

Joaquín García Morillo
Pablo Pérez Tremps
Juan Zornoza Pérez

*Constitución y
financiación
autonómica*

b'

tirant lo blanc
alternativa

Joaquín puso todo su empeño en que este libro se publicase. Como siempre que se empeñaba en algo, al final lo ha conseguido, aunque, lamentablemente, esta vez no pueda verlo. Para él nuestro recuerdo,

*Pablo Pérez Tremps
Juan Zornoza*

**CONSTITUCIÓN Y
FINANCIACIÓN
AUTONÓMICA**

CONSTITUCIÓN Y FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

Joaquín García Morillo

Pablo Pérez Tremps

Juan Zornoza Pérez

tirant lo blanch

Valencia, 1998

Copyright © 1998

Todos los derechos reservados. Ni la totalidad ni parte de este libro puede reproducirse o transmitirse por ningún procedimiento electrónico o mecánico, incluyendo fotocopia, grabación magnética, o cualquier almacenamiento de información y sistema de recuperación sin permiso escrito de los autores y del editor.

© JOAQUÍN GARCÍA MORILLO
PABLO PÉREZ TREMP
JUAN ZORNOZA PÉREZ

© TIRANT LO BLANCH
EDITA: TIRANT LO BLANCH
C/ Artes Gráficas, 14 - 46010 - Valencia
TELEF.: 96/361 00 48 - 50
FAX: 96/369 41 51
Email: tlb@tirant.com
http://www.tirant.com
DEPOSITO LEGAL: V - 2871 - 1998
I.S.B.N.: 84 - 8002 - 666 - 9
IMPRIME: GUADA LITOGRAFIA, S.L. - PMc

ÍNDICE

Abreviaturas	11
Presentación	13

Capítulo I

El Estado de las Autonomías y el ordenamiento tributario y fiscal	15
1. Autonomía y unidad estatal	15
2. La financiación autonómica como elemento nuclear del Estado de las Autonomías	17
3. El ordenamiento tributario como componente de la unidad estatal: fiscalidad, igualdad y Estado Social	19
3.1. El Estado y el ordenamiento tributario y fiscal	19
3.2. El papel del IRPF en el ordenamiento tributario	22
3.3. La incidencia del nuevo modelo de financiación sobre la igualdad de los españoles con independencia de su lugar de residencia	23

Capítulo II

El modelo de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001	31
1. Introducción	31
2. El funcionamiento del nuevo Modelo: sus recursos financieros fundamentales	34
3. Los instrumentos del nuevo Modelo y el principio de solidaridad: el denominado Fondo de Garantía	38
4. El reflejo del nuevo Modelo de financiación en reglas jurídicas en el momento de su implantación	42

Capítulo III

La financiación autonómica y el sistema de fuentes	49
1. La relevancia del sistema de fuentes en el Estado de las Autonomías	49

2. La financiación de las Comunidades Autónomas en el sistema de fuentes	53
3. La alteración del sistema de fuentes por el nuevo modelo de financiación: la necesidad de una ley de transferencia o delegación para implantar el modelo establecido	54
3.1. El sentido de las leyes de transferencia o delegación	54
3.2. Los requisitos constitucionales materiales de las leyes de transferencia o delegación: sujeto y naturaleza transferible o delegable de la competencia	57
3.3. Los requisitos constitucionales formales de las leyes de transferencia o delegación	60
3.4. Las previsiones tributarias <i>pro futuro</i> de los Estatutos de Autonomía	65
3.5. Las leyes implantadoras del nuevo modelo de financiación no son leyes de transferencia o delegación de competencias previstas en el art. 150.2 de la Constitución	67
3.6. ...y tampoco son leyes marco	71
3.7. ...ni pueden serlo las leyes particulares de modificación del régimen de cesión a cada una de las Comunidades Autónomas	78
4. La reserva de ley en la financiación autonómica y la utilización del Decreto-ley para determinar los porcentajes de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos	82
4.1. La utilización de la técnica del Decreto-ley para completar el nuevo modelo de financiación autonómica	82
4.2. Los rasgos constitucionales del Decreto-ley ...	83
4.3. El hecho habilitante como determinante de la legitimidad constitucional de los Decretos-leyes	86
4.4. Las características constitucionales del hecho habilitante	89
4.5. La concurrencia del hecho habilitante en el Real Decreto-ley 7/1997	92
4.6. El Decreto-ley 7/1997 en el sistema de fuentes: el «régimen general de las Comunidades Autónomas» y la cláusula de exclusión del art. 86 de la Constitución	98

4.7. La reserva de ley formal en el terreno de la financiación autonómica	103
5. La remisión de la LPGE para 1997 a los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera y la exigencia de publicidad de las normas	105

Capítulo IV

El modelo de financiación y el principio de igualdad	109
1. Planteamiento	109
2. Igualdad de las Comunidades Autónomas y autonomía	111
3. Los elementos unitarios del sistema de financiación	116
4. ¿El rechazo del modelo como causa de trato desigual?	120
5. El resultado discriminatorio	123

Capítulo V

El principio de solidaridad y el ordenamiento fiscal y tributario	127
1. La significación constitucional del principio de solidaridad	127
2. La dimensión jurídica del principio de solidaridad	129
3. El nuevo modelo de financiación y el principio de solidaridad	131
4. La solidaridad y el Fondo de Compensación Interterritorial	136
5. Los mecanismos adicionales de solidaridad previstos en el modelo de financiación autonómica	137
6. La incidencia de la capacidad normativa autonómica sobre el principio de solidaridad	141

Capítulo VI

El principio de territorialidad fiscal y la cesión del rendimiento de los impuestos sobre patrimonio y sobre sucesiones y donaciones	145
1. Planteamiento	145
2. El alcance del principio de territorialidad	146
3. Los puntos de conexión y las medidas de efecto extraterritorial en el nuevo modelo	154

Capítulo VII

La configuración de los tributos cedidos	163
1. La cesión parcial del IRPF	163
2. La inconstitucionalidad de la consideración como impuesto cedido de la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias	166

Capítulo VIII

La participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos territoriales del IRPF	171
---	-----

Anexo I

Normas estatales citadas y de relevancia para el nuevo modelo de financiación	179
--	-----

Anexo II

Normas de las Comunidades Autónomas de relevancia para el nuevo modelo de financiación	185
--	-----

Anexo III

Sentencias y otras resoluciones del Tribunal Constitucional citadas	187
--	-----

Anexo IV

Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera citados	191
---	-----

ABREVIATURAS

ACPPF:	Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera.
ATC:	Auto del Tribunal Constitucional.
B.O.A.:	Boletín Oficial de Aragón
B.O.C.:	Boletín Oficial de Cantabria
B.O.C.A.I.B.:	Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.
B.O.C.M.:	Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid.
B.O.C.yL.:	Boletín Oficial de Castilla y León.
B.O.E.:	Boletín Oficial del Estado.
B.O.L.R.:	Boletín Oficial de La Rioja.
B.O.P.A.:	Boletín Oficial del Principado de Asturias
B.O.R.M.:	Boletín Oficial de la Región de Murcia.
CE:	Constitución Española.
D.O.C.:	Diario Oficial de Canarias
D.O.G.:	Diario Oficial de Galicia
D.O.G.C.:	Diario Oficial de la Generalidad de Cataluña.
D.O.G.V.:	Boletín Oficial de la Generalitat Valenciana.
DTC:	Declaración del Tribunal Constitucional.
LCTE:	Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias.

- LOFCA: Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- LOTRACA: Ley Orgánica 11/1982, de 10 de agosto, de Transferencias Complementarias a Canarias.
- LOTRAVA: Ley Orgánica 12/1982, de 10 de agosto, de Transferencia a la Comunidad Valenciana de competencias en materia de titularidad estatal.
- LPGE: Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

PRESENTACIÓN

Este trabajo tiene su origen en las reflexiones realizadas a lo largo de 1997, a iniciativa de la Junta de Extremadura, sobre la constitucionalidad de las normas que formalizaron el Modelo de Financiación de las Comunidades Autónomas pactado entre el Partido Popular y Convergencia i Unió como parte del «pacto de gobernabilidad». Ese encargo ofreció a quienes firmamos estas páginas la posibilidad de llevar a cabo una tarea poco habitual en el panorama universitario español; por una parte, nos obligó a poner en práctica la tantas veces defendida, y sólo de manera esporádica llevada a cabo, idea del trabajo interdisciplinar, lo que personal y académicamente fue una experiencia muy enriquecedora. Pero, además, y sobre todo, nos permitió algo que pocas veces los profesores universitarios pueden hacer: participar activamente en un debate que versaba sobre una cuestión absolutamente capital de nuestra organización política e institucional: la financiación del Estado de las Autonomías.

Desde un primer momento nos planteamos la posibilidad de que las citadas reflexiones viesan la luz en forma de publicación, para lo que la Junta de Extremadura nos dio total libertad. No obstante, varias razones han hecho que esa publicación se retrasara. Por un lado, justo es reconocerlo, no fuimos lo suficientemente diligentes para transformar el informe en obra académica. Pero, además, la

política dio un tono excesivamente «maniqueo» a la discusión sobre la financiación de las Comunidades Autónomas, creando un ambiente en el que nuestro trabajo, posiblemente, no iba a ser valorado en sus justos términos. Si a ello se une que, además de los recursos de la Comunidad de Extremadura, se interpusieron otros que había que analizar, aunque resultaran luego poco innovadores, y que aparecieron algunas publicaciones (pocas para la importancia del tema), se entenderá mejor que la preparación de este trabajo se retrasara para operar con nuevos materiales. Pasado un año, el ambiente político se ha sosegado ligeramente, nuestra inicial, y un poco precipitada por las circunstancias, reflexión se ha sedimentado, y hemos procedido a traducir a lenguaje académico nuestros informes. No obstante, hemos creído conveniente mantener su estructura temática inicial y no complicar formalmente una exposición que, por el tema sobre el que versa, ya es, de por sí, muy técnica. Nuestra única voluntad es, como ya adelantábamos, contribuir desde el punto de vista académico a un debate abierto sobre una cuestión de una importancia capital para la configuración del Estado. Gracias de nuevo a la Junta de Extremadura por la confianza que depositó en nosotros y por la libertad que nos da de publicar nuestras reflexiones.

LOS AUTORES

CAPÍTULO I

EL ESTADO DE LAS AUTONOMÍAS Y EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO Y FISCAL

1. Autonomía y unidad estatal

Sin duda, una de las principales transformaciones que la Constitución de 1978 introdujo en nuestro modelo de organización de la convivencia colectiva es, además de que esta convivencia pueda desarrollarse en libertad y en un marco democrático, la relativa a la distribución territorial del poder político. Recogiendo antiguas demandas de autonomía profundamente enraizadas en algunas partes del territorio español, el constituyente no sólo les dio respuesta sino que, al propio tiempo, rompió con una estructura de poder centralista e implantó un nuevo modelo que ofrece cauce a los legítimos deseos de autonomía, descentraliza, en términos políticos, el poder y permite el acercamiento de éste a la ciudadanía.

Este modelo, cuyo balance es sin duda positivo, y que ha dado en llamarse el Estado Autonómico o Estado de las Autonomías, presenta notables singularidades. Las presenta porque, partiendo del reconocimiento del derecho a la autonomía a las nacionalidades y regiones que integran España (art. 2 de la CE), y admitiendo, por tanto, su carácter plural, se configura, sin embargo, como un Estado único,

algo que no conviene perder de vista aunque con frecuencia se olvide; un Estado con un altísimo grado de descentralización política, sí, pero un sólo y único Estado, con un único Ordenamiento jurídico—en el que, ciertamente, se integran los ordenamientos de las diferentes Comunidades Autónomas, que, precisamente, lo son en tanto que integrados en el Ordenamiento jurídico español y de él derivados— y con los rasgos distintivos de todos los Estados, cualesquiera que sean sus formas internas de organización del poder. En palabras del Tribunal Constitucional, «en ningún caso el principio de autonomía puede oponerse al de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde su alcanza verdadero sentido, de acuerdo con el art. 2 de la Constitución» (STC 4/1981). Ello quiere decir, utilizando de nuevo la doctrina del Tribunal Constitucional, que «el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones, que lleva como corolario la solidaridad entre todas ellas, se da sobre la base de la unidad nacional» (STC 25/1981).

Algunos de estos rasgos son simbólicos, como el nombre o la bandera; otros son defensivos, como las Fuerzas Armadas; otros se corresponden con la organización del Estado, entre los que, señaladamente, se puede mencionar al Poder Judicial; otros son políticos, como la proyección internacional y la presencia en el concierto de las naciones, y tienen la traducción jurídica que supone el reconocimiento, como tal Estado, de la comunidad internacional y la capacidad para asumir, en ese foro, derechos y obligaciones; y otros, en fin, son de carácter económico, como la existencia de un mercado único y de un único sistema tributario y fiscal.

2. La financiación autonómica como elemento nuclear del Estado de las Autonomías

Dentro de todo ese complejo ordenamiento encaminado a garantizar la realización de unos valores y, al propio tiempo, a asegurar la distribución territorial del poder político, el aseguramiento de la capacidad financiera de las Comunidades Autónomas tiene una importancia capital, ya que es obvio que sin recursos financieros no hay capacidad política alguna.

Tras la aprobación de la Constitución, el establecimiento de un nuevo diseño de distribución territorial del poder, radicalmente diferente al preexistente, obligó, en consecuencia, a dibujar un sistema de financiación de las entonces nacientes Comunidades Autónomas. Naturalmente, y como todo sistema que nace, el que entonces se elaboró fue objeto de sucesivas modificaciones a medida que se iba implantando el aún embrionario Estado Autonómico. Tales modificaciones eran, entonces, no solo posibles, sino necesarias para, precisamente, responder a las variaciones de la geometría del modelo.

La situación es hoy radicalmente distinta: el Estado de las Autonomías lleva ya tiempo asentado y consolidado, por más que su característica flexibilidad permita y hasta incentive, aún, nuevas modificaciones. La arquitectura del Estado Autonómico se ha integrado, por tanto, en el bloque de la constitucionalidad, y lo ha hecho en todas sus manifestaciones, incluida la relativa al sistema de financiación. Esta situación conlleva, lógicamente, una

cierta congelación o petrificación —precisamente, la que deriva de la superior rigidez que le concede su adscripción al bloque de la constitucionalidad— del modelo autonómico, que no puede ya ser objeto, como sí pudo serlo antes, de cualesquiera modificaciones adaptativas por cualesquiera medios.

El Estado Autonómico es, pues, una creación constitucional, nadie lo duda; pero es, también, un precipitado histórico, el configurado por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad, entre las cuales las relativas a la financiación autonómica ocupan un destacado lugar. Eso quiere decir que existe ya una noción constitucional —vale decir, integrada en el bloque de la constitucionalidad— del sistema de financiación, de igual suerte que existe, por ejemplo, un concepto constitucional —y, por ende, integrado en el bloque de la constitucionalidad— de lo que puedan ser, por ejemplo, un impuesto cedido o la participación en los ingresos estatales. La modificación de todo ese complejo implica, por tanto, una alteración del bloque de la constitucionalidad, una auténtica mutación constitucional, ya que, sin modificar formalmente la Constitución, se modifica *de facto* el modelo constitucional preexistente, del que el esquema de distribución territorial del poder y el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas son piezas basales.

El nuevo modelo de financiación es, por tanto —como lo sería cualquier nuevo modelo que modificase radicalmente las características del preexistente— una auténtica mutación constitucional llevada a cabo en contra de las prescripciones del bloque de la constitucionalidad. Si el objeto de la superior rigidez del bloque de la constitucionalidad es man-

tener bloques normativos que se quieren estables y consensuados al abrigo de las permanentes alteraciones impulsadas por mayorías coyunturales, eso es cabalmente lo que ha sucedido: que el modelo de financiación autonómica pacíficamente aceptado de forma general e integrado en el bloque de la constitucionalidad ha sido unilateralmente alterado, por razones políticas coyunturales, por la mayoría parlamentaria, introduciendo modificaciones que, como se verá, afectan seriamente a principios nucleares del ordenamiento constitucional como los de igualdad y solidaridad. Y ha sido modificado, además, sin cumplir los requisitos que conlleva toda modificación de un elemento integrante del bloque de la constitucionalidad, esto es, con manifiestas contravenciones del sistema de fuentes constitucionalmente establecido.

3. El ordenamiento tributario como componente de la unidad estatal: fiscalidad, igualdad y Estado Social

3.1. El Estado y el ordenamiento tributario y fiscal

El ordenamiento tributario y fiscal ha sido siempre uno de los rasgos distintivos del Estado, hasta el punto de que no cabe pensar un Estado que admita varios sistemas tributarios y fiscales distintos; otra cosa, superfluo es decirlo, es la diversidad interna que un sistema tributario o fiscal único pueda revestir. Esta exigencia, si se quiere hablar de un Estado,

y no de otra cosa, de un ordenamiento fiscal y tributario único, que no uniforme, es más imperiosa, si cabe, en las circunstancias actuales, por dos poderosas razones constitucionales: en primer lugar, porque la Constitución consagra —art. 1.1— un Estado Social que propugna la igualdad como uno de los valores superiores de su ordenamiento, lo que se manifiesta de forma principal, y entre otros extremos, en los Principios Rectores de la Política Social y Económica recogidos en el Capítulo III del Título I de la Constitución y en la obligación que se impone a los poderes públicos —art. 9.2— de promover las condiciones para que la libertad y la igualdad sean reales y efectivas y remover los obstáculos que lo impiden; en segundo lugar, porque el reconocimiento del derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que integran España se realiza —art. 2 de la CE— garantizando la solidaridad entre todas ellas, lo que se traduce en que el propio Estado es garante —art. 138.1 de la CE— de la realización efectiva de dicho principio, por lo que debe velar por «el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio», sin que las diferencias —art. 138.2 de la CE— entre los Estatutos de las diferentes Comunidades Autónomas puedan implicar privilegios económicos o sociales y asegurándose —art. 139.1 de la CE— que todos los españoles tengan los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio.

A eso es a lo que se ha dado en llamar muy gráficamente «cohesión fiscal», aludiendo a que es el esfuerzo tributario igualitario de todos los españoles, encaminado a hacer posible una política fiscal que permita que la igualdad entre los individuos y

los grupos sea, como la Constitución quiere, real y efectiva, lo que da sentido a la pertenencia a una comunidad nacional ordenada en un Estado; ello hace, en suma, de los españoles, españoles, y no otra cosa, y manifiesta la pertenencia de todos los territorios de España a un mismo Estado. Y es patente que, como ha señalado el Tribunal Constitucional «la exigencia de que el orden económico nacional sea único en todo el Estado es tanto más imperiosa en aquellos, como el nuestro, que tienen una estructura interna no uniforme, sino plural» (STC 1/1982).

Ninguno de estos dos objetivos puede conseguirse sino a través de un sistema tributario y fiscal que, garantizando la progresividad constitucionalmente exigida, allegue al Estado los recursos económicos necesarios para llevar a cabo la labor de redistribución social y territorial de la riqueza constitucionalmente exigida. Es de aquellos ciudadanos que más poseen de quienes cabe obtener los recursos necesarios para proveer a los gastos públicos o, por decirlo con las palabras del Tribunal Constitucional en relación con el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 de la Constitución, la adecuación del esfuerzo tributario a dicha capacidad económica es «la consecuencia lógica de la necesidad de buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre» (SSTC 27/1981 y 221/1992). La ruptura de la unidad del sistema fiscal y tributario resultaría, por eso, mucho más que un tecnicismo atinente a la ordenación de los medios de exacción y los canales de gasto de los fondos públicos: es, en realidad, la primera pieza —pero también la pieza capital— de una nada despreciable agresión al Estado Social constitucionalmente consagrado y de la des-

trucción de todo mecanismo de solidaridad interterritorial, que es tanto como decir de la solidaridad entre los españoles.

3.2. *El papel del IRPF en el ordenamiento tributario*

Y en este esquema conceptual el IRPF ocupa un lugar estelar, porque no es un impuesto más, no es un elemento más del sistema tributario y fiscal, sino el eje de la plasmación del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas estatales —precisamente, para hacer posible la igualdad— a través de un sistema basado en los criterios de igualdad y progresividad. Es difícil describir la posición del IRPF en el sistema mejor de lo que lo ha hecho el Tribunal Constitucional en la STC 182/1997: «constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características, ...cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes. Al mismo tiempo, es sobre todo a través del IRPF como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura tributaria primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 de la CE».

3.3. *La incidencia del nuevo modelo de financiación sobre la igualdad de los españoles con independencia de su lugar de residencia*

Dentro de ese esquema, la igualdad de los ciudadanos, con independencia de su lugar de residencia, ocupa una posición de primer orden. La igualdad, uno de los valores superiores de la Constitución, sin duda uno de los más alzaprimados en un Estado moderno, se plasma fundamentalmente en la identidad de posición de todos los ciudadanos frente a las obligaciones derivadas de su ciudadanía, con independencia de su condición personal o social o de su lugar de nacimiento o residencia. De ahí la reiteración con la que la Constitución proclama, con diferentes sentidos, la igualdad: como valor superior del ordenamiento (art. 1.1), como finalidad de la actuación de los poderes públicos (art. 9.2), como derecho fundamental (art. 14), como principio inspirador del ordenamiento tributario y fiscal (art. 31.1), como límite de los efectos de la distribución territorial del poder (art. 139.1) y, en fin, como obligación de los poderes públicos que es competencia exclusiva del Estado (art. 149.1.1.^a).

Ocioso es decir que igualdad no implica absoluta uniformidad, y que la capacidad de las Comunidades Autónomas para configurar políticas propias puede conducir a que las situaciones de los ciudadanos sean, en aspectos o materias no sustanciales, diferentes. La igualdad garantizada en el art. 139.1 de la CE no es por tanto, y así lo ha puesto de relieve el Tribunal Constitucional, una exigencia de absoluta y total uniformidad en todas las materias, ni

una «rigurosa y monolítica configuración del ordenamiento de la que resulte que en cualquier parte del territorio se tengan los mismos derechos y obligaciones, cualquiera que sea la peculiaridad de su contenido» (por ejemplo, SSTC 37/1981 y 46/1991); no cabe duda de que «la potestad legislativa de que gozan las Comunidades Autónomas hace que nuestro ordenamiento tenga una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional» (STC 14/1998). Así, ni la igualdad en general, ni su concreción en el art. 149.1.1.^a como competencia exclusiva del Estado orientada a que las condiciones básicas en el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes sean iguales en todo el territorio nacional implican, por ejemplo, una igualdad absoluta en el ejercicio del derecho a la caza; por eso, la igualdad no impide que una Comunidad Autónoma, en el ejercicio de su libertad de opción política, trate de forma desigual, a los efectos del ejercicio del derecho a cazar, a los ciudadanos que en ella residen y a los de otras Comunidades Autónomas, reservando a estos últimos solo el 10% de los permisos para cazar en cotos regionales de caza (STC 14/1998), ya que no cabe sostener que el ejercicio del derecho a la caza afecta a las condiciones básicas del ejercicio de los derechos.

Aunque los arts. 139.1 y 149.1.1.^a de la CE no impliquen una «rigurosa y monolítica» uniformidad, algo, desde luego, significan. Por decirlo con otras palabras, en algunas materias sí que han de ser iguales los derechos y obligaciones de todos los españoles en cualquier parte del territorio, aunque

no lo sean en aquellas relaciones jurídicas peculiares. La posición jurídica de los ciudadanos puede ser distinta en las distintas partes del territorio nacional, pero podrá serlo en lo accidental, no en lo sustancial, ya que precisamente preservar la igualdad en lo sustancial es, cabalmente, el objetivo de los arts. 139.1 y 149.1.1.^a de la Constitución. Y quizá no puedan determinarse con total precisión todas las materias sustanciales, pero hay algunas de las que cabe afirmar, sin arriesgarse demasiado, que tienen ese carácter: los derechos y deberes de los ciudadanos consagrados en el Capítulo 2.º del Título I de la Constitución. La posición jurídica de los ciudadanos puede ser, pues, diferente en las distintas partes del territorio como consecuencia de las políticas adoptadas por las respectivas Comunidades Autónomas (en materia tributaria posiblemente en relación con tributos propios y recargos), pero no puede ser distinta en aquel terreno, el de los derechos y deberes, en el que la Constitución consagra, protege y resguarda la igualdad hasta el punto de configurar una competencia exclusiva estatal —la primera— específicamente destinada a ese efecto.

En verdad, cuando la materia regulada afecta directa y claramente al ejercicio de un derecho o al cumplimiento de un deber constitucional, la igualdad —vale decir, la uniformidad— de tratamiento es absolutamente exigible; o, por decirlo de otra forma, es constitucionalmente inadmisibles un trato desigual, basado en el lugar de residencia, que afecte a materias sustanciales, siendo evidente que entre tales materias sustanciales los derechos y deberes constitucionalmente reconocidos ocupan un lugar preferente. Así sucede, por ejemplo, en lo

relativo a la Seguridad Social, materia en la que el Tribunal Constitucional ha señalado expresamente que no cabe «ni cuestionar la titularidad estatal de todos los recursos de la Seguridad Social ni *engendrar directa o indirectamente* desigualdades entre los ciudadanos en lo que atañe a la satisfacción de sus derechos» (STC 195/1996). Si tal cosa se afirma respecto de la Seguridad Social, que no es un derecho fundamental, sino uno de los principios rectores de la política económica y social consagrados en el Capítulo 3.º del Título I, tanto más cabe afirmarla respecto del deber tributario en general y del IRPF en particular.

Porque, como se adelantó, el IRPF no es un impuesto más. Es, con las palabras del Tribunal Constitucional, «una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de *igualdad* y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 de la CE) y de solidaridad (art. 138.1 de la CE) que la Constitución española propugna» (STC 182/1997).

De ahí que el Tribunal Constitucional decidiese, en relación con el Real Decreto-ley 5/1992, que al «modificar sustancialmente el montante de la carga tributaria que deben soportar los contribuyentes sujetos a dicho impuesto, supone una *alteración sustancial de la posición de los ciudadanos* en el conjunto del sistema tributario y *afecta a la esencia del deber constitucional* de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art.

31.1 de la CE» (STC 182/1997). Hemos subrayado los elementos básicos de la *ratio decidendi* de esa Sentencia de inconstitucionalidad: la modificación de la carga tributaria supone una *alteración sustancial de la posición de los ciudadanos* y afecta a la *esencia del deber constitucional*. Si las prescripciones de los arts. 139.1 y 149.1.1.ª de la Constitución son tales prescripciones, y no meros enunciados vacuos y, por lo mismo, inocuos, y si afectan a alguna materia, deben alcanzar, sin duda, a un tributo como el IRPF, cuya modificación puede suponer una alteración sustancial de la posición de los ciudadanos y afectar a la esencia de un deber constitucional. En definitiva, si la prescripción del art. 149.1.1.ª de la Constitución, que configura como competencia exclusiva del Estado asegurar la igualdad de los españoles «en el cumplimiento de los deberes constitucionales», tiene algún sentido, ese sentido es, precisamente, su proyección sobre el IRPF, el mecanismo tributario que, en relación con el deber constitucionalmente consagrado de contribuir al sostenimiento de las cargas estatales, más claramente plasma la igualdad constitucionalmente requerida en, ni más ni menos, tres preceptos constitucionales: los arts. 31.1, 139.1 y 149.1.1.ª ¿Es concebible un sistema tributario que, constitucionalmente obligado a responder al principio de igualdad, discrimina el tratamiento del Impuesto sobre la Renta, el tributo personal más característico, en razón del lugar de residencia? ¿A qué, salvo al IRPF, puede referirse el art. 139.1 cuando señala que todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado? ¿Es realizable esa «mismidad» obligacional cuando la obligación tributaria personal es diferente de acuerdo con el

lugar de residencia? ¿A qué, si no es al IRPF, se refiere el art. 149.1.1.^a cuando asigna al Estado la competencia exclusiva de garantizar la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento de los deberes constitucionales, entre los que el deber tributario ocupa un lugar protagonista? ¿Se ejerce esa competencia cuando se habilita a las Comunidades Autónomas para establecer la tarifa y el tipo del tributo, o para establecer deducciones? Aún más, ¿figura esa competencia entre las que, *por su propia naturaleza*, son transferibles o delegables? ¿No será más bien, precisamente por su propia naturaleza, y porque a través de ella se garantiza la igualdad, intransferible e indelegable?

Para quienes puedan pensar que todo lo anterior no son sino preguntas retóricas, el ejercicio que algunas Comunidades Autónomas han hecho de su capacidad normativa puede inducirles a reflexionar. Porque resulta dudoso que la igualdad, cualquiera que sea el lugar de residencia, se compadezca, por ejemplo, con diferentes deducciones en razón de los hijos que se tengan; o, todavía más, con el hecho de que adquirir o rehabilitar una vivienda ocasione deducciones también distintas no ya en virtud de la localización del inmueble, lo que podría resultar comprensible, sino exclusivamente en razón del lugar de residencia del sujeto tributario, de suerte que un mismo hecho da lugar a distintos tratamientos tributarios sin más motivo que el lugar de residencia.

El nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas consagra, en definitiva, la desigualdad entre los ciudadanos, en razón del territorio en el que residen, en relación con el IRPF;

consagra, por eso, la desigualdad en lo atinente a una pieza clave del sistema tributario. Ello supone la instauración de una desigualdad en el cumplimiento del deber tributario previsto en el art. 31.1 de la Constitución y, por eso mismo, supone desconocer tanto ese precepto constitucional cuanto la igualdad de los españoles en cualquier parte del territorio nacional establecida en el art. 139.1 de la Constitución y la obligación estatal de garantizar la igualdad de los ciudadanos en el cumplimiento de sus deberes constitucionales, prevista en el art. 149.1.1.^a de la Norma Fundamental.

en algunos casos todavía no han alcanzado el necesario reconocimiento normativo. De ahí que nos haya parecido imprescindible, a efectos de la argumentación que pretendemos desarrollar, exponer, siquiera sea en sus aspectos esenciales, el contenido de los citados Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera, de 23 de septiembre de 1996, a los que necesariamente, por su trascendencia, habrán de efectuarse continuas referencias.

