

PRINCIPIO DE GENERALIDAD Y PODER TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS (*)

ALEJANDRO MENENDEZ MORENO

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Una aproximación inicial al tema planteado en la presente comunicación puede hacerse recordando lo preceptuado en el art. 157.1 de la vigente Constitución española, según el cual, entre los recursos de las Comunidades Autónomas están: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargo sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado. b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales...” (1) y teniendo presente, a la vez que este precepto, el reconocimiento del principio de generalidad tributaria, manifestado en dicho texto constitucional en el art. 31.1, en el que se dispone que “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad...*”.

Efectivamente, el reconocimiento de la posibilidad de establecer libremente sus principios tributos o recargos sobre impuestos del Estado, por cada una de las Comunidades Autónomas, y la necesidad, por otra

(*) El presente trabajo fue presentado como Comunicación a las Jornadas de estudio sobre “Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)”, organizadas por la Dirección General de lo Contencioso del Estado.

(1) Es conveniente también, recordar lo establecido en el art. 4º 1. b) y d) de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas —en adelante LOFCA—, de 22 de septiembre de 1980, según el cual: “De conformidad con el apartado uno del artículo ciento cincuenta y siete de la Constitución, y sin perjuicio de lo establecido en el resto del articulado, los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:... b) sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales... d) Los recargos que pudieran establecerse sobre los impuestos del Estado...”.

parte, de la tributación “igual para todos”, parecen objetivos difíciles de compatibilizar, al menos en una primera impresión derivada del significado original y más sencillo de las ideas expresadas en estos preceptos constitucionales. El problema que aquí se plantea, suscitado también por Tejerizo Lopez (2), requiere, sin embargo, una reflexión por encima de esta inicial apariencia, reflexión que pretendemos llevar a cabo, si quiera sea a grandes rasgos, en el presente trabajo.

La potestad tributaria de las Comunidades Autónomas es una manifestación concreta de su potestad normativa, y más específicamente de su potestad legislativa (3). Con respecto de ésta, cabe decir que no está expresamente recogida en la Constitución, que en ningún momento utiliza la expresión “leyes regionales”, aun cuando no parece aventurado afirmar que las Comunidades Autónomas pueden dictar normas legales, a la vista de la previsión del artículo 152.1º de la Constitución, en el sentido de que uno de los órganos de dichas Comunidades es la Asamblea Legislativa; y a la vista también, de las referencias de los artículos 150.1 y 153 a) del mismo texto constitucional, en el sentido de que las Comunidades Autónomas pueden, con referencia a supuestos determinados, dictar “normas legislativas” o “disposiciones normativas con fuerza de Ley”. Como ha señalado Ramallo Massanet, el Estatuto de Autonomía “se comporta como Ley de habilitación que permite al Parlamento autónomo legislar en las materias en él contenidas. En este sentido el Estatuto es una condición necesaria, pero también suficiente para la actividad

(2) Esta es su opinión al respecto: “La existencia de un sistema propio de las Comunidades está previsto en el art. 157:1.b), pero no se dice en ningún precepto que este sistema deba ser homogéneo, sino que parece existir, al menos en línea de principio, la posibilidad de que cada Comunidad tenga un sistema tributario que no sea igual, en todo o en parte, con el de otras Comunidades. Es más, esto es lo que ocurre en los Estatutos que han sido presentados para su aprobación por las Cortes generales. Esta situación puede suponer, y aquí no hacemos otra cosa que apuntar la idea, una conculcación del principio de generalidad al que nos estamos refiriendo”. Ver José Manuel TEJERIZO LOPEZ: “*Las fuentes del Derecho financiero a la luz de la Constitución*”, en “*La Constitución Española y las fuentes del Derecho*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, Volumen III, pág. 2007.

(3) PALAO TABOADA considera restringida la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas, de forma que en su opinión “tributos propios son aquellos que las regiones establecen de conformidad con las autorizaciones que otorguen las leyes del Estado y dentro de los límites que éstas señalen. Esto es a lo que queda reducida en la realidad, al menos por lo que respecto a los tributos, la autonomía financiera tan solemnemente proclamada... La concesión de poder financiero solamente derivado veda a las regiones la creación de impuestos no autorizados por la Ley estatal, es decir, niega a dichos entes el que la doctrina alemana denomina derecho a inventar impuestos”. Véase “*La Hacienda Regional y la Constitución Española*”, en Revista de Estudios Regionales, nº 2, julio-diciembre 1978, pág. 159.

legislativa de la Comunidad Autónoma" (4).

