE.

entre las partes que están relacionadas con el objeto a coordinar: las Comunidades Autónomas y el Estado. Así mismo, creemos, que no sería un proceso completo si la coordinación se llevase a cabo sólo de forma vertical, sino que también sería necesaria la coordinación de carácter horizontal.

Una hipotética regulación de coordinación debería aportar soluciones a diversos aspectos del recargo. En este sentido sirvan las siguientes líneas como una proposición de los puntos que podrían ser contenidos en esa norma coordinadora¹⁵⁵.

Se deberían establecer preceptos para coordinar la actuación de las Comunidades Autónomas y el Estado al establecer el recargo, cuando su imposición implica, no sólo detracción de riqueza, sino también efectos extrafiscales. En este sentido, ya vimos en el capítulo segundo, que no existe una obligación expresa de que el recargo se establezca sobre las bases o las cuotas dependiendo de las medidas extrafiscales adoptadas en el tributo base. Pues bien, en una hipotética norma podría resolverse esta cuestión determinando la obligación o no de establecer el recargo sobre la cuota del impuesto que se trate, asumiendo así las posibles medidas extrafiscales mencionadas. Así mismo, se podría contemplar la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan sus medidas del mismo carácter coordinándolas con el Estado y las otras Comunidades Autónomas.

Se podría completar la coordinación en la estructura del recargo determinando si,

¹⁵⁵) Se puede traer aquí la experiencia canadiense donde la regulación de los recargos se ha llevado a cabo por cada Provincia pero siguiendo los pactos que ha realizado con el Estado federal. En este sentido los *Tax Collection Agreements* recogen diversos aspectos de la regulación de los citados recargos y son producto de un proceso de negociación entre el ejecutivo de cada uno de los entes intervinientes.

A grandes rasgos, de ellos se puede destacar el hecho de que no se establecen límites de carácter cuantitativo al tipo impositivo de los recargos aunque sí se especifica que el mismo ha de ser sobre la cuota del impuesto federal y de carácter proporcional.

Así mismo se establecen los criterios de territorialización de la renta gravada con la finalidad de coordinar el poder tributario de las Provincias y evitar la explotación de unas Provincias por parte de otras. Se regulan las posibles medidas extrafiscales que las Provincias puede establecer en relación con su recargo.

En cuanto a la gestión del tributo provincial se establecen medidas para el intercambio de información entre los diversos entes que son coordinados y se fijan los mecanismos para realizar los pagos a las Provincias ya que el recargo es gestionado por el Estado federal.

Finalmente, se establecen los mecanismos para la denuncia de los citados acuerdos y la posibilidad de acudir a los tribunales para la obtención de resoluciones condenatorias por incumplimiento de una de las partes.

cuando es establecido, debe o no recaer sobre todos los hechos imponibles que puede contener un tributo base (recordemos el recargo sobre la tasa estatal sobre el juego). Así mismo, se debería incluir el caso de que si el tributo base tiene un hecho imponible que grava la renta de forma sintética, el recargo pueda construirse sobre todos o cada uno de los componentes del concepto de renta y, por ende, sobre toda o parte de la base así como de la cuota. Por supuesto, también podrían fijarse límites cuantitativos al recargo para evitar su posible efecto confiscatorio.

Un aspecto que, según nuestro criterio, debería ser contemplado dentro de una hipotética regulación estatal sobre recargos se traduce en los puntos de conexión entre el recargo autonómico y las diferentes Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos. Sin perjuicio de tratar el tema posteriormente se ha de adelantar aquí que si bien el art. 12 de la LOFCA con respecto a los tributos no cedidos prevé como punto de conexión el domicilio fiscal, no ocurre lo mismo con los cedidos en donde no se prevé ningún punto de conexión¹⁵⁶.

En esta relación de cuestiones que, bajo nuestro punto de vista, deberían incluirse en una ley de coordinación en materia de recargos, no ha de faltar tener en cuenta posibles alteraciones del ámbito de aplicación de los recargos autonómicos. Es decir, como ya se señaló en el capítulo dos, el citado ámbito no está consolidado ni es algo estático, sino que el régimen jurídico de los diferentes tributos que lo componen puede modificarse o, incluso, derogarse extinguiendo el tributo estatal.

En este sentido es posible exponer aquí una hipótesis. En efecto, podemos recordar al Impuesto sobre el Lujo que fue cedido a las Comunidades Autónomas en virtud del art. 1.1.d) de la Ley 30/1983 de 28 de diciembre, reguladora de la Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. Este impuesto desapareció¹⁵⁷ de nuestro sistema -

¹⁵⁶) Recordemos que los puntos de conexión que establece la Ley de Cesión de los tributos son utilizados para la distribución territorial de la recaudación y la asignación de competencias gestoras.

¹⁵⁷) Ciertamente no se trata de un fenómeno aislado: podemos dar cuenta de que en relación con el Impuesto General sobre Sucesiones parece que fue cedido el Impuesto que gravaba los bienes de las personas jurídicas. Pues bien, este impuesto fue derogado a través de la Disposición adicional primera, apartado tercero de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

salvo para Ceuta y Melilla- a raíz del establecimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Ley 30/1985 de 2 de agosto. La consecuencia que se puede derivar de un supuesto así es que las Comunidades Autónomas pierden con este tipo de opciones uno de los recursos de los que obtienen ingresos. Esta pérdida puede ser de mayor entidad si, además, consideramos que el citado tributo cedido pudiera ser objeto de establecimiento de un recargo autonómico, de forma que éste también debería desaparecer al hacerlo el tributo que le ha servido de base.

Pues bien, un suceso así, en principio, puede llevar a la revisión del porcentaje sobre la recaudación sobre los impuestos no cedidos tal y como establece la letra d) del art. 13 de la LOFCA. De esta forma se compensa la pérdida de ingresos que puede sufrir la Comunidad Autónoma en relación con el tributo cedido. Pero, qué sucede con los hipotéticos ingresos que obtendría la misma Comunidad Autónoma a través del recargo. En nuestra opinión este aspecto debería ser contemplado en una hipotética regulación previendo el supuesto como una causa de revisión de los tipos impositivos de otros posibles recargos o tributos. Sobre este tema no nos parece adecuado que se habilitasen medidas de compensación de la recaudación a través de transferencias -utilizando el término en sentido amplio- desde el Estado puesto que, en nuestra opinión, iría en detrimento de posibles logros tanto en materia de autonomía financiera, como de corresponsabilidad fiscal en los términos ya analizados. El aumento del volumen de ingresos procedentes de transferencias del Estado por actuaciones que eliminan el fundamento de un recurso tributario propio como es el recargo puede llevar a un aumento de la dependencia de las Comunidades Autónomas, siendo ésta una posible consecuencia de cambiar el tipo de recurso del que proceden unos ingresos (se pasaría a recibir el mismo montante de un recurso tributario propio a recibirlo a través de un recurso dependiente del Estado)¹⁵⁸.

¹⁵⁸) Sobre esta cuestión es posible aportar lo previsto en los Estatutos de Autonomía de Andalucía y Canarias en los respectivos arts. 59 y 53 de esos textos normativos. En esos preceptos se dispone que "*Si de una reforma o modificación del sistema tributario estatal resultase una variación sensible de aquellos ingresos de la Comunidad Autónoma que dependen de los tributos estatales, el Estado deberá adoptar, de acuerdo con la Comunidad Autónoma, las medidas de compensación oportunas*".

En este sentido parece posible afirmar que sería de aplicación este precepto al caso planteado si consideramos que el recargo tributario autonómico que pudieran establecer esas Comunidades "depende" de alguna manera del sistema tributario estatal.

También podrían aclararse los términos sobre la titularidad de la gestión a los efectos de resolver la laguna que presenta el ordenamiento y que hemos tratado en el capítulo segundo. Esta cuestión nos parece fundamental, no sólo por el hecho de determinar el ente titular de la competencia, sino también para poder determinar a qué ente es posible atribuir la responsabilidad de su ejercicio. Relacionado con la gestión del volumen de ingresos también está la necesidad de diseñar un mecanismo para transferir, con la mayor eficacia y eficiencia posibles, el montante producido cuando lo gestiona un ente distinto al que es titular del derecho de crédito.

Parece, pues, que son necesarios mecanismos de coordinación. No se escapa que el Estado posee una posición necesariamente preeminente dentro del sistema fiscal y sus actuaciones afectarán a las Comunidades Autónomas y su propia política fiscal. En consecuencia, aspectos relacionados con esta cuestión han de ser contenidos y previstos en esa teórica normativa sobre recargos autonómicos.

No eludimos el hecho de que la defensa que realizamos de una normativa estatal sobre recargos plantea determinadas cuestiones. Una de ellas se refiere a la legitimidad del Estado para aprobarla: ya hemos aludido en páginas anteriores a esta cuestión. La otra entra de lleno en el análisis de cual sería la vía legislativa adecuada y legítima para llevar a cabo esa tarea. Sobre esta cuestión, el Consejo de Estado se pronunció, con ocasión del Anteproyecto al que nos hemos referido, en su Dictamen de 24 de marzo de 1983 en el sentido de que la ley que pretendía la coordinación en esta materia, debería tener el carácter de Ley Orgánica, puesto que configuraba de forma más completa el marco jurídico que contiene la LOFCA en esta materia.

La doctrina también se ha ocupado de esa cuestión. Así FALCÓN Y TELLA entiende que deberían armonizarse diversos aspectos del recargo a través de una ley, "(...) *con carácter de ley orgánica (...)*"¹⁵⁹. SOLER ROCH¹⁶⁰, por su parte, también es partidaria de la existencia de una ley que regulase aspectos del recargo a fin de completar

¹⁵⁹) FALCÓN Y TELLA, R.: La distribución..., ob., cit., pág. 555.

¹⁶⁰) SOLER ROCH, M^a T.: Los principios constitucionales..., ob., cit., págs. 3046-3047.

su régimen jurídico. En este sentido utiliza la denominación, para esa hipotética, ley de "ley marco". Esa vía legislativa, a nuestro juicio nos parece extraña porque, como establece el art. 150.1 de la CE, este tipo de leyes, en sentido estricto, están dirigidas a establecer, precisamente, el marco donde las Comunidades Autónomas pueden dictar para sí normas en materias de competencia estatal. Por ello interpretamos, con HERRERA MOLINA, que la autora no ha utilizado el término en su acepción jurídica sino en el sentido de necesidad de una ley que contuviese un régimen jurídico principal para el recargo¹⁶¹. Parece preciso añadir, que el recargo autonómico no se ha de ubicar en una competencia estatal pues no se trata de un recurso transferido por el Estado a las Comunidades Autónomas, es un recurso de estos últimos entes de acuerdo con la propia norma constitucional que lo incluye entre los componentes de su Hacienda. La conclusión, por tanto, parece obvia en el sentido de que no es procedente dictar una ley marco en materia de recargos autonómicos para la consecución del principio de coordinación.

Sobre el tema de la normativa más adecuada cierra la duda -al menos desde un punto de vista positivo- el Tribunal Constitucional al pronunciarse en el fundamento jurídico cuarto de la Sentencia 150/1990 sobre la disyuntiva de la utilización de leyes armonizadoras o leyes orgánicas para hacer efectivo el principio objeto de nuestro actual análisis. Su conclusión es que las primeras han de ser utilizadas por el legislador estatal en "*(...) aquéllos supuestos en que el legislador estatal no disponga de otros cauces constitucionales para el ejercicio de su potestad legislativa, o éstos no sean suficientes para garantizar la armonía exigida por el interés general. Y dado que el Estado, en virtud del art. 157.3 de la Constitución puede regular mediante ley orgánica el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas enumeradas en el art. 157.1 no sería preciso, en principio, que el legislador estatal acudiera al procedimiento previsto en el art. 150.3 de la Constitución (...)*". De ese mismo fundamento jurídico también se deriva que, en la actualidad, es la LOFCA la que desarrolla el mandato del art. 156.1 de la CE con más o menos fortuna.

En esta cuestión estamos de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal

¹⁶¹) HERRERA MOLINA, P.M.: Hacienda general..., ob., cit., pág. 551.

Constitucional en el sentido de que, hoy por hoy, es a través de la regulación de la LOFCA como se realiza el principio de coordinación pudiendo identificar en ella la normativa estatal sobre recargos a la que se ha hecho referencia más arriba. Pero, como ya hemos dicho, su escueta regulación no alcanza todos los aspectos que se han relatado anteriormente de forma que, creemos, sería necesario completar su regulación. Para esta acción reguladora está legitimado el Estado fundamentándose en los preceptos antes relacionados pero además, y principalmente, en el art. 157.3 de la LOFCA pudiendo realizarla a través de dos vías. Una primera alternativa es la elaboración y aprobación de una teórica ley orgánica específicamente dedicada a la regulación del marco jurídico donde se han de desenvolver los recargos autonómicos. La segunda alternativa podría ser la modificación de la actual LOFCA completando la regulación que contiene sobre este tributo autonómico.