Los citados Acuerdos fueron adoptados en el Consejo de Política Fiscal y Financiera, por mayoría de sus miembros y con el voto en contra de los representantes de algunas Comunidades. Estos acuerdos, pese a su capital importancia para la comprensión del nuevo modelo de financiación, sólo fueron objeto de publicación en el Boletín Oficial del Estado con un cierto retraso, mediante Resolución de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de 26 de marzo de 1997, publicada casualmente tras la presentación de los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por ejecutivos y legislativos de varias Comunidades, en los que, entre otros motivos de inconstitucionalidad, se alegaba la infracción del principio de publicidad de las normas consagrado en el artículo 9.3 de la CE. Y aunque el retraso en que se ha incurrido no debe resultar extraño si se tiene en cuenta que los anteriores Acuerdos de dicho Consejo de Política Fiscal y Financiera 1/1992, de 20 de enero y 1/1993, de 7 de octubre sólo han sido objeto de publicación años después y al final del período de su aplicación, a través de sendas Resoluciones del Director General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de 31 de julio de 1995, incluidas en el Boletín Oficial del

Estado número 188, de 8 de agosto, las circunstancias concurrentes en el caso no dejan de ser significativas.

En todo caso, el citado Consejo, que el art. 3.2 de la LOFCA define como «órgano consultivo y de deliberación», asumió así un papel fundamental en la articulación de dicho modelo de financiación, hasta el punto de que la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA, de forma tan excesiva como significativa de lo que realmente ha ocurrido, no duda en afirmar que «en su reunión del día 23 de septiembre de 1996, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, a propuesta del Gobierno de la Nación, *ha aprobado* un nuevo modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001».

Dichos Acuerdos comprenden una descripción general de las reglas de funcionamiento del nuevo modelo de financiación (ACPF primer), que serán aplicables únicamente a las Comunidades Autónomas cuyas respectivas Comisiones Mixtas lo adopten como propio. De ahí que la financiación de aquellas Comunidades (Andalucía, Castilla - La Mancha y Extremadura) que no lo hayan adoptado, «se continuará rigiendo por el Método aprobado en el Acuerdo de 20 de enero de 1992, que a estos efectos se considerará prorrogado», en virtud de la denominada «aplicación subsidiaria del Método» (ACPF segundo). Por eso el art. 84 de la LPGE para 1997 estableció que las dotaciones correspondientes a las entregas a cuenta de la participación que corresponde percibir a las Comunidades cuyas Comisiones Mixtas no hubieran aceptado el nuevo Modelo, se

fijarán de acuerdo con el Método correspondiente al anterior quinquenio, aunque su liquidación definitiva «se realizará con arreglo al sistema de financiación adoptado, o el que, en su día, se adopte para estas Comunidades Autónomas por acuerdo de su respectiva Comisión Mixta» (art. 84.2 LPGE para 1997); términos prácticamente idénticos a los que emplea la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos generales del Estado para 1998 (LPGE 1998 en lo sucesivo) que, sin embargo, sólo admite que el sistema de liquidación adoptado se varíe por las Comisiones Mixtas en 1998, en un evidente intento de presionar a dichas Comunidades.

2. El funcionamiento del nuevo Modelo: sus recursos financieros fundamentales

Esas reglas de funcionamiento a que alude el Acuerdo primero del Consejo de Política Fiscal y Financiera, despojadas de innecesarias complejidades técnicas, vienen a suponer que la financiación a percibir por las Comunidades que adopten el nuevo modelo, procederá básicamente de los mismos recursos financieros que hasta la fecha se han empleado a estos efectos; a saber: por un lado, los tributos cedidos y las tasas afectas a los servicios traspasados y, por otro, la participación en los ingresos del Estado. De ahí que la estructura financiera del nuevo modelo sea inicialmente coincidente con la del método aplicado en el anterior quinquenio, aunque existan entre ellos profundas diferencias como

consecuencia de la modificación en cuanto al significado y la regulación de dichos recursos financieros.

Para comenzar, los tributos cedidos adquieren en el nuevo modelo de financiación acordado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera un significado por completo distinto del que hasta la fecha se les había atribuido. En primer lugar, porque a los tradicionales tributos ya cedidos a las Comunidades Autónomas, de conformidad con la LOFCA, la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y las leyes particulares de cesión de tributos, se viene a sumar, como tributo cedido «con carácter parcial con el límite máximo del 30 por 100», el IRPF (ACPF primer y segundo regl. 3.7 y ss. y ACPF cuarto). Y, en segundo lugar, porque respecto a la totalidad de los tributos cedidos y, por tanto, también respecto al Impuesto sobre la Renta, las Comunidades Autónomas podrán asumir determinadas facultades normativas para la regulación de algunos de sus elementos esenciales (ACPF tercer y cuarto).

Junto a ello, se introducen modificaciones de importancia en lo relativo a la participación que se atribuye a las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado. Dicha participación se desdobra (ACPF primer, regla 3.8) en dos tramos, representativo el primero de la participación de cada Comunidad en los ingresos territoriales del Impuesto sobre la Renta y, el segundo, de la participación en los ingresos generales del Estado. Ese desdoblamiento ya se produjo en el anterior método de financiación, tras los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 7 de octubre de 1993, cuyo contenido se incorporaría a la Ley 21/1993, de

29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, que por ello, fue objeto de recurso de inconstitucionalidad por parte de la Xunta de Galicia, del que desistiría posteriormente, dándose por terminado el procedimiento por sendos AATC de 29 de mayo de 1996. Sin embargo, también la participación en los ingresos territoriales del Impuesto sobre la Renta ha sido objeto de modificaciones respecto a su regulación anterior, al desaparecer en los Acuerdos que configuran el nuevo modelo de financiación para el quinquenio 1997-2001 los límites o topes (reglas de modulación financiera) que se fijaban con anterioridad en los citados Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 1993. Y conviene señalar desde ahora que esa participación en los ingresos territoriales del Impuesto sobre la Renta, que ya suscitara dudas de constitucionalidad, se ha modificado ahora sin alterar la regulación contenida en el art. 13 de la LOFCA, que por formar parte del bloque de la constitucionalidad ha de servir de parámetro para el enjuiciamiento de las leyes y restantes disposiciones con fuerza de ley, según ha señalado, por todas, la STC 150/1990.

Los nuevos tributos cedidos, entre los que se encuentra el Impuesto sobre la Renta, las tasas afectas a los servicios traspasados, la participación en los ingresos territoriales del citado Impuesto sobre la Renta y la participación en los ingresos generales del Estado son los recursos financieros fundamentales del nuevo modelo, de cuyo empleo resultará una financiación para las distintas Comunidades Autónomas de gran heterogeneidad. Y de ello existen muestras claras en los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera, de 23 de

septiembre de 1996, que prevén la posibilidad de que alguna Comunidad Autónoma pueda obtener sólo por la vía de los tributos cedidos —entre los que se incluye el Impuesto sobre la Renta— toda su financiación, e incluso excedentes financieros, que darían lugar a una «compensación» que deberá abonarse al Estado como consecuencia de dicho exceso (ACPPF primero, regla 3.8.2.2.^a). De hecho, así ha sucedido ya en los primeros ejercicios de aplicación del nuevo Modelo, en que el Real Decreto-ley 7/1997, de 14 de abril, al aprobar los porcentajes de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado aplicables en 1 de enero de 1997, no sólo no atribuye a la Comunidad de Madrid participación alguna en los ingresos territoriales del IRPF, sino que le asigna un porcentaje negativo de participación en los ingresos generales del Estado, que representa el importe de la compensación que debe satisfacer por obtener sólo mediante sus tributos cedidos un importe que excede de la financiación total que le corresponde percibir; porcentaje negativo o compensación que se ha incrementado, hasta casi triplicarse, en el art. 83.b) de la LPGE para 1998.

Se reconoce así, como hizo notar en su día el Consejero representante de la Junta de Extremadura en su voto particular a los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal, que alguna Comunidad podrá financiarse sólo mediante el empleo de los nuevos tributos cedidos, alcanzando de ese modo un grado máximo de autonomía financiera en cuanto a la obtención de sus ingresos que, por contra, no estará al alcance de otras Comunidades que deberán acceder a la participación en los ingresos territoriales del

Impuesto sobre la Renta. Y como esos ingresos se distribuyen territorialmente de forma heterogénea, las distintas Comunidades, según sus necesidades de financiación, podrán participar en ellos en un 5, 10 ó 15 por 100 (ACPF primer, regla 3.8.1.4.^a y 5.^a), con lo que su grado de autonomía financiera para la obtención de ingresos será substancialmente distinto. E incluso existirán Comunidades que no llegarán a obtener una financiación suficiente con el empleo simultáneo de los tributos cedidos y la participación en los ingresos territoriales del Impuesto sobre la Renta, lo que les dará acceso a la participación en los ingresos generales del Estado (ACPF primer, regla 3.8.2), que constituye el mecanismo de cierre del nuevo modelo, con la menor autonomía que dicho recurso financiero supone.

3. Los instrumentos del nuevo Modelo al servicio de la solidaridad: el denominado Fondo de Garantía

Una vez identificados los recursos financieros que han de hacer posible la financiación autonómica en el nuevo modelo resultante de los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996, conviene resaltar que en ellos se ha renunciado de forma expresa a abordar los problemas planteados por las asignaciones de nivelación para la garantía de los servicios públicos fundamentales, a que se refieren el art. 15 de la LOFCA y algunas disposiciones estatutarias. De este modo, dichos problemas, una vez más, se difie-

ren a un Grupo de Trabajo, que dentro del año 1997, debería efectuar una propuesta para su instrumentación jurídica, financiera y presupuestaria (ACPF sexto 1). Y ello es el signo de la escasa atención que se ha prestado a los instrumentos al servicio del principio de solidaridad, que precisamente deberían haberse reforzado con el fin de garantizar que el incremento de la autonomía financiera que supondrá la aplicación del modelo no apareje nuevas diferencias en cuanto a la provisión de servicios públicos en las distintas Comunidades Autónomas.

De esta forma, los instrumentos de solidaridad del nuevo modelo de financiación continúan siendo los ya conocidos, aunque ni siquiera se haya considerado necesario aludirlos de forma expresa, como ocurre en relación al Fondo de Compensación Interterritorial, al que los Acuerdos no hacen mención y que continuará rigiéndose por la Ley 29/1990, de 26 de diciembre, que permanece inmodificada, además de por el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 20 de enero de 1992, al que se siguen remitiendo las normas contenidas en las leyes anuales de presupuestos y, en concreto, el art. 88.1 de las LPGE para 1997 y 1998.

No obstante, el nuevo modelo de financiación para el quinquenio 1997-2001 incorpora (ACPF séptimo) algunos mecanismos a los que considera «instrumentos de solidaridad que garanticen la evolución y distribución de los recursos del modelo» y cuya previsión obedece a «la falta de referencias empíricas sobre las previsiones de comportamiento de los nuevos mecanismos, con el consiguiente riesgo de que se produzcan distorsiones financieras», lo que aconseja la adopción de medidas preventivas

que eviten los potenciales desequilibrios. Sin embargo, no nos encontramos ante mecanismos diseñados al servicio del principio de solidaridad, para prevenir eventuales desequilibrios interterritoriales, sino ante precauciones para la posibilidad «de que la evolución de la financiación por los nuevos mecanismos de corresponsabilidad fiscal, [...] resulte significativamente inferior a la evolución de los mecanismos hasta ahora vigentes, o presente una senda irregular que genere dificultades temporales» y de asegurar que el nuevo régimen no se traduzca «en pérdida o minoración de su capacidad global en la generación de recursos» (ACPFF séptimo 1).

Por ello, prescindiendo de mayores comentarios sobre el explícito reconocimiento de la ausencia de datos fiables en la elaboración del modelo, lo evidente es que se trata de garantizar la evolución financiera de algunos de los instrumentos de la supuesta corresponsabilidad (tarifa complementaria del IRPF y participación en su recaudación territorial) y la suficiencia dinámica del sistema, traducida en la relación existente entre la evolución de los recursos proporcionados a una Comunidad y los recibidos por el conjunto de ellas (ACPFF séptimo, reglas 2. a y b). En consecuencia, como veremos en otro lugar (cap. V), difícilmente pueden considerarse como instrumentos al servicio de la solidaridad, por mucho que técnicamente se canalicen a través de un denominado Fondo de Garantía, que debería haberse regulado y dotado en los Presupuestos Generales del Estado a partir del ejercicio de 1998 y que, pese a ello, aunque haya de tomarse ahora en consideración, no podrá ser objeto de especial análisis en el

momento presente. Porque dicho Fondo sigue careciendo de una regulación acabada y con un valor jurídico preciso, ya que la LPGE para 1998 únicamente ha incorporado una regla para «la liquidación de la aplicación material de las garantías correspondientes al año 1998», que parecen considerarse suficientemente reguladas en el Acuerdo séptimo del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Y lo cierto es que al indicarse que el objeto de la liquidación definitiva a practicar será «la aplicación material» de las garantías, parece ponerse de relieve que, de nuevo, el acuerdo entre las Comunidades Autónomas y el Estado —en el seno de las Comisiones Mixtas o del Consejo de Política Fiscal— suplirá la falta de cualquier regulación normativa que pudiera encauzar unas negociaciones tan insuprimibles como difíciles de conducir en ausencia de las más mínimas reglas jurídicas.

Sí parece vinculada a un determinado entendimiento de la solidaridad en sentido estricto, la garantía de una financiación mínima por habitante que se pretende aplicar (ACPFF séptimo, regla 2.3) para disminuir las diferencias que, según esa *ratio*, puedan existir entre las Comunidades Autónomas una vez que se haya igualado, siempre en términos relativos, su nivel competencial, al procederse al traspaso de los servicios y competencias en materia de educación. El contenido de esta garantía se define expresando que «en el quinto año del quinquenio, la financiación por habitante que disfrute una Comunidad Autónoma, por los mecanismos del sistema, no podrá ser inferior al 90 por 100 de la financiación media por habitante del conjunto de las Comunidades Autónomas» y, por ello, como se argu-

mentará en otro lugar, tampoco es suficiente garantía de la solidaridad constitucionalmente protegida. Porque en su configuración se pierden de vista las cuestiones relacionadas con la desigual distribución interterritorial del capital público desde el inicio del proceso de descentralización del gasto y las diferencias en cuanto al coste de prestación de los servicios públicos fundamentales que existen entre las distintas Comunidades Autónomas y obedecen a circunstancias objetivas, tales como la situación geográfica, la orografía, la densidad de población, etc., que reclaman la aplicación de otros posibles criterios de equidad más complejos.

4. El reflejo del nuevo Modelo de financiación en reglas jurídicas en el momento de su implantación

Puesto que la LOFCA no se pronuncia sobre forma y efectos de los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera, a los que sólo se refiere su Reglamento de Régimen Interior, aprobado por su Acuerdo 1/1981, de 20 de agosto, conforme al cual el Pleno del Consejo adopta las «recomendaciones que estime convenientes» sobre las materias de su competencia (art. 5.1), por dos tercios de los votos de sus miembros en primera votación y por mayoría absoluta en segunda votación (art. 10), es claro que tales recomendaciones carecen de cualquier efecto jurídico preciso.

De ahí que los propio Acuerdos del Consejo de 23 de septiembre de 1996 fueran conscientes de que la

efectiva implantación del nuevo modelo de financiación en ellos diseñado requería la realización de determinadas modificaciones legislativas. Pues bien, tales modificaciones se han realizado, en primer lugar, a través de la Ley Orgánica 3/1996, de modificación parcial de la LOFCA, cuyo artículo único ha dado nueva redacción a diversos preceptos de la repetida LOFCA, entre los que nos interesa destacar especialmente, en cuanto representan el contenido básico a que ha de referirse el presente estudio, los siguientes:

– El art. 10.4.a), que establece el punto de conexión para la atribución a las Comunidades Autónomas de los tributos cedidos de carácter personal (art. único.cuatro.2 de la Ley Orgánica 3/1996).

– El art. 11, que precisa los concretos tributos que pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas (art. Único.cinco de la Ley Orgánica 3/1996).

– El art. 19.2, que habilita a las Comunidades Autónomas para asumir, en los términos que establezca la Ley de Cesión de Tributos, competencias normativas para la regulación de los tributos cedidos que son distintas respecto a cada uno de ellos (art. Único.siete de la Ley Orgánica 3/1996).

Junto a ello, en segundo lugar, el nuevo modelo de financiación autonómica encontró su reflejo en la LPGE para 1997, que en el Capítulo II de su Título VII, instrumentó la financiación a percibir por las Comunidades Autónomas en el Ejercicio de 1997 a través de una serie de preceptos entre los que han de destacarse los siguientes:

– El art. 82, que estableció la dotación presupuestaria correspondiente a las entregas a cuenta de la

participación en los ingresos del Estado, que deban efectuarse por aplicación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

– El art. 83, que reguló la participación en los ingresos del Estado que corresponderá a cada una de las Comunidades Autónomas que hayan adoptado como propio el «Modelo del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1997-2001», dotando dos tramos de participación, de los que el primero corresponde a la «participación de la Comunidad Autónoma en los ingresos territoriales del IRPF» y, el segundo, a la «participación de la Comunidad Autónoma en los ingresos generales del Estado». El precepto citado contiene también las reglas para la dotación y liquidación de ambos tramos de participación, que en ocasiones se fijan por remisión a algunas de las reglas del modelo incorporado a los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996, esto es, por remisión al texto de unos Acuerdos que carecen de valor normativo alguno y que ni siquiera habían sido, en aquel momento, objeto de publicación en el Boletín Oficial del Estado. Y no sólo esto, sino que ni siquiera acudiendo a los repetidos Acuerdos del Consejo de Política Fiscal dicha regulación podía considerarse completa, como se puso de manifiesto por la posterior aprobación del Decreto-ley 7/1997, de 14 de abril, por el que se aprobaron los porcentajes de participación de las Comunidades Autónomas aplicables el 1 de enero de 1997, en cuyo Preámbulo se puede leer que en la LPGE de 1997 «no fue posible reflejar, de forma individualizada para cada Comunidad Autónoma el resultado financiero de la aplicación del modelo», como había sido

habitual hasta ese momento y se ha hecho, nuevamente, en la LPGE para 1998.

– El art. 84, que regula la participación en los ingresos del Estado correspondiente a las Comunidades Autónomas que no han adoptado el nuevo modelo de financiación, estableciendo que las entregas a cuenta que hayan de practicarse por dicho concepto se fijarán de acuerdo con el «Método para la aplicación del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1992-1996, aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera el 20 de enero de 1992». De este modo, se reconoce la fragmentación del sistema constitucional de financiación de las Comunidades de régimen común en varios modelos diferenciados, al margen de efectuar su regulación mediante la remisión a unos Acuerdos que, como ya hemos indicado, carecen de valor normativo alguno, aunque hayan sido objeto de publicación, con un notable retraso, como era el caso, mediante Resolución del Director General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de 31 de julio de 1995 (*B.O.E.* número 188, de 8 de agosto de 1995).

Por fin, en tercer lugar, la implantación efectiva del nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001 requería una profunda reforma de la normativa reguladora de la cesión de tributos, que, además, forzaba a introducir ciertas modificaciones en las distintas leyes reguladoras de los tributos cedidos. Ese conjunto de reformas se llevó a cabo a través de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias (*B.O.E.*

número 315, de 31 de diciembre), de la que nos interesa destacar los siguientes preceptos:

– El art. 2, que establece la relación de tributos que se ceden a las Comunidades Autónomas, dentro de los mencionados en la nueva redacción del art. 11 de la LOFCA.

– El artículo 5, que establece el alcance de la cesión y los puntos de conexión a emplear para atribuir a cada Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio y las competencias normativas relativas a dicho Impuesto que haya asumido y, en concreto, su apdo. 2.

– El art. 6, que establece el alcance de la cesión y los puntos de conexión a emplear para atribuir a cada Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las competencias normativas relativas a dicho Impuesto que haya asumido, en lo que se refiere al gravamen de las adquisiciones *mortis causa* y, en concreto, su apdo. 6.2.a).

– El art. 8, que establece el alcance de la cesión y los puntos de conexión a emplear para atribuir a cada Comunidad Autónoma el rendimiento del IRPF y las competencias normativas relativas a dicho Impuesto que haya asumido.

– El art. 9, que establece el alcance de la cesión y los puntos de conexión a emplear para atribuir a cada Comunidad Autónoma el rendimiento de los tributos sobre el juego y las competencias normativas relativas a dichos tributos que haya asumido, tanto respecto a la Tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar, como en relación a la Tasa

estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.

– El art. 13, que establece el alcance de las competencias normativas que las Comunidades Autónomas podrán asumir para la regulación de los tributos estatales cedidos.

– El art. 31.2, que da nueva redacción al art. 41 del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Tasas Fiscales.

Identificados los textos legales a través de los cuales se ha pretendido la implantación del nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas y, dentro de ellos, los preceptos más relevantes a nuestros efectos, al margen de algunos otros conectados con ellos y los que, tras su entrada en vigor, los han complementado —como las distintas leyes particulares de cesión de tributos a cada Comunidad— o modificado —como la LPGE para 1998 y la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social—, habrá quedado clara la relación existente entre todos ellos y los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996, de que traen causa y a los que, en ocasiones, se remiten expresamente. Y, por ello, se comprenderá la necesidad de argumentar conjuntamente respecto a los mismos, pues la valoración de su constitucionalidad no puede, en ocasiones, efectuarse por referencia a una u otra de las piezas que integran el complejo modelo de financiación autonómica aprobado, sino que exigen su comprensión global y, en la misma medida, su consideración como un todo del que difícilmente cabe desgajar las distintas piezas para

hacerlas objeto de un examen aislado e independiente.

CAPÍTULO III

LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y EL SISTEMA DE FUENTES

1. La relevancia del sistema de fuentes en el Estado de las Autonomías

La fórmula elegida por el constituyente para estructurar territorialmente el Estado es, como es sabido, notoriamente compleja. No es ésta, sin embargo, una complejidad gratuita; atiende, antes al contrario, a la finalidad de conciliar los diversos intereses y objetivos en juego: la distribución territorial del poder y la unidad del Estado, el autogobierno —que implica la posibilidad de elaborar y desarrollar políticas propias— de las Comunidades Autónomas y la solidaridad entre ellas, la diversidad de las tierras de España y la igualdad entre ellas y entre quienes las habitan, fundado todo ello en la capacidad de las Comunidades Autónomas de configurar políticas propias y en la necesidad de dotar al ordenamiento de una mínima unidad y coherencia.

Para satisfacer tan diversas pretensiones, la Constitución ordena un sistema que, muy esquemáticamente, conviene recordarlo, se asienta sobre la atribución al Estado de unas competencias exclusivas y la previsión de que las Comunidades Autónomas podrán asumir, cuando así lo establezcan sus Estatutos, otras competencias. Hay, además, una

larga serie de mecanismos que, en primer lugar, plasman lo que se ha dado en llamar la «asimetría» del sistema, sin duda uno de sus rasgos distintivos. Hay, también, fórmulas encaminadas a conseguir la colaboración entre las instancias estatales y autonómicas; y hay, por último, previsiones que minoran la aparente rigidez del sistema, permitiendo su adaptación a la evolución de las circunstancias. Casi todos estos mecanismos han sido utilizados, en un largo proceso de adaptación del que la *LOTRAVA*, la *LOTRACA*, la *Ley Orgánica 9/1992* y la reforma de los Estatutos de Autonomía han sido jalones señalados. Es, en suma, un sistema de alta flexibilidad, que permite casi todo. Pero, aún así, hay cosas que no permite, y otras, muchas, que sí se permiten pero siempre y cuando se hagan de determinada forma: la constitucionalmente prevista y, por ello, constitucionalmente correcta.

Otro elemento esencial del sistema es la estrecha complementariedad que los Estatutos de Autonomía guardan con la Constitución, hasta el punto de que ambos integran lo que se ha denominado, tanto por la doctrina como por el Tribunal Constitucional, el «bloque de la constitucionalidad». Todos ellos dibujan un reparto competencial entre las instancias estatales y las autonómicas que constituye la matriz misma del reparto del poder en nuestro sistema.

Ese orden de cosas no es, ya se ha dicho, inmutable. La propia Constitución contiene mecanismos de diversa índole que posibilitan su alteración. Pero precisamente porque esa alteración transforma la configuración del núcleo del poder, sólo es posible a través de esas concretas fórmulas, y no de otras; para ser más preciso, sólo es posible a través de la

fórmula específica que en cada caso corresponda. Se pueden, desde luego, modificar —pero siempre dentro del marco constitucional— los Estatutos de Autonomía, y así se ha hecho; es posible transferir a las Comunidades Autónomas ciertas competencias estatales, o delegarlas en ellas, y se ha hecho; en fin, cabe también, aunque no se hubiera hecho hasta ahora, atribuir a las Comunidades Autónomas competencias normativas en materias de titularidad estatal. Pero todo ello hay que realizarlo a través de los cauces constitucionalmente previstos, vale decir, mediante el instrumento constitucionalmente ordenado para cada concreta finalidad.

El Estado de Derecho se caracteriza porque la actividad de los órganos estatales está sometida al Derecho, esto es, a reglas preestablecidas de funcionamiento. La sujeción de la actividad política y administrativa al Derecho en que consiste el Estado de Derecho se plasma en dos vertientes, aunque complementarias, bien distintas: por una parte, en que esa actividad está regulada por normas jurídicas; por otra parte, en que esas normas han de ser elaboradas a través de un mecanismo de producción predeterminado y concreto, y sólo a través de él. Como se ha dicho hasta la saciedad, la Constitución es por ello la fuente superior del ordenamiento en el doble sentido de que es fuente del Derecho y fuente sobre la producción del Derecho. La vulneración de los mecanismos de producción del Derecho constitucionalmente consagrados es por eso, sin duda alguna, una vulneración de la Constitución en su misma columna vertebral.

La producción del Derecho y la Constitución van, por eso, indisolublemente unidos: para que la sustitución del «gobierno de los hombres» por el «gobier-

no de las leyes» sea efectiva, esto es, para que la sociedad esté gobernada por normas abstractas, aplicables a todos por igual, previsibles y conocidas, es menester que esas normas se produzcan precisamente por quien puede hacerlo, y por nadie más, y precisamente en la forma en que debe hacerse, y en ninguna otra. El sistema de producción del Derecho está, por eso, en el núcleo mismo del Estado de Derecho, y su quebrantamiento no es un accidente meramente técnico, sino que opera consecuencias radicales sobre la esencia misma del Estado de Derecho, que deja de serlo si el Derecho se produce, sedicentemente, de forma distinta a como está previsto. Aún más, la vulneración del sistema de fuentes afecta al corazón mismo del sistema democrático, vale decir, del principio democrático, en la medida en que la capacidad de producir el Derecho —o sea, la capacidad de regular una materia concreta— se vincula, en última instancia, a la concreta legitimación democrática del órgano que produce la norma: si la capacidad de producir una norma específica se atribuye a un órgano concreto no es de forma gratuita, sino como consecuencia de la posición de ese órgano en el esquema constitucional y de su legitimación democrática. La vulneración del sistema de fuentes no es, pues, una mera infracción formal, sino que constituye una alteración material del reparto de poder constitucionalmente previsto y una vulneración del principio democrático, en méritos del cual la capacidad de producción normativa se anuda a un órgano específico en razón de su legitimación democrática.

En un ordenamiento como el español, el sistema de fuentes cobra una relevancia adicional, derivada de la existencia de nacionalidades y regiones a las

que la Constitución reconoce —art. 2— su derecho a la autonomía y que cuentan, por ello, con órganos propios facultados, en virtud de las previsiones constitucionales, para elaborar y desarrollar políticas propias. El inevitable engarce entre las potestades estatales y las autonómicas, derivado del reparto territorial del poder constitucionalmente ordenado, se ve afectado por esta realidad, en la medida en que la regulación de cuanto afecta a las Comunidades Autónomas debe realizarse a través de un sistema complejo, articulado básicamente a través de la propia Constitución y de los Estatutos de Autonomía. Se configura así lo que ha dado en llamarse y el propio Tribunal Constitucional ha denominado (ver, por todas STC 76/1983) el bloque de la constitucionalidad, un bloque indisponible por el legislador ordinario precisamente en virtud de la complejidad de las voluntades en él concurrentes. El bloque de la constitucionalidad domina y predetermina, por eso, el sistema de fuentes, y no puede ser alterado sin que tal alteración se catalogue como una vulneración de la Constitución. Es, como más arriba se apuntara, un sistema especialmente complejo, pero esa complejidad está sobradamente justificada por la materia regulada y, ocioso es decirlo, la complejidad del sistema no autoriza a su vulneración.

2. La financiación de las Comunidades Autónomas en el sistema de fuentes

Si alguna materia hay que afecte directamente a las Comunidades Autónomas, a su capacidad de

autogobierno, de ejercer sus competencias y de elaborar sus propias políticas, es, sin duda, la relativa a la financiación. Una alteración unilateral del marco de financiación regulado en el bloque de la constitucionalidad —y, en cuanto que tal, resultante de la confluencia de las voluntades estatal y autonómica— alcanza directamente la línea de flotación de la autonomía misma. No cabe, por eso, alterar el marco regulador de la financiación de las Comunidades Autónomas sino con estricto respeto —el que, por otro lado, se debe a todas las previsiones constitucionales— al sistema de fuentes —vale decir, al sistema de modificación de las normas vigentes sobre esa materia— constitucionalmente previsto; y cualquier alteración realizada al margen del sistema de fuentes es no sólo —lo que ya sería, ocioso es decirlo, de todo punto inadmisibles— una vulneración formal de la Constitución, sino también una vulneración material de la norma suprema.