De acuerdo, pues, con el reconocimiento de esta potestad legislativa de las Comunidades Autónomas, cabe señalar que el establecimiento de sus propios tributos habrá de hacerse ejercitando dicha potestad, a la luz de la reserva de Ley recogida para esta materia, contemplada en el art. 31.3 de la Constitución (5), según interpretación mayoritaria de los autores (6). Y otro tanto habrá que predicar del establecimiento de posibles recargos sobre los impuestos del Estado. Justamente, el aspecto que presenta interés para nosotros —cual es el de la incidencia de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas en el respeto del principio de generalidad—, en realidad incide particularmente en estas dos situaciones: el establecimiento de tributos propios (7) y de los recargos sobre impuestos del Estado (8), cuya verificación por el ordenamiento

(5) Ver Juan RAMALLO MASSANET: *"Incidencia de la Constitución española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas"*, en *"Hacienda y Constitución"*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 87.

(5) Como se recordará, este artículo dispone que "sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

(6) El propio RAMALLO MASSANET señala que "el principio de reserva de Ley del artículo 31.3, hace referencia tanto a la ley estatal como a la territorial". En contra PALAO TABOADA, en la cita anterior referente a este autor.

(7) El art. 6º de la LOFCA, dispone al respecto: "1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes. 2. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. 3. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro. 4. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas". RO-VIRA MOLA, en fecha anterior a la aparición de la LOFCA, consideraba como tributos propios de los entes inferiores —y entiendo que en la actualidad puede seguirse manteniendo básicamente la misma noción— los que estuvieran en alguna de estas dos situaciones: a) recaer sobre una materia imponible no gravada por el Estado; b) recaer sobre una materia ya gravada por el Estado, pero bajo otro concepto. Véase: *"Los fondos fiscales con finalidad redistributiva"*, Instituto de Estudios de Administración Local Madrid, 1976, pág. 155 y ss.

(8) El art. 12 de la LOFCA, establece sobre este punto: "1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio. 2. Los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minorización en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos".

jurídico de las Comunidades Autónomas, puede conllevar una diferente presión fiscal entre los residentes de las distintas Comunidades.

Dando un paso más en la delimitación del problema que se suscita en el presente trabajo, cabe indicar, asimismo, que, concretamente, las dudas en torno a la posibilidad de vulnerar el principio de generalidad tributaria, se han suscitado exclusivamente respecto de una clase de tributos, los impuestos, y no así sobre las tasas y las contribuciones especiales. Como ha escrito a este respecto Simón Acosta “en esta línea el mayor interés lo ofrecen los impuestos regionales porque constituyen el punto álgido donde las opiniones se encuentran y chocan con más dureza, tanto en el terreno científico como en el campo de las opciones políticas” (9). La razón de ello puede explicarse, porque para las tasas y las contribuciones especiales, el gravamen recae solamente sobre aquellos en quienes incide expresamente una actividad administrativa —en este supuesto una actividad de la Comunidad Autónoma— que obtiene, de este modo, una compensación económica de quienes en concreto se ven afectados por dicha actividad (10). En el caso de los impuestos, sin embargo, esa actividad administrativa no tiene una incidencia particularizable, como es sabido, sino que su exacción se establece prescindiendo de que afecte a sujetos concretos, y en función de una manifestación de capacidad económica gravable por parte de éstos.

(9) Véase Eugenio SIMON ACOSTA “*La autonomía financiera de las regiones*”, Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Cáceres, Cáceres, 1978, pág. 30.

(10) La regulación de las tasas y contribuciones especiales de las Comunidades Autónomas está contemplada en los arts. 7º y 8º de la LOFCA, que por su interés reproducimos.

Art. 7º: “Las Comunidades Autónomas podrán establecer tasas sobre la utilización de su dominio público, la prestación por ellas de un servicio público o la realización por las mismas de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo. 2. Cuando el Estado o las Corporaciones Locales transfieran a las Comunidades Autónomas bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades igualmente gravadas con tasas, aquéllas y éstas se considerarán como tributos propios de las respectivas Comunidades. 3. El rendimiento previsto para cada tasa por la prestación de servicios o realización de actividades no podrá sobrepasar el coste de dichos servicios o actividades. 4. Para la fijación de las tarifas de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica, siempre que la naturaleza de aquélla se lo permita”.