Ahora bien, al mismo tiempo que consideramos necesaria una ley orgánica aprobada por el Estado hemos de insistir que en su elaboración deben intervenir todos los entes territoriales a coordinar. En este sentido, pensamos que del Consejo de Política Fiscal y Financiera puede partir el diseño de una hipotética ley orgánica o de una modificación de la LOFCA que complete el régimen jurídico que en la actualidad tiene el recargo autonómico¹⁶². Así la efectividad del principio de coordinación se plasmaría a través del pacto y la negociación entre las diferentes partes involucradas en la materia, siendo efectivo el principio tanto en un sentido vertical como horizontal. No obstante esta afirmación, no se ha de perder de vista que el foro, quizás, más adecuado para este cometido sea el Senado que, según el art. 69 de la CE, es la Cámara de representación territorial¹⁶³.

Pero, en cualquier caso, lo anterior no dejan de ser proposiciones de *lege ferenda*

¹⁶²) Se ha de señalar que el citado Consejo es un órgano consultivo y de deliberación que puede actuar (art. 3.2.g) LOFCA) "*En general, todo aspecto de la actividad financiera de las Comunidades y de la Hacienda del Estado que, dada su naturaleza, precise de una actuación coordinada.*"

¹⁶³) De la misma opinión se manifiesta GARCÍA-MONCO cuando afirma que "*Nadie mejor que una Cámara de naturaleza territorial como el Senado para servir de instrumento a la coordinación entre el Estado y Autonomías.*" GARCÍA-MONCO, Alf. M.: *Autonomía...*, ob., cit., págs. 67-68.

y, por ello, es necesario centrarse en el ordenamiento vigente. Así las cosas, de la regulación actual podemos destacar¹⁶⁴, que el art. 2 de la LOFCA, en donde este principio parece presidir el total ejercicio de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas, establece que "*La actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado (...)*" También, en este sentido, el art. 3 de la misma ley creó el Consejo de Política Fiscal y Financiera, órgano cuya actuación está dirigida para "*(...) la adecuada coordinación entre la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado (...)*".

VEGA HERRERO, por su parte, señala que la LOFCA contiene el principio de coordinación en materia tributaria en la prohibición de doble imposición del art. 6.2 y en la regulación del principio de territorialidad en el art. 9 siendo testimonio de la coordinación horizontal. Estos preceptos limitan a las Comunidades Autónomas a la hora de establecer tributos y, más concretamente, impuestos. No obstante se han de hacer algunas consideraciones antes de ver estos artículos como manifestaciones del principio de coordinación en materia de recargos¹⁶⁵.

En este sentido es preciso traer aquí que el art. 6.2 de la LOFCA prohíbe a las Comunidades Autónomas, establecer tributos con el mismo hecho imponible que los de titularidad estatal. Pues bien, como ya señalamos en el capítulo segundo, el citado artículo no podía afectar al establecimiento de recargos puesto que no hay una repetición estricta del hecho imponible. Por otro lado, sin perjuicio de profundizar posteriormente en este artículo, se ha de señalar que el art. 9 no es de aplicación a los recargos por encontrarse referido a los impuestos propios y no a los impuestos compartidos.

Según nuestro criterio, y a falta de otra regulación, la coordinación en materia de recargos se ha de llevar a cabo a través del art. 12 de la LOFCA. En este sentido ya se

¹⁶⁴) Así ha sido puesto de manifiesto por la doctrina, pudiendo citar, por todos a LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: Comentarios..., ob., cit., pág. 141.

¹⁶⁵) VEGA HERRERO, M.: El principio..., ob., cit., págs. 3158-3159. Esta autora considera que el principio de coordinación en materia de impuestos se refleja en los arts. 6.2 y 9. En este sentido ya hemos visto que el primer artículo no es aplicable a los recargos autonómicos y el segundo artículo, como veremos, tampoco lo consideramos aplicable.

han analizado, en el capítulo segundo, diversos aspectos del mismo: el ámbito de aplicación de los recargos, el hecho de que ha de recaer primordialmente sobre personas físicas si el tributo se construye sobre tributos no cedidos y físicas o jurídicas si se trata de tributos cedidos, la circunstancia de que los recargos no puedan suponer una minoración de los ingresos del Estado y, finalmente, la prohibición de que el recargo no puede desvirtuar la naturaleza o la estructura del tributo base sobre el que recae.

Pero también hemos puesto de manifiesto que hay algunas cuestiones que pueden crear conflictos que no están resueltos por la regulación actualmente en vigor. Parece innecesario volver a tratar aquí los aspectos que se han contemplado con anterioridad, pero sí puede ser útil extraer la conclusión de que, a nuestro juicio, el marco jurídico para el desarrollo de los recargos podría estimarse como insuficiente. Así pues, reiteramos aquí la propuesta de aprobar una normativa que funcione como el punto de partida para una regulación coordinada de este recurso autonómico que, hasta el momento, no ha sido objeto de un desarrollo más profuso.

Además, creemos, que la coordinación para el establecimiento de recargos no debe provenir, simplemente, de una hipotética ley orgánica sino también de actuaciones concretas, es decir, de medidas legales que permitan su establecimiento. Así, podríamos traer aquí al recargo sustitutivo, del que se ha hecho mención en otros lugares de este trabajo, como ejemplo de coordinación en el sentido de que el Estado deja espacio impositivo al ente autonómico para el establecimiento de recargos, aportando dicha coordinación el beneficio de no implicar un aumento de la presión fiscal a través del nuevo tributo y sí el aumento de los niveles de autonomía y responsabilidad fiscal que se han mencionado en el apartado anterior.

Incluso cabe concebir el recargo autonómico como medida de coordinación. En efecto, hasta ahora hemos hecho incapié en la proyección del contenido del citado principio sobre el recargo. Pero es que éste último, como han manifestado ROVIRA I MOLA¹⁶⁶

¹⁶⁶) De este autor se puede derivar que la sobreimposición encarnada en los recargos se asemeja a la tributación separada de forma que a través de ellos se coordinan dos entes que pueden establecer tributos sobre la misma manifestación de riqueza. ROVIRA I MOLA, A.: La coordinación..., ob., cit., pág. 53.

o RODRÍGUEZ MONTAÑÉS¹⁶⁷, puede ser entendido como instrumento de coordinación. Efectivamente, creemos posible considerar que a través de este tributo las Comunidades Autónomas pueden gravar manifestaciones de riqueza gravadas por el Estado, de forma que se comparte entre dos entes -Estado y Comunidades Autónomas- la capacidad de aquéllas para producir ingresos. De hecho ya se determinó, en el capítulo segundo, que el recargo se puede considerar un tributo compartido desde el momento en que implica gravar, junto con otro ente, las mismas manifestaciones de capacidad económica.

Pero, quizás, sería más efectivo que la propia aproximación teórica, plasmar aquí un ejemplo práctico. En este sentido se puede traer el caso del sistema financiero canadiense que ha sido objeto de mención en algunas de las notas a pie de página de este trabajo. En este punto, la importancia del ejemplo tiene calidad suficiente, a nuestro juicio, para ser parte del desarrollo principal de este trabajo.

En el citado sistema la distribución del poder financiero entre el Estado federal y las Provincias se encuentra recogido en la *Constitution Act* de 1982. Los arts. 91.3¹⁶⁸ y 92.2¹⁶⁹ delimitan el tipo de tributos que pueden establecer los citados entes de forma que el Estado federal puede construir tributos sobre cualquier manifestación de riqueza mientras que las Provincias tienen su poder tributario limitado al establecimiento de tributos de

¹⁶⁷) La autora afirma que "*Dentro de las medidas de coordinación financiera se viene aludiendo a la técnica de la sobreimposición o recargo*". RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a DEL P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 135.

¹⁶⁸) Art. 91.3: Powers of the Parliament

"3.- *It shall be lawful for the Queen, by and with the Advice and Consent of the Senate and House of Commons, to make Laws for the Peace, Order, and good Government of Canada, in relation to all Matters not coming within the Classes of Subjects by this Act assigned exclusively to the Legislatures of the Provinces; and for greater Certainty, but not so as to restrict the Generality of the foregoing Terms of this Section, it is hereby declared that (notwithstanding anything in this Act) the exclusive Legislative Authority of the Parliament of Canada extends to all Matters coming within the Classes of Subjects next hereinafter enumerated; that is to say*

(...)

3.- *The raising of Money by any Mode or System of Taxation*".

¹⁶⁹) Art. 92.2: Exclusive Powers of Provincial Legislatures

"2.- *In each Province the legislature may exclusively make Laws in relation to Matters coming within the Classes of Subjects next hereinafter enumerated; that is to say:*

(...)

2. *Direct Taxation within the Province in order to the raising of a Revenue for Provincial Purposes*".

carácter directo¹⁷⁰.

En este sentido resulta fácil detectar la existencia de un supuesto de doble imposición interna desde el momento en que ambos entes territoriales están legitimados para gravar las manifestaciones de riqueza propias de los impuestos directos. De hecho a lo largo de su historia ambos entes han concurrido sobre la misma manifestación de riqueza cuando han establecido impuestos sobre la renta tanto de personas físicas como de personas jurídicas¹⁷¹. A partir de la Primera Guerra Mundial surgieron necesidades de coordinación¹⁷² entre los diferentes entes impositores de forma que se pretendía conseguir un sistema fiscal donde sólo el Estado federal tuviera un predominio fiscal en materias como la imposición sobre la renta.

Para ello se optó en el período comprendido entre 1942 a 1962 por los *Tax Rental Agreements* de forma que las Provincias suspendían su capacidad de establecer tributos sobre la renta a cambio de recibir determinadas transferencias desde el Estado federal¹⁷³. En 1962 las Provincias reivindicaron su capacidad de establecer impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas de forma que reclamaban un aumento de su autonomía financiera y una disminución de su dependencia con respecto a las transferencias

¹⁷⁰) Sobre la distribución del poder tributario en el constitucionalismo canadiense y su interpretación jurisprudencial véase por todos a LA FOREST, G.V.: *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution*, CTF, 2 ed., Toronto, 1981. Así mismo GOVERNMENT OF CANADA: *The Taxing Power and the Constitution of Canada*, Working Paper on the Constitution, The Queen's Printer, Ottawa, 1969 o MAGNET, J.E.: <<The Constitutional distribution of Taxation Power in Canada>>, OLR, vol. 10, 1978, págs. 473-534.

¹⁷¹) Sobre la historia y evolución del sistema fiscal canadiense pueden consultarse a BURNS, R.M.: *The Acceptable Mean: The Tax Rental Agreements 1941-1962*, CTF, Toronto, 1980. También PERRY, J.H.: <<The federal Tax Structure: Historical and Factual Survey>>, CTJ, vol. 4, nº 5, 1956, págs. 308-320; *A Fiscal History of Canada- The Postward Years*, CTF, Toronto, 1989 o *Taxation in Canada*, CTF, Fifth Edition, Toronto, 1990.

¹⁷²) Necesidades de coordinación que se manifestaban en una doble imposición interna y en una complejidad en la gestión del sistema tributario puesto que cada ente gestionaba sus propios tributos solapándose las actividades administrativas.

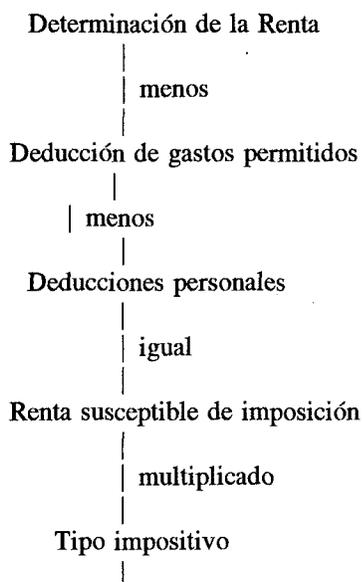
¹⁷³) Sobre este tipo de acuerdos entre el Estado federal y las Provincias puede consultarse CHERCOVER, J.L y COCK, G.M.: <<The Tax Rental- A flow in the Law?>>, OHLJ, vol. 2, 1960, págs. 17-38; BURNS, R.M: *The acceptable...*, ob., cit. o WOLFE, J.N.: <<Tax Rental and Provincial Autonomy>>, CTJ, vol, 2., 1954, págs. 359-362.

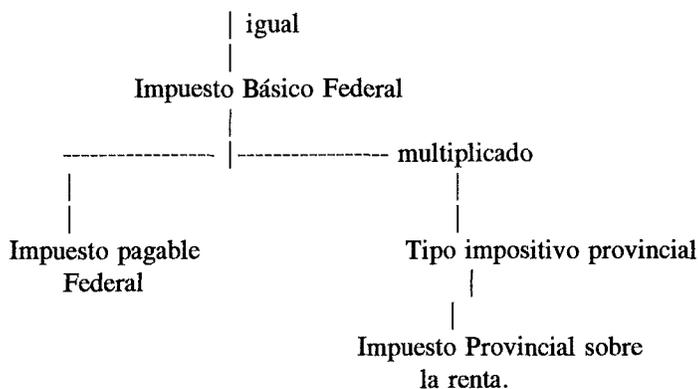
procedentes del Estado federal.