3. La alteración del sistema de fuentes por el nuevo modelo de financiación: la necesidad de una ley de transferencia o delegación para implantar el sistema establecido

3.1. El sentido de las leyes de transferencia o delegación

El nuevo modelo de financiación aprobado en los años 1996-97, como ya se vio (cap. II), se ha implantado mediante un complejo de normas compuesto,

básicamente, por tres leyes: la Ley 3/1996, de Reforma de la LOFCA, la LCTE, y la LPGE para 1997. Esta implantación suscita serias dudas de constitucionalidad, en especial por lo que respecta a las dos primeras normas, en cuanto transforman las competencias de las Comunidades Autónomas al margen del procedimiento establecido en el bloque de la constitucionalidad.

La vía normal de atribución de competencias a las Comunidades Autónomas es, esto es claro, su Estatuto de Autonomía, y —esto también es claro— ninguna de las tres Leyes que aquí nos ocupan supone formalmente una reforma de Estatuto de Autonomía alguno, salvo en lo relativo a la lista de tributos cedidos en ellos contenida, cuya modificación, como es sabido, no exige reforma estatutaria en sentido propio. Ahora bien, la propia Constitución prevé, en su artículo 150, otras dos formas de atribución a las Comunidades Autónomas de competencias que no hubieran asumido en sus Estatutos. Tales vías son la Ley marco, regulada en el art. 150.1 de la Constitución, y la Ley de Transferencia o Delegación, contemplada en el n.º 2 del mismo precepto constitucional. No es superfluo adelantar aquí que las leyes marco han de partir, redundantemente, de un «marco de principios bases y directrices fijados en la ley estatal», y que han de establecer modalidades de control sobre las normas legislativas de las Comunidades Autónomas; las leyes de transferencia o delegación, por su parte, han de ser orgánicas, y sólo pueden versar sobre materias de titularidad estatal que, «por su propia naturaleza», sean susceptibles de transferencia o delegación, previendo igualmente, además de la transferencia

de medios financieros, «las formas de control que se reserve el Estado».

Estas son las dos únicas vías constitucionalmente previstas para transferir a las Comunidades Autónomas, o delegar en ellas, competencias estatales no asumidas directamente en méritos de los Estatutos de Autonomía. Que sólo existan esas vías —esto es, que la Constitución quiera que sólo esas dos puedan ser vías adicionales a los Estatutos de Autonomía para que las Comunidades Autónomas asuman competencias— no es un prurito formalista, sino la lógica consecuencia de la sujeción de los órganos estatales al Derecho, de la necesidad de asegurar un orden determinado en la articulación de las competencias estatales y autonómicas y de la propia rigidez del bloque de la constitucionalidad, rigidez que en términos generales beneficia a las Comunidades Autónomas, impidiendo —así, caso LOAPA— la alteración arbitraria, caprichosa o coyuntural de sus competencias, pero que también asiste a la necesidad de establecer, en beneficio de todos, un marco de distribución competencial razonablemente estable.

Que la LOFCA y la LCTE delegan en las Comunidades Autónomas competencias de titularidad estatal es poco dudoso. Comenzando por la evidencia de que ese —la delegación de competencias— es precisamente su objeto reconocido, cabe continuar con la declaración del art. 12.1 de la LCTE, que reserva para el Estado la titularidad, con el art. 13.1 de la misma Ley, que establece que «las Comunidades Autónomas podrán asumir [...] las siguientes competencias normativas» y concluyendo con el art. 19.2. de la LOFCA, en la redacción que le otorga la

Ley Orgánica 3/1996, a tenor del cual «cada Comunidad Autónoma podrá asumir» las competencias allí detalladas. Se trata, pues, de una auténtica delegación, cesión o atribución de competencias normativas, para la que se emplea la misma expresión —«asumir la competencia»— que se utiliza, por ejemplo, en el art. 148.1 de la Constitución, o en numerosos Estatutos de Autonomía. Que tiene que haber transferencia o delegación es claro, en la medida en que la competencia originaria para establecer tributos corresponde, a tenor del art. 133.1 de la Constitución, al Estado.

3.2. *Los requisitos constitucionales materiales de las leyes de transferencia o delegación: sujeto y naturaleza transferible o delegable de la competencia*

La delegación, cesión o atribución de competencias estatales es, ya se ha dicho, una técnica prevista, ciertamente, en la Constitución, pero para cuya utilización la propia Constitución, dada la singularidad y repercusión de la actuación legislativa —y, por qué no decirlo, su práctica irreversibilidad, que la diferencia de las actuaciones legislativas típicas— demanda, de una parte, unos presupuestos materiales y, de otra, vehículos normativos especiales, concretos y específicos.

El primer presupuesto material afecta al *sujeto* de la competencia, y es que la competencia delegada o transferida ha de ser, en primer lugar, de titularidad estatal. Eso parece obvio, pero tiene consecuencias de la mayor trascendencia. Porque una de dos,

o la competencia es de titularidad estatal, o no lo es. Si no lo es, la competencia corresponde a las Comunidades Autónomas, esto también es obvio; pero si lo es, sólo puede ser transferida o delegada, precisamente, a través de una ley de transferencia o delegación, y no puede serlo de ninguna otra forma. Si el Estado tiene título competencial para regular la materia, esto es, si la titularidad es suya, la transferencia o delegación sólo podrá hacerse mediante los instrumentos normativos específicamente previstos al efecto; y si la titularidad no es suya, la situación es aún peor, ya que entonces carecerá de competencia para regular la materia y, a la luz de la STC 61/1997, carecerá de competencia para hacerlo aún a título supletorio; en tal caso, la norma estatal no podría sustituir la inactividad normativa de las Comunidades Autónomas en el terreno en el que les ha sido conferida capacidad normativa.

Hay, aún, un segundo requisito material establecido por la Constitución, y es que la competencia ha de ser, por su propia naturaleza, susceptible de transferencia o delegación. No sabemos exactamente, porque en ninguna parte de la Constitución está señalado, cuáles son las competencias de titularidad estatal cuya naturaleza las torna insusceptibles de transferencia o delegación, pero, puesto que la Constitución las prevé, es seguro que hay algunas: a tenor del enunciado constitucional literal, varias, al menos dos. Y, puesto que es la propia Constitución la que prevé que la naturaleza de algunas competencias las convierte en insusceptibles de transferencia o delegación, es seguro que de la Constitución misma podrá inferirse cuales son tales materias.

Pues bien, hemos visto, por un lado, que el art. 149.1.1.^a asigna al Estado, como competencia exclusiva, la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento de sus deberes constitucionales, entre los cuales es claro que se incluye el deber tributario; hemos visto, también, que la principal concreción constitucional de ese deber tributario es, precisamente, el IRPF; y hemos visto, asimismo, que la utilización que las Comunidades Autónomas han hecho de su capacidad normativa se traduce, sobre todo, en la previsión de desgravaciones o deducciones que introducen manifiestos elementos de desigualdad en el cumplimiento de los deberes tributarios. Ese resultado no es contingente, sino necesario, esto es, la inevitable consecuencia del nuevo modelo: éste aboca, necesariamente, a la consagración de la desigualdad entre los ciudadanos en el cumplimiento de un deber constitucional, el tributario, en razón de su lugar de residencia. La regulación del IRPF, en cuanto forma igualitaria del cumplimiento de un deber constitucional, es, por tanto, una competencia estatal que no es, *por su propia naturaleza*, susceptible de transferencia o delegación, ya que la cesión de la capacidad normativa al respecto *redunda forzosamente* en la desigualdad de los ciudadanos en el cumplimiento de los deberes constitucionales. La única forma de mantener la igualdad entre los ciudadanos en lo tocante al cumplimiento de ese deber constitucional básico que es el tributario es la regulación estatal, uniforme, por más que esta expresión sea hoy objeto de frecuente rechazo, de esa pieza clave del sistema tributario que es el IRPF. Ahora bien, se trata de una regula-



ción estatal uniforme en cuanto tal regulación estatal sin perjuicio, pues, de la capacidad de diferenciación por la vía constitucionalmente existente (los recargos), pero no mediante el ejercicio de las propias competencias estatales. Y este factor incluye la regulación del IRPF en el selecto, y sin duda muy reducido grupo, de las competencias de titularidad estatal que no son, por su propia naturaleza, susceptibles de transferencia o delegación, según lo dispuesto en la Constitución.

3.3. *Los requisitos constitucionales formales de las leyes de transferencia o delegación*

Pero es que además, cuando se utiliza un vehículo normativo específico, singularmente previsto en la Constitución para un concreto fin, que sólo puede alcanzarse, precisamente, a través de ese vehículo, es menester que el legislador identifique su producto como perteneciente a la clase o categoría normativa constitucionalmente prevista que permite la persecución del fin instado. No se trata de puro nominalismo, sino de exigencias jurídicamente justificadas para que, de una parte, todos —también las Comunidades Autónomas— puedan saber a qué atenerse, haciendo así posible la seguridad jurídica constitucionalmente consagrada, y para que, de otro lado, sea posible asegurar que la finalidad perseguida se ha cumplido a través del concreto medio que la Constitución dispone para ello.

Si la Constitución exige —que lo exige— para transferir a las Comunidades Autónomas competencias estatales una ley específica —marco o de

transferencia o delegación— que reúna determinados requisitos, no lo hace, ni mucho menos, gratuitamente. No lo hace así por la sencilla razón de que el *contenido material* de cualquiera de estas dos leyes altera profundamente el orden competencial constitucionalmente establecido *ab initio*. En efecto, la Constitución diseña un esquema básico de atribución de competencias que, básicamente, puede ser resumido como sigue: reserva al Estado —y es preciso recordar este extremo— unas competencias exclusivas; establece que determinadas competencias pueden ser asumidas por las Comunidades Autónomas; y, en fin, dispone que las Comunidades Autónomas asumirán las competencias que se señalen en los correspondientes Estatutos de Autonomía. Este es el esquema básico de reparto competencial, y de ahí que los Estatutos de Autonomía se incorporen al bloque de la constitucionalidad. Ahora bien, la Constitución prevé, también, que pudiera ser preciso alterar el reparto competencial inicialmente —esto es, constitucional y estatutariamente: de nuevo el bloque de la constitucionalidad— establecido, y arbitra para ello mecanismos que lo hagan posible sin necesidad de recurrir al estrépito de modificar los Estatutos o, incluso, la propia Constitución: las leyes marco y las leyes de transferencia o delegación. Pero, por más que sea necesario hacerlo posible, la Constitución es plenamente consciente de que tal cosa supone una radical alteración del reparto competencial inicialmente establecido, y consciente también de que, precisamente por eso, tal alteración debe reunir requisitos que, si bien no pueden ser tan exigentes como la reforma constitucional o estatutaria —ya que eso es

precisamente lo que se trata de evitar—, han de superar los exigidos al legislador ordinario, puesto que de lo que aquí se trata no es de una norma cualquiera, sino de una norma que altera el reparto competencial establecido por la Constitución y los Estatutos de Autonomía.

Los requisitos formales no son, pues, meramente formales, sino que son precisamente los rasgos que distinguen a la ley de transferencia o delegación o a la ley marco de la que no lo es, esto es, al legislador ordinario que no puede hacer determinadas cosas del legislador que sí puede hacerlas. Los requisitos formales están aquí indisolublemente anudados al contenido material de la norma que, ni más ni menos, permite —en el caso del art. 150.2 de la Constitución— transferir a las Comunidades Autónomas o delegar en ellas materias de competencia estatal o —en el supuesto del art. 150.1 de la Constitución— autoriza a las Comunidades Autónomas a dictar normas en materias de titularidad estatal.

Las leyes de transferencia o delegación, así como las leyes marco, deben, en suma, para realmente serlo, identificarse como tales o, al menos, permitir sin asomo de duda su identificación formal con lo que materialmente quieren ser. Este de la autoidentificación no es un requisito banal. Aunque es claro que lo relevante de las normas jurídicas es su contenido, no lo es menos que en el Estado de Derecho —en el Derecho— es precisamente la forma de producción de una norma la que la habilita para adoptar determinados contenidos vetados, sin embargo, a las normas que no adoptaron esa forma. En el caso que nos ocupa, la relevancia de la

autoidentificación es capital para que el legislador tenga aviso —y, al propio tiempo, exteriorice— que lo que se propone hacer es concretamente aprobar el contenido de una ley marco, o sea, ni más ni menos que alterar el reparto competencial establecido en el bloque de la constitucionalidad, y alterarlo, a mayor abundamiento, de una forma tan relevante como es permitir a las Comunidades Autónomas dictar normas en materias de titularidad estatal.

Esta y no otra es la razón de que, muy acertadamente, el Tribunal Constitucional haya exigido que las normas estatales básicas a las que tan frecuentemente se alude en la Constitución deban identificarse expresamente como tales o, al menos, estar redactadas en forma tal que de su tenor pueda inferirse inequívocamente su contenido. ¿Por qué? Pues porque si el constituyente prevé que el legislador estatal puede condicionar con su actividad normativa el ejercicio de las competencias autonómicas, exigible es que todos sepamos a que atenernos y que, por consiguiente, las normas básicas, es decir, las que condicionan el ejercicio de las competencias autonómicas, se identifiquen como tales para, entre otras cosas, evitar que mañana pueda decirse que una normativa autonómica no respeta otra estatal que, aunque no lo diga ni lo dé a entender, debe *considerarse* básica. Como ha señalado el Tribunal Constitucional (STC 69/1988) es básico aquello que el legislador declara expresamente —es decir, identifica— como tal o que, al menos, se infiere como básico, *sin dificultad alguna*, de la norma. La condición de básica de una norma no es, pues, una cuestión de consideración o subjetiva, sino una cuestión de identificación —de

autoidentificación—objetiva, y es precisamente esta autoidentificación—vale decir, la expresión de que se quiere hacer lo que se hace— la que habilita al legislador para adentrarse en determinados campos que de otra forma tendría vedados.

La técnica utilizada por el Tribunal Constitucional para acotar los requisitos formales de las leyes básicas es aquí del todo indicada, pues normas básicas y leyes marco o de transferencia o delegación son las dos caras de una misma moneda: en las normas básicas se condiciona con la normativa estatal la actividad autonómica, y en las leyes marco o de transferencia se descondiciona, ora permitiendo dictar la norma en el ámbito de la ley marco, ora transfiriendo la competencia. Pues bien, siguiendo esa técnica cabe exigir, en principio, que la ley de transferencia o delegación y la ley marco se autoidentifiquen expresamente como tales. Subsidiariamente, cabe aceptar que de la norma se deduzca inequívocamente su carácter de legislación marco o de transferencia o delegación.

Ninguna seguridad jurídica habría si no se pudiese saber, a ciencia cierta, qué competencias se han transferido a las Comunidades Autónomas o delegado en ellas, o sólo respecto algunas de ellas, como es constitucionalmente posible y efectivamente ha sucedido, o en qué materias de titularidad estatal se ha atribuido competencia normativa a las Comunidades Autónomas. A mayor abundamiento, resultaría completamente imposible toda suerte de control, tanto el previsto en el art. 150, 1 y 2, respecto de la utilización de la delegación o atribución cuanto, también, el control jurídico constitucional ejercido por el Tribunal Constitucional. De ahí

que, hasta el presente, el legislador haya tenido buen cuidado de identificar expresa y nominalmente las leyes de transferencia o delegación; es el caso de las ya citadas LOTRAVA, LOTRACA o la L.O. 9/1992, así como el de las Leyes Orgánicas 5/1987, 16/1995, 2/1996 ó 6/1997.

3.4. *Las previsiones tributarias pro futuro de los Estatutos de Autonomía*

Es verdad que los Estatutos de Autonomía operan una cesión, en favor de las Comunidades Autónomas, de determinados tributos, y prevén las posibles modificaciones posteriores de los términos de esa cesión (así, entre otras, la D.A. 6.^a del Estatuto de Autonomía de Cataluña, D.A. 1.^a del Estatuto de Autonomía para Galicia, art. 57 del Estatuto de Autonomía para Andalucía, y D.A. 1.^a del Estatuto de Autonomía de Extremadura). Pero tanto la cesión—algo que, obviamente, puede hacerse mediante un Estatuto de Autonomía— como la previsión de las modificaciones posteriores se refieren a los impuestos allí reseñados, y no a otros. Es el concreto contenido de esa Disposición Adicional—o, lo que es lo mismo, son los tributos en ella cedidos, y no otros— el que puede modificarse posteriormente, como consecuencia de la eventual alteración de los elementos—hecho gravado, base imponible, tipo, deducciones, etc.— que puedan introducirse en el impuesto. La cesión ya fue allí operada como podía hacerse, y la única *ratio* de la norma es la muy loable de rebajar la rigidez de la norma estatutaria ante las casi seguras modificaciones—incluso pura-

mente nominales— de los tributos así cedidos para facilitar una más fácil adaptación a una evolución de futuro claramente previsible. Pero las modificaciones de la LOFCA y de la LCTE que ahora nos interesan no tienen por objeto, sin embargo, la modificación de elementos, accidentales o no, de esos impuestos, o la recepción de las modificaciones derivadas de alguna alteración en su configuración, sino algo radicalmente distinto, cualitativamente diferente: la cesión parcial del IRPF, un tributo esencialmente diferente, y la atribución a las Comunidades Autónomas de competencias normativas para la regulación, también parcial, tanto de dicho impuesto como de los restantes tributos cedidos. A ello hay que añadir que esta clase de disposiciones estatutarias exigen que toda posible modificación se lleve a cabo mediante una ley específica para cada Comunidad Autónoma previo acuerdo con el Gobierno, lo cual, obviamente, no es el caso en las leyes que aquí nos ocupan, que son de carácter y aplicación general. Hay que recordar, a este respecto, la STC 181/1988, que enjuiciaba una Disposición similar del Estatuto de Autonomía de Cataluña, y en la que se señaló que «el alcance de la disposición adicional es limitado, como se deduce de su propio texto y de su contexto [...] se trata de una especialidad procedimental que afecta al trámite previo de la iniciativa legislativa [...]. Esta disposición no cubre toda la materia relativa a la cesión de tributos, sino sólo la que comprende el alcance y condiciones de la cesión de los tributos que figuran enunciados en su apartado 1».

3.5. *Las leyes implantadoras del nuevo sistema de financiación no son leyes de transferencia o delegación de competencias previstas en el art. 150.2 de la Constitución*

La transferencia o delegación de competencias sólo puede llevarse a cabo, pues, por el tipo de norma expresamente previsto al efecto en el art. 150.2 de la Constitución. Ahora bien, ninguna de las dos leyes que llevan a cabo la cesión de tributos corresponden a esta tipología normativa. Que la LCTE no corresponde a ella resulta patente, ya que, a tenor del precepto constitucional, este género de leyes han de ser orgánicas, y es notorio que la de Cesión de Tributos no reúne esta condición.

Podría argüirse que la función de la norma de transferencia o delegación la realiza la LOFCA, que sí es orgánica, y que la cobertura de la función de transferencia o delegación por parte de la LOFCA habilita a la LCTE a, por así decirlo, «desarrollar» los preceptos de la LOFCA. Pero, al margen de que esta pedestre técnica legislativa carecería de toda explicación cuando una y otra ley se aprueban simultáneamente, lo que priva de sentido a toda alusión a la economía legislativa, este argumento es, en el concreto caso que ahora nos ocupa, del todo inadmisibles. Lo es porque, como es bien visible, la LCTE impone, en su art. 13, severos y muy numerosos condicionantes a la utilización de las potestades allí recogidas; y es notorio que no es de recibo que una ley ordinaria imponga condicionantes a la transferencia o delegación que realmente lo fuese, de suerte que si tal cosa se hiciera ello sería, en sí mismo, una vulneración de los principios de legali-

dad y jerarquía normativa consagrados en el art. 9. 3 de la Constitución.

Pero es que, además, la Ley Orgánica 3/1996, de reforma de la LOFCA, no es una de las leyes de transferencia o delegación previstas en el art. 150.2 de la Constitución. No lo es por muchas razones. En primer lugar, no lo es, desde una perspectiva formal, porque no se identifica como tal.

Tampoco desde una perspectiva material puede admitirse que la LOFCA sea una ley de transferencia o delegación. La LOFCA tiene una función constitucional específica, expresamente prevista en el art. 157 de la Constitución, que es la de regular el ejercicio de las competencias financieras relativas a las Comunidades Autónomas; y las leyes de transferencia o delegación tienen, también, funciones constitucionales igualmente específicas, cuales son, precisamente, las de realizar tales transferencias o delegaciones. La distinción no es baladí ni meramente formal, pues es manifiesto que mientras el objeto de la LOFCA es por definición de ámbito general, las leyes de transferencia o delegación son por naturaleza específicas y concretas. Admitir la técnica aquí citada de realización de transferencias o delegaciones a través, no de las leyes específicas constitucionalmente previstas al efecto, sino de cualesquiera leyes sustantivas sectoriales o, aún más, de las que tienen constitucionalmente asignada otra función asimismo específica, supondría aceptar que, aún habiéndose ya realizado la transferencia o delegación, el legislador estatal podría revocar la mediante el simple recurso de modificar la Ley sustantiva, algo muy difícilmente admisible.

En todo caso, la Sentencia que recaiga sobre el nuevo modelo de financiación, cuando el Tribunal Constitucional resuelva los recursos interpuestos contra él, nos permitirá saber si las delegaciones y transferencias realizadas a través de leyes sustantivas pueden ser revocadas en todo o en parte, o modificadas, sin más cambios que la reforma de la ley sustantiva realizadora de la delegación o transferencia; claro que, en ese caso, también habría que saber por qué, si tal cosa es posible, la Constitución dedica un precepto específico a señalar qué leyes, con qué características, qué límites y qué requisitos pueden operarse las transferencias o delegaciones. Como, además, la atribución de competencias operada por la LOFCA incluye potestades normativas, sería preciso, igualmente, explicar cuál es la distinción que la Constitución realiza entre los números 1 y 2 del art. 150. Esta distinción sólo tiene sentido si, como ha apuntado la mejor doctrina, se entiende que el 150.2 queda reservado para las competencias ejecutivas, en tanto que el 150.1 es el vehículo idóneo para las transferencias legislativas que tienen, precisamente por serlo, los estrictos límites allí marcados.

Por otra parte, hay que recalcar que la Constitución exige *imperativamente* —«preverá en cada caso», dice— que el Estado se reserve «formas de control», cada vez que transfiera o delegue competencias a través del mecanismo previsto en el art. 150.2 de la Constitución. Sin embargo, ni en la LOFCA ni en la LCTE hay ninguna —ni aún la más débil, ni aún la más nimia— de las formas de control. Desde luego, en modo alguno pueden considerarse como constitutivos de tal control los condicionantes impuestos en

la LCTE a los que más arriba se aludió, y ello por dos poderosas razones: la primera, que no figuran en LOFCA —la que cumpliría hipotéticamente la función de ley de transferencia o delegación— que es donde, en su caso, deberían estar; la segunda, porque los previstos en la LCTE no son auténticos mecanismos de control, y menos aún controles que se reserve el Estado como titular de la competencia, sino límites que se imponen al ejercicio de ésta, esto es, los contornos que definen o delimitan la competencia supuestamente atribuida. Esta inexistencia de los requisitos constitucionalmente previstos para la aprobación de las leyes de delegación o transferencia es, por sí sola, suficiente para descartar toda posible inteligencia de la reforma de la LOFCA como una ley de delegación o transferencia de las previstas en el art. 150.2 de la Constitución, ya que en forma alguna cabe pretender lo que la Constitución autoriza sin hacerlo tal y como la Constitución lo exige.

Así que la transferencia competencial que se verifica en la LOFCA no puede entenderse realizada a través del mecanismo previsto en el art. 150. 2 de la Constitución, por la sencilla razón de que la Ley Orgánica 3/1996 no cumple ninguno de los requisitos que harían posible su inclusión en la categoría normativa, constitucionalmente prevista, de las leyes de transferencia o delegación a que alude este precepto constitucional. Es más, que no podría ser una ley de transferencia o delegación resulta del texto del propio art. 150.2 de la Constitución, que prevé que la ley establecerá en cada caso «la correspondiente transferencia de medios financieros», con lo que parece quedar claro que este tipo

de ley no es el vehículo constitucionalmente idóneo para transferir o delegar precisamente competencias financieras.

3.6. ...y tampoco son leyes marco

Podría, también, considerarse que la LOFCA y la LCTE son leyes marco, de las previstas a tal fin en el art. 150.1 de la Constitución. Pues bien, de la lectura del texto constitucional se desprende con nitidez que la ley marco ha de reunir una serie de requisitos. En primer lugar, la facultad de dictar normas legislativas que se atribuye a las Comunidades Autónomas ha de serlo «en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal». ¿Se trata de requisitos puramente formales, cuyo incumplimiento pueda ser subsanado o, incluso, condonado en virtud de la atención a intereses superiores? Es patente que no: se trata de *requisitos indispensables* para que la ley marco pueda serlo, es decir, pueda ser tal, esto es, pueda cumplir su *función concreta y específica* de transferir a las Comunidades Autónomas competencias de titularidad estatal.

Que esto es así se desprende de muy numerosos y distintos, pero convergentes, argumentos. En primer lugar, la ley marco es una ley de las Cortes Generales, como lo es cualquier otra. ¿Por qué, pues, la Constitución exige para que se apruebe unos requisitos determinados? Por la sencilla razón de que lo que la Ley marco hace —transferir competencias estatales a las Comunidades Autónomas— sólo ella puede hacerlo, ya que, esto es evidente, si

cualquier ley pudiera hacerlo, la ley marco sobraría, como también sobraría la de transferencia: ¿para que prevería el constituyente nuevos, *distintos, específicos*, complicados y enojosos mecanismos normativos si el legislador ordinario pudiera, mediante una ley como cualquier otra, hacer lo que en ellos se contempla? Sólo a través de la ley marco —o, eventualmente, de la ley de transferencia o delegación— pueden transferirse a las Comunidades Autónomas competencias estatales, y sólo es ley marco la que formalmente lo es, esto es, la que es aprobada como tal, ya que nada, salvo los rasgos y requisitos formales, diferencia a la ley marco de la ley ordinaria; y, obviamente, la ley que no es aprobada como ley marco *no es ley marco, y no puede*, por ende, hacer —ya que no lo es— lo que sólo la ley marco puede hacer.

Nos adentramos con ello en la dilucidación de cuáles han de ser los requisitos formales de la ley marco, ya que es claro que alguno debe tener, siendo como es la forma lo único que puede distinguir a distintos tipos de normas que, con diferentes contenidos y, por consiguiente, requisitos diversos, son aprobadas, sin embargo, por el mismo órgano.

Sin duda, el principal es, de nuevo, la identificación, es decir, la autoidentificación de la norma como ley marco, esto es, como vehículo —mejor cabría decir *único* vehículo— normativo previsto en la Constitución para alcanzar el fin deseado.

Pues bien, ni la LOFCA ni la LCTE hacen alusión alguna a su carácter de leyes marco: ni en la Exposición de Motivos, ni en el articulado, ni en las Disposiciones Adicionales, Finales o Transitorias se contiene expresión alguna que permita conocer,

inferir, deducir o ni siquiera adivinar que nos encontramos ante una de las normas previstas en el art. 150.1 de la Constitución; y, sin embargo, el art. 13 de la LCTE, y el art. 19 de la LOFCA, en la redacción que le otorga el apdo. 7 del art. único de la Ley Orgánica 3/1996, de modificación parcial de la LOFCA, establecen que «las Comunidades Autónomas podrán asumir» las competencias normativas que allí se citan.

Nos encontramos, pues, ante normas que realizan las funciones que la Constitución prevé para las leyes marco, pero sólo, única y exclusivamente para ellas, sin que gocen de las características formales que las leyes marco han de reunir para serlo, es decir, para poder realizar su función normativa; nos encontramos, pues, con leyes marco que no lo son y que por no serlo no pueden llevar a cabo las funciones que pretenden

Pero la Constitución no sólo impone a las leyes marco requisitos puramente formales, si es que así puede hablarse de los precisos para la validez de una norma; impone también requisitos materiales, y de la mayor relevancia. En efecto, el art. 150.1, *in fine*, de la Constitución, previene que «sin perjuicio de la competencia de los Tribunales, en cada ley marco se establecerá la modalidad del control de las Cortes Generales sobre estas normas legislativas de las Comunidades Autónomas».

La utilización del imperativo —«se establecerá»— indica bien claramente que establecer o no el control dista de ser una opción del legislador: debe hacerlo, está obligado a hacerlo, y de que lo haga o no depende la validez de la ley marco, que sólo lo

será, precisamente, si cumple con esta exigencia — algo más que un requisito— constitucional; una exigencia, por otro lado, absolutamente razonable, toda vez que lo que la ley marco hace es permitir a las Comunidades Autónomas dictar normas legislativas «en el marco» de la ley estatal: razonable es, por eso, que la Constitución exija que la atribución de tan relevante potestad vaya acompañada — imperativamente acompañada— de un mecanismo de control —repárese en que ajeno o adicional al judicial, es decir, político— para fiscalizar el uso que de ella se hace. De ahí que esta exigencia sea tal, y no un mero requisito formal, y que su incumplimiento despoje a la norma que lo pretendiera de su pretendido carácter de marco.

De ahí, también, que el mecanismo de control haya de establecerse en *cada* ley marco, esto es, en todas y cada una de ellas. No cabe, pues, un mecanismo genérico, similar, por ejemplo, al utilizado por los arts. 152 y 153 del Reglamento del Congreso de los Diputados para satisfacer la alusión al control contenida en el art. 82.6 de la Constitución respecto de los Decretos Legislativos, sino que el concreto mecanismo de control debe imperativamente establecerse en cada ley marco. De hecho, el contraste entre los artículos 82.6 y 150.1 de la Constitución ilustra vívidamente la intención del constituyente en lo que se refiere a este último precepto: lo que en el art. 82.6 es potestativo —«las leyes de delegación podrán»— en el 150.1 es imperativo; lo que en el art. 82.6 es genérico —«fórmulas adicionales»— en el 150.1 es específico; lo que en el art. 82.6 tiene un sujeto indeterminado, lo tiene bien individualizado en el art. 150.1: las Cortes Generales.