Art. 8º: “1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer contribuciones especiales por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización por las mismas de obras públicas o del establecimiento o ampliación a su costa de servicios públicos. 2. La recaudación por la contribución especial no podrá superar el coste de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio soportado por la Comunidad Autónoma”.

En esta última hipótesis, la postura que considera irreconciliable el respeto al principio constitucional de generalidad con la potestad de las Comunidades Autónomas de establecer sus propios impuestos y recargos sobre impuestos del Estado, se fundamenta, básicamente, en el hecho de que el tratamiento de las capacidades económicas gravables será distinto en el marco de las diferentes Comunidades Autónomas que integran el territorio del Estado. El establecimiento de impuestos propios y de recargos por las Comunidades Autónomas supondría de este modo una sobretributación, no relacionada, como ocurre en el caso de las tasas y contribuciones especiales, con una actividad administrativa que incida en quien soporta la carga del tributo, y, en consecuencia, concluyen los sostenedores de esta postura, improcedente e irrespetuoso con el principio de generalidad.

La posición que acaba de exponerse la mantiene Simón Acosta, quien, tomando como criterio de medición de la igualdad de los contribuyentes su respectiva capacidad económica, considera que la realización del hecho imponible en el ámbito territorial de una región o de otra no es un elemento relevante que haga variar el mencionado criterio de igualdad, y concluye, por ello, negando la posibilidad de establecer desigualdades impositivas basadas en el lugar de realización del hecho imponible (11). Esta afirmación la refiere el citado autor exclusivamente a los impuestos, admitiendo, en cambio, la posibilidad de que las Comunidades Autónomas tengan sus propias tasas y contribuciones especiales, porque “son tributos que no se basan en la riqueza sino en el gasto que realiza la región” (12).

Un criterio parecido, aun cuando su opinión no esté formulada en términos tan tajantes, parece desprenderse de estas palabras de Lasarte: “La coincidencia dentro de una frontera nacional de varias esferas impositivas exige su coordinación. Por tanto, un mismo hecho imponible no debe ser objeto de tributación múltiple. Se opone a ello el criterio de

(11) En efecto, dice SIMÓN ACOSTA: “Cabe preguntarse si, junto a la capacidad contributiva, la realización del hecho imponible en el ámbito territorial de una región o de otra puede ser un elemento relevante para determinar si existe, a efectos jurídicos, igualdad o no entre un presupuesto de hecho y otro. Parece que la respuesta ha de ser claramente negativa mientras no exista una disposición constitucional que así lo autorice, exceptuando de este modo al principio de capacidad económica. De lege ferenda y sobre la oportunidad o conveniencia de introducir este nuevo elemento de discriminación, ha de tenerse en cuenta entre otras razones positivas o negativas, que uno de los corrosivos más potentes que afectan a los tributos es la desigualdad entre situaciones económicamente iguales...” Ver, ob. cit., pág. 52.

(12) Véase, ob. cit., pág. 60.

racionalidad que implica todo sistema tributario y la necesidad de un equitativo reparto de la carga fiscal, de modo que queden gravadas todas las manifestaciones de capacidad económica y todas ellas soporten una equivalente detracción fiscal” (13). También Albiñana se muestra receloso a la admisión del impuesto como instrumento idóneo para la financiación de las Comunidades Autónomas, aunque considera legítima la utilización de esta modalidad tributaria, cuando, por las circunstancias económicas regionales, el impuesto actúa como un “precio” y se configura en base no al principio de “capacidad de pago” sino al de “beneficio” (14). En línea parecida de pensamiento se manifiesta Martínez Genique respecto a los recargos sobre impuestos estatales, considerando admisible un recargo autónomo en el impuesto personal sobre la renta a pagar por los residentes en el respectivo territorio de la Comunidad regional, e improcedente el que recayera sobre los impuestos que más directamente afectan a la vida de las empresas, esto es, los que gravan sus beneficios y ventas (15). Por su parte, para la Comisión Layfield “la cuestión de la similitud y de la justicia —en este punto que estamos abordando— es más cuestión de opinión que de una simple aplicación automática de un principio” (16).