Así pues, a través de las negociaciones pertinentes, el Estado federal y las Provincias crearon los *Tax Collection Agreements*¹⁷⁴ que ya han sido objeto de mención en el presente trabajo. En ellos -a nuestro juicio ejemplo de coordinación en los términos que aquí se han expuesto- se regula un nuevo sistema de coordinación de poderes impositivos de forma que las Provincias pueden establecer tributos sobre la renta pero configurados como un recargo sobre el impuesto homónimo federal. Así pues, el recargo funciona como el mecanismo de coordinación entre el poder impositivo federal y el provincial surgiendo, así, un sistema de tributos sobre la renta que, también en virtud del acuerdo, es gestionado por el Estado federal¹⁷⁵. En consecuencia, la coordinación se

¹⁷⁴) Sobre estos acuerdos puede consultarse ABIZADEH, S. y HUDSON, R.: <<Trend in the Federal-Provincial Tax Collection Agreements: The Case of Alberta>>, CTJ, vol. 31, n.º. 4, 1983, págs. 653-664; DEPARTMENT OF FINANCE CANADA: *Background Paper on Federal-Provincial Fiscal Arrangements*, Federal Provincial Relations and Social Policy Branch, Ottawa 1980; Personal Income..., ob., cit.; MACEACHEN, A.J.: *Federal-Provincial...*, ob., cit.; MOORE, A.: <<Some proposals for adapting federal-provincial financial agreements to current conditions>>, CPA, vol. 24, 1981, págs. 232-256; O'DONOGHUE, L.: *Federal-provincial Tax Collection Agreements: Recent Provincial Complaints*, Legislative Internship Program, 1984-85; OLLING, R.D. y WESTMACOTT, M.W.: <<Tax Collection Agreements and Tax and Fiscal Harmonization>>, en *Perspectives on Canadian Federalism*, Prentice-Hall, Canada Inc, Ontario, 1988, págs. 167-182 o WILTSHIRE, K.: <<Working with intergovernmental agreements-the canadian and australian experience>>, CPA, vol. 23, 1980, págs. 353-379.

¹⁷⁵) Utilizamos la locución sistema de tributos en el sentido de que el recargo provincial y el tributo base forman un sistema a través del cual dos entes gravan la misma manifestación de capacidad económica a través del siguiente esquema:

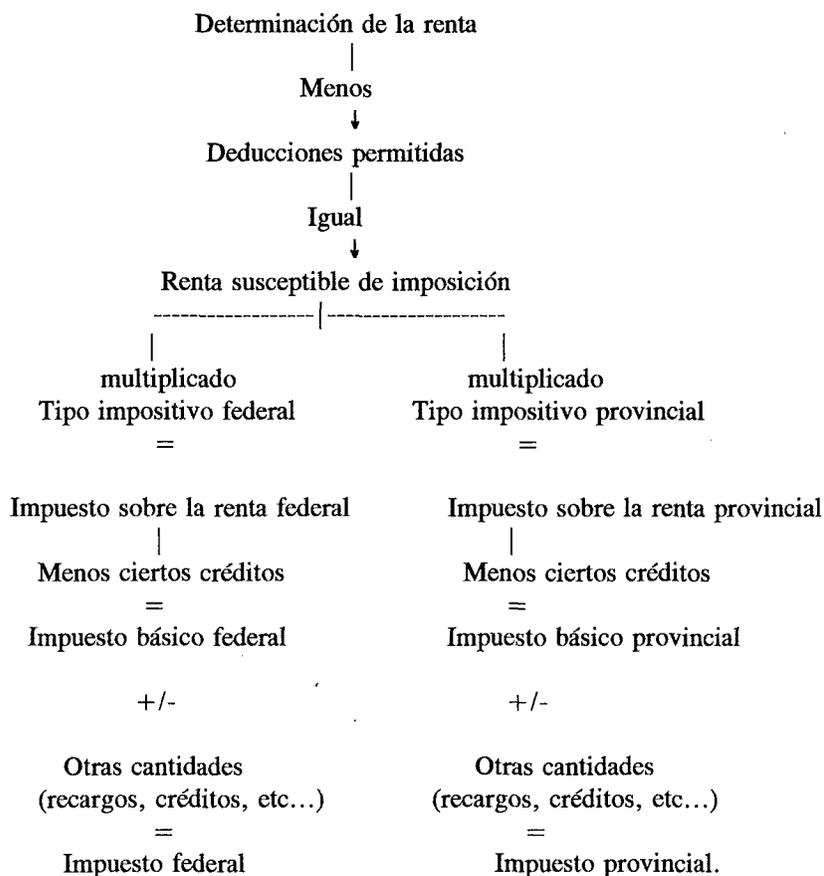




(Gráfico extraído de DEPARTMENT OF FINANCE OF CANADA: Personal Income..., ob., cit., pág. 11)

A través del presente esquema se puede detectar que la coordinación parte de aceptar la legislación federal para la liquidación de la base imponible de forma que sea uniforme para todas las Provincias que utilizan el sistema de recargos, así mismo se aceptan las deducciones provenientes de la legislación federal sin detrimento que en la rama "provincial", puedan añadirse deducciones, previamente pactadas, eminentemente provinciales.

En la actualidad existe un debate en el sistema de financiación provincial canadiense dirigido a promover una mayor autonomía financiera de las Provincias a través de que el Estado federal acepte la posibilidad de que las mismas construyan su recargo directamente sobre la base del impuesto sobre la renta federal de forma que el esquema del sistema de impuestos fuera el siguiente:



(Gráfico tomado de DEPARTMENT OF FINANCE CANADA: Personal..., ob. cit.,

detecta en diferentes puntos siendo ésta tanto vertical como horizontal. Vertical en el sentido de que todas las Provincias pueden establecer un recargo con un tipo proporcional sobre la cuota impositiva del impuesto federal sobre la renta lo que conlleva aceptar la normativa para la determinación de dicha cuota. Además, esta coordinación también se produce en cuanto es el Estado federal el que gestiona conjuntamente ambos tributos. Por otra parte, la coordinación horizontal se detecta desde el momento en que este sistema se extiende a casi todas las Provincias canadienses (menos Quebec, Alberta y Ontario aunque estas últimas sólo en relación con el impuesto sobre sociedades) de forma que, salvo en la cuota, no existen diferencias importantes entre Provincias manteniéndose una coherencia en el sistema tributario.

3.2.- El principio de coordinación y la competencia de gestión.

Pero la coordinación no se puede producir simplemente en un nivel de estructura de los tributos, es decir, en el momento de su establecimiento, sino también en el nivel de su aplicación, de la obtención del ingreso, de la recaudación que producen. En este sentido, hemos de adelantar aquí, que el recargo autonómico supone una obligación tributaria principal que, según nuestro criterio, debe gestionarse conjuntamente con la que proviene de la aplicación del tributo base.

En este sentido ya se defendió en el capítulo segundo que, interpretando el ordenamiento, la gestión de recargo autonómico podría considerarse de titularidad estatal. La conclusión que se deriva de esto, por tanto, está dirigida a defender la gestión conjunta del tributo base y del recargo autonómico. Siguiendo esta idea parece lógico pensar que en el caso de los tributos cedidos es oportuno que la gestión del recargo también se delegue a las Comunidades Autónomas permitiendo que éstas lo gestionen con el tributo cedido que se trate.

pág. 27)

De este esquema se puede derivar que las Provincias aumentan su nivel de autonomía en la regulación de su imposición sobre la renta de las personas en detrimento de una coordinación más unificadora en el sentido de que esta se producirá sólo a nivel de base imponible y no de deducciones como sucedía en el caso anterior.

Parece, pues, que la coordinación entre entes en la gestión de los recargos sobre tributos cedidos no es tan primordial. No ocurre lo mismo en relación con los recargos sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas donde un ente ajeno -el Estado- al titular del recurso y del importe de la recaudación -la Comunidad Autónoma- gestiona el tributo autonómico -el recargo-. No es difícil hacer la observación de que el ente titular del recargo -las Comunidades Autónomas- tienen un interés particular en la eficaz gestión del tributo que establecen y, por ende, es necesario el establecimiento de medios de coordinación entre ambos entes que permitan el aumento de esta eficacia. ROVIRA I MOLA¹⁷⁶ refleja esta opinión cuando escribe que: "*(...) la eficacia de la coordinación de la gestión tributaria supone residenciar en un titular de la actuación gestora la competencia administrativa directa para aplicar la normativa del procedimiento de gestión tributaria, pero a la vez comporta establecer unos canales institucionales de colaboración activa en los demás titulares de la competencia administrativa implicados y con interés en el tributo de que se trate.*"

En definitiva, a pesar de la gestión conjunta por un solo ente no creemos que las Comunidades Autónomas deban convertirse en meros receptores de aquello que sea susceptible de producir el recargo sino que se han de abrir vías para la colaboración de los dos entes para la gestión del recargo autonómico. Sobre este aspecto se ha de recordar que si bien del art. 19 de la LOFCA no se deriva cómo se han de gestionar los recargos sí es posible derivar un espíritu de coordinación en la gestión del sistema tributario que ha de influir, como no, en la gestión del recargo autonómico.

Así pues, parece perfectamente admisible que sea la Agencia Estatal Tributaria el órgano administrativo encargado de gestionar tanto el impuesto base como un hipotético recargo autonómico. Este supuesto, por otro lado, no parece que sea excluido de los objetivos que para la Agencia establece el art. 103.Uno.2 de la Ley 31/1990 de 27 de diciembre que prevé que este ente es responsable "*(...) de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales (...) cuya gestión se le encomiende por Ley o por Convenio.*"

¹⁷⁶) ROVIRA I MOLA, A.: Coordinación..., ob., cit., pág. 79.

Dentro de la misma, consideramos, se deberían integrar de alguna forma a las Comunidades Autónomas de forma que participasen, sin perjuicio de profundizar en este aspecto en el siguiente capítulo, en el diseño de los planes de inspección, en el diseño del procedimiento de recaudación o en las campañas de información a los contribuyentes¹⁷⁷.

Esta idea se puede situar dentro de la corriente que se puede detectar en la actualidad dirigida a establecer mecanismos de cooperación entre Comunidades Autónomas y el Estado en la gestión de los tributos en que ambos entes se relacionan. En este sentido el "Acuerdo para el desarrollo del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas" de 7 de octubre de 1993 estimó en uno de sus puntos, la integración de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Este acuerdo se reflejó, finalmente, en la Ley 21/1993 de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del estado para 1994 donde se modificó el art. 103 de la Ley 31/1990 añadiendo un apartado 3 bis¹⁷⁸.

¹⁷⁷) No se ha de olvidar tampoco que la gestión conjunta del recargo autonómico, como se advirtió en el apartado anterior, puede generar un detrimento de la responsabilidad fiscal de los entes autonómicos. En consecuencia, creemos, que puede ser útil para la concienciación del ciudadano el que las Comunidades Autónomas participen a través de los instrumentos adecuados, en la gestión del recargo autonómico.

¹⁷⁸) Art. 103. Tres bis.

"Órganos de participación de las Comunidades Autónomas en la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Como órganos de participación de las Comunidades Autónomas en la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, existirán:

a) A nivel central, una Comisión Mixta de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) A nivel territorial, un Órgano de Relación por cada Comunidad Autónoma de régimen común.

2. La Comisión Mixta dependerá directamente del Presidente de la Agencia y estará integrada por ocho representantes de la Administración Tributaria del Estado designados por aquél, y por un representante de cada una de las quince Comunidades Autónomas de régimen común.

En el ámbito específico de la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Comisión Mixta tendrá atribuidas las funciones siguientes:

a) Diseñar la política general de gestión del impuesto.

b) Establecer las directrices de gestión del impuesto respecto a:

Planes de inspección.

Tratamiento informático.

Intercambio de información.

La Comisión Mixta se reunirá, al menos, una vez cada semestre, y adoptará los acuerdos en votación por mayoría de sus miembros. A estos efectos la representación del Estado contará con igual número de votos que la de las Comunidades Autónomas, esto es un total de quince.

Así se ha creado una Comisión Mixta formada por representantes de las Comunidades Autónomas y del Estado, además de Órganos de Relación por cada Comunidad Autónoma. Esta es la vía por la cual las Comunidades participan en la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que es recaudado en sus respectivos territorios y la que, en nuestra opinión, podría ser una vía para realizar la gestión de los recargos autonómicos con la adecuada coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas que los establezcan¹⁷⁹.

Así mismo, es necesario mencionar que esta coordinación no parece que fuera gratuita para las Comunidades Autónomas. En este sentido se debe resaltar que el coste económico adicional que supone para la Agencia Estatal Tributaria la gestión de los recargos autonómicos sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debería

Para el desempeño de sus funciones, la Comisión Mixta podrá encomendar la realización de tareas que considere convenientes a un Comité de Trabajo integrado por cinco representantes de las Comunidades Autónomas designados por la representación de ésta en dicha Comisión Mixta y por los representantes de la Administración Tributaria del Estado que considere necesarios el Presidente de la Agencia hasta un máximo de cinco.

