

Los Tributos de la Comunidad de Madrid

Sumario: I. INTRODUCCIÓN: EL LUGAR DE LOS TRIBUTOS EN LA FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.—II. LOS TRIBUTOS PROPIOS DE LAS CCAA: IMPUESTOS, TASAS, CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y RECARGOS AUTONÓMICOS.—III. LOS TRIBUTOS ESTATALES CEDIDOS A LA COMUNIDAD DE MADRID.—IV. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN: EL LUGAR DE LOS TRIBUTOS EN LA FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Como es sobradamente sabido, la Constitución de 1978 (CE en lo sucesivo) estableció un sistema para la financiación de las Comunidades Autónomas (CCAA en lo sucesivo) flexible y relativamente simple, al limitarse a enumerar en su artículo 157.1 los recursos de que habían de nutrirse sus respectivas Haciendas ¹, pero sin pronunciarse sobre el papel que a cada uno le correspondería a tal efecto; esto es, sobre cuáles de ellos debían constituirse en fuentes primordiales de los ingresos que harían posible la autonomía financiera, garantizada a las CCAA en su artículo 156 para el desarrollo y ejecución de sus competencias, «con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles».

Con posterioridad, tampoco la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA en lo sucesivo), sería capaz de desarrollar en todos sus elementos un sistema de financiación que no sólo debía resultar aplicable a la totalidad de las CCAA de régimen común, entre las que existían notables diferencias, para empezar desde el punto de vista competencial, sino que había de ser también capaz de adap-

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Carlos III de Madrid.

¹ Pese a la indefinición inicial, el citado precepto recoge todos los recursos que, al menos en un plano teórico, pueden componer una Hacienda; *vid.* M. Medina Guerrero, *La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las CCAA*, Madrid, 1992, p. 343.

tarse a las transformaciones progresivas que se producirían como consecuencia de los avances en el proceso de descentralización —entregado a la lógica del principio dispositivo— que conduciría a la realidad que hoy conocemos como Estado autonómico. En efecto, la LOFCA, que ocupa un lugar central en la delimitación del poder financiero autonómico, ya que el artículo 157.3 de la CE hace posible «*la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial*» (STC 68/1996, de 18 de abril, FJ 9.º), a efectos, entre otras cosas, de «*establecer uno u otro sistema de financiación autonómica*» (STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 10.º), no optó por uno de los posibles desarrollos concretos de los recursos de que habían de nutrirse las Haciendas autonómicas; sino que, en lugar de establecer cuál debía ser su contribución relativa a la financiación de las CCAA, se contentó con diseñar el conjunto de límites que habían de enmarcar su empleo, indicando además las vías para su implantación, con lo que dejaba abierta la posibilidad de la posterior aplicación de diversos modelos dentro del sistema de financiación diseñado en el bloque de la constitucionalidad, más allá de un período transitorio en que se garantizaba a las CCAA el coste efectivo de los servicios transferidos, a través de la cesión de impuestos estatales y la participación en los ingresos del Estado.

Los distintos modelos de financiación ² que se sucedieron a partir del modelo transitorio a que se acaba de aludir, diseñado en la Disposición transitoria primera de la LOFCA, fueron modulando el papel de los diversos recursos financieros de las CCAA en términos que no siempre pueden considerarse correctos. En términos estrictamente jurídicos, porque en su configuración se operó una cierta manipulación de los recursos de las CCAA para alcanzar los objetivos que en cada momento —en términos del volumen de ingresos puesto a su disposición— resultaban asumibles para las partes intervinientes en las negociaciones dirigidas a su configuración, bordeando los límites de la constitucionalidad. Y, junto a ello, desde la perspectiva financiera, porque al articular la financiación de las CCAA, fundamentalmente, sobre la base de los impuestos estatales cedidos y la participación en los ingresos del Estado, se consagró una dependencia excesiva de las CCAA respecto a las transferencias estatales, que permitiría a la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC en lo sucesivo) 13/1992, caracterizar la Hacienda autonómica como una «*Hacienda de transferencias*»; caracterización que confirman los datos disponibles, pues en 1998 los recursos propios de las CCAA en sentido estricto no representaban más de un 3 por 100 de su financiación total ³.