Si los autores que hemos citado encuentran —desde luego con matices diversos entre ellos— difícil compatibilizar la desigual presión impositiva y el principio de generalidad, hay otros que no observan mayores dificultades en la posibilidad de que las Comunidades Autónomas tengan sus propios impuestos o establezcan recargos sobre impuestos esta-

(13) Ver Javier LASARTE: “*La financiación de las Comunidades Autónomas*”, en *Revista de Estudios Regionales*, Vol. I, 1979, (Extraordinario), pág. 489.

(14) Dice ALBIÑANA: “Por otro lado, también son aleccionadoras las propuestas de descentralización que en la vertiente de los ingresos se formulan. Propuestas que vienen a ser coetáneas con la resurrección del principio de “beneficio” frente al de “capacidad de pago”, incluso en la rama de los impuestos, y a pesar de que este último venía abriéndose paso, aunque trabajosamente, en el campo de las tasas”, que son el prototipo del principio de “equivalencia” económica. Es obvio que en las regiones con altas y cualificadas provisiones de bienes públicos, de un lado, y con alto nivel de renta personal media, de otro, pueden costearse los bienes y servicios públicos según el principio de “beneficio”, pues el impuesto actúa como un “precio”. Pero este circuito cerrado en el plano regional, implica negar a las demás Haciendas Regionales las subvenciones y demás transferencias que la solidaridad exige siquiera sea a escala nacional”. Ver César ALBIÑANA: “*Las Haciendas Regionales: Condiciones y objetivos*”, en *Revista de Estudios Regionales*, nº 4, julio-diciembre, 1979, págs. 156 y s.

(15) Véase Alberto MARTINEZ GENIQUE: “*Financiación de los entes territoriales autónomos*” en “*Estudios sobre el proyecto de Constitución*” Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pág. 650.

(16) Ver Comisión LAYFIELD: “*La reforma de las Haciendas Locales*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, pág. 133.

tales. Así, García Añoveros señala que en el marco de cada Comunidad Autónoma “la presión fiscal no es sino la respuesta a la demanda social de servicios públicos y nada impide, por tanto, la diferente intensidad en los distintos ámbitos territoriales en la prestación de este tipo de servicios” (17). Y, prácticamente en el mismo sentido, se han manifestado Casado Ollero (18), Linares Martín de Rosales (19), Pedros Abelló (20) y Fernández Ordoñez (21), entre otros autores (22). En todo caso, habría que matizar únicamente, en el seno de esta corriente de opinión, en el sentido manifestado por Palao Taboada, que “el principio de igualdad solamente es incompatible con las discriminaciones manifiestamente arbitrarias y, por tanto, deja un amplio campo al juego de decisiones políticas basadas en consideraciones y valoraciones muy diversas” (23).

A la vista de las opiniones doctrinales contrastadas, puede decirse, sintéticamente, que frente a las posiciones inicialmente recogidas, cabe advertir la presencia de autores que sostienen la posibilidad de diferente presión fiscal entre los distintos territorios de las Comunidades Autónomas, procedente de sus respectivos recargos e impuestos propios, sin que ello implique vulnerar el principio de generalidad tributaria. El fundamento básico en que se apoya esta tesis consiste en reconocer que esta desigual presión fiscal soportada, tiene justificación cuando se perciben mejores y/o mayor número de servicios públicos, en el marco de la Comunidad Autónoma. Pero esta postura, que consideramos acertada, de-

(17) “Discurso de clausura de las Jornadas de Estudio sobre la Constitución y las Fuentes del Derecho”, en “La Constitución y las Fuentes del Derecho”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 2125.

(18) Ver su obra: “El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas”, Publicaciones del Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Granada, 1981, págs. 133 y s.

(19) Véase: “La Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas: comentarios”, Hacienda Pública Española, nº 65, 1980, pág. 142. Y del mismo autor: “Régimen Financiero de las Comunidades Autónomas Españolas”, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1981, págs. 45, 46 y 75.

(20) Ver Alejandro PEDROS ABELLO: “Principios de la Hacienda Regional”, en “Estudios sobre el Proyecto de Constitución”, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pág. 577.

(21) Véase “Las Haciendas Regionales”, en Crónica Tributaria, nº 26, pág. 147.