¿Y por qué las Cortes Generales? Pues claro es que porque la atribución a las Comunidades Autónomas de esa potestad normativa en materia de competencia estatal es una decisión esencialmente política y, por ello, está condicionada al marco —es decir, a las bases, principios y directrices— fijado por la norma estatal, y es al autor de ese marco, o sea, al legislador, al que corresponde controlar si la actividad normativa que se atribuye a las Comunidades Autónomas con sujeción a ese marco lo respeta efectivamente; de ahí que la Constitución prevea, además del control jurídico que corresponde a los Tribunales, y estableciendo nítida, clara y expresamente la diferencia, un control político, que corresponde a las Cortes Generales.

Por lo demás, es claro que el objeto del control es, precisamente, garantizar el cumplimiento de los requerimientos constitucionales, esto es, asegurar que la actividad normativa de las Comunidades Autónomas se mueve en el «marco» de las bases, principios y directrices sentados en la legislación estatal. Debe repararse aquí en que la Constitución es, en este punto, extremadamente rigurosa: exige que el «marco» incorpore principios, bases y directrices; no dice «principios, bases o directrices», sino «y» directrices, esto es, todo ello junto, las tres cosas de consuno, las tres cosas juntas. La razón es clara: cuando tal cosa se hace se altera el reparto competencial constitucionalmente previsto y el modo de establecimiento normativo habitual de dicho reparto competencial —es decir, el estatutario— constitucionalmente previsto, por lo que muy razonable es que para hacer cosa de tanta entidad deba el legislador cumplir los más severos condicionantes.

La Constitución quiere en suma, esto es claro, que la técnica de la ley marco no se utilice superficial o coyunturalmente.

Ello nos introduce en el problema de la terminología constitucional pues, como se ha visto, se realizan alusiones a los principios, bases y directrices. Desde luego, eso quiere decir que alguna diferencia ha de haber entre estos tres conceptos, ya que la Constitución utiliza consecutivamente tales términos. Y, ciertamente, la hay al menos respecto de uno de los tres términos: porque puede aceptarse que la diferencia entre bases y principios es de gran sutileza —y no es así, ya que las bases atienden al fundamento, en tanto que los principios atañen a los medios y la finalidad de la norma— pero las «directrices» que preceptivamente han de ser incluidas en la ley estatal marco deben contener instrucciones, orientaciones, finalidades. En todo caso, lo que es claro es que con la reiteración de términos el constituyente quiere, como mínimo, dejar sentado que la ley estatal ha de contener un marco efectivo, real, a tal punto que la actuación normativa comunitaria debe poder ser confrontada con ese marco para verificar que se adecua a él.

En contraste con estas exigencias constitucionales, ninguna de las tres leyes que implantan el nuevo sistema contiene bases, principios o directrices. No puede entenderse que las escasas e inconexas vaguedades, carentes de toda eficacia normativa, que se contienen en ellas constituyan bases, principios o directrices de nada, y menos aún de materia de competencia estatal tan relevante y trascendente como la que aquí nos ocupa. Porque lo que los apartados a), b), c), d) y e) del art. 19.2 de la

LOFCA en su nueva redacción incluyen no son bases, principios o directrices, sino la mera enunciación de lo cedido, los términos mismos de la cesión, y las abstractas alusiones del párrafo segundo a la observancia de la solidaridad, de la no discriminación y del mantenimiento de la presión fiscal efectiva son del todo ineficaces desde una perspectiva jurídica. Ninguna de estas expresiones puede considerarse como un principio —al menos no en el sentido jurídico; tal vez sí en el moral— una base o, mucho menos, una directriz. Por su parte, los condicionantes establecidos en el art. 13.Uno.1.º a) de la LCTE son sustantivamente, en realidad, los términos mismos de la cesión, la definición de lo cedido, o bien normas de derecho supletorio, y los contenidos en el apartado b) del mismo precepto son, ellos mismos, una cesión de competencias. De la LCTE sólo pueden considerarse relacionadas con la exigencia constitucional las alusiones a la progresividad —redundante de lo dispuesto en el art. 31.1 de la Constitución—, ya que la limitación de tarifas y lo dispuesto sobre la cuota son, en realidad, limitaciones de la atribución competencial que se opera, es decir, uno de los elementos definidores del ámbito de la competencia atribuida. No parece sostenible que esa alusión a la progresividad, que no es sino reiterativa del mandato constitucional al respecto, satisfaga las exigencias de que la ley marco contenga bases, principios y directrices. Si así fuera, podría muy bien concluirse que el art. 150 de la Constitución es del todo ineficaz y que el legislador ordinario puede, mediante ley también ordinaria y sin requisito de ningún género, alterar el esquema de distribución

competencial, al menos siempre que sea incrementando las competencias de las Comunidades Autónomas.

Esta ausencia de las bases, principios o directrices constitucionalmente exigidos son, seguramente, la causa de la ausencia de las fórmulas de control también requeridas constitucionalmente. Ninguna de las dos leyes que implantan el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas prevé este control político que, de acuerdo con la Constitución, obligatoriamente ha de establecerse en las leyes marco. Y no lo prevé porque nada hay en el sistema diseñado que sea susceptible de control: como no hay bases, principios ni, menos aún, directrices, tampoco hay mecanismo de control.

3.7. *...ni pueden serlo las leyes particulares de modificación del régimen de cesión a cada una de las Comunidades Autónomas*

Por lo dicho, si la Ley Orgánica 3/1996 y la LCTE no son leyes de transferencia o delegación, ni tampoco leyes marco, la redistribución de competencias normativas que han pretendido operar, al no respetar el orden constitucional de las fuentes del Derecho, podría resultar inconstitucional. Y como así se denunció en los recursos interpuestos por los Consejos de Gobierno y Parlamentos de algunas Comunidades Autónomas, el legislador ha querido reparar ese posible vicio de inconstitucionalidad empleando un expediente que no puede pasar sin comentario; a saber, la caracterización como leyes marco de cada uno de los textos legales dictados para modificar el

régimen de cesión de tributos a cada Comunidad y fijar el alcance y condiciones de dicha cesión.

En efecto, las Leyes 25 a 36/1997, todas ellas de 4 de agosto, de modificación del régimen particular de cesión a cada Comunidad de los tributos del Estado y fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, se autodefinen como leyes marco, afirmando desde sus Preámbulos que en sus respectivos arts. 2 «de acuerdo con lo dispuesto en el art. 150.1 de la Constitución y del art. 19.2 de la LOFCA, se atribuye a la Comunidad Autónoma de ... la facultad de dictar para sí misma normas legislativas en relación con los tributos cedidos y se establecen los oportunos mecanismos de control de dichas facultades legislativas». Y, para dar alcance normativo a esa construcción, el art. 2.2 de los citados textos legales afirma que «de acuerdo con lo dispuesto en el art. 150.1 de la Constitución y conforme a lo previsto en el art. 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, se atribuye a la Comunidad Autónoma de ... la facultad de dictar para sí misma normas legislativas en los casos y condiciones previstos por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

La Comunidad Autónoma de ... remitirá a la Comisión General de las Comunidades Autónomas del Senado los proyectos de normas elaborados como consecuencia de lo establecido en este apartado, antes de la aprobación de las mismas.»

La construcción no deja de ser ingeniosa, sobre todo observada desde la perspectiva de los recursos

de inconstitucionalidad en su día interpuestos contra la Ley Orgánica 3/1996 y la LCTE; pero lo cierto es que no resulta constitucionalmente sostenible, pues no basta con que un texto legal se autodefina como ley marco para que, automáticamente y por ése solo hecho, pase a tener ese carácter. En efecto, la autoidentificación de la norma como ese tipo específico de instrumento normativo es uno de los requisitos formales, así como el establecimiento de una modalidad de control por las Cortes Generales, entre las que, dicho sea de paso, la que conciben las citadas leyes de modificación del régimen de cesión resulta por completo inadecuada, aunque tenga en apariencia buen sentido. Porque el control a que se refiere el art. 150.1 lo ejercen las Cortes Generales sobre las «normas legislativas» dictadas por las Comunidades Autónomas de acuerdo con la ley marco, no sobre los proyectos de normas, como prevé el art. 2.2 que hemos transcrito.

Pero junto a esos requisitos, la ley marco tiene también una exigencias de contenido, pues ha de incorporar los «principios, bases y directrices» en cuyo marco las Comunidades Autónomas dicten las correspondientes normas legislativas. Y lo cierto es que en las repetidas leyes de modificación del régimen de cesión no existe nada parecido, a no ser por remisión a la Ley 14/1996, a la LCTE. Y de ser ese texto legal, como todo parece indicar, donde se encuentran tales principios, bases y directrices, las Leyes 25 a 36/1997 no vendrían sino a confirmar que la LCTE debió tener el carácter de ley marco y que, al no adoptarlo, incurrió en un defecto de inconstitucionalidad que no es fácil de reparar como ahora se pretende.

Para empezar porque tampoco es evidente, como ya hemos señalado, que la LCTE contuviera los principios, bases y directrices exigibles a una ley marco, por lo que su invocación no permitiría entender cumplido ese requisito de contenido que toda ley marco ha de cumplir para tener ese carácter. Y, de otro lado, porque siempre cabría preguntarse qué carácter debe corresponder al art. 19.2 de la LOFCA, que es el precepto que atribuye a las Comunidades Autónomas las competencias normativas sobre los tributos cedidos y que, en términos necesariamente impropios, desarrolla la LCTE y es invocado en esas leyes particulares de cesión junto al art. 150.1 de la Constitución.

Pero, sobre todo, lo que no parece jurídicamente admisible es que la LCTE opere como marco para el ejercicio de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en virtud de la remisión que a ella se contiene en cada una de las leyes particulares de cesión. Porque, de ese modo, el «marco de referencia idéntico» o «modelo único de aplicación general» que constituye la LCTE según la STC 181/1988 carecería de cualquier valor o, mejor dicho, sólo lo adquiriría por su invocación en la ley particular de cesión a cada Comunidad; lo que supondría tanto como admitir que la LCTE, inicialmente dictada como ley ordinaria, transformaría su naturaleza para convertirse en una ley marco del art. 150.1 de la Constitución en virtud de una remisión a ella efectúa la totalidad de las leyes particulares de cesión.

4. La reserva de ley en la financiación autonómica y la utilización del Decreto-ley para determinar los porcentajes de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos

4.1. La utilización de la técnica del Decreto-ley para completar el nuevo sistema de financiación autonómica

La LPGE, siendo consciente de que la dotación de créditos constituía condición necesaria pero no suficiente para la articulación jurídica de la participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado, preveía en su art. 82.Tres que «la distribución y aplicación del crédito global regulado en el número uno anterior, entre las Comunidades Autónomas, se efectuará por norma con rango de Ley», anticipando por referencia exclusiva al rango legal y prescindiendo de la «forma» de Ley una determinada interpretación de la cláusula contenida en el art. 13.4 de la LOFCA. En aplicación de esta previsión de la LPGE se dictó el Real Decreto-ley 7/1997, de 14 de abril, que regula la participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos estatales. Ahora bien, la utilización del Decreto-ley en este campo nos abre otro interrogante respecto de la adecuación de las normas de implantación del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas al sistema de fuentes constitucionalmente plasmado, un interrogante especialmente relevante por la importancia que, *pro futuro*, podría tener la admisión de la utilización de la técnica del Decreto-ley en este campo.

4.2. Los rasgos constitucionales del Decreto-ley

Como es sobradamente sabido, la potestad legislativa corresponde ordinariamente, en un sistema parlamentario como el nuestro, al Parlamento, esto es, a las Cortes Generales: son ellas las titulares primarias de la potestad legislativa —art. 66.2 de la CE— y es en ellas donde, por consiguiente, está residenciada la facultad de aprobar las leyes. Este presupuesto, por demás elemental, del que hay que partir a la hora de analizar lo que ahora nos importa, ha sido, por otra parte, corroborado por el Tribunal Constitucional que, ya desde su Sentencia 29/1982, ha señalado que «el régimen democrático y parlamentario hoy vigente en España, conlleva: a) el reconocimiento indiscutible de que las Cortes Generales son las depositarias de la potestad legislativa en su ejercicio ordinario».

Esta premisa básica, la de la ubicación de la potestad legislativa ordinaria en las Cortes Generales, ha de acompañarse con el principio de primacía de la ley —vale decir, de la ley formal, aprobada como tal por las Cortes Generales— en nuestro ordenamiento. Por decirlo también con las palabras del Tribunal Constitucional en la ya citada STC 29/1982, es consustancial al régimen parlamentario «la primacía de la Ley, norma sancionada y promulgada por el Rey (art. 62), en cuanto expresión de la voluntad soberana del pueblo representado por las Cortes, únicamente sometida a la supremacía de la Constitución».

Junto a esta atribución de la potestad legislativa ordinaria a las Cortes Generales, que va acompañada de la primacía de la Ley por ellas aprobadas, la Constitución prevé, sabiamente, la posibilidad de

que sea necesario dictar con rapidez normas con rango de ley. Para ello, autoriza al Gobierno a dictar tales normas, a las que denomina Decretos-leyes.

El Decreto-ley es sin duda, en sí mismo, una herramienta normativa singular. Lo es porque su previsión constitucional se realiza partiendo de la base de que la potestad legislativa ordinaria corresponde a las Cortes. Su reconocimiento constitucional obedece, pues, más a la necesidad que a la conveniencia, y aún más a ésta que a la confianza en ese peculiar instrumento normativo que, con su sola existencia, desafía el concepto constitucional de que las normas generales han de emanar de la voluntad popular y de que al Poder Ejecutivo le corresponden otras tareas distintas de las de legislar. Sólo la evidencia de su inescusable necesidad en ciertas ocasiones, que, como se verá, se quieren contadas, impulsa a la Constitución a su reconocimiento.

Un reconocimiento impregnado, de eso no cabe duda, por la prevención respecto de la utilización que de este mecanismo normativo pudiera hacerse. Una prevención que se plasma en la exigencia, para utilizarlo, de una condición tasada, la necesidad, que viene acompañada de una intensa adverbiación expresiva de las reticencias del constituyente: la necesidad no puede ser de cualquier índole, sino que ha de ser «urgente y extraordinaria». «Urgente», esto es, que la aprobación de la norma no admita demora sin grave perjuicio para, como ahora suele decirse, el interés general; «extraordinaria», o sea, fuera de la necesidad ordinaria y superior a ella.

El art. 86 de la Constitución añade a la utilización del Decreto-ley otras muchas cautelas. En

primer lugar, excluye de su radio de acción normativo un amplio campo material, integrado por el ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos reconocidos en el Título I de la Constitución, el régimen de las Comunidades Autónomas —que resulta de la mayor importancia a los efectos que aquí nos ocupan— y el régimen electoral general. Está claro que, por lo que a estas materias se refiere, la desconfianza de la Constitución respecto de este tipo de norma —o, más bien, respecto de la utilización que de ella pudiera hacerse por parte del Gobierno— supera con mucho su deseo de hacer frente a la necesidad, por extraordinaria y urgente que ésta sea, hasta el punto de proscribir totalmente la inmisión del Decreto-ley en esos terrenos. En segundo lugar, exige que los Decretos-leyes sean «inmediatamente» sometidos a debate y votación en el Congreso de los Diputados, que deberá ser convocado al efecto si no estuviere reunido. En tercer lugar, los Decretos-leyes deben ser convalidados por el Congreso de los Diputados en un plazo de treinta días. Por último, se prevé que los Decretos-leyes pueden ser tramitados como Proyectos de ley por el procedimiento de urgencia.

Todo ello dibuja un cuadro de notoria prevención por parte de la Constitución respecto de los Decretos-leyes o, más precisamente, respecto del uso que de ellos pudiera hacerse. Nada de ello empece para reconocer que, como la doctrina ha señalado, la Constitución reconozca la potestad gubernamental de utilizar los Decretos-leyes cuando ello sea necesario, a diferencia de lo que sucede en otros regímenes como, señaladamente, el británico, donde la utilización de este instrumento normativo se entiende en principio

constitutiva de una usurpación de las funciones del poder legislativo que debe luego ser sanada por la Cámara a través de un *bill of indemnity* que exonera al poder ejecutivo por la responsabilidad derivada de tal usurpación; pero la utilización legítima de esta potestad se circunscribe, precisamente, a los supuestos en los que concurren las circunstancias que habilitan al ejecutivo para el desempeño de funciones que corresponden originariamente al poder legislativo. Ello es así porque la utilización de esta técnica normativa es excepcional. Con las palabras de la STC 29/1982, la utilización del Decreto-ley «se configura, no obstante, como una excepción al procedimiento ordinario de elaboración de las leyes y en consecuencia está sometida en cuanto a su ejercicio a la necesaria concurrencia de determinados requisitos que lo legitiman». Esa excepción al procedimiento legislativo ordinario es, además, políticamente relevante, porque es también una excepción de «la participación de las minorías que éste dispensa, y como tal está sometida en su ejercicio a la necesaria concurrencia de todos los presupuestos circunstanciales y materiales» (STC 182/1997). La legitimidad constitucional de la utilización del Decreto-ley viene, en suma, determinada por la concurrencia del hecho habilitante, vale decir, de la «extraordinaria y urgente necesidad».

4.3. *El hecho habilitante como determinante de la legitimidad constitucional de los Decretos-leyes*

Puesto que la Constitución anuda la potestad gubernamental de dictar Decretos-leyes a la concurrencia de una extraordinaria y urgente necesidad,

esta circunstancia es determinante para dilucidar si la utilización del Decreto-ley es o no conforme con la Constitución: dando por supuesto que un Decreto-ley no entre en la regulación de materias correspondientes al campo material que le está vedado, será la extraordinaria y urgente necesidad de la norma la que legitime la utilización gubernamental. Hasta tal punto es así que la doctrina ha denominado a esta extraordinaria y urgente necesidad el «hecho habilitante», esto es, la circunstancia que habilita al Gobierno para utilizar el instrumento normativo o, dicho en sentido negativo, la circunstancia cuya ausencia provoca la ilegitimidad constitucional de la actuación normativa.

La relevancia constitucional del hecho habilitante es tal que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha señalado reiteradamente que su función de controlar la constitucionalidad de las normas se extiende a la fiscalización de la concurrencia de esta exigencia constitucional. Así, ya la STC 29/1982 apunta que «la ineludible exigencia constitucional de la existencia de un presupuesto habilitante para dictar un Decreto-ley, se vincula a éste como justificación de su constitucionalidad, y puede ser contrastada tanto en vía parlamentaria, como ante el Tribunal Constitucional, permitiendo en este último supuesto un pronunciamiento previo y diferenciado, del que igualmente pueda formularse sobre el contenido específico de la norma». En definitiva, como el propio Tribunal Constitucional ha señalado recientemente, «el concepto «extraordinaria y urgente necesidad» que se contiene en la Constitución no es, en modo alguno, una cláusula o expresión vacía de significado» (STC 182/1997).

Ciertamente, la jurisprudencia constitucional reconoce, como no podría ser de otra forma, que el control primario sobre la concurrencia del hecho habilitante corresponde a lo que denomina «los órganos políticos», esto es, en primer lugar al Gobierno, ya que es a él al que corresponde *ab initium* advertir la existencia de tales circunstancias, y, en segundo lugar, al Congreso, que en cuanto que titular ordinario de la potestad legislativa ejerce el control sobre la utilización del Decreto-ley. Así, la STC 29/1982 señala que «sin perjuicio del posible y ulterior control jurídico-constitucional que corresponde a este Tribunal Constitucional, en principio, y con el razonable margen de discrecionalidad, es competencia de los órganos políticos determinar cuándo la situación, por consideraciones de extraordinaria y urgente necesidad, requiere el establecimiento de una norma por vía de Decreto-ley». Pero es claro que el empleo de la cláusula «sin perjuicio» no implica que el Tribunal Constitucional renuncie al control de la concurrencia del hecho habilitante, pues acto seguido se afirma que «el peso que en la apreciación de lo que haya de considerarse como caso de extraordinaria y urgente necesidad es forzoso conceder al juicio puramente político de los órganos a los que incumbe la dirección política del Estado, no puede ser obstáculo para extender también el examen sobre la competencia habilitante al conocimiento del Tribunal Constitucional, en cuanto sea necesario para garantizar un uso del Decreto-ley adecuado a la Constitución». Y la STC 111/1983 añade que «el Tribunal Constitucional podrá, en supuestos de uso abusivo o arbitrario, rechazar la definición que los órganos políticos hagan de una

situación determinada como caso de extraordinaria y urgente necesidad», ya que sólo esta necesidad justifica constitucionalmente la utilización del Decreto-ley. Hasta tal punto es así que en el caso resuelto por la STC 29/1982 antes citada se declaró la inconstitucionalidad y consiguiente anulación del Decreto-ley impugnado por, precisamente, no concurrir, a juicio del Tribunal Constitucional, las características de extraordinaria urgencia y necesidad que habilitan para la utilización del Decreto-ley. Este sólo será constitucionalmente legítimo, en suma, si concurren tal extraordinaria urgencia y necesidad.

4.4. *Las características constitucionales del hecho habilitante*

Así pues, corresponde en principio a los órganos políticos determinar la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad, pero el Tribunal Constitucional se reserva la facultad de constatar la adecuación a derecho de esa apreciación. Resta por ver lo más relevante: cuáles son los rasgos que deben identificar la «extraordinaria y urgente necesidad» que habilita al Gobierno para dictar Decretos-leyes.

No nos hallamos aquí, desde luego, ante situaciones que puedan, en rigor, calificarse de excepcionales en el sentido de que sean situaciones críticas. Tal cosa, eso es notorio, vaciaría de contenido la figura del Decreto-ley, que es claro que la Constitución prevé que se utilice cuando proceda, pues para ello la regula (así, STC 29/1982). La extraordinaria y urgente necesidad debe, pues, corresponderse con

otro concepto distinto de lo excepcional. Y el Tribunal Constitucional nos ha indicado ya cuál es, y lo ha hecho con evidente coherencia respecto de la estructura de nuestro sistema y del tenor del art. 86 de la Constitución. La extraordinaria y urgente necesidad surge cuando, por circunstancias imprevistas, es preciso adoptar medidas legislativas que requieren rango de ley y que, debido precisamente a tales circunstancias, no pueden ser acordadas mediante los cauces legislativos ordinarios. En suma, lo extraordinario nace de la imprevisibilidad, la necesidad surge de lo inevitable y, sobre todo, la urgencia trae causa de la impostergabilidad de la actuación.

Y así, la STC 29/1982 apuntaba ya que la extraordinaria y urgente necesidad debe ser «de tal naturaleza que no pueda ser atendida por la vía del procedimiento legislativo de urgencia». La inmediatez de esta acción normativa fue aún más delimitada, por otra parte, con un nítido sentido jurídico, en la STC 60/1986, con referencia a la actuación legislativa ordinaria, pues es manifiesto que el recurso al Decreto-ley sólo se justifica si no es posible adoptar la medida legislativa por los procedimientos legislativos ordinarios, por lo que es lógico que la utilización de esta figura quede reservada a los supuestos en los que «no pueda acudir a la medida legislativa ordinaria, sin hacer quebrar la efectividad de la acción requerida, bien por el tiempo a invertir en el procedimiento legislativo o por la necesidad de la inmediatez de la medida».

Por lo que se refiere a lo que podríamos denominar la circunstancia sustantiva, y afinando aún más el concepto del hecho habilitante, la STC 6/1983 sentó el concepto que luego sería seguido con carác-

ter general (p. e., en las SSTC 29/1986 y, más recientemente, 23/1993): la extraordinaria y urgente necesidad concurre «en todos aquellos casos en que hay que alcanzar los objetivos marcados para la gobernación del país que, por *circunstancias difíciles o imposibles de prever*, requieren una acción normativa inmediata». Son, pues, las circunstancias difíciles o imposibles de prever, la imposibilidad de acudir al procedimiento legislativo ordinario y la ineludible inmediatez de la medida las que justifican el recurso al Decreto-ley.

Tales circunstancias no son, por lo demás, de una determinación absolutamente libre por parte del titular de la potestad, esto es, del ejecutivo: si así fuese, sería imposible el control del Tribunal Constitucional. Por ello, la definición de que concurre una extraordinaria y urgente necesidad exige, como ya advirtiera el Tribunal Constitucional en la STC 29/1982, «que dicha definición sea explícita y razonada y que exista una conexión de sentido entre la situación definida y las medidas que en el Decreto-ley se adoptan». Además, se añadió en la STC 23/1993, «puede por último ser contrastado el presupuesto habilitante en relación a los intervalos temporales que han existido en la aprobación, publicación, entrada en vigor y efectos de la norma, ya que todo ello puede generar indicios jurídicamente controlables de la inexistencia de la pretendida urgencia». Por último, la STC 182/1997 ha recalcado que «el ejercicio de la potestad de control por este Tribunal implica que la definición por los órganos políticos de una situación de «extraordinaria y urgente necesidad» sea *explícita y razonada*». Hasta tal punto es así que en la misma resolución del Tribunal

Constitucional se establece que los informes aportados a aquel proceso constitucional por el Abogado del Estado para justificar la extraordinaria y urgente necesidad no tienen mayor validez que la citada Exposición de Motivos, pues «nunca podrían ser ofrecidas razones distintas o que alterasen los motivos puestos de manifiesto en su momento»

4.5. *La concurrencia del hecho habilitante en el Real Decreto-ley 7/1997*

Procede ahora analizar si las circunstancias requeridas para la legitimidad de la utilización del Decreto-ley, tal y como han sido establecidas por la reseñada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, concurren en el Real Decreto-ley 7/1997. Llama en primer lugar la atención, con los precedentes jurisprudenciales señalados, que el citado Decreto-ley no contenga la «definición explícita y razonada» de la extraordinaria y urgente necesidad: en contraste, por ejemplo, con el Real Decreto-ley 5/1992, respecto del cual señala el Tribunal Constitucional, en la STC 182/1997, que los factores que aconsejaron al Gobierno dictar la disposición allí impugnada quedan reflejados en la Exposición de Motivos, el redactor del Decreto-ley 7/1997 no se tomó esa molestia. Nada en la Exposición de Motivos, ni en el texto normativo, constituye una tal definición explícita; antes al contrario, brilla por su ausencia la alusión a las circunstancias de extraordinaria y urgente necesidad que hacían inevitable el recurso a ese instrumento normativo excepcional que es el Decreto-ley. Cuando se utiliza un instrumento jurí-

dico «excepcional» —y hay que recordar que como tal ha calificado al Tribunal Constitucional al Decreto-ley— es menester explicitar las razones que mueven a su uso, pues sólo una justificación razonable y proporcionada a las circunstancias autoriza a emplear tales medios excepcionales. Lo menos que cabría esperar de un órgano que, en materia tan relevante como la financiación de las Comunidades Autónomas, hace uso de la potestad legislativa que ordinariamente corresponde a las Cortes Generales, y que a él sólo se le reconoce en circunstancias tasadas de extraordinaria y urgente necesidad, es que ofrezca una explicación justificadora de la utilización de ese mecanismo excepcional, o, si recurrimos a la técnica utilizada por el Tribunal Constitucional para con las bases estatales, que del propio texto normativo pueda inferirse sin necesidad de especiales esfuerzos la concurrencia de las circunstancias constitucionalmente exigidas. No es este aquí el caso. No sólo la Exposición de Motivos guarda al respecto el más absoluto de los silencios, sino que la lectura que de la norma hiciese un observador ajeno en absoluto le avisaría de la urgencia de que la norma entrase en vigor.

Será preciso, por tanto, para dilucidar si la utilización del Decreto-ley estaba justificada —esto es, para discernir si concluía el hecho habilitante— determinar si de los preceptos del texto normativo cabe inferir que se produjeron esas circunstancias, las únicas que habilitan para la utilización del Decreto-ley.

Pues bien, tampoco parece haber elementos que hagan pensar que la inmediatez requerida por la medida fuese de tal índole que imposibilitase la

tramitación de un Proyecto de Ley por el procedimiento de urgencia o incluso, dadas sus características, por el de lectura única, que es de tramitación aún más rápida que el anterior. La diferencia entre uno y otro instrumento normativo es de apenas tres meses, una diferencia que resulta del todo irrelevante, toda vez que, en definitiva, el Decreto-ley no regula un modelo de financiación sino, más bien, y en rigor, un mecanismo contable, de trasvase de consignaciones de unos campos a otros: no se trata aquí de otra cosa que de ejecutar las normas que respecto de la participación en los ingresos estatales se contenían en la LPGE para 1997, que dotó los créditos con cargo a los cuales podían efectuarse las entregas a cuenta durante ese lapso temporal; de ahí que tampoco causase perturbación alguna el hecho de que el Decreto-ley que regula la participación se aprobase en abril, esto es, vencida ya una tercera parte del año.

Por otro lado, nada hay, asimismo, que permita considerar la urgencia constitucionalmente requerida como imposterabilidad de la medida. Como se acaba de apuntar, ningún efecto relevante se habría seguido, ni jurídica ni políticamente, de la entrada en vigor de la norma apenas un par de meses después, ya que las entregas a cuenta podían satisfacerse, sin dificultad alguna, con cargo a los créditos previstos en la LPGE para 1997. Una vez más, la mejor demostración es la fecha, ya bien entrado el ejercicio presupuestario, en la que se aprueba el Decreto-ley.

Pero, sobre todo, es patente que la urgente y extraordinaria necesidad no concurría, de ninguna

manera, si se acude a los parámetros, más arriba reseñados, que el Tribunal Constitucional ha utilizado para acotar este concepto. Recuérdese que el Tribunal se refiere a «*circunstancias difíciles o imposibles de prever*». Pues bien, nada en este Decreto-ley era imposible o difícil de prever; antes al contrario, rara vez se ha dado una mayor facilidad para la previsión de la necesidad de aprobar una norma.