El Comité de Trabajo no tendrá facultades decisorias, debiendo elevar sus propuestas, estudios y conclusiones a la Comisión Mixta, y se reunirá con la frecuencia que demanden las tareas que le sean encomendadas.

3. Los Órganos de Relación dependerán directamente del Delegado Especial de la Agencia en cada Comunidad Autónoma, y estarán integrados por cinco representantes de la Delegación designados por aquél y por cinco representantes de la respectiva Comunidad Autónoma.

En el ámbito específico de la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los Órganos de Relación tendrán atribuidas las funciones siguientes:

a) Garantizar el cumplimiento de las directrices establecidas por la Comisión Mixta.

b) Participación de la gestión del impuesto a través de:

.- Colaboración en la elaboración de planes de inspección.

.- Colaboración en la elaboración de planes de información y asistencia al contribuyente; y,

.- Elaboración de mecanismos de suministro de información.

Los Órganos de Relación se reunirán, al menos, una vez cada trimestre."

¹⁷⁹) Como en otros lugares de este trabajo, los acuerdos políticos sobre la Reforma del Modelo de Financiación Autonómica entre el Partido Popular y Convergencia y Unión nos dan noticia de posibles acontecimientos futuros. En este aspecto el punto 9, apartado tercero contempla la participación de las Comunidades Autónomas con la Agencia Estatal de Administración Tributaria "(...) en el ámbito de su respectivo territorio, con relación al impuesto sobre la renta con el objetivo de contribuir a la mejora y perfeccionamiento de las tareas de gestión."

repercutir en los entes titulares de la recaudación que supone este tributo¹⁸⁰. Esta precisión, aunque pudiera parecer inútil, tiene, a nuestro juicio, la importancia de que ayudaría al incentivo de una gestión eficiente¹⁸¹ del recargo autonómico y a un interés añadido de las Comunidades Autónomas en la participación en las tareas de gestión del recargo autonómico. Así mismo, más justificada es esta financiación procedente de las Comunidades Autónomas si se llegase a niveles de autonomía donde se establecieran medidas de carácter extrafiscal vinculadas con el recargo autonómico, teniendo que ser gestionadas por el organismo estatal con, posiblemente, un mayor coste.

Los argumentos aquí expuestos -necesidad de coordinación de entes a través de la gestión del recargo, participación de las Comunidades Autónomas en su gestión, pagos de las Comunidades Autónomas por el plus de gestión que supone el recargo- pueden ser difusos para justificar la intervención de las Comunidades Autónomas en la gestión del recargo autonómico cuando, se ha de terminado, que es estatal. Pero a ellos se puede añadir otro que nos parece más rotundo.

Parte de la idea de que el establecimiento del recargo se realiza con el fin de obtener unos ingresos para las Comunidades Autónomas. A través de esta primera aproximación se penetra en la coordinación necesaria en la titularidad del ingreso que es susceptible de generar el recargo autonómico. En este sentido no es difícil imaginar que, en relación con los recargos sobre tributos cedidos, las Comunidades Autónomas pueden percibir directamente los ingresos que un hipotético recargo sobre ellos pudiera producir. Pero diferente se nos antoja el supuesto de que el recargo se construya sobre el Impuesto

¹⁸⁰) El art. 103. Cinco de la Ley 31/1990 de 27 de diciembre establece los medios de financiación de la Agencia Estatal Tributaria. En la letra b) de este precepto se establece que uno de los recursos del citado ente administrativo es un porcentaje sobre la recaudación que se derive de los actos de liquidación y de gestión recaudatoria en el ámbito de la gestión recaudatoria que tiene encomendada. Así mismo, la letra c) del mismo artículo contempla que es otro recurso los ingresos que se perciban como retribución por otras actividades que en virtud de disposición legal se realicen para otras Administraciones públicas nacionales.

¹⁸¹) No obstante se ha de aportar el comentario de PEÑA VELASCO sobre que un supuesto peligro de desidia de la Administración estatal en la gestión del recargo autonómico es infundado puesto que "(...) en tanto que el recargo se gestiona conjuntamente con el tributo sobre el que recae y por la misma Administración pública resulta difícil pensar que se pueda producir una gestión eficaz del tributo <<recargado>> y una desidia en la gestión del propio recargo". PEÑA VELASCO, G. de la: Los recargos..., ob., cit., pág. 378.

sobre la Renta de las Personas Físicas donde, como ya se ha visto, es la Agencia Estatal Tributaria la que se configura como el ente apropiado para hacer las tareas de gestión.

En este último supuesto la recaudación obtenida a través de los recargos autonómicos no lo es directamente por el ente titular del recurso sino que es a través de un ente ajeno de forma que se hace necesario realizar las transferencias debidas. Es más, sobre este tema ROVIRA I MOLA¹⁸² ha considerado que en esta relación surge un derecho subjetivo por parte de la Comunidad Autónoma y, entendemos, una obligación por parte del Estado de forma que "*(...) habría de regularse -lo que no hace la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas- la efectividad del derecho público subjetivo de la Comunidad Autónoma impositora del recargo al producto de éste, a fin de que los fondos afluyeran a aquélla con cierta regularidad, aun recurriendo al sistema de las entregas a cuenta*".

Pues bien, parece posible afirmar que en materia de transferencias el Estado no ha cumplido sus compromisos con la diligencia debida¹⁸³. De forma que, creemos, una negligencia a la hora de transferir en los plazos debidos las cantidades generadas por el recargo puede provocar efectos indeseables en detrimento de lo que se está detectando en este trabajo como es el aumento de la autonomía financiera. En consecuencia, parece que este aspecto se configura como uno de los que debería ser recogido en la supuesta Ley Orgánica que se ha propuesto en estas páginas, vinculando al Estado a realizar una serie de transferencias en concepto del recargo que promete ser más importante para las Comunidades Autónomas como fuente de ingresos.

¹⁸²) ROVIRA i MOLA, A.: Las posibilidades..., ob. cit., pág. 148. Sobre un tema similar consideración de la existencia de un derecho subjetivo- también CAZORLA PRIETO destaca que el establecimiento de un recargo municipal también genera unas necesarias relaciones interadministrativas donde existe un derecho de crédito de la entidad impositora frente a la entidad gestora. CAZORLA PRIETO, L. M^a: Recargos..., ob., cit., págs. 202-203.

¹⁸³) Así se ha detectado en el Informe sobre la Financiación Autonómica ya citado en otros puntos cuando explica que "*El aspecto en el que la gestión financiera se considera más claramente deficiente y la coordinación más insatisfactoria es el ritmo de las transferencias de fondos, (...). En la actualidad, todas las administraciones reconocen que este problema ha provocado dificultades de tesorería muy serias a algunas Comunidades y ha desbaratado buena parte de los propósitos de mejorar la credibilidad de la administración central en lo que a los ritmos de cumplimiento financiero se refiere*". MONASTERIO ESCUDERO, C.; PÉREZ GARCÍA, F.; SEVILLA SEGURA, J. V. y SOLÉ VILANOVA, J.: Informe..., ob., cit., pág. 151.

Pero, creemos necesario añadir la observación de que, hasta donde nuestro conocimiento llega, no es posible encontrar un instrumento que sea compulsivo en caso de que el Estado realice estos compromisos de forma intempestiva poniendo en peligro la posible planificación económica de las Comunidades Autónomas en lo que se refiere al recargo tributario autonómico¹⁸⁴. En este sentido creemos que pueden ser útiles los instrumentos referidos anteriormente como medios de presión ante posible incumplimientos por parte del Estado, en favor, precisamente, de la coordinación necesaria para un correcto funcionamiento del recargo y sus posibles virtudes.

3.3.- El principio de coordinación y la titularidad sobre el importe de la recaudación.

Por ahora se ha explicado la coordinación en cuanto a la competencia normativa y de gestión. Para finalizar, es necesario profundizar en el aspecto de la coordinación sobre la titularidad de la recaudación en el sentido de que se podrían prever instrumentos de coordinación horizontal en este ámbito, entre los entes impositores de los recargos. Sin perjuicio de profundizar en ello posteriormente, parece posible adelantar que el punto de conexión territorial del recargo autonómico en los tributos no cedidos -el domicilio fiscal- no parece que sea útil para vincular la renta que se grava con el territorio del ente que la usa como fuente de imposición a través del recargo. En este sentido, creemos, que se ha de hablar de posibles efectos extraterritoriales de los recargos autonómicos sobre todo si se utiliza como base el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, como sabemos, se trata de un impuesto que estima toda la renta obtenida por el sujeto pasivo.

En consecuencia, podría ser útil diseñar medidas que impidan la explotación económica de unas Comunidades por otras en el sentido de instrumentar medios para una correcta atribución de rendimientos sobre la base de la renta producida en cada territorio. Es por ello que traemos aquí la proposición de CORS MEYA¹⁸⁵ en el sentido de que la

¹⁸⁴) Si a esto se añade que es posible que sigan existiendo transferencias por otros conceptos como es el principio de solidaridad, un cumplimiento defectuoso puede suponer un peligro financiero para las Comunidades Autónomas.

¹⁸⁵) CORS MEYA, F.X.: Los recargos..., ob., cit., pág. 422.

recaudación de los recargos podría alimentar un fondo desde el que se asignase después la recaudación del recargo en virtud de dónde se haya originado la renta gravada. A esta propuesta, quizás es útil añadir que el fondo fuese gestionado por el Estado y las Comunidades Autónomas con la finalidad de ajustar al máximo la asignación territorial del recargo autonómico.

Otro mecanismo que podría ayudar a la coordinación horizontal en la citada titularidad se puede extraer, como se ha hecho para otros temas, del sistema canadiense. En él no se ha seguido la idea del fondo sino que en el nivel de liquidación del impuesto base y el recargo autonómico se produce la diferenciación de rentas para gravar por el recargo, siendo sólo aquellas producidas dentro del territorio. En este sentido los *Tax Collection Agreement* prevén que si un hipotético contribuyente obtiene rentas fuera de la Provincia donde reside, se debe determinar qué parte de su base imponible es la que está vinculada con el territorio donde reside para derivar de ella la cuota impositiva que se trate y aplicar sobre ese concepto el recargo provincial.

Hasta aquí se ha tratado la posible proyección del principio de coordinación sobre el establecimiento, la gestión o la titularidad del volumen de ingresos siendo momento de realizar alguna conclusión. En este sentido se puede destacar del presente apartado, la importancia que posee el principio de coordinación cuando del recargo autonómico se habla. Por un lado es necesario este principio a la hora de establecer el tributo que se estudia, de forma que éste no sea un factor de distorsión del sistema impositivo y sí una buena vía para hacer efectiva la autonomía y la responsabilidad fiscal. Por otro lado, es necesaria la coordinación para que el tan mencionado recargo pueda ser efectivo en esos objetivos puesto que la desidia o la falta de colaboración por una de las partes puede implicar que el recargo no se convierta en otra cosa que en una fuente de problemas.

Así pues, la autonomía financiera se limita y, al mismo tiempo, se realiza a través del principio de coordinación, pero el art. 156.1 de la CE no observa sólo a la coordinación como un límite sino también a la solidaridad. En este sentido la autonomía no puede implicar el desarrollo desordenado del conjunto de entes territoriales autonómicos sino que imprime la necesidad de que ese factor no tenga como consecuencia la

descomposición del Estado. Por ello, como no podía ser de otra manera, se hace necesario estudiar el recargo autonómico, no sólo como muestra de la autonomía financiera, sino también desde la perspectiva que ofrece el principio de solidaridad reconocido en nuestro ordenamiento.

4.- EL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD Y EL RECARGO AUTONÓMICO.

La definición concreta del principio de solidaridad¹⁸⁶ se puede convertir en una tarea que excede de los modestos objetivos de este trabajo. Pero se puede aportar la definición que del principio nos facilita GARCÍA ROCA¹⁸⁷ quien escribe que la solidaridad es "a) *Un hecho producido por el mismo juego del sistema de distribución de competencias y por la coincidencia de finalidades entre los entes públicos territoriales.* b) *Un valor del ordenamiento en materia autonómica (en cuanto refleja el telos o espíritu de la norma constitucional),* y c) *Una relación especial entre sujetos colectivos y territoriales (Estado y Comunidades Autónomas o Comunidades Autónomas entre sí) mediante la cual la actuación de algunos de ellos puede venir condicionada por la del otro o por las necesidades generales del sistema autonómico. Estamos, pues, ante una relación conforme a la cual pueden imponerse distintos derechos y deberes constitucionales".*

JUAN Y PEÑALOSA, realiza una descripción similar de solidaridad cuando considera que ésta sólo puede predicarse en relación con un proyecto común aceptado y compartido por las partes vinculadas por este lazo. Así mismo implica una actitud positiva encaminada al proyecto comunitario y, finalmente, será un principio conformador de las

¹⁸⁶) Sobre el principio en general puede consultarse GARCÍA ROCA, F.J.: <<La solidaridad autonómica, valor del ordenamiento>>, RFDUC, nº 70, 1983, págs. 251-271; ALONSO DE ANTONIO, J.A.: *El Estado autonómico y el principio de solidaridad como colaboración legislativa*, Congreso de los Diputados, Monografía nº 8, Madrid, 1986; El principio de solidaridad..., ob., cit., págs. 31-81 o PÉREZ MORENO, A.: <<Técnicas jurídicas garantizadoras del principio de solidaridad regional>>, en *Comunidades Autónomas: solidaridad, estatutos, organización y convenios*, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1980, págs. 45-59 y en la misma obra y del mismo autor <<Solidaridad y convenios entre Comunidades Autónomas>>, págs. 61-80.