(22) Desde la óptica fundamentalmente de la Ciencia Económica, E. ALBI IBAÑEZ, J.A. BLANCO-MAGADA y F. FERNANDEZ MARUGAN, escriben: “Desde el punto de vista de la equidad es admisible una presión fiscal diferente en la prestación de los servicios públicos. El respeto al principio de autonomía financiera implica la aceptación de diferentes grados de presión fiscal a nivel territorial”. Ver su artículo “La problemática financiera de las autonomías regionales: una aproximación”, en Revista de Economía y Hacienda Local, nº 22, 1978, pág. 53.

(23) Ver Carlos PALAO TABOADA: “La Hacienda Regional y la Constitución Española”, ob. cit. págs. 162 y 163.

be, sin embargo, contrastarse en relación con este fundamento básico que acaba de ser utilizado.

En efecto, lo argumentado arranca de la consideración de la validez del comúnmente denominado principio del “beneficio” para justificar el establecimiento de los tributos, según el cual, éstos se justifican en función de ese “beneficio” que a los sujetos pasivos les reportan los gastos públicos. Ahora bien, este principio ha inspirado tradicionalmente el establecimiento de tasas y contribuciones especiales (como ya se ha dicho), pero no el establecimiento de impuestos y recargos impositivos —figuras tributarias a las que nos estamos refiriendo—, que se han fundamentado tradicionalmente en el principio de “capacidad económica” y no en el principio del “beneficio”. En este sentido, pues, la justificación que se ha dado para considerar compatibles las desigualdades impositivas interregionales con el respeto al principio de generalidad (24), resulta, al menos de una primera impresión, anómala.

Es, justamente, esta reflexión que se acaba de hacer, la que nos sugiere la conveniencia de profundizar en el significado de los principios del “beneficio”, “capacidad” y “generalidad” que se están utilizando, para poder ofrecer nuestra visión personal de la cuestión suscitada.

En este punto partimos de la consideración de que el principio que debe operar básicamente en la conformación de las normas del ordenamiento jurídico-tributario es el de la capacidad contributiva. Esta idea nos lleva a la convicción de que la ordenación más justa de todos los tributos, esto es, tanto de las tasas como de las contribuciones especiales y de los impuestos; ha de hacerse —aún cuando ello no sea siempre positivamente así— contando con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos (25). Esta afirmación implica, consecuentemente, considerar

(24) Comentando las posibles peculiaridades del principio de generalidad tributaria referido al ámbito territorial de las regiones, J. M. TEJERIZO LOPEZ ha señalado: “La generalidad tributaria puede tener varias acepciones y sobre todo puede hacer referencia a diferentes ámbitos territoriales. En efecto, es posible entender que en el sistema tributario estatal la generalidad afecta a la situación de todas las personas sometidas a los tributos que lo constituyen; mientras que la generalidad aplicada a un sistema tributario regional hace referencia exclusiva a las personas que se encuentren sometidas al mismo. En este caso, atendería contra el principio expresado cualquier discriminación realizada entre las personas que deben soportar los tributos establecidos por una Comunidad autónoma”. Ver “*Competencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria*”, en “*El Tribunal Constitucional*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pág. 2643.

(25) Téngase en cuenta que el propio texto constitucional da pie a esta interpretación cuando, en el art. 31.1, se indica que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos

que el principio del beneficio debe subordinarse al de capacidad de manera tal, que las tasas y contribuciones especiales, que se fundamentaban tradicionalmente en el beneficio obtenido por el sujeto pasivo, sólo deberían establecerse cuando la índole de la actividad administrativa que constituya su hecho imponible, pusiera de manifiesto implícitamente, pero de forma inequívoca la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de las mismas, beneficiarios de la actividad o servicios públicos. De esta forma, el "beneficio" sería el criterio utilizado para medir la "capacidad" de los contribuyentes, en aquellos tributos destinados a financiar los gastos públicos divisibles, pero no podría utilizarse como criterio independiente del de capacidad (26).

En este marco argumental teórico, pues, la capacidad contributiva funcionaría como criterio ordenador básico de los tributos y, desde luego, de los impuestos. Ahora bien, la relación entre los gastos públicos y los ingresos impositivos ordenados siguiendo este criterio de "capacidad", al no poderse evaluar el "beneficio" percibido por los sujetos pasivos, se articula exigiendo más de quien más tiene, puesto que el principio de generalidad tributaria, de equidad tributaria (27), en su formula-

públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo...". Esta referencia global al "sistema tributario" nos mueve a creer que, en efecto, el principio de capacidad económica debe condicionar la regulación de todos los elementos integrantes de dicho sistema tributario, esto es, de las tasas, contribuciones especiales e impuestos.