En efecto, ya se ha señalado más arriba que el Decreto-ley que nos ocupa trae causa del nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas acordado entre el Partido Popular y Convergencia y Unión, en un pacto de gobierno que fue hecho público en mayo de 1996, esto es, casi un año antes de la aprobación del Decreto-ley 7/1997, y que fue luego ratificado ante la más alta representación de la soberanía popular con ocasión del debate de investidura del Presidente del Gobierno. Siendo notorio, como lo es, que la aprobación de un nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas fue uno de los elementos nucleares tanto del pacto político como de su posterior formalización a través de la investidura del Presidente del Gobierno, resulta ciertamente complicado pretextar, casi exactamente un año después, que han sobrevenido circunstancias difíciles o imposibles de prever.

Puede afirmarse, sin embargo, que las referencias políticas carecen de relevancia jurídica; pero es que en este caso abundan las referencias normativas. Abundan, en primer lugar, porque el pacto político fue formalizado mediante los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996; y, en segundo lugar, porque ese

nuevo modelo de financiación se construye normativamente a través de tres leyes distintas: la Ley Orgánica 3/1996, de modificación parcial de la LOFCA, la LPGE para 1997 y la LCTE. Pues bien, es sabido que la LPGE debe ser presentada al Congreso de los Diputados, por exigencia constitucional, antes del 1 de octubre, y en efecto así fue. Por su parte, los Proyectos de reforma de la LOFCA y de la LCTE fueron remitidos a la Cámara baja el 7 de octubre de 1996.

Resulta, pues, que el Gobierno sabía sobradamente, al menos desde el 1 de octubre de 1996, esto es, desde al menos siete meses antes de la promulgación del Real Decreto-ley 7/1997, que habría de aprobarse una norma que determinase los porcentajes de participación de las Comunidades Autónomas de conformidad con el nuevo sistema de financiación, y eso aludiendo exclusivamente a los referentes normativos de acuerdo con las fechas de publicación de los respectivos Proyectos de Ley y desdeñando los referentes políticos, que, sin duda, influyen notablemente en lo que es una circunstancia difícil o imposible de prever. En estas condiciones parece difícil mantener que concurrían circunstancias imposibles o difíciles de prever hasta el punto de justificar el recurso al Decreto-ley; hasta tal punto es así que resulta posible afirmar que, por el contrario, era perfecta y absolutamente previsible —tanto, que la aprobación de la norma era ineludible— la necesidad de aprobar esa norma en un momento dado.

Hay otras razones para sostener que no cabía alegar la concurrencia de la urgencia, y menos aún

la del sobrevenimiento de circunstancias difíciles o imposibles de prever. En efecto, podría aceptarse que las normas sólo surten efectos desde su aprobación, publicación y entrada en vigor y que, por consiguiente, el Gobierno sólo debería sentirse vinculado por las tres normas citadas, de las que el Decreto-ley 7/1997 trae causa, una vez que hubieran entrado en vigor. Una afirmación de ese género es del todo inverosímil, toda vez que es el Gobierno el autor de las correspondientes iniciativas legislativas y, de ser aceptada, sólo predicaría la incapacidad de previsión del Gobierno que así actuase, especialmente si tenemos en cuenta que, por lo que respecta a la LPGE, tiene constitucionalmente atribuido el monopolio de la iniciativa legislativa. Pero ni siquiera dando por bueno este planteamiento se podría sostener que el Gobierno ha debido enfrentarse a circunstancias difíciles o imposibles de prever. No se podría, porque tales normas entraron en vigor el 1 de enero de 1997, y el Decreto-ley 7/1997 fue aprobado con fecha 14 de abril de 1997, esto es, tres meses y medio después. Y durante ese periodo podría perfectamente haberse tramitado el contenido del Decreto-ley como Proyecto de Ley por el procedimiento de urgencia o por el de lectura única. Tomando como referencia el tiempo medio de tramitación parlamentaria, la diferencia habría sido, apenas, de unos pocos días. Así es que de ninguna forma se da el supuesto —exigido, por ejemplo, en la STC 111/1993— de que el Decreto-ley fuese imprescindible para conseguir la entrada en vigor de la norma «en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las Leyes».

4.6. *El Decreto-ley 7/1997 en el sistema de fuentes: el «régimen general de las Comunidades Autónomas» y la conculcación de la cláusula de exclusión del art. 86 de la Constitución*

Por otro lado, ya se vio antes que el art. 86 de la Constitución excluye a los Decretos-leyes de toda posibilidad de actuación normativa en determinados terrenos. Uno de esos campos en los que el Decreto-ley tiene vedada su entrada es «el régimen general de las Comunidades Autónomas».

No es difícil imaginar por qué razón el constituyente decidió excluir a los Decretos-leyes de toda capacidad operativa en este terreno: el sistema autonómico diseñado por la Constitución se caracteriza por una compleja y delicada arquitectura; es un edificio sostenido por pactos, cesiones, contrapartidas y lealtades mutuas en cuya sanción colaboran diversos órganos y que, por consiguiente, no puede quedar a la disposición de ninguno de estos actores en concreto. De ahí que la Constitución haya querido impedir la intromisión unilateral de uno sólo de estos actores en este frágil juego de equilibrios.

Es, por otro lado, evidente que la cláusula excluyente del art. 86 de la Constitución no puede vedar cualquier repercusión de los Decretos-leyes sobre el sistema autonómico, pues una concepción tal de la citada cláusula supondría, en la práctica, privar de toda posible operatividad a los Decretos-leyes, toda vez que es notoriamente difícil, en un sistema como el nuestro, que una actuación normativa no incida, directa o indirectamente, en el «régimen» de las

Comunidades Autónomas si éste se entiende *lato sensu*. Para expresarlo con las palabras del Tribunal Constitucional, «esta limitación del art. 86.2 debe interpretarse en el sentido de que el Decreto-ley no puede afectar al régimen jurídico constitucional de las Comunidades Autónomas, incluida la posición institucional que les otorga la Constitución» (SSTC 29/1986 y 23/1993).

Que el contenido del Real Decreto-ley 7/1997 afecta «al régimen general de las Comunidades Autónomas», en cuanto regula su participación en los ingresos estatales, es tan notorio que resulta innecesario detenerse en ello. Lo que habrá que ver es si esa afectación alcanza, también, al «régimen jurídico constitucional de las Comunidades Autónomas, incluida la posición institucional que les otorga la Constitución». Para ello, la propia STC 29/1986 nos aporta un indicio del mayor interés: en lo que se refiere al régimen general de las Comunidades Autónomas, la cláusula excluyente significa que «el Decreto-ley no puede regular el objeto propio de aquellas leyes que, de acuerdo con el art. 28.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, sirven de parámetro para enjuiciar la constitucionalidad de las demás; es decir, por lo que aquí interesa, el ámbito que la Constitución reserva a determinadas leyes para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas». Es decir, que lo que el Decreto-ley tiene vetado es entrar en el bloque de la constitucionalidad, vale decir, en las materias que la Constitución reserva a determinadas leyes.

Ahora bien, la Constitución, que alude en su art. 157.1 a la participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos estatales como uno —y no como uno más: como el primero— de los recursos de las Comunidades Autónomas, reserva a la ley orgánica, en el apartado 3 del propio art. 157, la regulación del «ejercicio de las competencias financieras previstas en el precedente apartado 1», entre las que figura señaladamente la participación en los ingresos estatales. Y tampoco parece dudoso que la LOFCA se inscribe, utilizando una vez más los ya citados conceptos del Tribunal Constitucional, en la categoría de las normas hábiles «para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas». No hay duda, pues, de que la ley orgánica dictada en aplicación del art. 157.3 de la Constitución, la LOFCA, pertenece al bloque de la constitucionalidad, esto es, por utilizar la terminología del Tribunal Constitucional, al bloque de normas que «sirven de parámetro para enjuiciar la constitucionalidad de las demás»; el propio Tribunal Constitucional ha ratificado la adscripción de la LOFCA al bloque de la constitucionalidad, equiparando la LOFCA, ni más ni menos, al Estatuto de Autonomía de Cataluña, al aludir a «las normas del bloque de la constitucionalidad aplicables —la LOFCA y el Estatuto de Autonomía de Cataluña—» en su STC 181/1988, en la que se realiza una operación de integración entre los arts. 86, 157.1 y 157.3 de la Constitución en todo similar a la descrita más arriba.

Por otra parte, el Real Decreto-ley 7/1997 puede también considerarse incurso en el vicio de

inconstitucionalidad previsto en el art. 28.2 de la LOTC, al regular una materia que, por estar regulada por la LOFCA, no puede serlo por ningún Decreto-ley. Nos hallamos aquí ante una situación en todo similar a la de la STC 181/1988, donde el Tribunal Constitucional estableció, respecto de un precepto de la LOFCA que había sido modificado por un Real Decreto-ley, que «este precepto de la LOFCA resulta de inexcusable cumplimiento por la normativa de inferior rango y, contenida en una Ley Orgánica, su desconocimiento o vulneración es determinante de un vicio de inconstitucionalidad de las Leyes que la infrinjan, a tenor de lo dispuesto en el art. 28.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional».

Ciertamente, sería del todo admisible, por ejemplo, que un Decreto-ley regule el porcentaje de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos generales del Estado previsto en el art. 1 b) del Decreto-ley, ya que la base legislativa de tal participación está adecuadamente prevista tanto en la LOFCA como en la LPGE para 1997. Puede sostenerse sin problemas, de esa suerte, que los elementos esenciales del sistema están regulados por Ley, e incluso por Ley Orgánica, y que el concreto porcentaje de participación que se asigne a cada Comunidad Autónoma no es un elemento esencial del sistema.

Muy otra cosa sucede, sin embargo, con el porcentaje de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos territoriales del Estado por el IRPF, previsto en el art. 1 b) del Real Decreto-ley. Es verdad que estamos, también aquí, ante un porcentaje. Ahora bien, a diferencia de lo que sucede con la

participación en los ingresos generales del Estado, y, como luego se demostrará, el porcentaje de participación en los ingresos territoriales del Estado no está regulado, ni en sus elementos esenciales ni en los accidentales, en la LOFCA ni en ninguna otra norma del bloque de la constitucionalidad. Sólo está contemplado —que no regulado— en la LPGE para 1997, pero lo está de forma manifiestamente insuficiente para satisfacer las exigencias derivadas de nuestro sistema de fuentes, ya que la previsión presupuestaria se limita, en lógica consonancia con el carácter de la LPGE para 1997, a dotar las cantidades necesarias a tal efecto, sin introducir regulación sustantiva alguna. Resulta, así, que la del Real Decreto-ley 7/1997 es la primera regulación sustantiva de una materia tan medular como la que ahora nos ocupa; resulta, en definitiva, que el Decreto-ley se adentra, sin cobertura legal previa alguna, que en este caso es exigible en virtud de la materia regulada, en el terreno del «régimen de las Comunidades Autónomas». Y por si fuera necesaria una prueba de la trascendencia, a estos efectos, de lo previsto en un Decreto-ley que legisla *ex novo* en una materia como ésta, baste señalar que el porcentaje de participación que se fija a la Comunidad Autónoma de Madrid en los ingresos generales del Estado es negativo.

Si con la cláusula de exclusión del art. 86 de la Constitución se pretende evitar la inmisión del ejecutivo, por sí y ante sí, en el sistema de reparto horizontal del poder, esto es cabalmente lo que sucede con el Real Decreto-ley 7/1997. La aceptación de su constitucionalidad supondría, *pro futuro*, la aceptación de que el Ejecutivo altere, mediante

otro Decreto-ley, los porcentajes de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos estatales fijados en el que ahora nos ocupa, o, incluso, la base sobre la que tales porcentajes se aplican, esto es, el o los impuestos en que las Comunidades Autónomas participan. Y esto es, precisamente, lo que la Constitución quiere evitar con la cláusula de exclusión.

4.7. *La reserva de ley formal en el terreno de la financiación autonómica*

En términos generales, el Tribunal Constitucional ha aceptado que la alusión a la ley no implica necesariamente una exigencia de ley formal y no supone, por eso, exclusión alguna del Decreto-ley en ese terreno por esa sola causa. Pero en otros casos la alusión a la ley lo es en sentido formal, de suerte que la regulación de esa materia exige, forzosamente, no ya una norma con rango de ley, como pudiera serlo el Decreto-ley, sino una ley formal, aprobada como tal por las Cortes Generales.

Este podría ser aquí el caso. El Tribunal Constitucional ya ha señalado que bajo la rúbrica «régimen constitucional de las Comunidades Autónomas», que el art. 86.1 de la Constitución excluye del campo de acción del Decreto-ley, deben entenderse comprendidas «otras leyes estatales atributivas de competencias, que forman parte del bloque de constitucionalidad, así como las leyes atributivas de competencia del art. 150.1. C.E., las Leyes de armonización del art. 150.3, y las Leyes Orgánicas a que se refiere el art. 150.2. C.E. Por tanto, el Decreto-ley

no puede regular objetos propios de aquellas leyes que, conforme al art. 28.1 LOTC, hayan sido aprobadas, dentro del marco constitucional, para delimitar las competencias del Estado y de las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas» (STC 23/1993). Y, lo que es más importante, ha establecido, refiriéndose a la cesión de tributos a una Comunidad Autónoma, que el sistema constitucional de fuentes impone «que el alcance y condiciones de la cesión de tributos a Cataluña se regule por una Ley específica en cuanto a su contenido, pero *ordinaria en cuanto a su rango y naturaleza*» (STC 23/1993; el subrayado es nuestro). Aún más, aludiendo a las previsiones de la propia LOFCA acerca de su desarrollo legislativo, estableció que las leyes específicas que la LOFCA reclama deben ser aprobadas «como leyes ordinarias» (STC 181/1988), y que sólo tal cosa cumple las previsiones estatutarias y, por ende, con el bloque de la constitucionalidad.

Y cabría pensar que eso es lo que aquí se ha obviado, porque el art. 13. 4 de la LOFCA prevé que sea la Ley la que establezca el porcentaje de participación de las Comunidades Autónomas en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos; y la referencia a la ley lo es, aquí, en la terminología utilizada por el Tribunal Constitucional en la ya citada STC 23/1993, a la ley ordinaria, vale decir, a la ley formal, aprobada como tal por las Cortes Generales, dado el carácter esencial de este mecanismo para la financiación de las Comunidades Autónomas y la integración de la LOFCA en el bloque de la constitucionalidad. De hecho, no resulta ocioso recordar que, hasta el presente, esta mate-

ria ha sido siempre regulada por ley ordinaria, y no porque a los Gobiernos precedentes no les resultase más cómodo y políticamente menos conflictivo acudir al Decreto-ley, sino porque así lo exige el sistema de fuentes constitucionalmente establecido, que reserva esta materia al dominio de la ley ordinaria, excluyendo la intervención en este terreno, dada su incidencia en el régimen general de las Comunidades Autónomas, del Decreto-ley.

5. La remisión de la LPGE para 1997 a los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera y la exigencia de publicidad de las normas

Como se ha reiterado a lo largo de este trabajo, el nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001 tiene su origen y se encuentra reglado en los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996. Sólo parcialmente tales Acuerdos han tenido traducción en textos normativos, conservando en otras de sus partes el valor de simples recomendaciones que es propio de las decisiones del citado Consejo, según ya hemos expuesto. Y si a ello se suma que los Acuerdos en cuestión no fueron publicados hasta un momento muy posterior a la fecha de publicación de la LPGE de 1997, cuyo art. 83 no podía ser correctamente entendido sin el conocimiento de dichos Acuerdos, se comprenderá que al remitirse expresamente a los mismos, a efectos de establecer el régimen de la participación

en los ingresos territoriales del Impuesto sobre la Renta, el citado art. 83 de la LPGE pudiera ser tachado de incurrir en inconstitucionalidad.

Es cierto que la técnica de la remisión normativa es habitual y constitucionalmente lícita, pero sólo en la medida en que se efectúe a otras normas o textos que hayan tenido, previamente, difusión general. En efecto, el legislador puede hacer suya, por remisión, la voluntad de otros órganos o personas, pero sólo en la medida en que haya sido debidamente manifestada y publicada, pues lo contrario equivaldría a incorporar a la ley que contiene la remisión una voluntad no conocida y, además, de imposible conocimiento por los medios previstos en el ordenamiento constitucional. Por decirlo directamente, de otro modo se vulneraría la exigencia de publicidad de las normas que garantiza el art. 9.3 de la Constitución y que, como dijo la STC 179/1989, precisa de «un instrumento de difusión general que dé fe de su existencia y contenido, por lo que resultarán evidentemente contrarias al principio de publicidad aquellas normas que fueran de imposible o muy difícil conocimiento».

Porque el principio de publicidad de las normas, cuyas conexiones con la seguridad jurídica son evidentes, no sólo plantea como requisito la existencia de una publicación necesaria, destinada a determinar la entrada en vigor de la norma, y que en el caso que nos ocupa, podría entenderse cumplida, sino que conlleva otra exigencia no menos importante, consistente en que la ley sea fijada de manera oficial y por escrito, en una determinada forma, dirigida a hacer constar de un modo fehaciente no sólo la existencia, sino la totalidad del contenido de las

normas que incorpora. Y es que lo contrario equivaldría a resucitar la existencia de normas secretas, inadmisibles en el Estado de Derecho.

Y ello no ha ocurrido en el citado art. 83 de la LPGE, de cuya sola lectura resulta imposible conocer el contenido preciso, esto es, la totalidad del régimen a seguir para la dotación y liquidación de la participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos territoriales del impuesto sobre la Renta. Porque la remisión que en él se efectúa a los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera, al no haber sido éstos objeto de publicación previa, impedía que se tuviera constancia fehaciente del contenido completo de dicho régimen jurídico; al menos hasta que, casualmente, tras la presentación de los primeros recursos de inconstitucionalidad contra el nuevo Modelo de financiación, se procediera a su Publicación en el Boletín Oficial del Estado mediante Resolución de 26 de marzo de 1997, de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.

CAPÍTULO IV

EL MODELO DE FINANCIACIÓN A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y DE LOS CIUDADANOS

1. Planteamiento

Otra de las perspectivas desde la que cabe plantearse la regularidad constitucional del actual modelo de financiación de las Comunidades Autónomas es la del principio de igualdad de éstas. El Modelo de Financiación para 1997-2001, aprobado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, parte del respeto al principio dispositivo de las competencias y de la idea de que cada Comunidad Autónoma, en el ejercicio de su autonomía, puede asumir o no ese modelo a través de un acuerdo en el seno de la respectiva Comisión Mixta, referencia que, aunque no se especifica, debe entenderse hecha, como ya se ha visto, a las Comisiones Mixtas previstas en la Disposición Transitoria Primera.² de la LOFCA, y en muchos Estatutos de Autonomía. Esa voluntariedad supone, de hecho, la quiebra de la uniformidad del régimen jurídico de la financiación de las Comunidades no forales, al imponer, en realidad, dos fórmulas de financiación distintas: la de las Comunidades que han aceptado expresamen-

te el nuevo modelo, que se ven sujetas a éste, y la de las Comunidades que no lo han hecho, Andalucía, Castilla - La Mancha y Extremadura, cuya financiación se sigue determinando a partir del modelo anterior resultante de los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 20 de enero de 1992, aunque no resulte clara la base jurídica para esa prórroga, tal y como se pone de manifiesto en otro apartado de este trabajo (cap. II). A este respecto conviene recordar que el mantenimiento del anterior modelo se realiza sólo en términos relativos ya que Andalucía, aunque había aceptado los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 1993 sobre participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos territoriales por IRPF, no ha visto salvaguardada dicha participación en el nuevo modelo. Precisamente por ello, no cabe decir que la falta de acuerdo de esa Comunidad respecto del modelo que debía aplicar en el quinquenio 1997-2001 es la causa de la prórroga del modelo de financiación que, con anterioridad, se le venía aplicando; porque la posición jurídica de la Comunidad Autónoma de Andalucía se retrotrae a un momento anterior al último de los acuerdos adoptados para su financiación, privándola de la participación en los ingresos territoriales del IRPF que en su momento acordó, lo que sólo puede entenderse como un intento de presión política sobre tal Comunidad, presión jurídicamente inaceptable.

A la vista de lo anterior, la pregunta que cabe plantearse es si, en un Estado descentralizado en el que se afirma como principio general la igualdad de las Comunidades Autónomas, es posible que éstas se financien mediante fórmulas distintas, y ello con

independencia, incluso, de la constitucionalidad intrínseca del propio modelo de financiación; dicho de otra forma, el problema constitucional a plantearse ahora no es exactamente si el Modelo de Financiación aprobado en 1996 es en sí mismo constitucional, sino si su convivencia y aplicación paralela con el de 1992 resultan constitucionalmente lícitas, o, por el contrario, si la aplicación de normas distintas a unas Comunidades y a otras supone introducir un trato diferente jurídicamente discriminatorio.

2. Igualdad de las Comunidades Autónomas y autonomía

El principio de igualdad de las Comunidades Autónomas está configurado como un elemento estructural de la organización territorial del Estado, y así lo ponen de manifiesto distintos preceptos constitucionales (1, 9.2, 138, 139, 149.1.1 de la CE); así, también, lo ha señalado la jurisprudencia constitucional (entre otras, SSTC 76/1983, 83/1984, 37/1987, 150/1990, 186/1993, 319/1993), al establecer que se trata de un principio que vincula «a todos los poderes públicos, en el ejercicio de sus respectivas competencias» (STC 150/1990). Ciertamente, también deriva de dicha jurisprudencia que los perfiles del principio de igualdad de las Comunidades Autónomas son muy difíciles de trazar, y ello porque debe compaginarse con el principio mismo de autonomía, que necesariamente implica diversidad; así, por ejemplo, la STC 37/1987 afirma que «el principio

constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni menos aún, que tenga que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos y semejantes...» (reiterado en STC 186/1993). En sentido similar, la STC 319/1993 ha indicado que distintos preceptos constitucionales «aseguran, con técnicas diversas, una determinada uniformidad normativa en todo el territorio nacional y preservan también, de este modo, una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las diferencias de régimen jurídico que resultan inexcusablemente, del legítimo ejercicio de la autonomía...». La igualdad constitucional de las Comunidades Autónomas posee, pues, una doble dimensión; desde el punto de vista negativo, como se ha visto, actúa como límite a la acción de los poderes públicos; desde el punto de vista positivo, garantiza una posición institucional común a todas las Comunidades, posición a la que se refirió la STC 76/1983 dictada con ocasión del enjuiciamiento constitucional de la LOAPA, y actúa como elemento para preservar una posición igual o común de todos los españoles. La cuestión ahora es concretar esas exigencias constitucionales en lo que atañe al establecimiento y funcionamiento del sistema constitucional de financiación de las Comunidades Autónomas que, en cuanto pieza clave de la configuración general de la organización territorial del Estado, no sólo ha de respetar el principio de igualdad, sino que debe, también, contribuir a hacerlo efectivo.

Resulta constitucionalmente pacífico que convivan en el ordenamiento jurídico español distintos sistemas de financiación de Comunidades Autóno-

mas allí donde la propia Norma Fundamental habilita directa o indirectamente para ello: sistemas de concierto y de convenio como manifestación de los derechos históricos de los territorios forales (D.A. Primera de la CE), particularidades derivadas del hecho insular (art. 138.1 y D.A. Tercera de la CE) y el caso específico de las ciudades de Ceuta y Melilla (D.T. Quinta de la CE). No hay, pues, ninguna otra referencia a «hecho diferencial» alguno que habilite a introducir reglas especiales de financiación; *a priori*, pues, sólo en esos supuestos hay base constitucional para establecer sistemas de financiación particulares. Por ello, el resto de las Comunidades Autónomas debe dotarse de un sistema de financiación respetuoso con el principio de igualdad, sistema que, también *a priori*, debe ser único como consecuencia de la igual posición constitucional de dichas Comunidades; de este modo, en conclusión, todas las Comunidades Autónomas de régimen común han de encontrarse en situación básica de igualdad ante el sistema constitucional de financiación y, muy en particular, ante los mecanismos que en los diversos sistemas que lo desarrollan garantizan la financiación mínima asociada al principio de solidaridad.

La anterior conclusión no significa, sin embargo, que todos los instrumentos de financiación de las Comunidades Autónomas deban ser idénticos y, ni siquiera, que deban actuar necesariamente para todas las Comunidades Autónomas sometidos a un régimen uniforme. Por un lado, la posibilidad constitucional de que, por el juego del principio dispositivo, haya Comunidades Autónomas que asuman competencias distintas de otras Comunidades, pue-

de justificar particularidades en su financiación al tener cargas con las que no todas cuentan (piénsese, por ejemplo, en la diferencia que supone tener o no asumidas y transferidas competencias como educación y sanidad). Por otro lado, el ejercicio de la autonomía puede explicar, también, que cada Comunidad Autónoma haga el uso que estime conveniente de las facultades que para su financiación le reconoce el bloque de la constitucionalidad; a estos efectos, pues, el art. 157 de la Constitución establece un marco general que fija cuáles son los posibles medios de financiación, lo que no significa que necesariamente deban utilizarse todos ellos ni todas las posibilidades que cada uno de ellos abre en la regulación que al respecto debe realizar la LOFCA *ex art. 157.3* de la Constitución. Ahora bien, una cosa es que no tengan por qué utilizarse los mismos medios técnicos de financiación y otra distinta que los medios utilizables, esto es, que el ordenamiento jurídico pone al alcance y disposición de las Comunidades Autónomas, no tengan que ser similares.

Desde otra perspectiva, y dentro de este somero análisis del alcance del principio de igualdad respecto del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, la igualdad nunca puede suponer una absoluta identidad de la financiación de todas las Comunidades Autónomas ya que la igualdad no implica tratar a todos por igual sino, básicamente, no tratar desigualmente situaciones idénticas (igualdad formal —art. 14 de la CE—), y la posibilidad de tratar desigualmente situaciones desiguales (igualdad material —art. 9.2 de la CE—). Ello explica, entre otras cosas, la existencia de instrumentos de financiación como el Fondo de Compensación Terri-

torial o la previsión del art. 13 de la LOFCA de negociar la participación en la recaudación de los impuestos estatales en las Comisiones Mixtas Estado - Comunidad Autónoma; ahora bien, esta negociación no es absolutamente libre, sino que tiene por objeto y contenido básico modular datos objetivos (población, por ejemplo) de acuerdo con las realidades particulares de cada Comunidad Autónoma. En definitiva, es un sistema que pretende adecuar igualdad formal con igualdad material.

Sin embargo, como resulta claro, una cosa es que el sistema prevea instrumentos de ajuste del modelo y otra que ello se traduzca en la existencia de reglas generales distintas para unas Comunidades y para otras allí donde la Constitución no lo prevea, supuestos a los que ya se ha hecho referencia. Dicho de otra manera, no parece que el principio de igualdad pueda tolerar constitucionalmente que el marco básico de la financiación de las Comunidades Autónomas pueda ser distinto para unas Comunidades Autónomas que para otras, fracturando así el régimen común y creando dos nuevas y distintas categorías de Comunidades Autónomas; de ello quedan naturalmente excluidos, como ya se ha indicado, los casos en los que la Norma Fundamental justifica un régimen (Comunidades forales) o el establecimiento de particularidades (Comunidades insulares, Ceuta y Melilla).

Por otra parte, esa uniformidad mínima no sólo viene impuesta por la concepción más o menos formal e institucional de la idea de igualdad a la que se refiriera la STC 76/1983 ya citada al enjuiciar la LOAPA; esa mínima uniformidad es, además, una exigencia misma del sistema con contenido material

porque sólo a partir de posiciones constitucionalmente iguales pueden hacerse efectivos principios y valores constitucionales como la unidad de mercado implícita, entre otros, en el art. 139.2 de la CE, la igualdad de derechos y deberes de los ciudadanos de los arts. 14 y 139.1 de la CE, el establecimiento de un equilibrio económico-territorial adecuado, justo (art. 138.1 de la CE) y solidario (art. 2 y 138.1 de la CE), etc..., cuestiones éstas a las que se alude en otros lugares de este trabajo.

3. Los elementos unitarios del sistema de financiación

En efecto, por más que el modelo de financiación quiera verse como un todo, existen elementos que, por afectar al sistema constitucional de financiación y no sólo a puntuales modelos como el que ahora se analiza, deben ser respetados por estos últimos. Entre esos elementos hay que señalar el marco que ofrece el art. 157 de la Constitución, pero no sólo dicho precepto; también los principios generales que como el de igualdad y solidaridad imponen límites al legislador o a los atípicos «normadores» del Estado de las Autonomías que son el Consejo de Política Fiscal y Financiera, por un lado, y las «Comisiones Mixtas» que han de concretar para cada Comunidad Autónoma los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Sin plantearse ahora la cuestión del valor y la naturaleza jurídica de los Acuerdos del Consejo, tema al que se hace referencia en otro lugar de este trabajo (cap. II),

parece que entre los límites que imponen los principios de igualdad y solidaridad está el de que la cuantificación de los mínimos de financiación de las Comunidades Autónomas deba realizarse mediante técnicas jurídicas y económicas iguales. Otra solución supone consagrar situaciones desiguales para entes como las Comunidades Autónomas que son constitucionalmente iguales.

Así, y en primer lugar, la aceptación o no del nuevo modelo lleva a que la forma de cuantificar la financiación mínima de las Comunidades Autónomas se realice mediante unos criterios u otros. Esta decisión sólo puede interpretarse como un instrumento de presión política tendente a forzar a todas las Comunidades Autónomas a adoptar el nuevo modelo ya que no hay que ser genio de las matemáticas para comprender que ningún modelo de financiación es económicamente neutro (si lo fuera no se discutiría sobre financiación autonómica). Muestra de esa presión política lo constituye el art. 84 de la LPGE para 1997 (reiterado en el art. 85.3 de la LPGE para 1998), que comienza por excluir de *todas* las piezas del nuevo modelo de financiación a las Comunidades Autónomas que no lo hayan adoptado, pero luego, en su apartado 2, permite que la liquidación definitiva se realice «con arreglo al sistema de financiación adoptado (debería decir modelo), o el que, en su día, se adopte para estas Comunidades Autónomas»; esta previsión supone una «invitación» a modificar la inicial voluntad de rechazo al nuevo modelo manifestado por tales Comunidades, tal y como más adelante se verá. Pero, este instrumento de presión olvida que más allá de la coyuntura política están los principios constitucio-

nales. Hacer posible que la financiación mínima de las Comunidades Autónomas se determine mediante sistemas distintos es colocarlas en situación constitucionalmente desigual impidiendo así, entre otras cosas, que los mecanismos de solidaridad puedan funcionar correctamente, lo que, a su vez, constituye una clara discriminación. Dicho de otra forma, es obligación del Estado, competente para regular amplios aspectos del sistema de financiación, asegurar que cualquiera que sea el modelo que se siga, se respetan los principios del sistema, esto es, y por lo que ahora importa, que el punto de partida de las Comunidades Autónomas para poner en funcionamiento los mecanismos de solidaridad sea exactamente el mismo; no sucede, en cambio así, ya que las Comunidades Autónomas que no han adoptado el modelo quedan excluidas de los mecanismos técnicos que el propio modelo considera de solidaridad.