¹⁸⁷) GARCÍA ROCA, F.J.: La solidaridad..., ob., cit., pág. 259.

normas jurídicas¹⁸⁸.

Este principio se encuentra reflejado de forma temprana en nuestro texto constitucional. En efecto el art. 2 reconoce y garantiza la solidaridad entre las regiones y nacionalidades que integran la nación española, convirtiéndose en un deber del Estado que, según el art. 138.1 de la CE, debe conseguir su realización efectiva velando por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las partes que componen el territorio español.

Más concretamente, el art. 156.1 de la CE concreta que el principio de solidaridad se convierte en un límite al principio de autonomía financiera. Finalmente, el art. 158.2 de la CE contempla un instrumento como el Fondo de Compensación Interterritorial para hacerlo efectivo. A este instrumento se puede añadir además, siguiendo a FALCÓN Y TELLA, las asignaciones niveladoras previstas en el art. 158.1 de la CE¹⁸⁹.

Esta relación normativa se completa con los preceptos de la LOFCA que desarrollan el citado principio. En este sentido el art. 2.1.c) de la LOFCA establece que la actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ha de ejercer de acuerdo con, entre otros, el principio de solidaridad. Así mismo, el apartado 2 de este último artículo especifica que también vincula a las Comunidades Autónomas que deben realizarlo dentro de su propio territorio. Por otro lado, contempla en su art. 15 la regulación de las asignaciones niveladoras a las que se ha hecho referencia en el párrafo anterior. Finalmente, como destaca HUCHA CELADOR¹⁹⁰, el art. 16 del texto legal orgánico regula el Fondo de Compensación Interterritorial que es un instrumento mediante el cual el Estado realiza su deber de hacer efectivo el principio de solidaridad.

¹⁸⁸) JUAN Y PEÑALOSA, J.L. de: El principio..., ob., cit., pág. 192.

¹⁸⁹) FALCÓN Y TELLA, R.: La compensación..., ob., cit., pág. 189. Así mismo, según MEDINA GUERRERO, el Estado no cuenta solamente con estos instrumentos sino que también puede hacer efectivo el principio gracias a su capacidad para diseñar el sistema de financiación autonómico en su conjunto. MEDINA GUERRERO, M: <<El principio de solidaridad y el ejercicio de las competencias en el Estado de las Autonomías >>, en *El sistema económico en la Constitución Española*, vol. II, Dirección General de los Servicios Jurídicos del Estado, Madrid, 1994, pág. 2026-2028.

¹⁹⁰) HUCHA CELADOR, Fdo. de la: Reflexiones..., ob., cit., pág. 427.

Por su parte, para MOLDES TEO¹⁹¹ "*(...) la solidaridad dentro del texto constitucional ha de entenderse como un deber de colaboración de todas las personas, entidades sociales y comunidades territoriales, en la consecución de los objetivos de la comunidad nacional.*" Este mismo autor, no obstante, también ofrece otra perspectiva para considerar este principio. Se trata de la perspectiva económico-financiera de forma que la solidaridad se convierte en la necesidad de conseguir dos objetivos: la distribución equitativa de los ingresos fiscales en el nivel nacional y la corrección de desequilibrios económicos interterritoriales¹⁹².

CAZORLA PRIETO por su parte también consideró que el principio de solidaridad se debería reflejar en muchos terrenos además del financiero por el hecho de establecerse en el art. 2 de la CE. Desde la perspectiva de ese campo explicó que el principio de solidaridad tiene una triple vertiente. Una primera según la cual las diferentes partes que componen el Estado están vinculadas a un todo, a una misma unidad económica: la nación española. Una segunda vertiente hace referencia a que el Estado tiene el deber de facilitar a los ciudadanos un nivel mínimo de servicios en todo el territorio de forma que todo éste debe contribuir a este objetivo. Finalmente, la tercera vertiente se configura como los derechos y obligaciones que tienen los diferentes elementos solidarios¹⁹³.

Mientras estos autores dan las notas necesarias para comprender el papel del principio de solidaridad en nuestro ordenamiento, FERNÁNDEZ JUNQUERA¹⁹⁴ lo vincula a la autonomía financiera que se expresa cuando se ejerce la potestad tributaria. En este sentido, la autora citada escribe que el principio se ha de entender, en este contexto, como que "*(...) las Comunidades Autónomas no podrán, en el ejercicio de su potestad normativa tributaria, dictar normas que originen un desequilibrio económico que pueda ser calificado de injusto o incluso inadecuado entre los distintos territorios.*"

¹⁹¹) MOLDES TEO, E.: <<Autonomía financiera de las regiones y solidaridad: perspectiva constitucional>>, RDFHP, vol. XXLX, n° 144, 1979, pág. 1526.

¹⁹²) *Ibidem*, pág. 1528.

¹⁹³) CAZORLA PRIETO, L.M^a: Los principios..., ob., cit., pág. 551.

¹⁹⁴) FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: Límites..., ob., cit., pág. 1041.

En definitiva parece posible interpretar que el principio de solidaridad se configura, siguiendo a ALONSO DE ANTONIO¹⁹⁵, como un elemento integrador de la actividad de los distintos componentes del Estado, determinando que éstos actúen de acuerdo con su contenido¹⁹⁶. Es lógico, por tanto, entender que el principio de solidaridad ha de tener una influencia en la actividad tributaria y financiera de las Comunidades Autónomas y del Estado, la cual se puede explicar a través de la cita de GARCÍA ROCA sita al principio de este apartado. En este sentido la solidaridad es un hecho, pues ambos entes, ejerciendo sus competencias financiero-tributarias, procuran el desarrollo económico de sus territorios siendo este un fin común. También la solidaridad es un valor, un principio que ha de ser referencia para las normas por las que regulan esa actividad y, en definitiva, se entabla una relación especial entre los diferentes sujetos donde el Estado debe procurar -por ejemplo a través del Fondo, distribuyendo la renta, planificando la economía, etc...- el desarrollo antes mencionado de todas las partes del territorio con normas que reflejen el principio que tratamos y, por su parte, las Comunidades Autónomas se han de integrar en ese fin común con el deber de no distorsionar con su actividad financiero-tributaria el citado deber estatal.

Pues bien, esta es la perspectiva desde la que se propone analizar si el establecimiento de recargos autonómicos puede suponer alguna alteración del principio de solidaridad de forma que influyan en su configuración. Sobre esta cuestión se ha pronunciado la doctrina. Así LÓPEZ DÍAZ¹⁹⁷ escribe que *"Entrando en el terreno concreto de los recargos, debemos señalar que este principio no tiene una influencia directa en los mismos, ya que éstos no son la figura más adecuada para lograr la realización efectiva de la solidaridad. De todas formas, indirectamente, si pudiera darse alguna influencia."*

GARCÍA FRÍAS considera que el recargo autonómico no es un recurso acorde con

¹⁹⁵) ALONSO DE ANTONIO, J.A.: El principio..., ob., cit., págs. 43-49.

¹⁹⁶) Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico séptimo de su Sentencia 135/1992 de 5 de octubre donde expresa que el principio "(...) es un factor de equilibrio entre la autonomía de las nacionalidades o regiones y la indisoluble unidad de la Nación española (...)".

¹⁹⁷) LÓPEZ DÍAZ, A.: Régimen..., ob., cit., pág. 88.

el principio de solidaridad sino que, advierte, puede suponer diferencias interterritoriales sobretodo si se establece sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁹⁸. GARCÍA AÑOVEROS¹⁹⁹ analizando el recargo explica que "(...) *el recargo que analizamos resulta poco equitativo y contrario, como sistema, al principio de solidaridad, ya que colocaría en clara situación de obtener rendimientos equivalentes con una presión fiscal menor a las CC.AA cuyos territorios gozan de rentas más altas.*"

HUCHA CELADOR²⁰⁰ estudiando una modalidad posible del recargo concreta un poco más. Este autor explica que la imposición de un recargo, al que nos hemos referido como recargo sustitutivo, puede afectar al principio de solidaridad. Ésta se produce puesto que la sustitución por este recargo de transferencias estatales puede generar dificultades para aquellas Comunidades que por sus propios medios, no pueden financiar el nivel mínimo de los servicios fundamentales que realiza de forma que el Estado deberá reconducir riqueza hacia esas Comunidades. Así mismo el autor citado advierte que "(...) *si esta última posibilidad se confirmase, el pretendido juego financiero de suma cero que para Estado y Comunidades Autónomas supondría la introducción de recargos autonómicos sustitutivos de transferencias estatales (...) caería por su base, puesto que el Estado experimentaría una pérdida de ingresos en términos netos o, si se prefiere, un mayor gasto público (...)*"

En definitiva de los autores aquí citados parece posible derivar que el establecimiento del recargo puede afectar de alguna forma la realización del principio de solidaridad por el Estado. En este sentido parece lógico pensar que el establecimiento de este tributo puede implicar que las Comunidades Autónomas de mayor nivel económico pueden conseguir, de forma menos gravosa una mejora en el nivel de servicios que prestan cuyo mínimo está financiado por el Estado. En consecuencia se induce que es posible que se originen los desequilibrios que la Constitución encomienda al Estado corregir.

¹⁹⁸) GARCÍA FRÍAS, M^a de los A.: La financiación..., ob., cit., pág. 109-110.

¹⁹⁹) GARCÍA AÑOVEROS, J.: ¿Crisis en... ob., cit., pág. 400.

²⁰⁰) HUCHA CELADOR, F. de la: Reflexiones..., ob., cit., págs. 460-461.

Así pues, el Estado debería corregir esa anomalía no deseada, lo cual pasaría por un incremento de la presión fiscal para la consecución de una mayor recaudación con la que compensar los desequilibrios producidos aumentando, posiblemente, los efectos negativos del recargo. Esta consecuencia negativa se agravaría si, además, se considera, como se ha comentado en este trabajo, que la posibilidad de establecer recargos autonómicos puede pasar por una disminución de los tipos impositivos estatales que dejaría un margen a ocupar por el tipo impositivo del recargo. En este sentido la disminución de ingresos por parte del Estado afectaría a su capacidad para cumplir con el citado principio al disminuir la efectividad de los instrumentos que posee para hacerlo posible.

Pero, en nuestra opinión, no es posible interpretar el principio de solidaridad de forma tan tajante de manera que suponga la imposibilidad o la marginalidad de la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer sus propios recursos y, en concreto, sus recargos²⁰¹. Por tanto, es necesario buscar el punto de equilibrio entre la autonomía financiera que parece conseguirse con los recargos autonómicos y la solidaridad que se ha de desprender del sistema de financiación.

Como se ha dicho en líneas anteriores el sistema de financiación autonómica actual responde más a los principios de suficiencia y de solidaridad que al de autonomía financiera. Esta última se halla desarrollada en relación con el gasto y en niveles que podríamos considerar mínimos en relación con el ingreso. En consecuencia, la utilización del recargo autonómico de forma más generalizada a la actual puede contribuir, como ya se dijo, al aumento del nivel de autonomía financiera en materia de ingreso y, paralelamente, a encontrar el punto de equilibrio que se ha mencionado. Así, en nuestra opinión, el sistema de financiación ideal sería el que permitiese el desarrollo de las Comunidades Autónomas pero que no tuviera como consecuencia el desequilibrio económico o diferencias insalvables entre ellas. En consecuencia, siguiendo a GARCÍA

²⁰¹) En este sentido GARCÍA ROCA señala que: "*En materia fiscal, la solidaridad no implica una uniformidad de la imposición en todo el Estado, incompatible con la necesaria autonomía financiera ni tan siquiera una unidad de la gestión, pero sí debe ser un límite negativo a un funcionamiento excesivo que produjera un pluralismo fiscal incontrolable e imposibilitara al Gobierno la realización de una política fiscal unitaria como instrumento de la política económica.*" GARCÍA ROCA, F.J.: La solidaridad..., ob., cit., pág. 269.

ROCA²⁰², el establecimiento de recargos por las Comunidades Autónomas de una forma acorde con el principio de solidaridad parece necesitar de relaciones derecho-deber entre el Estado y las Comunidades Autónomas y de éstas entre sí²⁰³. Unas relaciones donde se posibilite el establecimiento del recargo autonómico (derecho) sin que implique un debilitamiento en la obligación de contribuir a la realización de los intereses comunes (deber)²⁰⁴.