Son muchos los factores que pueden contribuir a explicar dicha situación, que desencadenaría —en un momento temprano para el grado de desarrollo del sistema autonómico— el conocido debate sobre la corresponsabilidad fiscal, surgido con motivo de la constatación de la existencia de una importan-

² Analizados en J. Ramallo Massanet y J. J. Zornoza Pérez, «Sistema y modelos de financiación autonómica», *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51, 1995, pp. 11 y ss.

³ *Vid. Informe sobre la Financiación de las Comunidades y Ciudades autónomas. Ejercicio 1998*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, p. 19.

te asimetría entre el poder de ingreso y de gasto de las CCAA⁴, planteado formalmente en el Acuerdo, de 20 de enero de 1992, del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF en lo sucesivo) e inicialmente polarizado en torno a la conveniencia de la cesión de un determinado porcentaje de la recaudación territorializada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF en adelante). Un debate en el que se manejaron diversas alternativas⁵, casi siempre a partir de la afirmación del carácter residual que había de corresponder a los tributos propios⁶ y de la adopción, con diferentes matices, de una postura favorable al establecimiento de recargos autonómicos sobre la cuota del IRPF⁷, que finalmente no llegaría a fructificar.

Pues bien, como es sobradamente sabido, tras los Acuerdos del CPFF de 23 de septiembre de 1996, se optó por incrementar de modo significativo el volumen de los recursos de las CCAA, aumentando al tiempo su capacidad para incidir sobre los mismos, modificando el número y significado de los impuestos estatales cedidos; en una línea de actuación en la que profundizarían los Acuerdos del CPFF, de 27 de julio de 2001, al sumar a la lista de los impuestos estatales cedidos los principales impuestos indirectos, e incrementar el ámbito y posibilidades para el ejercicio de potestades normativas por parte de las CCAA sobre la mayor parte de los impuestos cedidos.

Prescindiendo ahora de los problemas jurídico-constitucionales de esa atribución de competencias normativas a las CCAA en materia de inequívoca titularidad estatal⁸, lo cierto es que tras la implantación del modelo de financiación resultante de los Acuerdos citados en último lugar, cuya implantación requirió la reforma de la LOFCA llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, y que se incorporarían a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, el volumen de los recursos tributarios de las CCAA se ha incrementado

⁴ Cfr. A. Rodríguez Bereijo, «Una reflexión sobre el sistema general de financiación de las Comunidades Autónomas», *Rev. Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, p. 71; a los perniciosos efectos del desarrollo asimétrico de la autonomía financiera en las vertientes del gasto e ingreso, se refiere también A. Castells, «Financiación autonómica y participación en el IRPF: un primer paso en la línea de la corresponsabilidad fiscal», en *Informe sobre las Comunidades Autónomas 1992*, Fundación Pi i Suñer, Barcelona, 1993, p. 415.

⁵ Por todos, entre los trabajos publicados en HPE Monografías, núm. 1/1992, *vid.* C. Monasterio Escudero, «Corresponsabilidad fiscal: problemas de definición y elección de instrumentos», en especial pp. 29 y ss.; J. A. Biescas Ferrer y J. López Laborda, «Corresponsabilidad fiscal y equilibrios financieros», en especial pp. 39 y ss.; N. Bosch Roca, «Descentralización y corresponsabilidad fiscal. Un test para los gobiernos subcentrales españoles», en especial pp. 109 y ss.; y J. Ruiz Huertas, «Situación actual y perspectivas de la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: algunas reflexiones sobre los problemas principales», en *Informe sobre las Comunidades Autónomas 1992*, Instituto de Derecho Público, Barcelona, 1993, pp. 296 y ss.

⁶ Cfr. C. Monasterio Escudero, *Op. ult. cit.*, p. 29; J. A. Biescas Ferrer y J. López Laborda, *Op. ult. cit.*, p. 39; y N. Bosch Roca, *Op. ult. cit.*, p. 109.