Pero es que, además, y desde una segunda perspectiva, la introducción de modelos dispares de financiación inciden no sólo en la posición constitucional de las Comunidades Autónomas sino, también, en la posición constitucional de los ciudadanos españoles. En efecto, sólo garantizando la igualdad de medios de financiación se garantiza la identidad de las condiciones básicas de ejercicio de los derechos de los ciudadanos (art. 149.1.1 de la CE) y, en definitiva, la igualdad de todos con independencia de cuál sea su residencia (arts. 14 y 139.1 de la CE). En el sentido de lo ya dicho (cap. I) sobre esta cuestión, conviene ahora destacar que la STC 19/1987 hizo hincapié en la idea de unidad del sistema tributario vinculada a la igualdad de los ciudadanos al afirmar que en el art. 31.1 de la Constitución «el

régimen jurídico de ordenación de los tributos es considerado como un sistema, lo que reclama una dosis inevitable de homogeneidad. Consecuencia del art. 31.1 y también del art. 31.3 es la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles».

Hay aún otra dimensión desde la que queda puesta de manifiesto la necesaria unidad de la financiación autonómica: la pura dimensión técnica de articulación jurídica y técnica de esa financiación. Y una primera muestra de ello ya ha habido en el nuevo modelo de financiación; en efecto, de forma un tanto sorprendente, o al menos sorpresiva, la Ley 66/1997, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Ley de Acompañamiento de 1998), en su D.A. Novena, mediante una fórmula ciertamente barroca, ha tenido que dejar sin efecto parcialmente la determinación de las reglas de conexión de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, y sobre el Patrimonio establecidas en el nuevo modelo de financiación; y lo ha hecho precisamente en los casos en que concurran y entren en conflicto con las reglas del antiguo modelo aún vigente para Andalucía, Castilla - La Mancha y Extremadura, determinando que en esos casos son aplicables las reglas de la Ley 30/1983. Esta «suspensión» parcial tiene seguramente por objeto evitar un sinnúmero de impugnaciones incidentales del nuevo modelo de financiación bien a través de cuestiones de inconstitucionalidad bien, incluso, a través de conflictos de competencia planteados por las Comunidades citadas. Pero, a su vez, viene a ser consecuencia inevitable de la coexistencia de dos regímenes jurídicos producto de la asun-

ción o no del nuevo modelo y sirve para poner de manifiesto los desajustes que provoca esa coexistencia precisamente por no respetar el carácter unitario que el sistema constitucional impone al modelo de financiación.

4. ¿El rechazo del modelo como causa del trato desigual?

A lo expuesto hasta ahora podría oponerse que el motivo del trato diferente a unas Comunidades Autónomas y a otras es precisamente la asunción o no del nuevo modelo de financiación, y esa parece ser, además, la justificación seguida primero por el Consejo de Política Fiscal y Financiera, luego por el Legislador al aprobar las Leyes de Presupuestos para 1997 y para 1998 y por el Gobierno al dictar el Real Decreto-ley 7/1997. Sin embargo, la asunción o no de un modelo de financiación u otro es un dato político que, como tal, nunca puede ser tenido en cuenta para tratar de manera diferenciada a los entes territoriales y, con ello a los ciudadanos, y que seguramente sólo ha tenido por objeto dar un trato peor a quienes no aceptan el modelo para forzarles así a su asunción, como puso de manifiesto el apdo. 2 del art. 84 de la LPGE para 1997 al permitir realizar la liquidación definitiva «con arreglo al sistema (debería decir modelo) adoptado de financiación o el que, en su día, se adopte para estas Comunidades Autónomas», previsión reiterada en el art. 85.3 de la LPGE para 1998 al disponer que «la liquidación definitiva se realizará con arreglo al

sistema de financiación adoptado, o el que se adopte durante 1988, para estas Comunidades Autónomas, por acuerdo de su respectiva Comisión Mixta».

El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de señalar respecto de la financiación de las Comunidades Autónomas que ésta debe estar presidida por «un principio inherente de colaboración y lealtad constitucional, que postula la adopción de procedimientos de consulta, negociación o, en su caso, la búsqueda del acuerdo previo, para la concreción normativa de temas de tanto relieve respecto a la puesta en marcha del Estado de las Autonomías» (STC 181/1988). En consecuencia, y *a contrario*, la financiación, en cuanto elemento estructuralmente unido al ejercicio de las competencias y al propio *status* jurídico, económico, social y cultural de los ciudadanos no puede constitucionalmente ser utilizada como medio de presión para forzar a un ente a aceptar unas reglas cuya filosofía política no comparte y cuyo contenido estima inconstitucional. Tratar de manera diferente a las Comunidades Autónomas por no haber asumido un modelo de financiación determinado puede suponer, pues, una discriminación. El Estado, con independencia de intentar buscar el máximo consenso sobre cómo financiar a las Comunidades Autónomas (lo que por cierto no se consigue a partir de un acuerdo totalmente cerrado dentro de un pacto de investidura entre dos partidos políticos), y por encima de esa voluntad de consenso, ha de articular los medios para asegurar que todas las Comunidades Autónomas tengan garantizado un *status* jurídico y económico de igualdad entre ellas, sea cual sea la fuerza política que gobierne o su sintonía o no con las mayorías parlamentarias.

En consecuencia, el trato diferencial discriminatorio no puede imputarse a aquella Comunidad Autónoma que no acepta un modelo de financiación: *a priori* tan constitucional es someterse a un modelo u otro de financiación en ejercicio de la autonomía (otra cosa es que el modelo sea o no respetuoso con la Constitución); aceptando eso, lo que no puede pretenderse es que una opción constitucionalmente legítima permita al Estado colocar a las Comunidades Autónomas en una situación jurídica discriminatoria como mecanismo de presión política. Es verdad que desde el punto de vista político resulta complicado resolver el problema de cómo financiar Comunidades Autónomas que no aceptan el modelo establecido; pero ello es sólo producto precisamente de la forma seguida para determinar ese modelo: como se acaba de recordar, un acuerdo cerrado en un Pacto de Investidura entre dos fuerzas políticas no mayoritarias, posteriormente aceptado por las Comunidades Autónomas gobernadas por esas mismas fuerzas políticas. Dicho de otra forma, no seguida la vía del consenso o del amplio acuerdo de Estado que debe utilizarse en una cuestión materialmente constitucional como es la financiación de las Comunidades Autónomas, las contradicciones surgen para quienes así han actuado. Y entre esas contradicciones, seguramente, está el que la única vía constitucional no discriminatoria y respetuosa con el principio de igualdad era la de imponer el nuevo modelo de financiación incluso a las Comunidades que no la aceptan.

5. El resultado discriminatorio

Hasta aquí se ha realizado una exposición formal de las dificultades constitucionales que entraña la aplicación de dos conjuntos de normas distintos a las Comunidades Autónomas en función de que hayan aceptado o no el Modelo de financiación aprobado en 1996. Pero, esta dimensión formal del problema tiene ya una clara manifestación material, y ello con independencia de los efectos futuros que sobre la posición económica de las Comunidades Autónomas pueda tener esa dualidad normativa, efectos a los que ya se ha hecho referencia. La manifestación material de la discriminación entre las distintas Comunidades Autónomas se encuentra en la aplicación misma del modelo. En efecto, el Real Decreto-ley 7/1997 puso de manifiesto que las reglas para fijar la participación en ingresos del Estado han sido distintas para unas Comunidades Autónomas y para otras. Es más, basta con comparar las magnitudes previstas en esa norma con las magnitudes del último año para constatar que las Comunidades que han aceptado el nuevo modelo logran un incremento en sus dos tramos de participación que resulta superior al incremento del PIB nominal previsto; sin embargo, las Comunidades que no lo han suscrito han visto aumentada su participación en los ingresos del Estado sólo en la previsión del incremento del PIB nominal. Y lo que es peor, a pesar de desconocerse cuáles son los elementos a partir de los cuales se ha establecido la previsión de financiación para 1997 de las Comunidades Autónomas que han asumido el nuevo modelo, es de prever, porque así, incluso, lo ha manifes-

tado paladinamente el Gobierno, que la financiación final será muy superior para éstas que para las que, legítimamente, han manifestado su disconformidad con el mismo. Este dato resulta de imposible demostración *a priori*, dada la incapacidad del Gobierno de suministrar datos fiables sobre la financiación. En todo caso, sí hay pruebas claras del efecto económicamente discriminatorio del nuevo modelo; un dato basta para ponerlo de manifiesto por lo obvio: tanto para 1997 como para 1998, las normas de aplicación del modelo han fijado los porcentajes provisionales de participación de una Comunidad Autónoma, Madrid, en los ingresos generales del Estado en porcentajes negativos, lo que es índice, según los propios Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera, de la existencia de un exceso de financiación que le obligará a compensar al Estado mediante lo que bien merece denominarse, en términos empleados en la propia documentación de dicho Consejo, un «pseudocupo».

La conclusión que hay que extraer de lo hasta ahora expuesto en este capítulo es que el hecho de establecer dos modelos de financiación sin amparo constitucional para ello resulta en sí mismo, y con independencia de sus contenidos, contrario al principio de igualdad de las Comunidades Autónomas, representando un privilegio/discriminación contrario a la Norma Fundamental (arts. 14, 138.1 y 2, y 139 de la CE). Y esa inconstitucionalidad se proyecta, como es lógico, sobre las normas que han concretado ese doble régimen jurídico, en concreto sobre la LPGE para 1997 (arts. 82 a 84), sobre el Real Decreto-ley 7/1997, en especial sobre su art. 4, y sobre la LPGE para 1998 (arts. 83 a 87).

La anterior conclusión conduce, a su vez, a un delicado problema técnico y constitucional. Si efectivamente, tal y como aquí se mantiene, la dualidad de modelos de financiación resulta discriminatoria, esta discriminación tiene una doble dimensión; una es jurídico-institucional y, por tanto, no susceptible de ser evaluada. Pero, además, esa discriminación se estará traduciendo en un perjuicio económico que tanto desde el punto de vista jurídico-formal, como desde la lealtad constitucional debería ser compensado por el Estado.

CAPÍTULO V

EL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD Y EL ORDENAMIENTO FISCAL Y TRIBUTARIO

1. La significación constitucional del principio de solidaridad

La Constitución consagra el principio de solidaridad como complemento insoslayable e indisponible del reconocimiento del derecho a la autonomía. Lo hace, además, en cuatro ocasiones: de una parte, en el art. 2, situando la solidaridad en el mismo plano que el reconocimiento del derecho a la autonomía y poniendo de manifiesto, con ello, que autonomía y solidaridad están, constitucionalmente hablando, en el mismo plano, y que no cabe hablar de aquella sin ésta; este pronunciamiento constitucional se completa con el contenido en el art. 138.1, donde se configura al Estado como garante de la realización efectiva del principio de solidaridad.

En este último precepto se lleva a cabo, además, una definición de la inteligencia constitucional del principio de solidaridad, al señalar que la forma en la que el Estado garantiza el principio de solidaridad no es otra que la de velar por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio; interesa destacar ahora que el equilibrio constitucionalmente des-



do debe ser, según el tenor literal del art. 138.1, «establecido», lo que supone un paladino reconocimiento constitucional de que en la actualidad —o, al menos en la fecha de redacción de la Constitución; no parece que las cosas hayan cambiado tanto desde entonces— no existe; e importa, igualmente, reseñar que el equilibrio constitucionalmente deseado debe ser, precisamente, económico, y no de otro tipo. Por último, el art. 156.1 de la Constitución opera como límite de la autonomía financiera, al señalar que el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas debe, todo él, estar inspirado en el principio de solidaridad, lo que se complementa con la alusión del art. 158.1 a la garantía de un nivel mínimo de servicios en todo el territorio español. Ahora bien, es notorio, y el constituyente no podía de ninguna manera ser ajeno a esta evidencia, que el equilibrio económico sólo puede conseguirse desde la actuación redistributiva, actuación que exige dos premisas insoslayables: una política recaudatoria progresiva y capaz de allegar recursos que redistribuir y políticas de gasto público que lleven a cabo la redistribución.

La solidaridad constitucionalmente deseada no puede ser, pues, otra cosa que el esfuerzo de las regiones —o nacionalidades— más desarrolladas para procurar el desarrollo de las que no lo están tanto. Y la concreción básica de la solidaridad, el instrumento a través del cual perseguir los propósitos constitucionales, no puede ser otro que el sistema tributario y fiscal en su conjunto; ciertamente, hay otros instrumentos, pero estos son los esenciales, y dentro de ellos cobra una especial relevancia el IRPF.

2. La dimensión jurídica del principio de solidaridad

Para valorar el nuevo modelo de financiación desde la perspectiva del principio de solidaridad constitucionalmente consagrado es preciso determinar su alcance jurídico. Algunas cosas son claras al respecto. La primera de ellas es que la mención constitucional no puede ser inocua, no puede entenderse como una mera fórmula retórica: nada en la Constitución, ninguno de sus preceptos —y por eso precisamente son preceptos, y no otra cosa diferente— es inocuo o tiene un alcance meramente retórico; todos ellos tienen un contenido jurídico, preceptivo, aunque este contenido pueda ser distinto según el precepto de que se trate.

En lo que a la solidaridad se refiere, es mencionada en cuatro preceptos constitucionales: los arts. 2, 138.1, 156.1 y 158.2; en el 138.1 se pide, además, la realización *efectiva* de este principio, de la que se hace garante —no impulsor o estimulador: garante, un término de prístino significado jurídico— al Estado; y, por si ello fuera poco, en el 156.1 se establece la solidaridad *entre todos los españoles* como principio que ha de regir la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.

En la consagración constitucional de la solidaridad no hay, pues, nada de retórico: hay un principio básico, establecido en el art. 2, que se proyecta en el imperativo constitucional de lograr un justo y adecuado equilibrio económico, lo que a su vez se plasma en dos instrumentos de política fiscal y económica bien determinados: el sistema de financiación de

las Comunidades Autónomas y el Fondo de Compensación Interterritorial. No cabe sostener que una Constitución que hace hasta cuatro menciones de un principio, que vincula algo tan abstracto como la solidaridad con algo tan prosaico como el desarrollo económico, y que alude específicamente a la financiación de las Comunidades Autónomas y a un fondo de compensación, lo hace por un puro afán retórico. Como ha señalado el Tribunal Constitucional, «el art. 138.1 de la Constitución... no puede ser reducido al carácter de un precepto programático, o tan siquiera al de elemento interpretativo de las normas competenciales. Es, por el contrario, un *precepto con peso y significado propios*» (STC 146/1992), que «introduce un factor de equilibrio entre la autonomía de las nacionalidades o regiones y la indisoluble unidad de la nación española» (STC 135/1992).

Cosa distinta será, naturalmente, en qué cristalice el principio de solidaridad constitucionalmente consagrado. Es sabido que el legislador dispone de un amplio marco de libertad de opción, dentro del cual puede elegir unas u otras orientaciones. Algunas de ellas serán, sin duda, más idóneas para hacer efectivo el principio de solidaridad, y otras lo serán menos. Pero lo que no cabe es que el legislador adopte medidas que minoren el alcance del principio de solidaridad tal como estaba previamente plasmado. Y, desde luego, de ninguna manera es constitucionalmente admisible una política que vulnere el principio de solidaridad, ni siquiera en aras de la autonomía financiera, ya que, como ha señalado ese Tribunal, «la autonomía financiera no se configura en la Constitución en términos absolutos, sino que

se ve sometida a limitaciones derivadas de los principios, que el mismo art. 156.1 de la Constitución proclama, de «coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles» (SSTC 179/1987 y 181/1988, por ejemplo).

3. El nuevo modelo de financiación y el principio de solidaridad

Pues bien, el modelo de financiación aprobado en 1996-97 se alimenta, fundamentalmente, a través de dos vías: por una parte, se cede a las Comunidades Autónomas el 15 por 100 del IRPF —que en su momento podrá llegar hasta el 30 por 100— recaudado en su correspondiente territorio, atribuyéndoles, además, capacidad normativa a ese respecto; por otra parte, se les reconoce, también, la participación en otro 15 por 100 adicional sobre lo recaudado en su territorio. No existen, además, topes respecto de lo recaudado, topes que, recuérdese, si existían en el sistema establecido en 1993. Veamos las consecuencias constitucionales de este sistema.

Es sabido que el IRPF es el principal mecanismo redistributivo de los Estados modernos. Como más arriba se vio (cap. I), es el impuesto en el que más meridianamente se manifiesta el principio de progresividad y, por consiguiente, aquél en virtud del cual se detraen a quienes más recursos poseen los necesarios para atender a las necesidades de quienes carecen de recursos. Es también, por consiguiente, un tributo cuya virtualidad recaudatoria se sustenta, precisamente, sobre la riqueza de los sujetos pasivos:

ahora bien, esta riqueza está indisolublemente ligada a la del territorio en que residen.

La atribución a las Comunidades Autónomas de un porcentaje sobre la recaudación obtenida en su territorio a través del IRPF tiene, por otro lado, un primer efecto: obviamente, se recaudará más en aquellas Comunidades Autónomas que más ricas sean, vale decir, en aquellas en las que más sujetos pasivos con mayores recursos residan.

A esto se le ha llamado «corresponsabilidad fiscal», un eufemismo para enmascarar la vulneración del principio de solidaridad consagrado en la Constitución. Un eufemismo porque, en primer lugar, la corresponsabilidad fiscal no depende en absoluto de la cesión del producto de un tributo establecido, recaudado y regulado por el Estado y con el que satisfacen las propias necesidades, sino del establecimiento de tributos propios o bien de recargos —nótese que se alude a recargos, no a capacidad normativa en abstracto— sobre los tributos ajenos. La corresponsabilidad fiscal —esto es, la propia responsabilidad fiscal— no puede depender sino de la capacidad, y aún la necesidad, de establecer, fijar, los propios tributos, no de recibir lo recaudado a través de los ajenos o, incluso, de disminuir éstos, algo sobre lo que volveremos más adelante. La corresponsabilidad fiscal no puede, en suma, manifestarse sino imponiendo un recargo comunitario sobre los impuestos estatales, como se hizo en su momento, afrontando una dura campaña en contra, en la Comunidad Autónoma de Madrid.

En segundo lugar, no cabe hablar de responsabilidad fiscal alguna donde no hay capacidad gestora,

vale decir, donde no es el fiscalmente responsable quien se enfrenta a la tarea de obtener las exacciones.

Que el que nos ocupa no es un mecanismo de corresponsabilidad fiscal queda claramente de relieve, por lo demás, con las reacciones suscitadas por el anuncio de la reforma del IRPF realizado a comienzos de 1998 por el Gobierno: la respuesta de algunas Comunidades Autónomas ha sido la de exigir garantías de que sus ingresos no disminuirán. Ahora bien, la corresponsabilidad fiscal implicaría, de existir, la asunción de los efectos derivados de cualquier reforma y, por ende, de una menor recaudación en el supuesto de que se reduzca la carga fiscal. La reducción de la carga fiscal, sin embargo, se aplaude, pero se condiciona al mantenimiento del nivel de ingresos, con lo que queda claro que la cesión del IRPF no implica corresponsabilidad fiscal sino, única y exclusivamente, un mecanismo de financiación o, si se prefiere, de transferencia de recursos financieros.

En el modelo de financiación autonómica aprobado en 1996-97, los recursos asociados al IRPF, esto es, la cesión del 15 por 100 con capacidad normativa para la regulación del tributo y la participación, también en el 15 por 100, de los ingresos territoriales del citado impuesto, tienen en su conjunto, un efecto inevitable que, además, se ve potenciado porque los más importantes de entre los restantes tributos cedidos gravan, como el Impuesto sobre la Renta, capacidades fiscales directas. Y ese efecto no es otro que el de incrementar los recursos disponibles por aquellas Comunidades Autónomas que, por estar más desarrolladas y tener más población, son más generadoras de renta, al tiempo que se dismi-

nuyen los recursos de las Comunidades Autónomas menos generadoras de renta; se disminuyen, eso es seguro, en términos proporcionales, ya que su distancia relativa respecto de los recursos disponibles por las otras será mayor; y seguramente se disminuyen también, al menos en lo que a algunas Comunidades Autónomas se refiere, en términos absolutos, aunque eso no hay forma de saberlo puesto que no se han suministrado los datos necesarios para poder evaluar los efectos de la modificación del sistema.

Se ha convertido en un lugar común la afirmación de que este sistema ya existía, desde la Ley 21/1993, que introdujo la cesión a las Comunidades Autónomas del 15% de la recaudación territorial del IRPF, ya que, en definitiva, igual da un 15 que un 30 por ciento. Pero no es cierto en absoluto. No lo es porque, en primer lugar, esa Ley no cedía porcentaje alguno del IRPF —cosa que sí hacen las leyes a que nos referimos— sino que se limitaba a establecer una participación —concepto bien distinto del de cesión— en la recaudación territorializada del IRPF. En segundo lugar, porque la participación se limitaba al 15 por 100 de lo recaudado, en tanto que el sistema actual, mediante la combinación de cesión y participación en ingresos territoriales, lo incrementa al 30 por 100. Esta diferencia es de la mayor relevancia, no sólo cuantitativa —es obvio que supone el doble de lo anterior— sino también —y esto es lo constitucionalmente más destacable— cualitativa, porque ese incremento hace posible que la detracción de los recursos por la Comunidad Autónoma en la que se verifica la recaudación sea de tal envergadura que suponga, en definitiva, una apropiación íntegra o cuasiíntegra de tales recur-

sos, lo que hace totalmente inviable la redistribución y, por consiguiente, la solidaridad. Por último, hay una gran diferencia, y esto es importante, porque el sistema de la Ley 21/1993 incluía unos topes para esa participación, topes o reglas de modulación financiera que, precisamente porque impedían la apropiación por una Comunidad Autónoma de una cantidad excesiva, hacían posible la redistribución y, por ende, la aplicación del principio de solidaridad.

Lo que, en definitiva, cabe prever que sucederá con el nuevo sistema es la absoluta territorialización de los recursos, con la consiguiente disminución de los ingresos estatales encaminados a hacer efectivo el principio de solidaridad. Porque, conviene recordarlo, el garante de la solidaridad es el Estado, y su vía más característica es el gasto público en aquellas regiones que, por su menor nivel de desarrollo y su menor capacidad de generación de renta, más necesitadas están de ese gasto público; un gasto público que, en lo sucesivo, quedará prácticamente reducido a los recursos propios de cada Comunidad Autónoma, ya que la territorialización de recursos impedirá que el Estado, el garante de la solidaridad, disponga de los fondos necesarios para hacerla efectiva.

El inexorable efecto derivado del empleo conjunto de los recursos asociados al Impuesto sobre la Renta en el nuevo modelo de financiación es, en definitiva, el incremento de los recursos a disposición de las Comunidades Autónomas con mayor capacidad de generación de renta y la minoración de los destinados a aquellas otras con menor grado de desarrollo. Esto es, todo lo contrario a un sistema de

financiación regido por el principio de solidaridad y tendente a lograr un equilibrio económico justo y adecuado.

4. La solidaridad y el Fondo de Compensación Interterritorial

Una de las plasmaciones constitucionales del principio de solidaridad es el denominado Fondo de Compensación interterritorial, previsto expresamente en el art. 158.2 CE.

El Fondo de Compensación Interterritorial es, ciertamente, un instrumento de solidaridad, pero sólo uno de ellos, y ni siquiera el más importante. La estructura sistemática y el tenor literal de los arts. 2, 138.1, 156.1 y 158.2 de la Constitución demuestra sobradamente que el Fondo tiene un carácter adicional, y el art. 156.1 apunta bien claramente y sin asomo de duda que es la totalidad del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas el que debe, todo él, estar inspirado en el principio de solidaridad. Y la forma de realizar la solidaridad — esto es, de lograr «un equilibrio económico justo y adecuado», en la dicción constitucional— es, como se apuntó más arriba, el gasto público global —y no sólo el derivado del Fondo de Compensación— realizado por el Estado en tanto que garante de la efectividad del principio de solidaridad, un gasto público que, con el nuevo modelo de financiación, no podrá tener lugar —o, en el mejor de los casos, disminuirá considerablemente— por carencia de recursos con que proveer para él, ya que tales

recursos habrán permanecido en su lugar de generación o, para ser más precisos, en la Comunidad Autónoma a la que correspondan en virtud de los puntos de conexión establecidos en la LOFCA y la LCTE. La consecuencia no sólo será la disminución de la solidaridad: será, también, el incremento de las desigualdades interterritoriales, por cuanto las Comunidades Autónomas con mayor capacidad de generación de renta incrementarán su desarrollo con los nuevos recursos así allegados —que para eso, y no para otra cosa, se ha implantado este sistema, sería ingenuo desconocerlo— en tanto que las que tienen menor capacidad de generación de renta lo verán frenado, aumentándose paulatinamente la distancia relativa entre unas y otras.

5. Los mecanismos adicionales de solidaridad previstos en el modelo de financiación autonómica 96-97

El sistema de financiación autonómica aprobado en 1996-97 prevé, además del Fondo de Compensación Interterritorial, mecanismos adicionales que garantizan la solidaridad. Sin embargo, estos mecanismos adicionales son elementos simplemente teóricos o retóricos, sin plasmación real alguna.

La primera razón que sustenta esta afirmación es tan simple como contundente: porque, al menos hasta el momento, no existen en el ordenamiento jurídico. En efecto, tales mecanismos están previstos en los Acuerdos adoptados por el Consejo de Política Fiscal y Financiera, pero sólo como una

previsión *pro futuro* para ser implantados en la Ley de Presupuestos Generales para 1998, lo que, como ya se señalara (cap. II), no ha sucedido realmente. Se desconoce, por tanto, cual pueda ser su contenido, pero algunas consideraciones sí se pueden adelantar, naturalmente por referencia a esos Acuerdos cuyo extrañó valor queda así confirmado.

Pues bien, los citados Acuerdos prevén tres mecanismos de supuesta solidaridad. El primero de ellos es una garantía de que la recaudación de cada Comunidad Autónoma en derivación del IRPF será, como mínimo, igual al incremento experimentado por el PIB español en términos nominales; ahora bien, es evidente que ello sólo supone una garantía de que no se producirá una pérdida de capacidad recaudatoria en relación con la media nacional, y todo ello sin contemplar la posición de partida, esto es, el diferencial de desarrollo inicial que, precisamente, la Constitución se propone superar. Este mecanismo, en suma, sólo garantiza —y, en puridad, ni siquiera eso, pues ello dependería de la distribución del PIB nacional— que no se ahonda la brecha entre los más desarrollados y los que lo están menos, pero en modo alguno supone un mecanismo para reducir el diferencial de desarrollo, que es en lo que consiste la solidaridad y es a lo que apunta el art. 138.1 de la Constitución cuando habla de «establecer» un equilibrio económico justo y adecuado.

El segundo mecanismo de garantía es aún más llamativo. Consiste en un mecanismo de seguridad para el caso de que las cifras arrojadas por la fórmula precedente sean demasiado altas, esto es, para impedir que la solidaridad pueda llegar a ser excesiva. Se trata de que si el incremento del PIB es

superior al incremento de recaudación del IRPF, la garantía quedará limitada al 90 por 100 del citado incremento del IRPF español. Ahora bien, como se verá más adelante (cap. VII), otra de las innovaciones del nuevo modelo de financiación autonómica consiste en que se cede a las Comunidades Autónomas capacidad normativa respecto del IRPF. Pero, como luego se dirá, sólo es pensable que esa capacidad normativa sea utilizada para reducir la tarifa del IRPF en los casos de las Comunidades Autónomas más desarrolladas y, ciertamente, en esos casos se trata de una posibilidad muy verosímil. Pero esas Comunidades Autónomas más desarrolladas aportan, precisamente por serlo, un importante porcentaje del PIB nacional y también del IRPF nacional; de manera que si deciden hacer uso de la capacidad normativa y reducen la tarifa del IRPF disminuyen también el incremento medio de éste que, como consecuencia, será inferior al del PIB, con lo que la cláusula anterior no entrará en vigor. Precisamente su mayor grado de desarrollo, el incremento del PIB y su capacidad de obtención de recursos a través de otros medios fiscales permitirá a esas Comunidades Autónomas operar de esta manera. Por otro lado, cualquier reforma del IRPF que minore la capacidad recaudatoria de este tributo incidirá, igualmente, sobre el sistema pues activará la cláusula de seguridad, de manera que bastará reducir la capacidad recaudatoria del IRPF, como ahora se pretende, para que la cláusula anterior no sea operativa. En definitiva, la combinación entre los criterios empleados y la atribución de capacidad normativa sobre el IRPF confluye en que la efectividad del primer mecanismo de garantía previsto queda, de

una parte, en manos de las Comunidades Autónomas beneficiadas por la entrada en vigor del nuevo sistema de financiación y, de otra parte, supeditada al nivel recaudatorio del IRPF.