Esta proposición de equilibrio se puede concretar un poco más. Quizá el debate sobre los recargos debería reconducirse más a potenciarlos sobre los tributos cedidos y no tanto sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En otros términos, creemos que el recargo debe ser establecido sobre todos los tributos cedidos de forma que, efectivamente, las Comunidades Autónomas aumenten su autonomía por esta vía. Así mismo el Estado puede disminuir los tipos impositivos de estos tributos con el objetivo de que sea habilitado un espacio a ocupar por los tipos impositivos de los recargos autonómicos. Por ello el Estado, como se observó en el capítulo segundo, no sufriría una disminución en sus ingresos, ya que la disminución de éste concepto es con respecto a tributos de los que ha cedido la recaudación, pudiendo atender las necesidades que generasen los posibles desequilibrios con otros ingresos impositivos.

El tema de los recargos sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por las razones ya expuestas, es el que se configura más difícil desde la perspectiva de este principio. En nuestra opinión la imposición de recargos sobre este tributo implica una necesaria coordinación horizontal de forma que todas las Comunidades Autónomas establecieran los recargos autonómicos con la finalidad de no producir desequilibrios

²⁰²) *Ibidem*, pág. 258-259.

²⁰³) GONZÁLEZ GONZÁLEZ destaca que el principio de solidaridad implica una conducta de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas y de estas entre sí. GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I.: Principios..., ob., cit., pág. 2007.

²⁰⁴) Ciertamente se trata de encontrar el punto de equilibrio entre dos principios que aparecen contrapuestos y en conflicto. En este sentido GARCÍA AÑOVEROS ya destaca que "(...) *habrá que conseguir un equilibrio práctico y efectivo entre ambos principios, que, dejados a su aire, se destruyen mutuamente en la medida en que uno de ellos prevalece: solidaridad elimina autonomía, la autonomía crea desigualdad*". GARCÍA AÑOVEROS, J.: <<La financiación de las Comunidades Autónomas, de nuevo>>, diario "EL PAÍS" de 11 de abril de 1996, pág. 14.

territoriales. Así mismo, no parece adecuado que el recargo implique que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pierda su carácter de instrumento con el que el Estado realiza la distribución de la renta.

En cualquier caso las ideas expuestas aquí no responden más que a posibles opiniones que la experiencia puede confirmar o desmentir. Lo que sí es posible extraer es que el recargo autonómico se ha de configurar teniendo en cuenta el principio de solidaridad que, de acuerdo con la interpretación que se le dé en cada momento²⁰⁵, puede estrechar - que no eliminar²⁰⁶- o ensanchar el espacio donde el recargo autonómico puede desarrollarse. También es posible extraer, que parece más viable, de acuerdo con el principio, que los recargos autonómicos se desarrollen sobre los tributos cedidos mientras que sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas parece que se exige un máximo cuidado en no desvirtuarlo como instrumento para la redistribución de la renta.

Finalmente, siguiendo a JUAN Y PEÑALOSA²⁰⁷, la realización del principio de solidaridad implica la remoción de obstáculos. El autor considera que, entre otros, los obstáculos son el levantamiento de barreras fiscales entre las partes componentes del Estado o los efectos extraterritoriales de la imposición lo que nos invita a analizar en el siguiente apartado el recargo autonómico y el principio de territorialidad.

5.- EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD Y EL RECARGO AUTONÓMICO.

Como ya se sabe, el art. 133.2 de la CE reconoce a las Comunidades Autónomas la potestad de establecer y exigir tributos, es decir, les reconoce poder tributario. Este

²⁰⁵) En este sentido siguiendo a PÉREZ MORENO el principio de solidaridad es un concepto jurídico indeterminado por lo que necesita de una labor del Tribunal Constitucional. PÉREZ MORENO, A.: Solidaridad..., ob., cit., pág. 71.

²⁰⁶) Efectivamente, en este sentido es claro el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico tercero de su Sentencia 150/1990 donde expone que "(...) es también indudable que ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario -el de establecer recargos- puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria."

²⁰⁷) JUAN Y PEÑALOSA, J.L. de : El principio..., ob., cit., pág. 206-209. Así también ALONSO DE ANTONIO, J.A.: El principio..., ob., cit., pág. 54-55.

poder, no obstante, ha de ser ejercido dentro de los límites que la propia Constitución marca siendo uno de ellos el principio de territorialidad. Este principio, siguiendo a ALONSO DE ANTONIO²⁰⁸, se puede encontrar en el art. 137 de la CE como un límite a la autonomía que es reconocida en el mismo precepto. En relación con la organización territorial del Estado, el art. 139.2 de la CE prevé que "*2. Ninguna autoridad podrá 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.*". Así mismo, el art. 157.2 de la CE lleva este principio al ejercicio de competencias financieras cuando establece que "*Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.*"

La LOFCA desarrolla los citados preceptos a través de diferentes artículos. El art. 2.1.a) del texto orgánico contempla que la actividad financiera de las Comunidades no puede implicar barreras fiscales dentro del territorio español. Así mismo, en relación con los impuestos propios, recoge en el art. 9 el desarrollo del límite territorial.

Pues bien de acuerdo con esta normativa, a nuestro juicio, es posible desarrollar el tema del principio de territorialidad en relación con los recargos autonómicos desde, al menos, dos perspectivas. En primer lugar es posible tratar al recargo autonómico y el principio de territorialidad entendiéndolo como una prohibición a levantar barreras contra el libre establecimiento de personas y la libre circulación de factores económicos dentro del territorio nacional. En segundo lugar, es necesario el estudio del recargo y el principio con respecto a la posible prohibición de efectos extraterritoriales.

5.1.- El recargo, el libre establecimiento de las personas y la libre circulación de factores económicos en el territorio nacional.

Según nuestro criterio esta perspectiva que aparece bajo este epígrafe puede ser, a su vez, analizada en dos facetas. La primera se encuentra reflejada en el art. 19 de la CE

²⁰⁸) ALONSO DE ANTONIO, J.A: El principio..., ob., cit., pág. 41.

donde se prevé el derecho fundamental al libre establecimiento²⁰⁹. Así mismo, la segunda faceta también se encuentra en el artículo citado además de recogerse en otros preceptos como el 139.2 o -relacionándolo con la materia tributaria- el 157.2 de la CE desarrollados, a su vez, por el 9.c)²¹⁰ de la LOFCA. En consecuencia en una primera aproximación, parece posible afirmar que los sistemas de ingresos y gastos autonómicos no pueden implicar medidas obstaculizadoras o, como se ha expuesto por algunos autores, los sistemas citados han de ser neutrales²¹¹.

Sobre este aspecto JIMÉNEZ COMPAREID²¹² considera que los artículos constitucionales manifiestan la preocupación del legislador constituyente "(...) *por mantener un marco económico y social único compatible con el Estado de las Autonomías, prohibiéndose reiteradamente todo atentando a lo que podríamos denominar, parafraseando a lo previsto en las normas europeas, las cuatro libertades nacionales: libre circulación y en su caso establecimiento de personas, mercancías, servicios y capitales. Si ninguna autoridad -incluida la central- puede obstaculizarlos, se ponía especial énfasis en que a las regionales -el peligro potencialmente más importante- les estuviese vedada cualquier medida que actuase en ese sentido.*"

Sobre la primera faceta -el libre establecimiento- del principio de territorialidad

²⁰⁹) Art. 19 CE "Los españoles tienen derecho a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional.

Asimismo, tienen derecho a entrar y salir libremente de España en los términos que la ley establezca. Este derecho no podrá ser limitado por motivos políticos o ideológicos."

²¹⁰) Art. 9.c) de la LOFCA. "No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.1.a) ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades."

²¹¹) De hecho MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ denominan en su manual, a este aspecto del principio de territorialidad, principio de neutralidad. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: Curso..., ob., cit., pág. 245.

Así mismo SALA GALVÁN escribe sobre la sede constitucional de este principio y la jurisprudencia constitucional que sobre él existe en << Los principios limitativos del poder financiero de las Comunidades Autónomas >>, REDF, nº 90, 1996, págs. 293-294.

²¹²) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 270.

tratado desde la perspectiva de este subapartado -prohibición de levantar barreras fiscales- es útil una revisión de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional para concretar su efectividad. El Tribunal, aunque en el ámbito municipal, expuso en el fundamento jurídico tercero de la Sentencia 8/1986 de 21 de enero²¹³ la libertad de elección de residencia que atribuye "*(...) el artículo 19 de la Constitución comporta la obligación correlativa de los poderes públicos de no adoptar medidas que restrinjan u obstaculicen ese derecho fundamental, pero ello no significa que las consecuencias jurídicas de la fijación de residencia hayan de ser, a todos los efectos las mismas en todo el territorio nacional o, al menos, en un mismo municipio. La libertad de elección de la residencia implica, como es obvio, la de opción entre los beneficios y los perjuicios, derechos, obligaciones y cargas, que (...) pueden ser diferentes en cada caso, en virtud de circunstancias objetivas y de acuerdo con lo dispuesto en el ordenamiento. El hecho de que los residentes en una determinada zona del territorio nacional hayan de soportar obligaciones y cargas mayores que las de otros, lo que normalmente se corresponde con la atribución de mayores beneficios o de una situación de hecho más ventajosa, no limita o restringe su derecho a la libre elección de residencia (...)*"

Así mismo, el Tribunal trató este tema en relación con los recargos autonómicos en el Auto 182/1986 de 26 de febrero. Consecuencia de un recurso de amparo en donde se alegó que un recargo sobre la Tasa fiscal sobre el juego implicaba una violación del art. 19 de la CE respecto de los arts. 139 y 157.2 del mismo texto fundamental. Se argumentó que el recargo vulneraba el principio constitucional de libre fijación del domicilio y libre circulación de personas pues la elección de la Comunidad Autónoma de Murcia, según la sociedad mercantil recurrente, comportaba un trato fiscal más grave que en otro lugar del espacio nacional. En este sentido el Tribunal rechazó los argumentos de la recurrente puesto que "*(...) no ha podido ser violada la libertad de residencia de la recurrente; pues, como señala el Ministerio Fiscal, nadie priva a la sociedad actora de establecerse donde tenga a bien, pero tiene que contar con que en la Región Murciana ha de pagar los impuestos que legalmente estén ordenados. Una cosa es el derecho a elegir libremente la residencia y a circular por el territorio nacional, y otra, los condicionamientos -en este*

²¹³) BOE nº 37 de 12 de febrero de 1986.

caso tributarios- legalmente establecidos."

La conclusión que se puede extraer de estos pronunciamientos es que el establecimiento de recargos autonómicos no implica necesariamente un impedimento o una violación del derecho fundamental de la persona a establecerse en cualquier parte del territorio nacional tal y como garantiza el art. 19 de la CE²¹⁴. El recargo autonómico funciona, pues, como un factor más a tener en cuenta a la hora de elegir el establecimiento pero de ello no se ha de inducir una contradicción con ese derecho.

Se ha de señalar, por otro lado, que el pronunciamiento aquí expuesto se halla también justificado desde la perspectiva del principio de igualdad y de autonomía. Como ya se expuso en su momento el primero no exige la uniformidad a la hora de ejercer las competencias autonómicas y el segundo conlleva la diversidad. Por ello no es posible considerar que las diferencias que puedan existir, en virtud de una autonomía correctamente llevada a cabo, infringen el art. 19 de la CE y, por ello, una violación del principio de territorialidad desde la perspectiva que ahora se está tratando -prohibición de levantar barreras fiscales-.

La segunda faceta de este principio a la que ya hemos hecho referencia implica la libre circulación de los factores económicos -personas, trabajo y capital- dentro del territorio español considerado como mercado único²¹⁵. Pues bien, RODRÍGUEZ MONTAÑÉS planteándose esta misma cuestión, trató un supuesto en el cual puede vulnerarse este principio.

En efecto expone que un recargo autonómico podría suponer un obstáculo si llegara

²¹⁴) BAENA AGUILAR considera que "*De manera que el artículo 19 incluye tanto la libertad de residencia (entendida en sentido amplio, como vecindad administrativa, esto es, libre elección de la circunscripción territorial donde uno radica o se afincan), como la de domicilio (concepto más concreto, morada en un determinado local o inmueble).*" BAENA AGUILAR, A.: *El domicilio...*, ob., cit., págs. 26-27.

²¹⁵) Se extrae del mismo artículo 139.2 de la CE tal y como constató el Tribunal Constitucional en su Sentencia 96/1984 de 19 de octubre (BOE nº 261 de 31 de octubre de 1984) en su fundamento jurídico tercero. Esta idea se recoge en otros pronunciamientos como la Sentencia 1/1982 de 28 de enero en su fundamento jurídico primero.

a recaer sobre tributos que graven el tráfico de bienes²¹⁶. En este grupo se puede incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos especiales y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En este sentido la autora señala, en relación con los primeros tributos citados, que sólo es posible recargar, como ya se ha comentado, la fase minorista "(...) *por lo que sería difícil que se impidiera con estos tributos en forma de recargos la normal realización del principio de libertad de establecimiento y circulación, o que se constituya en factor decisivo de comportamiento de los ciudadanos*"²¹⁷.