Menor nitidez refleja en este punto el art. 7º.4 de la LOFCA, según el cual "para la fijación de las tarifas de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica, siempre que la naturaleza de aquella se lo permita". Con todo, a la vista del texto constitucional precedente, no parece ilógico interpretar este precepto de la LOFCA en el sentido de que la utilización de "criterios genéricos de capacidad económica", serían complementarios de los criterios concretos de capacidad económica necesariamente presentes en los hechos imponibles de las tasas.

(26) Consecuentemente con lo que se acaba de indicar, considero improcedente el establecimiento de tasas y contribuciones especiales para financiar actuaciones administrativas destinadas a satisfacer necesidades básicas de los ciudadanos, aun cuando el "beneficio" obtenido por ellos fuera evidente y medible. Esta subordinación del principio del "beneficio" al de "capacidad" es conveniente, en cuanto criterio general válido para establecer la clase de tributo (impuesto o tasa, o impuesto o contribución especial) con que financiar un determinado gasto público: sólo en cuanto la actuación administrativa ponga de manifiesto un adecuado nivel de "capacidad" de los contribuyentes, podrá financiarse tomando en cuenta el "beneficio" que a éstos le reporte. Entiendo, además, que este criterio es más conforme con el mandato constitucional que el criterio de la naturaleza del gasto, según el cual los gastos indivisibles se financiarían mediante impuestos y los divisibles mediante tasas y contribuciones especiales.

(27) A propósito de la relación entre los denominados principios de igualdad y generalidad, M. CORTES DOMINGUEZ y J. M. MARTIN DELGADO, señalan esclarecedoramente que "si la equitativa distribución de las cargas fiscales es la expresión tributaria

ción correcta, exige el tratamiento igual de los iguales, y su consecuente de trato desigual de los desiguales (28).

Desde la perspectiva que se viene exponiendo, el tratamiento desigual, en materia de impuestos, entre los sujetos de una Comunidad Autónoma respecto a los de las demás, sólo podrá evaluarse, positiva o negativamente, en función de los gastos públicos globales de cada Comunidad y de los criterios adoptados para la medición de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos; pero no en función de los “beneficios” obtenidos particularmente por dichos sujetos pasivos sometidos a su poder de imposición. Y esta conclusión entiendo debe ser particularmente resaltada, porque pone de manifiesto la trascendental importancia —no siempre debidamente tomada en consideración— del gasto público en toda la ordenación jurídica de la materia financiera, incluso en un ámbito aparentemente restringido al campo de los ingresos públicos; y, además, expresa la conexión, tantas veces inescindible, existente ente dichos ingresos y los gastos públicos (29).

La postura que hemos adoptado está, pues, a favor de la compatibilidad teórica entre el sistema de recargos e impuestos propios de las Comunidades Autónomas y el respeto al principio de generalidad tributaria. Ello no obsta, sin embargo, para reconocer las dificultades que la comprobación y verificación de esa compatibilidad plantea: la medición de los gastos públicos; la oportunidad en su distribución; la ade-

de la igualdad ante la Ley, ésta implica la generalidad, que no es más que un reflejo de la propia igualdad”. Ver su *“Ordenamiento tributario español”*, Civitas, Madrid, 1977, pág. 89.

(28) Analizando el significado del principio de capacidad, J. M. MARTIN DELGADO, hace estas interesantes observaciones que resultan oportunas respecto de lo que acabamos de indicar: “Junto a esta primera conclusión de que la capacidad económica aparece siempre identificada con la titularidad de una riqueza, podemos obtener otras tres, fruto del mismo análisis: 1. Que no toda titularidad de riqueza, justifica y legitima la imposición tributaria. 2. Que a distintos niveles de titularidad de riqueza corresponde una tributación distinta. 3. Y que, a niveles de riqueza iguales pero cualitativamente diferenciados, corresponde también una diversa tributación”. Véase *“El control constitucional del principio de capacidad económica”*, en *“El Tribunal Constitucional”*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, Volumen II, pág. 1587.