Por lo demás, y como sucediera en el caso anterior, este mecanismo hace caso omiso de las diferentes situaciones de partida, y sólo garantiza que quienes vean que su recaudación de su tarifa del IRPF se incrementa menos que la media tendrán asegurado un 90 por 100 de dicha media. No es, por consiguiente, en modo alguno, un mecanismo de garantía de la solidaridad sino, más bien, una garantía de que la insolidaridad no podrá pasar del 10 por 100 de los desfases que se produzcan en lo sucesivo, dando por buenos los hasta ahora existentes que son, precisamente, los que la Constitución quiere reducir en toda la medida en que sea posible.

El último de los mecanismos de garantía se refiere a la cobertura de la demanda de servicios públicos, y establece una cobertura garantizada del 90 por 100 de la financiación media por habitante del conjunto de las Comunidades Autónomas. A nadie se le oculta que, lejos de ser un mecanismo de garantía, esta fórmula era demandada, en legítima defensa de sus intereses, por las Comunidades Autónomas más desarrolladas. Y es lógico, puesto que esta fórmula hace completa abstracción de la —muy desigual— dotación de capital público preexistente al sistema, de las características demográficas de cada Comunidad Autónoma, y muy especialmente de la densidad de población —ya que la prestación de servicios requiere mayores recursos cuanto mayor sea la dispersión de la población— de la orografía y de las infraestructuras, singularmente las

viarias y de comunicación en general. Todas estas variables operan enormes modificaciones en el coste real de la prestación de servicios públicos por habitante, que se incrementa enormemente en las zonas menos desarrolladas, que son, precisamente, las más necesitadas de tales servicios. Resulta así, en suma, que lo que se presenta como garantía de solidaridad es, en realidad, un mecanismo incentivador de la desigualdad, ya que trata por igual —por habitante— a quienes se hallan, en lo que respecta a la prestación de servicios, en condiciones muy desiguales. Es por todo ello, en conclusión, un mecanismo manifiestamente insuficiente para satisfacer las exigencias plasmadas constitucionalmente.

6. La incidencia de la capacidad normativa autonómica sobre el principio de solidaridad

Una de las más relevantes novedades del modelo de financiación autonómica instaurado en los años 1996-97 es, como ya se apuntó, la atribución a las Comunidades Autónomas de capacidad normativa respecto de un tramo del IRPF recaudado en su territorio. La concesión de la capacidad normativa está recogida en los artículos 19.2 de la LOFCA, en su nueva redacción, y 13 de la LCTE, y tiene una singular incidencia sobre el principio de solidaridad constitucionalmente recogido y al que, según el art. 156.1 de la Constitución, debe obedecer el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

El argumento básico para la concesión de la capacidad normativa a las Comunidades Autónomas es la denominada «corresponsabilidad fiscal». Resulta, por tanto, de interés un ejercicio de simulación sobre lo que puede suceder con la aplicación del nuevo modelo de financiación, o, dicho con otras palabras, sobre la concreta traducción que puede cobrar la corresponsabilidad fiscal plasmada en la cesión de la capacidad normativa

Puede suceder, ciertamente, que una Comunidad Autónoma, en uso de la facultad que le concede el art. 13.1.1.º de la LCTE, incremente la tarifa dentro del marco permitido por dicho precepto, o suprima desgravaciones o deducciones. Es verdad que ello supondría un ejemplo de corresponsabilidad fiscal, aunque para nada redundaría en incremento alguno de la solidaridad, ya que lo así recaudado adicionalmente se destinaría exclusivamente —y eso es del todo razonable— a la Comunidad Autónoma en cuestión. Por otro lado, es posible que la Comunidad Autónoma no haga uso de esta potestad normativa, y entonces no habría alteración alguna, pero tampoco corresponsabilidad fiscal; esta hipótesis, sin embargo, es irrelevante a los efectos que nos ocupan, porque lo jurídicamente relevante es lo que la norma impugnada permite, no el uso concreto que de las facultades que reconoce se derive.

Ahora bien, lo que normalmente sucederá es que la Comunidad Autónoma haga uso de esta facultad para reducir la cuota, por distintas vías, incluyendo las desgravaciones o deducciones. Lo podrán hacer así las Comunidades Autónomas que, por el volumen de su recaudación, por su nivel de servicios y por los ingresos procedentes de otras fuentes —o

sea, por su mayor grado de desarrollo—, se lo puedan permitir; esta posibilidad será del todo ajena, sin embargo, para las Comunidades Autónomas menos desarrolladas, que precisarán acopiar todos los recursos posibles para hacer frente a las actuaciones de los poderes públicos. De suerte que, paradójicamente, la corresponsabilidad fiscal redundará en que los ciudadanos de las Comunidades Autónomas podrán tributar en el impuesto redistributivo por excelencia, el IRPF, a una tarifa más baja que sus conciudadanos de otras regiones menos desarrolladas, o gozar de más deducciones, o de deducciones superiores, de tal forma que el ciudadano de las Comunidades Autónomas más desarrolladas aportará al sostenimiento de los gastos públicos menos que el de las menos desarrolladas. Y esto es lo que, de hecho, ha sucedido: las Comunidades Autónomas han utilizado su capacidad normativa para conceder a los residentes en ellas deducciones adicionales o incrementadas, con las consecuencias para la igualdad entre los ciudadanos, a la hora de cumplir un deber constitucional, que más arriba se han visto. Esta situación parece difícilmente compatible con los preceptos constitucionales que obligan a que el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas esté presidido por el principio de solidaridad y que hacen del Estado garante de un equilibrio económico justo y adecuado. En realidad, constituyen un retroceso respecto del *status* de solidaridad vigente con el anterior modelo y existente hasta la implantación del nuevo.

CAPÍTULO VI

EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD FISCAL Y LA CESIÓN DEL RENDIMIENTO DE LOS IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO Y SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1. Planteamiento

Uno de los aspectos del modelo de financiación que más dudas constitucionales ha suscitado es el relativo a si la letra a) del apartado 4 del art. 10 de la LOFCA, en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/1996, así como los arts. 5.2 y 6.2.a) de la LCTE, relativos, respectivamente, a la cesión del rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, vulneran el límite constitucional impuesto por el art. 157.2 de la Norma Fundamental, al permitir que las Comunidades Autónomas adopten medidas fiscales sobre bienes situados fuera de su territorio.

La Constitución ha consagrado como uno de los elementos centrales del marco jurídico-fundamental del sistema de financiación autonómica el principio de territorialidad, también denominado doctrinalmente en el ámbito financiero «principio de circunscripción al término» o de «no traslación».

Establece a este respecto el art. 157.2 de la Norma Fundamental 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». Este precepto, a su vez, encuentra complemento y desarrollo en el art. 9 de la LOFCA, respecto de los impuestos propios, y, aunque con deficiencias, en el art. 19.2 respecto de los tributos cedidos.

2. El alcance del principio de territorialidad

Comenzando por su dimensión más general, el Tribunal Constitucional ha señalado de forma reiterada que «el principio de territorialidad de las competencias es algo implícito al propio sistema de autonomías territoriales» (SSTC 13/1988, 86/1989, 101/1995, y 132/1996, entre otras). En este mismo sentido, se ha afirmado que el alcance territorial de las competencias autonómicas «que, como criterio general, se encuentra en todos los Estatutos de Autonomía, viene impuesto por la organización territorial del Estado en Comunidades Autónomas (art. 137 de la CE) y responde a la necesidad de hacer compatible el ejercicio simultáneo de las competencias asumidas por las distintas Comunidades Autónomas» (STC 44/1984).

Esta dimensión del principio de territorialidad como instrumento de delimitación de la eficacia de las normas y de la actuación de las Comunidades

Autónomas ha de completarse con otras dimensiones más específicas. En efecto, y en segundo lugar, el criterio de la territorialidad se utiliza en el bloque de la constitucionalidad como elemento central de la propia definición de algunas competencias autonómicas. A ello se ha referido el Tribunal Constitucional al señalar que «el territorio, y de ahí su funcionalidad general en el entramado de distribución de competencias operada por la Constitución, los Estatutos de Autonomía y demás leyes integradas en el bloque de la constitucionalidad, se configura como elemento delimitador de las competencias de los poderes públicos territoriales [...], y, en concreto, como delimitador de las competencias de las Comunidades Autónomas en su relación con las demás Comunidades Autónomas y con el Estado [...]. Funcionalidad que, reconocida expresamente en los propios Estatutos, dimana de la necesidad de hacer compatible el ejercicio simultáneo de las competencias asumidas por las distintas Comunidades' [...], y que sirve directamente, en ocasiones [...], al objeto de atribuir, localizándola en atención al ámbito en que se desarrollan las oportunas actividades materiales [...], la titularidad de la correspondiente competencia...» (STC 132/1996). Esta funcionalidad del territorio como instrumento de delimitación de la atribución de competencias resulta especialmente clara en determinados títulos competenciales en los que la propia Constitución invoca el territorio como elemento configurador de la competencia: obras públicas (148.1.4ª y 149.1.24ª), turismo (art. 148.1.18ª), transportes terrestres (arts 148.1.5ª y 149.1.21ª), aguas (art. 149.1.22ª), por ejemplo.

Pero, junto a estas dos dimensiones, a su vez íntimamente interconectadas, de principio general de determinación del ámbito de eficacia de las normas autonómicas y de criterio de delimitación de competencias, el principio de territorialidad alcanza un significado muy particular en el campo tributario. Un primer indicio de este significado lo da la propia Constitución, que, como se ha visto, ha consagrado el principio de forma expresa y tajante en el art. 157.2, refiriéndose, precisamente, a las medidas tributarias, referencia expresa que contrasta con el silencio en otros ámbitos de actuación. ¿Qué significado hay que darle a este reconocimiento expreso?

Poco puede ilustrar a este respecto el debate constituyente ya que el que resultara ser el art. 157.2 de la Norma Fundamental sufrió escasos cambios durante dicho debate más allá de su ubicación y numeración. Pero, además, no existió, apenas, discusión sobre su contenido, que aparece pacífico desde el inicio. El silencio del constituyente, pues, sólo puede interpretarse en el sentido de encontrarnos ante un principio central del Estado de las Autonomías generalmente aceptado.

Pero de la dicción del art. 157.2 de la Constitución puede deducirse algo más. En efecto, la prohibición del efecto extraterritorial de las normas fiscales de las Comunidades Autónomas se formula de manera categórica: «Las Comunidades Autónomas no podrán, *en ningún caso*, adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio...» La forma en que se establece la prohibición hace que se esté, pues, ante un auténtico imperativo que no deja lugar a dudas sobre su contundencia lógica, y que

pone de manifiesto la nitidez de la voluntad del constituyente de excluir cualquier medida autonómica con efectos extraterritoriales. Desde el punto de vista hermenéutico, ello sirve de fundamento a la lectura exclusiva y excluyente de esas medidas y a su interpretación estricta: se prohíbe cualquier medida en el ejercicio de cualquiera de sus potestades y respecto a cualquiera de sus recursos tributarios: impuestos propios, recargos, tributos cedidos, etc...

Esta fórmula estricta y categórica resulta coherente con el significado que el principio de territorialidad posee en el ámbito fiscal. En efecto, además de ser un criterio ordenador de la eficacia de las normas, el principio de territorialidad responde en este campo a una filosofía que posee rasgos particulares que completan y refuerzan el sentido general del principio; como ha señalado la doctrina, el principio de territorialidad o de circunscripción al término implica que se internalicen los costes fiscales evitando que otros territorios corran con gastos de la Comunidad Autónoma que establece un tributo. Ello, además de responder a un claro principio de justicia material, es un elemento que ayuda a asegurar la solidaridad entre todas las Comunidades Autónomas; de esta forma se garantizan y refuerzan dos principios básicos del orden constitucional: igualdad y solidaridad. Pero, además, se sientan las bases para evitar la doble imposición de un mismo hecho imponible, principio básico y tradicional del sistema tributario. En conclusión, pues, la claridad y rotundidad con que se formula el art. 157.2 de la Constitución responde no sólo a razones técnicas, sino de filosofía política ínsita en el sistema de

autonomías territoriales y que exige un escrupuloso rigor en su aplicación e interpretación si no se quieren socavar elementos estructurales del sistema de organización territorial del Estado.

Ahora bien, el principio de territorialidad no implica la exclusión total y absoluta de efectos extraterritoriales de normas autonómicas; ello ha sido puesto de manifiesto de forma reiterada por el Tribunal Constitucional, al señalar, por ejemplo, que la «limitación territorial de la eficacia de las normas y actos no puede significar, en modo alguno, que le esté vedado por ello a los órganos de la Comunidad Autónoma, en uso de sus competencias propias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional. La unidad política, jurídica, económica y social de España impide su división en compartimentos estancos y, en consecuencia, la privación de las Comunidades Autónomas de la posibilidad de actuar cuando sus actos pudieran originar consecuencias más allá de sus límites territoriales equivaldría necesariamente a privarlas, pura y simplemente, de toda capacidad de actuación» (STC 37/1981); en este mismo sentido, y refiriéndose precisamente a cuestiones tributarias, el propio Tribunal ha dicho que «una cosa es adoptar medidas tributarias sobre bienes y otra distinta establecer un recargo tributario cuyos efectos pueden alcanzar mediata o indirectamente, en el 'plano de lo fáctico', a los bienes como fuente de riqueza o renta que constituye el hecho imponible [...]. Este último supuesto no es contrario al artículo 157.2 de la Constitución» (STC 150/1990).

Sin embargo, una cosa son los efectos «fácticos», indirectos y que el legislador no está obligado a

prever, que una medida tributaria autonómica pueda generar fuera de su ámbito territorial y otra muy distinta son los efectos jurídicos extraterritoriales directos, que el legislador puede y debe prever, pues son los que, como se ha visto, están terminante y claramente prohibidos por la Constitución. Dicho de otra manera, y siguiendo la terminología de la doctrina, el art. 157.2 no puede impedir ciertos efectos extraterritoriales secundarios, pero lo que resulta absolutamente vedado es el efecto extraterritorial primario, es decir, que una norma autonómica esté predeterminada y reconocidamente destinada a producir efectos jurídicos directos fuera de su ámbito territorial, efectos que resultan necesarios, lo que contrasta con el carácter contingente de los efectos secundarios o puramente accesorios. Admitir esta posibilidad sería tanto como dejar sin contenido el art. 157.2 de la Constitución.

Una segunda cuestión de carácter general conviene aclarar para comprender el exacto alcance del art. 157.2 de la Constitución. Este precepto establece expresamente un límite a la actuación de las Comunidades Autónomas, que aparecen como destinatarias de la norma. Ello ha sido interpretado doctrinalmente en el sentido de que no limita las facultades del Estado para establecer los puntos de conexión de los impuestos cedidos ya que dicho establecimiento no es una medida de las Comunidades Autónomas sino del Estado.

El razonamiento resulta irreprochable mientras lo que ceda el Estado sea exclusivamente la recaudación de un tributo, concepción imperante en el art. 10 de la LOFCA hasta la reforma operada por la Ley Orgánica 3/1996. En efecto, en la medida en que

la cesión de tributos se entendía sólo como cesión de rendimientos, el Estado era el titular de todas las competencias normativas, incluida la de establecer los puntos de conexión. Ello excluía lógicamente la posibilidad de las Comunidades Autónomas de «adoptar medidas tributarias», por lo que no podía vulnerarse por esta vía el art. 157.2 de la Constitución si no fuera mediante la previa invasión de las competencias normativas estatales.

Ahora bien, modificado el significado mismo del tributo cedido, la virtualidad del art. 157.2 de la Constitución cambia pues, según la nueva redacción del art. 10.3 de la LOFCA, «la cesión podrá comprender competencias normativas, en los términos que determine la Ley de Cesión de Tributos». Por tanto ahora ya sí es posible para las Comunidades Autónomas «adoptar medidas tributarias» en relación con los tributos cedidos. A partir de este momento, el art. 157.2 de la Constitución cobra sentido también en relación con los tributos cedidos ya que las medidas que adopten las Comunidades Autónomas se tendrán que ver sujetas a los límites establecidos en dicho precepto, entre ellos la prohibición de eficacia extraterritorial. Ningún elemento hay en la Constitución que pueda llevar a excluir la eficacia de su art. 157.2 respecto de las medidas adoptadas en relación con tributos cedidos. El precepto, como se ha visto, es claro y terminante, resultando más que difícil encontrar cobertura en el mismo a excepciones a su eficacia, tratándose de un precepto con vocación general tanto en las medidas a las que se dirige, ya que se formulan de la manera más amplia posible («medidas tributarias»), como en los límites que incluye: extraterritorialidad y

obstáculo a la libre circulación. Y, desde luego, no es el carácter «cedido» del tributo lo que puede amparar una hipotética no aplicación de los límites. Además de la falta de cobertura a excepciones de ningún tipo, si se aceptara dicha construcción se caería en un absurdo jurídico: el precepto sería siempre sorteable configurando los tributos como estatales para proceder, después, a su cesión.

La conclusión, pues, que cabe alcanzar es que las prohibiciones del art. 157.2 de la Constitución se dirigen contra cualquier medida tributaria que puedan adoptar las Comunidades Autónomas y, como es claro, de forma especial contra medidas normativas que puedan suponer la determinación por una Comunidad Autónoma de la carga tributaria que han de soportar bienes situados fuera de su territorio. Y, desde un punto de vista lógico, el precepto proscribiera cualquier norma estatal que, amparada en el título constitucional que sea, permita a las Comunidades Autónomas adoptar medidas que desplieguen efectos extraterritoriales o que constituyan obstáculos a la libre circulación de mercancías o servicios.

Y no cabe argüir que las Comunidades Autónomas no han aprobado las leyes que contendrían las medidas tributarias que tendrían efectos sobre bienes situados fuera de su territorio, porque el defecto de inconstitucionalidad se ha producido ya, desde el mismo momento en que se habilita a dichas Comunidades para asumir competencias normativas en la regulación de tributos que supondrán *ex necesse*, por su simple ejercicio, ese efecto extraterritorial prohibido por la Constitución.

Tras concretar el significado último del art. 157.2 de la Constitución dentro del modelo de organización territorial del Estado, procede ya analizar si dicho precepto ha sido vulnerado.

3. Los puntos de conexión y las medidas de efecto extraterritorial en el nuevo modelo

El art. 10.4.a) de la LOFCA establece que «cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal, su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, salvo en el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá al del causante». En tanto en cuanto, como se ha visto, la cesión de tributos de carácter personal implica cesión de competencias normativas, la determinación como punto de conexión sea del domicilio fiscal del sujeto pasivo, sea del causante en adquisiciones *mortis causa*, supone romper la regla prohibitiva del art. 157.2 de la Constitución por cuanto la medidas que adopten las Comunidades Autónomas al amparo de este precepto podrán incidir en bienes situados fuera de su ámbito territorial. Como ya se ha indicado, el art. 19.2 de la LOFCA, tras la reforma operada por la Ley Orgánica 3/1996, establece que «en el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior (tributos cedidos), las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no

adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional». Este precepto pretende fijar una serie de garantías para evitar la inconstitucionalidad del ejercicio por parte de las Comunidades Autónomas de las competencias normativas correspondientes a tributos cedidos; pero, sin perjuicio del valor concreto que estos principios puedan tener en cada caso, lo cierto es que ni por su tenor ni, sobre todo, por el rango que posee la norma en que se encuadran pueden desplazar ni relativizar el alcance de la prohibición taxativa del art. 157.2 de la Constitución. La vulneración de esta regla queda puesta de manifiesto claramente en los dos preceptos de la LCTE que desarrollan y completan art. 10.4.a) de la LOFCA.

En efecto, el art. 5.2 de la LCTE, relativo al Impuesto sobre el Patrimonio, fija como punto de conexión para determinar dónde debe producirse la tributación la «residencia habitual» del sujeto pasivo. Ciertamente, el apartado 1 del mismo art. 5 pretende presentarse como respetuoso con el principio de territorialidad al afirmar que «se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio producido en su territorio». Ahora bien en la actualidad no puede concebirse el patrimonio o conjunto de bienes de una persona como localizable, en su totalidad, en un espacio territorial perfectamente delimitado como es el de una Comunidad Autónoma; está en la naturaleza de

las cosas, y cada vez más en un mundo económico crecientemente interdependiente y en el que las comunicaciones son rápidas y sencillas, que los patrimonios personales estén compuesto de una pluralidad de bienes situados en ámbitos geográficos diversos, máxime dentro de un mismo Estado, caracterizado desde hace tiempo, entre otras cosas, por representar un mercado único, idea implícita en los arts. 139 y 157.2 de la Constitución. Para intentar compaginar la potencial «interterritorialidad» del patrimonio (en la actualidad, a menudo, necesaria «interterritorialidad») con la prohibición de extraterritorialidad de las medidas fiscales adoptadas por las Comunidades Autónomas del art. 157.2 de la Constitución, el art. 5.2 de la LCTE recurre a establecer como punto de conexión la residencia habitual del sujeto pasivo del impuesto, acudiendo a una ficción legal: que el patrimonio está allí donde reside su titular. Pero esta ficción legal no permite sortear la prohibición del art. 157.2 de la Norma Fundamental, sino que, más bien, pone claramente de manifiesto su vulneración.

Para justificar esta afirmación, hay que comenzar recordando lo que a otro respecto estableció el Tribunal Constitucional en relación con las ficciones legales; se afirmó en la Declaración de 1 de julio de 1992, relativa a la regularidad constitucional del Tratado de la Unión Europea, que «una ficción legal no es otra cosa que una construcción jurídica que tiene por objeto, contrariando la realidad, introducir en el ámbito de aplicación de una norma anterior un supuesto de hecho que, de otra forma, estaría excluido del mismo, siendo una de sus notas definitorias esenciales el no ser medio idóneo operar

sobre lo jurídicamente imposible...». Esto es precisamente lo que hace el art. 5 de la LCTE. La necesaria fijación de puntos de conexión para evitar posibles conflictos entre normas es una técnica típica, entre otras ramas, del Derecho Tributario y, en esa técnica, subyace siempre un cierto grado de ficción. Sin embargo, ello no puede justificar cualquier medida y, desde luego, no puede justificar la introducción de puntos de conexión que implican sortear una prohibición tajante y clara de la Constitución; al hacerse así se incurre en una ficción legal en el sentido dado a la expresión por el Tribunal Constitucional en la decisión citada. Y es que, resulta obvio que si el patrimonio, a los efectos ahora relevantes, es el conjunto de bienes del sujeto pasivo de un determinado impuesto, las medidas fiscales sobre el patrimonio afectan directa y necesariamente a esos bienes; si uno de esos bienes se encuentra situado en una Comunidad Autónoma distinta de aquella en la que tiene su residencia el titular del patrimonio, la medida fiscal que establezca esta última Comunidad Autónoma afectará al bien sito en otra con clara vulneración del límite constitucional establecido en el art. 157.2. De acuerdo con el art. 13.2 de la LCTE, las potestades normativas que las Comunidades Autónomas pueden ejercitar en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio son la regulación del mínimo exento y de la tarifa; se trata, pues, de elementos centrales del impuesto que difícilmente pueden situarse extramuros del concepto de «medida tributaria».

Por otra parte, no parece que pueda albergarse duda alguna sobre el alcance del concepto «patrimonio» utilizado en la LCTE y su inclusión en la

prohibición del art. 157.2 de la Constitución. Éste, según se ha visto, se refiere a «bienes». El patrimonio no es sino la suma de bienes de una determinada persona, hasta el punto de que es, por ejemplo, posible concebir un patrimonio compuesto a efectos fiscales por un único bien. En definitiva, cualquier medida adoptada sobre el patrimonio incide directamente sobre los elementos que lo componen, esto es, sobre los bienes. Dicho de otra manera, la suma de bienes que compone un patrimonio no implica modificación cualitativa de aquéllos, frente, por ejemplo, a lo que sucede en el concepto de renta, que jurídicamente se presenta como algo distinto de los bienes o fuentes que pueden producirla, tal y como entendió el Tribunal Constitucional en su Sentencia 150/1990. En el caso del patrimonio, cualquier medida impositiva que recaiga sobre éste afecta de manera directa a los elementos que lo componen. No se está, pues, ante un efecto secundario o meramente fáctico de una medida fiscal, sino ante un efecto directo y primario de extraterritorialidad: de acuerdo con el art. 5 de la LCTE, las Comunidades Autónomas pueden gravar bienes situados en el territorio de otra u otras Comunidades en cuanto integrados en el patrimonio de un residente en su ámbito territorial. A mayor abundamiento, aunque se entendiera que patrimonio y bienes individualizados son conceptos jurídicos perfectamente separados y separables, lo que no parece posible a la vista de la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio en la Ley 19/1991, hay que tener presente que el art. 157.2 de la Constitución no prohíbe sólo gravar bienes situados fuera del territorio de una Comunidad Autónoma sino «tomar medidas tributarias» sobre dichos bienes, concepto éste de «medidas

tributarias» más amplio y que, por tanto, incluye cualquier decisión que pueda incidir mediata o inmediatamente en el *status* jurídico-fiscal de un bien.

Y no es en absoluto difícil imaginar un ejemplo en que los preceptos cuestionados generasen ese efecto extraterritorial constitucionalmente prohibido. Para simplificar el problema y que no existan dudas respecto a la ubicación de los bienes, supondremos un contribuyente del Impuesto sobre el Patrimonio con residencia habitual en el territorio de la Comunidad de Madrid, que sea propietario de una finca rústica sita en la Comunidad de Castilla y León. Pues bien, la asunción por la Comunidad de Madrid de las competencias para la regulación de la tarifa de dicho Impuesto, que se aplicará sobre una base liquidable en que se integrará el valor de dicho inmueble, implicará necesariamente que esta Comunidad habrá adoptado medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio y, en nuestra hipótesis, por cierto nada infrecuente, en la Comunidad de Castilla y León, con clara infracción del art. 157.2 de la Constitución.

Obsérvese, por último, que el efecto extraterritorial que permite el art. 5 de la LCTE es consecuencia, como ya se ha apuntado, del cambio de concepción de los tributos cedidos, que, tras la reforma de la LOFCA, comprenden la posibilidad de cesión de potestades normativas. Pero, aun aceptando esta concepción, podría haberse evitado el efecto extraterritorial mediante otras técnicas respetuosas con el art. 157.2 de la Constitución. Dicho de otra manera, la existencia de un Impuesto sobre el Patrimonio no tiene que implicar, necesariamente, la fijación como punto de conexión del domicilio del sujeto pasivo.

Son perfectamente imaginables otras vías que hagan compatibles la cesión del tributo con el respeto al principio de territorialidad mediante, por ejemplo: cesiones porcentuales, establecimiento como punto de conexión de la ubicación de los bienes combinado con el fraccionamiento de la base del Impuesto o con medidas compensatorias entre los distintos territorios fiscales, etc... Es cierto que la solución adoptada es técnicamente más sencilla, pero se ha adoptado a costa de vulnerar la prohibición constitucional del art. 157.2. Parece claro que la eficacia, por legítima que sea concebida de forma abstracta, no puede justificar la adopción de medidas legislativas manifiestamente contrarias a la Constitución. El reforzamiento de la corresponsabilidad fiscal en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio es, quizá, constitucionalmente posible, pero a través de un diseño más meditado, técnicamente mejor construido, y respetuoso, por lo que ahora importa, con un principio básico del sistema de financiación como es el recogido en el art. 157.2 de la Constitución.

La misma línea de razonamiento, que por tanto no resulta necesario reiterar en todos sus detalles, hay que seguir para concluir que el art. 6.2.a) de la LCTE resulta contrario al art. 157.2 de la Constitución. En este precepto, como ya se ha visto, se establece como punto de conexión de las adquisiciones *mortis causa* «el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo». La no automática coincidencia entre la radicación de los bienes con ese domicilio no exige mayor explicación, como tampoco lo exige el hecho de que el gravamen sobre las adquisiciones producidas

mortis causa afectará a todos los bienes objeto de la adquisición. Es más, en estos casos ni siquiera hay que establecer una identificación entre patrimonio y bienes puesto que el patrimonio del causante puede fraccionarse entre los distintos herederos. Obsérvese, por otro lado, que, de acuerdo con el art. 13.3 de la LCTE, las potestades normativas que las Comunidades Autónomas pueden ejercitar respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones recaen sobre elementos que, como ocurría respecto del Impuesto sobre el Patrimonio, son centrales o esenciales para la configuración del impuesto: regulación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, fijación de la tarifa, y regulación de las reducciones de la base imponible.

Y si proseguimos con el desarrollo biológico del ejemplo antes expuesto y, tras una vida de duración media, el titular de la finca rústica sita en Castilla y León —como es inevitable— fallece, habiendo mantenido su residencia habitual de forma continuada en la Comunidad de Madrid, será esta Comunidad la que establezca la tarifa y otros elementos directamente determinantes de la cuantía a satisfacer por el gravamen sobre la adquisición *mortis causa*, que recae, al menos en parte, sobre el valor de la finca en cuestión y, además, se beneficiará del producto de la recaudación, en este caso, siendo además posible que el sujeto pasivo del Impuesto tenga su residencia en una tercera Comunidad Autónoma. Y, como es obvio, ello supone que la Comunidad de Madrid habrá adoptado medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, con flagrante violación del art. 157.2 de la Constitución.

Resulta, pues, evidente que las medidas fiscales que una Comunidad Autónoma adopte al amparo del art. 5 de la LCTE para gravar las adquisiciones *mortis causa* afectarán a aquellos bienes del causante que se encuentren en territorio distinto de aquél en el que tuvo su última residencia habitual continuada, con infracción de la prohibición clara y terminante establecida en el art. 157.2 de la Constitución.

CAPÍTULO VII

LA CONFIGURACIÓN DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS

1. La cesión parcial del IRPF

Uno de los aspectos más problemáticos del nuevo modelo de financiación, examinado desde la perspectiva constitucional, lo constituye la cesión, si quiera sea parcial, con el límite máximo del 30 por 100, del IRPF.