Con respecto al tercer tributo, sin detrimento de volver sobre el mismo tema más adelante en relación con otros tributos cedidos, parece útil realizar alguna precisión porque, a diferencia de lo que ocurre con el caso anterior, la cesión del citado impuesto a las Comunidades Autónomas no se contempla de ninguna fase. Más concretamente de este impuesto, siguiendo el art. 1.1.a).1 de la Ley de Cesión, se cede, entre otros, el hecho imponible que grava "*Transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.*"

De esta cesión no se deriva ninguna territorialización o, siguiendo a JIMÉNEZ COMPAREID²¹⁸, jurisdiccionalización del tributo sino que se ha de acudir al art. 6 de la Ley de Cesión. De este artículo se deriva que se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento del Impuesto que estudiamos de acuerdo con los puntos de conexión en él relacionados. Concentrando la atención en la transmisión de bienes se observa que la recaudación que se obtiene por gravar estas operaciones se adjudica de acuerdo con los siguientes puntos de conexión:

1.- En las transmisiones onerosas de bienes inmuebles cuando radiquen en territorio de esa Comunidad Autónoma.

²¹⁶) RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 131.

²¹⁷) *Ibidem*, pág. 131. Así mismo, DELGADO GONZÁLEZ consideró que una cesión del Impuesto sobre el Valor Añadido en su fase minorista entendido como gravar las ventas al por menor cumplía con el principio de territorialización. DELGADO GONZÁLEZ, A. Fco.: El nuevo..., ob., cit., págs. 403-404.

²¹⁸) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 261.

2.- En las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos cuando el adquirente tenga su residencia habitual en el territorio de dicha Comunidad Autónoma y siendo persona jurídica esté en él su domicilio fiscal. Esta regla contiene una excepción en la transmisión de acciones, derechos de suscripción, participaciones sociales, obligaciones y títulos análogos, donde se atiende al lugar de formalización de la operación.

Pues bien, se ha de advertir que los puntos de conexión expuestos tiene como fin principal la territorialización de la recaudación tributaria. En cambio, si nos remitimos a la legislación propia del tributo, no encontramos una territorialización del hecho imponible semejante pues su ámbito espacial de aplicación corresponde a todo el Estado. Por esta razón, presumimos que podría ser conveniente que la normativa autonómica que estableciera un hipotético recargo tributario, regulase también su aspecto espacial con el fin de que ese tributo no supusiera un obstáculo a la libre circulación. En otras palabras, si bien en los tributos como el Impuesto sobre el Valor Añadido o los Impuestos Especiales se puede considerar que se ceden territorializados, no sucede lo mismo con relación al tributo que estamos tratando. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se ha territorializado su recaudación, pero no su aspecto espacial con lo que un hipotético recargo autonómico necesitaría regular ese aspecto para no suponer un obstáculo a la libre circulación. En este sentido, consideramos que deberían regularse para el recargo autonómico criterios de sujeción adecuados con el principio de territorialidad en la perspectiva y faceta que tratamos -prohibición de levantar barreras fiscales y libre circulación- sin perjuicio de que estos sean idénticos a los puntos de conexión que se utilizan para el reparto territorial de la recaudación cedida.

En relación con la posibilidad de que el ejercicio de las potestades autonómicas generen obstáculos a la libre circulación de bienes podemos acudir a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que da los criterios para determinar cuando se produce tal efecto. La Sentencia del citado Tribunal 37/1981, de 16 de noviembre resuelve el recurso de inconstitucionalidad presentado por el Presidente del Gobierno contra la Ley del Parlamento Vasco 3/1981 de 12 de febrero. En el fundamento jurídico segundo del citado pronunciamiento resuelve el Tribunal uno de los argumentos de los recurrentes que basaba la posible inconstitucionalidad de la ley: la obstaculización de la libre circulación de los

bienes dentro del territorio nacional.

Sobre este argumento el Tribunal responde flexibilizando el citado límite con el fin, a nuestro juicio, de no imposibilitar el ejercicio de las competencias autonómicas. Así el Alto Tribunal considera que el ejercicio de una potestad puede incidir sobre la circulación de personas y bienes porque no toda incidencia es necesariamente un obstáculo. Lo será, sin duda, cuando intencionalmente persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, pero no sólo en ese caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el nacimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen.

Parece pues que el Tribunal no da un criterio fijo y sólido para utilizar en casos futuros. En nuestra opinión este criterio implica revisar caso por caso o, más concretamente, recargo por recargo con la finalidad de examinar las intenciones de su establecimiento o las citadas consecuencias objetivas. Por tanto, la consideración global del estudio del recargo autonómico en relación con el principio de territorialidad, entendido como levantamiento de barreras fiscales, es la de su flexibilidad. En este sentido no parece que sea un límite estricto que impida el establecimiento de los recargos sino que es necesario el examen casuístico con el objetivo de aplicar los criterios expuestos por el Tribunal Constitucional.

En nuestra opinión, no obstante, es necesario mencionar aquí la importancia de hacer efectivo el principio de coordinación ya que es factible la hipótesis de que el establecimiento de recargos sobre los tributos que gravan la circulación de bienes tenga incidencia en el mercado²¹⁹, obstaculizando la libre circulación de bienes (pensemos, por ejemplo, que la armonización de la base imponible o de tipos impositivos en el Impuesto sobre el Valor Añadido en el ámbito de la Unión Europea tiene como objetivo facilitar la

²¹⁹) Esta consecuencia ya fue detectada por LÓPEZ DÍAZ cuando consideró que "*Un recargo no generalizado y con tipos muy diferenciados podría alterar esa libre circulación de mercancías y servicios.*" LÓPEZ DÍAZ, A.: Régimen..., ob., cit., pág. 94.

circulación de factores económicos) o fomentando la competencia fiscal entre territorios²²⁰. Por ello, entendemos que el establecimiento de recargos sobre este tipo de tributos requiere (que no precisa ineludiblemente) acuerdos entre las Comunidades Autónomas dirigidos a armonizar los posibles tipos impositivos del recargo, así como los criterios para su territorialización²²¹.

5.2.- El recargo y la prohibición de efectos extraterritoriales.

El art. 157.2 de la CE prohíbe, como ya sabemos, que las Comunidades Autónomas adopten medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio.

Este ha sido uno de los temas más tratados por la doctrina en relación con los recargos autonómicos. La polémica ha girado en torno a la interpretación amplia o estricta del concepto <<bienes>> contenido en el precepto citado y en la aplicación al recargo del desarrollo que el art. 9 de la LOFCA realiza del artículo constitucional.

Como representante de la posición apuntada en primer lugar se ha de citar a FERREIRO LAPATZA²²². En este sentido, cómo hizo JIMÉNEZ COMPAREID²²³, es posible utilizar uno de los ejemplos de este primer autor para iniciar la exposición de este tema. Se puede imaginar un recargo valenciano sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que grave a un contribuyente con un bien inmueble en la costa de Tarragona de forma que considerando toda su renta un rendimiento inmobiliario situado

²²⁰) Un ejemplo actual de competencia fiscal entre Comunidades Autónomas puede verse en relación con las Comunidades Autónomas de régimen especial. El País Vasco y Navarra han rebajado los tipos impositivos de algunos de los tributos relacionados con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como muestra ESCRIBANO LÓPEZ en su trabajo <<El impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados>> en *Manual del Sistema Tributario Español*, Ed. Civitas, 3ª ed., Madrid, 1995, págs. 534-545.

²²¹) No obstante, es posible pensar -tratándose de una consideración subjetiva- que la propia competencia fiscal tenga el efecto no pretendido de una cierta coordinación ya que las Comunidades Autónomas establecerían sus respectivos recargos de forma parecida, puesto que es dudoso que tengan como objetivo obstaculizar la afluencia de los factores económicos a su territorio.

²²²) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso..., ob., cit., pág. 96.

²²³) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 246.

fuera de la Comunidad Autónoma valenciana resultaría gravado por el recargo de esa Comunidad.

Pues bien, tal efecto extraterritorial, siguiendo a FERREIRO LAPATZA²²⁴, es un ejemplo de explotación fiscal de unas comunidades sobre otras de forma que el art. 157.2 en el punto examinado se convierte en una prohibición de tal efecto. Para su efectividad considera que "*(...) la palabra "bienes" ha de ser interpretada en su más amplio sentido: bienes muebles o inmuebles, o actividades y, en general, todo aquello que sea susceptible de considerar como <<riqueza gravada>> o, lo que es lo mismo, como objeto de un tributo. De suerte que, conforme al art. 157.2 de la Constitución, hay que entender que una Comunidad autónoma no puede explotar fiscalmente a otra y que, por tanto, no puede gravar con sus impuestos los bienes situados en el territorio de esa Comunidad, ni las rentas derivadas de tales bienes ni los hechos realizados o las actividades desarrolladas en su territorio.*"

FERREIRO LAPATZA²²⁵, además, considera, en otro lugar, que el art. 9.2 de la LOFCA da la guía para interpretar el artículo 157.2 de la CE. En este sentido un recargo en las condiciones expuestas en el ejemplo que se ha citado se convierte en una medida que choca "*(...) abiertamente con el principio constitucional sentado en el artículo 157.2 de la Constitución según el cual: <<Las Comunidades Autónomas no podrán, en ningún caso, adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio...>>. Y en cuyo desarrollo se dictó el artículo 9.2 LOFCA (...)*" En el mismo trabajo el autor escribe, además, que "*Gravar ciertos productos o rendimientos generados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma es tanto, como muy bien dice el artículo 9.2 LOFCA, como gravar bienes situados fuera de este territorio.*"²²⁶.

²²⁴) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso..., ob., cit., pág. 96. De la misma opinión se muestra JUAN Y PEÑALOSA cuando considera que el concepto bienes comprende no sólo a "*(...)bienes en sentido físico y patrimonialista, sino también los derechos y rentas*". JUAN Y PEÑALOSA, J.L. de: El principio..., ob., cit., pág. 213.

²²⁵) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Régimen..., ob., cit., pág. 80-81.

²²⁶) *Ibidem.* , pág. 81.

Sobre este tema ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA²²⁷ escribe que *"Problema aún más grave y que, en cierta medida, invalida la facultad de establecer estos recargos territoriales, es el relativo a su ámbito territorial. Si el recargo de la Comunidad Autónoma se estableciera sobre un impuesto estatal de carácter territorial, es obvio que se cumpliría el precepto constitucional que prohíbe a las Comunidades Autónomas < < adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que suponga obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios > > (art. 157.2). Pero si el impuesto estatal es de naturaleza personal, es asimismo evidente que cualquier recargo alcanzaría, o podría alcanzar, a rentas o elementos patrimoniales obtenidos o situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma que lo implante."* El autor continúa considerando que las Comunidades Autónomas deberían circunscribir el recargo a su respectivo territorio mediante la imputación de la cuota del tributo estatal a las fuentes de gravamen existentes en él.

ALONSO GONZÁLEZ²²⁸ se identifica con esta posición claramente cuando, citando al Profesor de Barcelona, escribe que *"Los bienes son riqueza en el sentido económico del término, porque de ellas deriva o puede derivar un producto, una renta para quien lo percibe, que es susceptible de imposición."* En consecuencia, de esta cita se deriva que el autor considera que no es posible interpretar el concepto bienes en un sentido estricto sino en un sentido de riqueza en general.

CORS MEYA²²⁹ también se identifica con esta postura realizando una interpretación del artículo constitucional junto con el art. 9 de la LOFCA. Así expone que *"Sin embargo, las limitaciones que hemos visto del artículo 12 de la LOFCA no son las únicas que pueden bloquear la articulación de recargos sobre el IRPF, que se ha utilizado simplemente como ejemplo paradigmático de los impuestos que se pueden recargar, sino que cualquier recargo autonómico sobre un impuesto ha de respetar lo preceptuado en el artículo 9 de la LOFCA y no sólo porque, en este artículo se delimita el ámbito de los*

²²⁷) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: Sistema..., ob., cit., pág. 644.

²²⁸) ALONSO GONZÁLEZ, M.: El poder..., ob., cit., pág. 246.

²²⁹) CORS MEYA, X.: Los recargos..., ob., cit., pág. 421.

impuestos propios, en el que el recargo es una modalidad, sino, y fundamentalmente, porque en su desarrollo, el artículo 9, reproduce muy fielmente, quizá con más nitidez que ningún otro artículo de la LOFCA, la disposición del apartado 2 del artículo 157, que ha de respetar lógicamente todo tributo autonómico. Es más, creo que sería coherente intentar sincronizar el artículo 9 con el 12 para conocer las posibilidades reales que nos ofrece toda la normativa de la LOFCA a la hora de articular un recargo." En este sentido, el autor citado²³⁰ considera que aunque el art. 9 de la LOFCA está referido a los tributos propios, es posible su aplicación a los recargos autonómicos puesto que los recargos sobre impuestos estatales "*(...) se convierten de hecho en impuestos propios de las Comunidades Autónomas (...)*".

Ante esta posición de interpretación amplia del concepto bienes y de aplicación del art. 9 a los recargos autonómicos se encuentran otros autores que consideran que el concepto polémico se ha de interpretar en un sentido material y que no es posible aplicar ese artículo de la LOFCA a los recargos pues se ciñe a los tributos propios.