(29) Pueden recordarse al respecto estas palabras de RAMALLO MASSANET, suficientemente significativas: “... ingresos y gastos se encuentran hasta tal punto vinculados que, de momento, no es posible determinar la primacía de unos sobre otros. Normalmente, se tratará de un equilibrio razonable entre ambos, que, en el terreno de lo práctico, nos conducirá a las concepciones políticas de actividad financiera y, en el de los conceptos jurídicos, a buscar su fundamento más allá de la pura dialéctica gastos-ingresos”. Ver *“El sistema financiero de las corporaciones locales en el derecho alemán”*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1976, pág. 163.

cuación a los ingresos obtenidos; las formas de medición de la capacidad contributiva; la dificultad de precisar los verdaderos sujetos pasivos tributarios (30); etc. (31), son algunas de las manifestaciones de esas dificultades que habrán de tenerse en cuenta a la hora de articular realmente los sistemas impositivos y recargos propios de las Comunidades Autónomas (32). Ahora bien, si estas dificultades se saben y pueden superar, el que entre los ciudadanos españoles paguen más aquellos que estén en la órbita del poder tributario de las Comunidades Autónomas

(30) A este respecto han escrito J.V. SEVILLA SEGURA y F. M. FERNANDEZ MARRUGAN, que "así como en el caso de los impuestos cedidos su selección puede responder a criterios distintos ya que, en gran medida, sólo constituyen una cifra de referencia a efectos de determinar la participación de la Comunidad Autónoma en los ingresos del Estado, en el caso de la imposición propia —tanto si son impuestos como si son recargos— la selección resulta crucial, debiendo recaer exclusivamente en aquellas figuras tributarias que sean efectivamente soportadas por los habitantes de la Comunidad Autónoma que las establezca, para lo cual es preciso disponer de ciertas hipótesis sobre el fenómeno de la traslación impositiva". Véase "*La financiación de la autonomía en España: situación y perspectiva*", en Revista de Estudios Regionales, n° 6, julio-diciembre, 1980, pág. 133.

(31) Deben recordarse a este respecto, los límites establecidos a la imposición propia de las Comunidades Autónomas en el art. 6° de la LOFCA, reproducido anteriormente, así como en su art. 9°, según el cual: "Las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo sexto de esta Ley, los siguientes principios: a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma. b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo. c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2° 1.a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades". A la vista de este precepto y de los ya reproducidos, del entonces proyecto de la LOFCA, B. MEDEL CAMARA comentaba que "la amplitud de la capacidad tributaria propia de las regiones viene fuertemente limitada por el principio de coordinación de la actividad financiera de las Comunidades autónomas con la hacienda del Estado"; ver su artículo "*El sistema de ingresos tributarios de las comunidades autónomas: El proyecto de LOFCA y los Estatutos de Autonomía*", en Revista de Estudios Regionales, extraordinario, Vol. II, 1980, pág. 527.

(32) Téngase en cuenta, además, que estos gastos irán normalmente destinados a cubrir necesidades públicas situadas por encima de los denominados servicios mínimos. A este respecto, debe recordarse lo establecido en los apartados 1 y 3 del art. 15 de la LOFCA, según los cuales: "1. El Estado garantizará en todo el territorio español el nivel mínimo de los servicios fundamentales de su competencia... 3. Se considerará nivel mínimo de prestación de los servicios públicos, a los que hacen referencia los apartados anteriores, el nivel medio de los mismos en el territorio nacional".

que asuman mayores niveles de gastos (33), habrá de considerarse necesariamente positivo, en cuanto ello sería manifestación del cumplimiento del principio de capacidad económica reconocido en la Constitución.

(33) Juan MARTIN QUERALT advierte las posibles dificultades cuando escribe: "Es este, sin duda, un terreno abonado a la problemática, aún cuando, racionalizándola, no es difícil caer en la cuenta de que nos encontramos ante un problema con un contenido mucho más emocional, visceral si se quiere, que real. A este respecto deben tenerse en cuenta varios factores, de una parte, que jurídicamente —y ello ya ha sido señalado repetidamente por cuantos autores han estudiado el tema— es difícil encontrar un hueco en el repertorio de hechos impositivos susceptibles de ser asumidos ex novo como fuente de ingresos. De otra parte, que políticamente el establecimiento de nuevos tributos —especialmente en momentos en que la reforma fiscal recibe crítica por todos los flancos— debería de realizarse arrastrando la creciente carga de impopularidad que ello conlleva". Ver "*Fiscalidad y conflictos constitucionales positivos de competencia entre Comunidades Autónomas*", en "*El Tribunal Constitucional*", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, vol. II, pág. 1653.