En efecto, la cesión del IRPF, como figura central del sistema tributario del Estado, expresión de la solidaridad fiscal entre sus ciudadanos, aún con carácter parcial, puede dar lugar, como ya se ha visto con anterioridad (cap. 5), dado el desigual reparto interterritorial de la renta y los puntos de conexión empleado por el art. 8 de la LCTE, a una violación del principio de solidaridad, comprendido como señala la STC 63/1986, como límite lógico de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas o contrapeso o factor de equilibrio, en los términos de la STC 135/1992.

Para no reiterar argumentos ya expuestos, hemos de limitarnos ahora a recordar que por dichas razones la doctrina ha considerado que el Impuesto sobre la Renta no era constitucionalmente susceptible de ser cedido a las Comunidades Autónomas, postura que, como es sabido, encontró reflejo en la

anterior redacción del art. 11.2 de la Ley 8/1980, que se asentaba sobre sólidas razones. Porque el carácter central que corresponde al Impuesto sobre la Renta en la estructura del sistema tributario, en cuanto figura a través de la cual se hace efectivo, en muy buena medida, el deber fundamental de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, según ha puesto de relieve la STC 182/1997, le dota de unas características singulares que deberían haber impedido su cesión a las Comunidades Autónomas.

Tal postura se refuerza si, como es el caso y establece el art. 13.1 de la LCTE, se permite que las Comunidades Autónomas asuman competencias normativas para su regulación en aspectos directamente determinantes de las cuotas tributarias a pagar por los sujetos pasivos. Porque en interés de la igualdad en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir, que en buena medida se realiza a través del IRPF, parece necesario reclamar en este ámbito una competencia legislativa general del Estado que, desde una perspectiva diversa, puede también considerarse necesaria para preservar la igualdad en las condiciones de la competencia de los empresarios individuales y profesionales, cuya tributación se produce a través de dicho impuesto, cuando lo cierto es que por incidir en la valoración legal de la capacidad económica de los sujetos pasivos y, por ende, en su deber de contribuir, merecerían un tratamiento unitario.

En cuanto a lo primero, puesto que al Estado le corresponde la competencia exclusiva sobre «la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de

los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales» (art. 149.1.1.º de la CE), parece que al atribuir a las Comunidades Autónomas la capacidad para regular una figura que, como el Impuesto sobre la Renta, resulta decisiva en la concreción del deber constitucional de contribuir que en concreto incumbe a cada ciudadano (STC 182/1997), la LOFCA y la LCTE estarían incurriendo en una violación de la Constitución. Las normas dictadas por las Comunidades Autónomas que han ejercido dicha capacidad, para el ejercicio de 1998, confirman a nuestro entender como la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta afecta a las condiciones básicas de igualdad en el cumplimiento del deber de contribuir; pues en función de la residencia en unas u otras Comunidades, ese deber de contribuir disminuye en razón de circunstancias tales como el número de hijos, que uno de ellos nazca en el ejercicio de 1998, etc..., circunstancias que sorprendentemente tienen distinta valoración a efectos del Impuesto sobre la Renta según la Comunidad de la residencia habitual.

En cuanto a lo segundo, siendo el Impuesto sobre la Renta la figura central del sistema tributario, con mayor incidencia en las decisiones económicas de los ciudadanos y, en particular, de los empresarios y profesionales personas físicas que están sujetos a él, las potenciales diferencias de presión fiscal derivadas de la atribución a las Comunidades Autónomas de competencias normativas sobre la tarifa autonómica, las deducciones por circunstancias personales y familiares, inversiones no empresariales (primas de seguros, adquisición de vivienda, etc...) y aplicación de renta, pueden llegar a afectar a la

igualdad en el ejercicio de la profesión, e incluso a la libertad de empresa, derechos fundamentales respecto a los cuales se podrían reproducir las consideraciones efectuadas en torno al deber de contribuir. Porque es competencia exclusiva del Estado garantizar las condiciones básicas de la igualdad en el ejercicio de los derechos fundamentales aludidos, que este tipo de regulación, al hacer posible diferenciaciones fiscales por razón del territorio de la residencia, puede venir a quebrar, con infracción además del art. 139 de la Constitución.

Pero, además, dado el carácter central del IRPF en el seno del sistema tributario justo que reclama el art. 31.1 de la Constitución, al aceptarse tan amplias diferencias como las que puede llegar a suponer el ejercicio de competencias normativas por las Comunidades Autónomas en el 30 por 100 del Impuesto, como acepta el art. 11.a) de la LOFCA, en su nueva redacción, pueda llegar a afectarse al principio de igualdad que debe inspirar la articulación de dicho sistema tributario, que, en la misma medida, no podrá ser calificado como justo.

2. La inconstitucionalidad de la consideración como impuesto cedido de la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias

Aunque se trate de un aspecto menor, queda por analizar la adecuación al texto constitucional de otro extremo del nuevo modelo de financiación: la consideración, en los momentos actuales, de la Tasa

sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias como un tributo estatal cedido a las Comunidades Autónomas, que hacen el art. 11.g) de la LOFCA y el art. 2.1.e) de la LCTE.

Frente a la clara dicción del art. 157.1.a) de la Constitución, que considera como recurso de las Comunidades Autónomas los «Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado», los dos preceptos extienden la cesión a los restantes tributos y, en particular a las tasas, lo que no parece compatible con el citado artículo 157.1 de la Constitución, que en su letra b) claramente diferencia las distintas categorías tributarias. Por ello, al considerar posible la cesión de tasas estatales, los citados arts. 11.g) de la LOFCA, en su nueva redacción y 2.uno.e) de la LCTE, adolecen de un defecto de inconstitucionalidad.

Esta tacha de inconstitucionalidad no debe entenderse referida a la mal denominada Tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar, puesto que tras la STC 296/1994 ha quedado claramente establecida «la naturaleza impositiva de esa figura fiscal», pero sí debe predicarse de la Tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, contemplada en los arts. 36 y ss. del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Tasas Fiscales. Porque en este último supuesto, a la vista de la definición de su hecho imponible en el art. 36 del citado Texto Refundido, nos encontramos inequívocamente ante una tasa, figura tributaria cuya cesión a las Comunidades Autónomas no está contemplada en el citado art. 157.1.a) de la Constitución. E insistimos en que cabe sostener que dicho precepto constitucional



maneja impropriadamente las distintas categorías que se incluyen en la noción de tributo, pues claramente la diferencia en la letra b) de su apartado 1, que hace evidente que la Constitución previó únicamente la cesión de figuras impositivas, pero no la de las restantes categorías tributarias.

En segundo término, no puede perderse de vista en el análisis de la cesión de esta figura que dicha Tasa estatal no merece en los momentos actuales esa consideración ni, en consecuencia, puede ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas, por tratarse de un tributo propio de las mismas. Por ello, su caracterización como tributo estatal cedido resulta contraria a la Constitución, como también ha de considerarse inconstitucional la atribución al Estado de competencias normativas respecto a su hecho imponible y sujetos pasivos, que efectúa *sensu contrario* el art. 13.6 de la LCTE.

En efecto, para caracterizar adecuadamente esa Tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, conviene tener en cuenta que las Comunidades Autónomas han asumido competencias en materia de juego. A partir de la asunción de dicha competencia exclusiva por las Comunidades Autónomas, la concesión de las autorizaciones que constituye el hecho imponible primario de la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias será, salvo para los sorteos cuyo ámbito se extienda más allá de su territorio, de la competencia de aquéllas, con lo que la tasa debería considerarse un tributo propio y no un tributo estatal cedido. Y, por cierto, así resulta implícitamente del art. 9.3 de la LCTE, que prevé que el rendimiento de dicha Tasa se entenderá producido en el territo-

rio de una Comunidad «cuando la Administración de dicha Comunidad autorice la celebración o hubiera sido la competente para autorizarla», supuesto en el que parece difícil discutir que nos encontraremos ante un tributo propio, ante una tasa de la Comunidad, perfectamente encuadrable en la definición de estos tributos de las Comunidades Autónomas que realiza el art. 7.1 de la LOFCA, en su nueva redacción.

Puesto que la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias no puede considerarse como tributo estatal, al haberse transformado en un tributo propio de las Comunidades Autónomas que han asumido sus competencias en materia de juego, el citado art. 11.g) de la LOFCA, en su nueva redacción, dada por el art. Único.5 de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, y el art. 2.uno.e) de la LCTE resultan a nuestro entender inconstitucionales y, por conexión con ellos, también el art. 9.3 de la misma LCTE al infringir el art. 133.2 de la Constitución, que atribuye a las Comunidades Autónomas la competencia para establecer y exigir sus propios tributos, en conexión con el art. 157.1.a) y b) del mismo Texto constitucional, que obliga a distinguir entre los impuestos estatales cedidos y los impuestos, tasas y contribuciones especiales propios de las Comunidades.

Y, de ser ello así, por infracción de idénticos preceptos constitucionales, por razón de conexión, incurrirían en causa de inconstitucionalidad los arts. 12.1, 13.seis y 31.2 de la LCTE, así como el art. 19.2.e) de la LOFCA, en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/1996. El primero al atribuir al Estado la titularidad de las competencias normativas de los

tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, porque la titularidad de dichas competencias normativas, en lo que se refiere a la repetida Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias únicamente pueden corresponder a las Comunidades Autónomas que hayan asumido sus competencias en materia de juego, en cuanto tasas propias. Y, los tres preceptos citados en último lugar, porque limitan indebidamente las competencias normativas de las Comunidades Autónomas respecto de dicha Tasa, al atribuir diversas competencias al Estado, como si se tratara de un tributo estatal susceptible de cesión, en lugar de un tributo propio de dichas Comunidades.

CAPÍTULO VIII

LA PARTICIPACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LOS INGRESOS TERRITORIALES DEL IRPF

1º El último elemento del nuevo modelo de financiación cuya constitucionalidad va a analizarse es la participación en los ingresos del Estado, y, en especial, el reconocimiento de un tramo de participación en la recaudación territorializada del Impuesto sobre la Renta. Dicho reconocimiento puede resultar contrario a la propia LOFCA, no modificada en este aspecto, y a diversos Estatutos de Autonomía, en particular, a los arts. 44.3 del Estatuto de Autonomía de Cataluña (Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre), 48.3 del Estatuto de Autonomía de Aragón (Ley Orgánica 8/1982, de 10 de agosto), 44.3 del Estatuto de Autonomía de Galicia (Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril) y 51.e) del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana (Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio), normas todas ellas integrantes del bloque de la constitucionalidad.

2º El modelo de financiación de las Comunidades Autónomas resultante de los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996 mantiene, como uno de sus principales recursos, la participación en los ingresos del Estado,

que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 83 de la LPGE, se desdobra en los dos «mecanismos» siguientes: «Tramo de participación de la Comunidad Autónoma en los ingresos territoriales del IRPF» y «Tramo de participación de la Comunidad Autónoma en los ingresos generales del Estado». De este modo, el nuevo modelo de financiación mantiene la existencia de un tramo de participación en la recaudación territorializada del IRPF en el territorio de cada Comunidad Autónoma, que planteó dificultades de encaje en el bloque de la constitucionalidad desde su establecimiento en la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, que, por ello, fue objeto de recurso de inconstitucionalidad por parte de la Xunta de Galicia.

Pues bien, a nuestro entender, dicho encaje resulta imposible, de modo que el art. 82 de la citada LPGE—y los preceptos concordantes de las siguientes LPGE, en particular el art. 84 de la correspondiente a 1998—, al reconocer la existencia de dicho tramo de participación en los ingresos territoriales del Impuesto sobre la Renta, estableciendo las reglas para su dotación y liquidación y contemplar la dotación presupuestaria correspondiente a las entregas a cuenta, incurren en causa de inconstitucionalidad.

En efecto, resulta en sí mismo discutible que la participación en los ingresos territoriales de una concreta figura impositiva, en este caso el IRPF, pueda encajarse en esas «otras participaciones en los ingresos del Estado» a que se refiere el art. 157.1.a) de la Constitución y diversos preceptos de los Estatutos de Autonomía, pues tales «participaciones», con independencia de cuál sea su concreta articulación técnica, parece que deben calcularse

sobre el conjunto de los ingresos del Estado y no sobre una parte de ellos definida libremente por el legislador.

No obstante, aunque admitiéramos, siquiera a efectos dialécticos, la posibilidad de que la participación en los ingresos territoriales del Impuesto sobre la Renta tuviera cabida en dichos preceptos, constitucional y estatutarios, se produciría una flagrante vulneración del art. 13 de la LOFCA, que, en cuanto norma integrante del bloque de la constitucionalidad, constituye uno de los parámetros a emplear a efectos de determinar la constitucionalidad del nuevo modelo; máxime cuando dicha LOFCA ha sido objeto de importantes modificaciones con la pretensión de dar cabida en su texto algunas de las más destacadas novedades de ese modelo de financiación.

En efecto, la participación de las Comunidades Autónomas en la recaudación territorializada de un concreto impuesto estatal tiene difícil encaje en el modelo del «porcentaje de participación en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos» de que han de disponer de acuerdo con el art. 13 de la LOFCA, que se refiere a un único porcentaje de participación, que, lógicamente, debería aplicarse sobre una base también única constituida por la recaudación de los impuestos estatales no cedidos. De ahí que no pueda admitirse, sin forzar las cosas hasta extremos constitucionalmente inadmisibles, que en el marco de la participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado diseñado por el bloque de la constitucionalidad, tenga cabida una participación desdoblada en dos tramos: uno fijo, como máximo del 15 por 100, aplicado sobre

base de la recaudación líquida del Impuesto sobre la Renta ingresada por los residentes en cada Comunidad, y otro porcentaje general, de cuantía variable, aplicado sobre la base de los ingresos generales del Estado, que el art. 83.3.1.^a de la LPGE para 1997 define como «los ingresos presupuestados por el Estado en 1997, por los impuestos directos e indirectos (excluidos los susceptibles de cesión), las cuotas de la Seguridad Social y las cotizaciones al Desempleo».

La imposibilidad de incluir en el art. 13 de la LOFCA una participación en los ingresos territoriales del Impuesto sobre la Renta, como la que dota el art. 82 y regula el art. 83 de la LPGE para 1997, era ya clara en el momento de la elaboración del Proyecto de Ley en que la LOFCA tuvo su origen, como demuestra la Memoria que lo acompañaba, en la que se indicaba textualmente que «un sistema de participación basado en los ingresos de cada zona tendería a producir grandes variaciones en los niveles de prestación de los distintos servicios públicos entre las distintas partes de la nación». Y, por esa razón —proseguía la Memoria que citamos— «el Proyecto de Ley se aleja definitivamente de los planteamientos que tratan de utilizar la recaudación en la zona como criterio con el que establecer la financiación de las distintas Comunidades Autónomas». La misma tesis ha sido mantenida por el Consejo de Política Fiscal y Financiera, como muestra la documentación de trabajo relativa a la elaboración de su Acuerdo 1/1986 (publicada por el mismo Consejo de Política Fiscal y Financiera, «Documentación de trabajo I», Madrid 1988, de cuya pág. 108 se toma la cita que sigue), en la que se planteó

la posibilidad de articular una participación territorializada en el IRPF que, finalmente, sería rechazada por considerarse que «obligaría, por otra parte, a la reforma de la LOFCA y de varios Estatutos (entre ellos el de Cataluña)».

Efectivamente, el citado Estatuto de Autonomía de Cataluña (Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre) que, como es sabido, integra el llamado bloque de la constitucionalidad y, por ello, sirve de parámetro para el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes, contempla en su art. 44.3, como recurso de la Hacienda de la Generalidad, «Un porcentaje de participación en la recaudación total del Estado por impuestos directos e indirectos, incluidos los monopolios fiscales». Y en términos substancialmente idénticos, esto es, dejando claro que existe un único porcentaje de participación, que se aplica sobre la base de «la recaudación total del Estado por impuestos directos e indirectos» se contempla la participación en los ingresos del Estado, como recurso de sus respectivas Haciendas, en el art. 48.3 del Estatuto de Autonomía de Aragón (Ley Orgánica 8/1982, de 10 de agosto), en el art. 44.3 del Estatuto de Autonomía de Galicia (Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril) y en el art. 51.e) del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana (Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio), normas todas ellas integrantes del bloque de la constitucionalidad y con las que resulta inconciliable la regulación contenida en los arts. 82 y 83 de la LPGE para 1997, básicamente coincidentes en su contenido con los arts. 83 y 84 de la LPGE para 1998.

Frente a ello no cabe alegar que esa llamada participación en los ingresos territoriales del IRPF

sea en realidad una cesión de dicho Impuesto o equivalga a ella en cuanto a sus efectos, con la pretensión de justificar así su encaje en el art. 11.a) de la LOFCA, en redacción dada por la Ley Orgánica 3/1996. Porque, aunque es cierto que esa participación en los ingresos territoriales del Impuesto sobre la Renta, que será como máximo del 15 por 100, unida a la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas para la regulación de la tarifa de dicho Impuesto, también en un 15 por 100, equivaldrían a una cesión del 30 por 100, en una consideración conjunta de ambos mecanismos, no se puede desconocer que nos encontramos ante recursos financieros distintos.

En definitiva, no cabría ahora, bajo ningún punto de vista, presentar la participación en los ingresos territoriales del Impuesto sobre la Renta como una forma de cesión, con el fin de buscarle cobertura en el bloque de la constitucionalidad amparándola en la posibilidad de cesión con el límite máximo del 30 por 100. Porque la participación en los ingresos del Estado y los impuestos estatales cedidos, a pesar de contemplarse conjuntamente en el art. 157.1.a) de la Constitución, son recursos financieros diferenciados desde el art. 4.1 de la LOFCA y en todos los Estatutos de Autonomía de las Comunidades cuya financiación se realiza en el régimen común. Recursos financieros distintos, sometidos a regulaciones también diversas en el bloque de la constitucionalidad y que también se consideran distintos en los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996 y en las Leyes que, con origen en dichos Acuerdos, contienen en la actualidad su regulación y, en concreto, por un lado, en la

LPGE para 1997, cuyos arts. 82 y 83 dotan y establecen la regulación que corresponde a la participación en los ingresos territoriales del Impuesto sobre la Renta y, de otro lado, en la LCTE, que regula en su articulado la cesión a las Comunidades Autónomas, con carácter parcial y límite máximo del 15 por 100, de dicho impuesto.

Además, de otro lado, la imposibilidad de reconducir la participación en los ingresos territoriales del IRPF al art. 13 de la LOFCA se confirma si se toman en consideración los criterios para la negociación del porcentaje de participación a que se refiere el apdo. 1 del citado precepto. Porque dichos criterios que, por cierto, introducían ciertas variables tendentes a que la participación en los ingresos del Estado se orientara también al servicio del principio de solidaridad, como es constitucionalmente exigible, en absoluto pueden operar respecto a la participación en los ingresos territoriales del Impuesto sobre la Renta, que se cifra en un porcentaje fijo preestablecido en los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996.

En definitiva, tampoco esta participación en la recaudación territorializada del IRPF, que constituye una de las piezas esenciales del nuevo modelo de financiación para el quinquenio 1997-2001, encuentra fácil acomodo en el bloque de la constitucionalidad. Y ello seguramente sea el signo de un defecto de planteamiento en su construcción pues, como ha ocurrido en otras ocasiones, las normas y principios constitucionales se han sacrificado al servicio de la obtención de un resultado predeterminado, en términos de volumen de recursos a trans-

ferir a las Comunidades Autónomas, que parecía políticamente deseable en una coyuntura precisa.

De ahí que no quepa sino desear que un elemento tan esencial en la construcción del Estado, como es la financiación de las Comunidades Autónomas, se aborde prescindiendo de las coyunturas, como un problema que afecta a la estructura del Estado, a través de acuerdos lo más amplios posibles, diseñados desde la Constitución, por los cauces y procedimientos por ella establecidos, y no bordeando sistemáticamente sus límites, que, en ocasiones, a nuestro entender, han sido abiertamente sobrepassados.

ANEXO I

NORMAS ESTATALES CITADAS Y DE RELEVANCIA PARA EL NUEVO MODELO DE FINANCIACIÓN

- Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Tasas Fiscales (*B.O.E.* de 19 de diciembre).
- Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía de Cataluña (*B.O.E.* de 22 de diciembre).
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (*B.O.E.* de 1 de octubre).
- Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, de Estatuto de Autonomía para Galicia (*B.O.E.* de 28 de abril).
- Ley Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Andalucía (*B.O.E.* de 11 de enero de 1992).
- Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana (*B.O.E.* de 10 de julio).
- Ley Orgánica 8/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Aragón (*B.O.E.* de 16 de agosto).
- Ley Orgánica 11/1982, de 10 de agosto, de Transferencias Complementarias a Canarias (*B.O.E.* de 16 de agosto).
- Ley Orgánica 12/1982, de 10 de agosto, de Transferencia a la Comunidad Valenciana de competencias en

- materia de titularidad estatal (*B.O.E.* de 16 de agosto).
- Ley Orgánica 1/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de Extremadura (*B.O.E.* de 26 de febrero).
 - Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (*B.O.E.* de 29 de diciembre).
 - Ley Orgánica 5/1987, de 30 de julio, de delegación de facultades del Estado en las Comunidades Autónomas en relación con los transportes por carretera y por cable (*B.O.E.* de 31 de julio).
 - Ley 29/1990, de 26 de diciembre 1997, del Fondo de Compensación Interterritorial (*B.O.E.* de 27 de diciembre).
 - Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio, de medidas presupuestarias urgentes (*B.O.E.* de 23 de julio).
 - Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre, de transferencia de competencias a las Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del art. 143 de la Constitución (*B.O.E.* de 24 de diciembre).
 - Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994 (*B.O.E.* de 30 de diciembre).
 - Ley Orgánica 16/1995, de 27 de diciembre, de Transferencia de competencias a la Comunidad Autónoma Gallega (*B.O.E.* de 28 de diciembre).
 - Ley Orgánica 2/1996, de 15 de enero, complementaria de la de Ordenación del Comercio Minorista, aprobada de acuerdo con lo dispuesto en el art. 81 de la Constitución en relación con el art. 150.2 (*B.O.E.* de 27 de enero).
 - Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (*B.O.E.* de 28 de diciembre).
 - Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias (*B.O.E.* de 31 de diciembre).
 - Real Decreto-ley 7/1997, de 14 de abril, por el que se aprueban los porcentajes de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado para el quinquenio 1997-2001 y se distribuye entre las Comunidades Autónomas el crédito consignado en la sección 32 de los Presupuestos Generales del Estado para 1997 (*B.O.E.* de 15 de abril).
 - Ley 25/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (*B.O.E.* de 5 de agosto).
 - Ley 26/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (*B.O.E.* de 5 de agosto).
 - Ley 27/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (*B.O.E.* de 5 de agosto).
 - Ley 28/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (*B.O.E.* de 5 de agosto).
 - Ley 29/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cantabria y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (*B.O.E.* de 5 de agosto).

- Ley 30/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla y León y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (*B.O.E.* de 5 de agosto).
- Ley 31/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (*B.O.E.* de 5 de agosto).
- Ley 32/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (*B.O.E.* de 5 de agosto).
- Ley 33/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Madrid y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (*B.O.E.* de 5 de agosto).
- Ley 34/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Murcia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (*B.O.E.* de 5 de agosto).
- Ley 35/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de La Rioja y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (*B.O.E.* de 5 de agosto).
- Ley 36/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Valenciana y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (*B.O.E.* de 5 de agosto).
- Ley Orgánica 6/1997, de 15 de diciembre, de Transferencia de Competencias Ejecutivas en Materia de Tráfico y Circulación de Vehículos de Motor a la Comunidad Autónoma de Galicia (*B.O.E.* de 16 de diciembre).
- Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998 (*B.O.E.* de 31 de diciembre).
- Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (*B.O.E.* de 31 de diciembre).
- Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (*B.O.E.* de 27 de febrero).

ANEXO II

**NORMAS DE LAS COMUNIDADES
AUTÓNOMAS DE RELEVANCIA
PARA EL NUEVO MODELO DE
FINANCIACIÓN**

Aragón: Ley 3/1998, de 8 de abril, de presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para 1998. (*B.O.A.* de 13 de abril).

Canarias: Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canaria para 1998 (*D.O.C.* 29 de diciembre).

Cantabria: Ley 7/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas. (*B.O.C.* de 30 de diciembre) (*sic*).

Castilla y León: Ley 11/1987, de 26 de diciembre, de medidas Económicas, Fiscales y Administrativas (*B.O.C. y L.* de 31 de diciembre).

Cataluña: Ley 16/1997, de 24 de diciembre, de presupuestos de la Generalidad de Cataluña para el año 1998 (*D.O.G.C.* de 31 de diciembre).

Comunidad Valenciana: Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos (*D.O.G.V.* de 31 de diciembre).

Galicia: Ley 1/1998, de 7 de abril, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para 1998. (*D.O.G.* de 9 de abril).

Ley 2/1998, de 8 de abril, de medidas tributarias, de régimen presupuestario, función pública, patrimonio, organización y gestión (*D.O.G.* de 9 de abril).

Islas Baleares: Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de diversas medidas tributarias y administrativas (*B.O.C.A.I.B.* de 30 de diciembre).

La Rioja: Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (*B.O.L.R.* de 27 de diciembre).

Ley 1/1998, de 11 de febrero, que modifica el artículo 2 de la Ley 9/1997, de Medidas Fiscales y Administrativas. (*B.O.L.R.* de 17 de febrero).

Madrid: Ley 28/1997, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (*B.O.C.M.* de 2 de enero de 1998).

Murcia: Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de medidas Fiscales, Presupuestarias y Administrativas (*B.O.R.M.* de 30 de diciembre).

Principio de Asturias: Ley 4/1997, de 18 de diciembre, sobre fijación en el 33 por 100 del recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas (*B.O.P.A.* de 30 de diciembre).

Ley 6/1997, de 31 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales (*B.O.P.A.* 31 de diciembre) (*sic*).

ANEXO III

SENTENCIAS Y OTRAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL CITADAS

- STC 25/1981 de 14.07 (as. *Legislación antiterrorista I*)
- STC 27/1981 de 20.07 (as. *Presupuestos Generales del Estado para 1981*)
- STC 37/1981 de 16.11 (as. *Centros de Contratación de Cargas*)
- STC 1/1982 de 28.01 (as. *Coefficientes de fondos públicos de Cajas de Ahorro*)
- STC 29/1982 de 31.05 (as. *Recaudación de la Seguridad Social*)
- STC 6/1983 de 04.02 (as. *Contribución territorial urbana I*)
- STC 76/1983 de 05.08 (as. *LOAPA*)
- STC 111/1983 de 02.12 (as. *RUMASA I*)
- STC 83/1984 de 24.07 (as. *Ley de Bases de la Sanidad Nacional*)
- STC 44/1984 de 27.03 (as. *Caja Laboral Popular*)
- STC 63/1986 de 21.05 (as. *Presupuestos Generales del Estado para 1982, 1983 y 1984*)
- STC 29/1986 de 20.02 (as. *ZUR*)
- STC 60/1986 de 20.05 (as. *Ley de medidas urgentes de reforma administrativa*)

- STC 19/1987 de 17.02 (as. *Contribución territorial urbana II*)
- STC 37/1987 de 26.03 (as. *Ley andaluza de Reforma Agraria*)
- STC 179/1987 de 12.11 (as. *Regulación de avales*)
- STC 13/1988 de 04.02 (as. *Ferias Comerciales Internacionales*)
- STC 69/1988 de 19.04 (as. *Etiquetaje I*)
- STC 181/1988 de 13.10 (as. *D.A. 1.ª de la Ley de Cesión de Tributos*)
- STC 86/1989 de 11.05 (as. *Ley del Seguro Privado*)
- STC 179/1989 de 02.11 (as. *Art. 165.2 del Reglamento del Parlamento de Navarra*)
- STC 150/1990 de 04.10 (as. *Recargo del 3%*)
- STC 46/1991 de 28.02 (as. *Función pública de la Generalitat de Cataluña*)
- DTC de 1992 de 01.07 (as. *Tratado de la Unión Europea*)
- STC 135/1992 de 05.10 (as. *Ley de intermediarios financieros*)
- STC 146/1992 de 16.10 (as. *Ley de incentivos regionales*)
- STC 221/1992 de 11.12 (as. *Incremento del valor de los terrenos*)
- STC 23/1993 de 21.01 (as. *Medidas urgentes administrativas, financieras y otras*)
- STC 111/1993 de 25.03 (as. *Intermediario inmobiliario*)
- STC 186/1993 de 07.06 (as. *Ley de la Dehesa de Extremadura*)

- STC 319/1993 de 25.10 (as. *Ley de reforma agraria de Andalucía II*)
- STC 296/1994 de 10.11 (as. *Recargo sobre impuesto estatal*)
- STC 101/1995 de 22.06 (as. *Villaverde de Trucios*)
- ATC 139/1996 de 29.05 (as. *Cesión de IRPF I*)
- ATC 141/1996 de 29.05 (as. *Cesión de IRPF II*)
- STC 132/1996 de 22.07 (as. *Reinosa-Potes*)
- STC 195/1996 de 28.11 (as. *Ley de infracciones y sanciones en el orden social*)
- STC 61/1997 de 20.03 (as. *Ley del Suelo*)
- STC 182/1997 de 28.10 (as. *Escalas del IRPF*)
- STC 14/1998 de 22.01 (as. *Ley de Caza de Extremadura*)

ANEXO IV

**ACUERDOS DEL CONSEJO DE
POLÍTICA FISCAL Y FINANCIERA
CITADOS**

- ACPFF 1/81, de 20.08, por el que se aprueba el Reglamento de Régimen anterior del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas (*B.O.E.* 10.11.81, 20.11.81).
- ACPFF 1/86, de 07.11, por el que se aprueba el Método del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en el período 1987-1991 (*B.O.E.* 29.11.88).
- ACPFF 1/92, de 20.01, sobre el sistema de financiación autonómica en el período 1992-1996 (*B.O.E.* 08.08.95, 04.10.95, 21.10.95).
- ACPFF 1/93, de 07.10, para desarrollo del Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1992-1996 (*B.O.E.* 08.08.95).
- ACPFF 1/96, de 23.09, para el desarrollo del Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001 (*B.O.E.* 22.04.97, 12.06.97).