En este sentido LINARES MARTÍN DE ROSALES²³¹ parece asumir la traslación económica que puede implicar el establecimiento de recargos si estos se incorporan a los costos de los bienes o servicios. De hecho, este autor especifica que "*(...) los recargos más aptos a la traslación interregional son los que se establezcan sobre la renta de las personas físicas con actividades empresariales o sobre alguno de los impuestos cedidos. Hay que esperar que las Comunidades no hagan un uso selectivo de los recargos en función de su posible exportación.*"

PEÑA VELASCO²³² se puede alinear con este autor pues considera posible que el efecto del recargo autonómico supere los límites territoriales del ente que lo establece. Expuso que uno de los argumentos en contra del recargo es su posible traslación económica por lo que considera que si el tributo base es "*(...) fácilmente trasladable igual suerte debe*

²³⁰) *Ibidem.*, pág. 422.

²³¹) LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: Régimen..., ob., cit., pág. 129.

²³²) PEÑA VELASCO, G. de la: Los recargos..., ob., cit., pág. 380.

correr el recargo.".

LASARTE y CALERO²³³ argumentaron en su día que el principio de territorialidad en relación con el recargo autonómico no se desprendía del art. 157.2 de la CE pues éste no era directamente aplicable al recargo sino que lo era el art. 12 de la LOFCA al hacer efectivo el citado principio. En cualquier caso concluyeron que "(...) *incluso aunque considerásemos directamente aplicable, en sus términos literales, el artículo 157.2 de la Constitución en contraposición con el artículo 12.1 de la LOFCA (...). La expresión de la norma constitucional (<<adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio>>) mucho habría de ser forzada y retorcida en su esencia lógica para entenderla referida a las rentas. Las <<rentas>> no son <<bienes>>; son los bienes los que producen la renta. El término <<bienes>> remite al concepto de patrimonio, que es claramente distinto del concepto de renta.*"²³⁴"

También ha sido tratado este tema por ZORNOZA PÉREZ²³⁵ que critica la posición doctrinal que interpreta el art. 157.2 de la CE junto con el art. 9 de la LOFCA aplicando sus resultados al recargo autonómico. Por un lado considera que no es posible una aplicación del artículo de la ley orgánica al régimen de los recargos debido a que está concebido para los impuestos propios. Por otro lado, interpreta que el art. 157.2 de la CE viene a prohibir el gravamen *inmediato* de los bienes de forma que no tiene por objeto evitar su gravamen mediato, aun si están situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma impositora.

Finalmente, el Tribunal Constitucional, da una interpretación de este principio en relación con el recargo autonómico. Efectivamente, en su Sentencia 150/1990 de 4 de octubre, que se ha convertido en clave para diversos aspectos del recargo, el Tribunal

²³³) LASARTE, J. y CALERO, J.: El recargo..., ob., cit., pág. 392.

²³⁴) Postura similar parece mantener PEÑA VELASCO cuando considera que "(...) *como claramente se puede comprobar jurídicamente el patrimonio no es un bien, sino un conjunto de bienes y derechos de contenido económico, y por tanto no puede ser ubicado en un sitio dentro o fuera de la región.*" PEÑA VELASCO, G. de la: Los recargos..., ob., cit., pág. 390.

²³⁵) ZORNOZA PÉREZ, J.J.: Tributos..., ob., cit., págs. 990-992.

parece estimar coherente con la Constitución la segunda posición doctrinal que se ha expuesto en estas líneas.

En el fundamento jurídico quinto del pronunciamiento constitucional citado se trata uno de los argumentos de la parte recurrente para declarar inconstitucional el recargo establecido por la Comunidad Autónoma de Madrid. Se traducía en que el art. 157.2 de la CE resultaba infringido pues un recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como era el caso madrileño, gravaba los rendimientos derivados de la propiedad o posesión de inmuebles rústicos y urbanos que pueden estar situados fuera del lugar de residencia habitual del sujeto pasivo.

El Tribunal no acogió el citado argumento pues si bien el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas grava los rendimientos producidos por bienes inmuebles. *"El art. 157.2 de la Constitución prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma. Es cierto que, en el caso que ahora enjuiciamos, los efectos del recargo en el Impuesto sobre la Renta pueden alcanzar indirectamente a los bienes situados fuera del territorio de la Comunidad de Madrid, en cuanto a las rentas producidas o imputadas a los mismos; pero de ello no cabe derivar, como pretenden los recurrentes una vulneración del art. 157.2 de la Constitución."* Así pues, el Tribunal considera posible que el recargo pueda tener unos efectos extraterritoriales de carácter mediato o indirecto, como indicó ZORNOZA PÉREZ. Esta tesis resulta reiterada cuando considera que *"(...) una cosa es adoptar medidas tributarias sobre bienes y otra distinta establecer un recargo tributario cuyos efectos puedan alcanzar mediata o indirectamente, en el <<plano de lo fáctico>> a los bienes como fuente de la riqueza o renta que constituye el hecho imponible."*

Pero la argumentación del Tribunal va más allá cuando, además, especifica que *"(...) lo que dicho precepto prohíbe -el 157.2 de la CE- a las Comunidades Autónomas es <<adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio>>; y, a la evidencia de que la renta personal gravada por el recargo autonómico no es un bien*

situado en territorio alguno, hay que añadir la de que las rentas no son bienes, sino que son los bienes los que producen la renta."

Por último, los recurrentes también aportaron como argumento el hecho de que el art. 157.2 de la CE debía de ser interpretado de forma conjunta con el art. 9 de la LOFCA. Argumento rechazado por el Tribunal al considerar que el art. 9 de la LOFCA contiene una serie de principios previstos "*(...) únicamente en relación a los impuestos propios de las Comunidades Autónomas; extensión ésta que más allá incluso de su compleja instrumentación técnica, conduciría a vaciar de contenido en el art. 12 de la LOFCA, y a hacer, en parte, impracticable el mandato del propio art. 157.1.a) de la Constitución.*"

Así pues, el Tribunal Constitucional ha establecido una interpretación concreta del art. 157.2 de la CE conforme la cual el concepto bienes tiene un significado estricto de cosa material y, además, que afecta al poder tributario autonómico en el sentido de que no se pueden gravar esos bienes de forma inmediata. Así mismo, se considera que es el art. 12 de la LOFCA el que delimita el régimen jurídico de los recargos y no el art. 9 del mismo texto legal pues está concebido para los tributos propios²³⁶. En definitiva, como señalan ZORNOZA PÉREZ y HUCHA CELADOR²³⁷, "*La jurisprudencia del TC ha venido a confirmar, por tanto, que no existen mayores problemas para la configuración*

²³⁶) Sobre este tema FERREIRO LAPATZA continúa mostrando su posición contraria a la reflejada por el Tribunal Constitucional. No obstante parece que se detecta una cierta modulación en la misma cuando escribe en 1995, en relación con los recargos autonómicos, que "*Las Comunidades Autónomas tienen, pues, hoy, en este punto unas amplias posibilidades sólo limitadas por el artículo 12 LOFCA y por la Constitución. Quizá convenga en este punto recordar que las Comunidades Autónomas no pueden según el artículo 157.2 de la Constitución <<adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio>>. No pueden, pues, según tuvimos ya ocasión de mantener, gravar con sus recargos los bienes situados en el territorio de otra Comunidad, ni los hechos realizados o las actividades desarrolladas en el territorio de otra Comunidad, ni las rentas derivadas de tales bienes o actividades. Aunque, y esto ha de entenderse claramente, los impuestos base graven tales bienes, hechos, actividades o rentas. El recargo ha de ceñirse en todo al ámbito territorial de la Comunidad Autónoma*". FERREIRO LAPATZA, J.J.: Los impuestos..., ob., cit., pág. 694.

Decimos que, a nuestro juicio, modula su postura pues considera que el recargo tributario autonómico se ha de ceñir a lo establecido en la Constitución y el art. 12 de la LOFCA no haciendo referencia a que el art. 157.2 del primer texto legal se tenga que interpretar conforme al art. 9 de la LOFCA en el ámbito de los recargos tributarios autonómicos.

²³⁷) ZORNOZA PÉREZ, J. y HUCHA CELADOR, Fdo. de la: Los recargos sobre..., ob., cit., pág. 25.

de recargos sobre el IRPF desde el punto de vista del art. 157.2 de la CE, sin que proceda una interpretación de dicho precepto (...) que intente extender a los recargos un conjunto de reglas que el legislador ha pensado sólo para los impuestos propios de las CC.AA, según indica la consideración independiente de dichos recursos y de los recargos en los arts. 9 y 12 de la LOFCA."

Establecido, pues, el sentido que se le ha de dar, dentro del texto constitucional, al principio de territorialidad que se contiene en el art. 157.2 de la CE parece posible concluir que su interpretación debe hacerse de forma flexible²³⁸. Flexible, puesto que con el recargo autonómico las Comunidades Autónomas pueden gravar cualquiera de las manifestaciones de riqueza que sean gravadas por el tributo base, independientemente del lugar donde se produzcan y siempre de forma acorde con la posición jurisprudencial aquí expuesta. Esta conclusión, quizá por temprana en la exposición que efectuamos, necesita, no obstante, de algunas precisiones más.

Como ya se conoce el recargo autonómico, en virtud del art. 12.1 de la LOFCA, tiene un ámbito determinado de aplicación, unos tributos base delimitados en los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos que gravan la renta o el patrimonio de las personas físicas. Pues bien, se han de examinar ambos grupos para determinar cómo puede influir el principio de territorialidad siguiendo la interpretación efectuada por el Tribunal Constitucional. O, en otros términos, cómo se delimita el aspecto espacial del hecho imponible del tributo autonómico de una forma acorde con el pronunciamiento constitucional citado.

²³⁸) Esta interpretación flexible del principio de territorialidad parece estar presente en otras sentencias del Tribunal Constitucional. Como ejemplo es posible traer la ya citada Sentencia 96/1984 de 19 de octubre en cuyo fundamento jurídico sexto se especifica que los efectos extraterritoriales del ejercicio de una competencia económica por parte de las Comunidades Autónomas no es óbice para su constitucionalidad "*Pues es precisamente la unidad económica de España (...) la que mantiene siempre abierta la posibilidad de que, cualquier actuación en materia económica realizada validamente por cada Comunidad Autónoma dentro de su propio territorio y en vía de sus legítimas competencias, pueda producir algunas consecuencias fuera de dicho territorio. Por lo que negar a las Comunidades Autónomas la posibilidad de actuar cuando sus actos pudieran originar consecuencias más allá de sus límites territoriales equivaldría necesariamente - como ha señalado este Tribunal Constitucional en su sentencia de 16 de noviembre de 1981 (recurso de inconstitucionalidad 184/1981)- a privarlas, pura y simplemente, de toda capacidad de actuación."*

5.2.1.- El recargo sobre tributos cedidos y el principio de territorialidad como límite a sus efectos.

En este apartado, recordemos, se está analizando el principio de territorialidad desde la vertiente de delimitar sus efectos en el territorio, más concretamente, se está estudiando el posible aspecto espacial del hecho imponible del recargo. En relación con los impuestos cedidos JIMÉNEZ COMPAREID²³⁹ y LOPEZ DÍAZ²⁴⁰ han escrito en sus trabajos sobre la vinculación del recargo al territorio de la Comunidad Autónoma.

En este sentido el primer autor utiliza, criticando en algunos casos su conveniencia²⁴¹, los puntos de conexión establecidos para la territorialización de la recaudación tributaria de los tributos cedidos como un instrumento para conectar el recargo al territorio de la Comunidad Autónoma. En este sentido comenta que "*La Ley General de Cesión territorializa los hechos imponibles que se ceden a las Comunidades Autónomas, de acuerdo con una serie de criterios jurisdiccionales. Sobre la parcela cedida a la Comunidad Autónoma, ésta puede establecer un recargo.*"²⁴².

En una línea, creemos, parecida LOPEZ DÍAZ²⁴³ comenta que "*Pues bien, si tenemos en cuenta que el ámbito de aplicación de los recargos son los impuestos cedidos,(...) habrá que precisar en qué supuestos el principio de territorialidad puede suponer un límite al establecimiento de recargos. Para ello resulta necesario acudir a la Ley de Cesión de Tributos y analizar los puntos de conexión de los impuestos cedidos.*" Así mismo RODRÍGUEZ MONTAÑÉS²⁴⁴ escribe que en relación con los tributos cedidos

²³⁹) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., págs. 255-266.

²⁴⁰) LÓPEZ DÍAZ, A.: Régimen..., ob., cit., págs. 88-93.

²⁴¹) En este sentido el autor critica, por ejemplo, que en algunos de los tributos cedidos se haya utilizado como punto de conexión del recargo la residencia habitual siendo partidario de que se utilizase el domicilio fiscal.

²⁴²) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 260.

²⁴³) LÓPEZ DÍAZ, A.: Régimen..., ob., cit., pág. 89.

²⁴⁴) RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a de los A.: Los recargos..., ob., cit., págs. 130-131.