⁷ De nuevo cfr. C. Monasterio Escudero, «Corresponsabilidad...», *cit.*, pp. 29 ss.; J. A. Biescas Ferrer, y J. López Laborda, «Corresponsabilidad...», *cit.*, pp. 39 y ss.; y N. Bosch Roca, «Descentralización...», *cit.*, p. 109.

⁸ *Vid.*, tempranamente, J. J. Zornoza Pérez, «Corresponsabilidad fiscal y financiación de las CCAA: el modelo para el quinquenio 1997-2001», AA.VV. (codirigido por Jiménez-Blanco y Martínez Simancas), *El Estado de las Autonomías*, t. IV, Madrid: CEURA, 1997; y V. Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pp. 317 y ss.

significativamente, hasta alcanzar en 2003 —según el Ministerio de Economía y Hacienda— el 50,34 por 100 del total de sus ingresos⁹. Y precisamente por ello parece aconsejable una nueva reflexión sobre los recursos tributarios autonómicos, realizado además por referencia a una Comunidad Autónoma, como la de Madrid, que no sólo hizo temprano empleo de sus capacidades normativas respecto a las figuras más novedosas incorporadas por los citados textos legales, por lo que la financiación tributaria representaba en 2004 el 87,5 por 100 de su Presupuesto¹⁰, sino que dispone de un significativo elenco de tributos propios que permitirá realizar algunos apuntes en relación a estas figuras.

II. LOS TRIBUTOS PROPIOS DE LAS CCAA: IMPUESTOS, TASAS, CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y RECARGOS AUTONÓMICOS

Y, pese a que estas figuras no tengan excesiva importancia en la financiación de la Comunidad Autónoma de Madrid (CAM en lo sucesivo), su análisis debe ser el primero en realizarse, por tratarse de los recursos conectados en mayor medida con la autonomía financiera que el artículo 156 CE proclama como principio estructural de la hacienda autonómica. En efecto, aunque se haya podido defender que la autonomía financiera implica únicamente que las CCAA tengan la «*plena disponibilidad*» de los medios suficientes para cumplir sus funciones, «*sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, para poder ejercer las competencias propias y, en especial, las que se configuran como exclusivas*» (STC 135/1992, de 5 de octubre), lo cierto es que el principio constitucional de que se trata parece también reclamar que una parte de esos medios sea obtenida como consecuencia del ejercicio de su poder financiero por parte de las CCAA, esto es, a través de sus recursos propios.

Porque sólo si la autonomía se orienta hacia la obtención de recursos propios por parte de las CCAA cobran sentido las exigencias de coordinación y solidaridad que el artículo 156 de la CE formula en íntima conexión con la proclamación de dicha autonomía; pues aquellas exigencias adquieren su sentido, precisamente, en un marco en el que la capacidad de diferenciación inherente a la autonomía financiera de las CCAA reclama, al servicio de la unidad en que se fundamenta la propia CE, un esfuerzo de actuación armónica y la compensación de las desigualdades territoriales preexistentes. Ello es particularmente cierto en lo que se refiere a la exigencia de coordinación, que tiene su espacio natural precisamente en las áreas en que las CCAA pueden ejercer en mayor medida su autonomía financiera para la obtención de ingresos; en especial, en materia tributaria, en que los sucesivos incrementos de la

⁹ Los datos relativos a los ingresos o derechos reconocidos en 2003, pueden verse en <http://dgft.min-hac.es/publi/ccaa/CL2003C00.xls>.

¹⁰ Según datos de la CAM, que pueden verse en <http://www.madrid.org/chacienda/presupuestos/2004/financiacion.htm>.

autonomía de las CCAA han ido acompañados, como era exigible, del establecimiento de nuevas técnicas al servicio de las mayores necesidades de coordinación en el ejercicio de las competencias tributarias autonómicas.

De ahí que hayamos de referirnos en primer lugar a los tributos propios de las CCAA, incluyendo entre ellos los recargos, que técnicamente han de considerarse incluidos en esta categoría, al menos por lo que implican de ejercicio de sus potestades tributarias por parte de las CCAA¹¹. Es cierto que los recargos, por un lado, y los restantes tributos propios —impuestos, tasas y contribuciones especiales— aparecen constitucionalmente sometidos a límites que sólo en parte son comunes; pero no lo es menos, a nuestro juicio, que su consideración unitaria aparece plenamente dotada de sentido, dada la unidad de función que a esos ingresos públicos se atribuye en la LOFCA, en cuanto elemento de diferenciación entre las distintas CCAA y como instrumentos al servicio de la corresponsabilidad fiscal.

2.1. Pero entremos ya en el análisis concreto de los recursos a que hemos de dedicar nuestra atención, comenzando por los que pueden considerarse como tributos propios en sentido restringido, esto es, los que el artículo 157.1.b) de la CE y el artículo 4.1.b) de la LOFCA, describen como impuestos, tasas y contribuciones especiales propios de las CCAA. Y lo primero que conviene destacar es que tales preceptos al contemplar los recursos tributarios de las CCAA acuden a categorías bien concretas, por lo que difícilmente puede obviarse que el sistema de tributos propios de estas haciendas se encuentra constitucionalmente delimitado. Por ello, no tiene mayor trascendencia, a nuestro entender, el hecho de que los diversos Estatutos de Autonomía, al referirse a este tipo de recursos, hayan empleado fórmulas diversas¹², ni debe otorgarse efecto alguno al empleo en la legislación de las CCAA de denominaciones atípicas, como la de canon¹³, pues las concretas figuras a las que se aplica dicha denominación deberán reconducirse, para determinar su régimen jurídico, a alguna de las categorías tributarias contempladas en la propia Constitución y en la LOFCA.

Entre ellas, ningún problema parece plantear la consideración como recursos de las CCAA de las contribuciones especiales y tampoco parecen

¹¹ Tempranamente C. Palao Taboada, *La Hacienda regional y el Proyecto de Constitución*, Universidad de Zaragoza, 1978, p. 36; J. Lasarte Álvarez, «La financiación de las Comunidades Autónomas», DA 181, 1978, p. 425; L. Sánchez Serrano, «El poder tributario de las Comunidades Autónomas», REDF Civitas, 29, 1981, p. 99; y G. de la Peña, «Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas», REDF Civitas, 43, 1984, pp. 374-375.

¹² Para la comparación de las diversas fórmulas empleadas en los diversos Estatutos *vid.* J. J. Ferreiro Lapatza, *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1985, pp. 117 y ss.; no presenta ninguna singularidad terminológica, sin perjuicio de lo que luego se dirá, el Estatuto de la CAM, aprobado por la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero.

¹³ Empleada, por ejemplo, entre otras, para las figuras establecidas en la Ley 5/1981, de 4 de junio, de la Generalidad de Cataluña (canon de saneamiento); en la Ley 5/1990, de 9 de marzo, de la Generalidad de Cataluña (canon de infraestructura hidráulica) y en la Ley 9/1991, de 27 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares (canon de saneamiento).

suscitarse excesivos problemas respecto a las tasas, cuya ordenación resultó particularmente problemática tras la introducción de la polémica categoría de los precios públicos, a la que se efectúa la oportuna mención como recurso de las CCAA en el artículo 4.1.h) de la LOFCA y en el artículo 53.1 del Estatuto de la Comunidad de Madrid, que tras la reforma introducida por la Ley Orgánica 5/1998, de 7 de julio, se refiere a la misma junto a los tributos propios en sentido estricto, cuando es clara su naturaleza no tributaria.

La CAM, que ha renunciado hasta la fecha al empleo de las **contribuciones especiales** para la financiación de las obras y servicios públicos establecidos en ejercicio de sus competencias, confirmando así el declive de esta figura de larga tradición, dispone de una ordenación específica de las tasas que, a partir de la Ley 27/1997, de 26 de diciembre, ha intentado sistematizar el régimen de esta clase de figuras, que ha reordenado luego el Texto Refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2002, de 24 de octubre.

Sin duda debe reconocerse el esfuerzo llevado a cabo para legalizar las setenta y siete tasas que, salvo error u omisión, regula el citado Texto Refundido, que realiza un intento de sistematización de las tasas por materias en su artículo 32 para, tras agotar el alfabeto castellano, abdicar de esa función ordenadora para realizar una regulación separada de cada tasa, sin que parezca existir orden alguno. Aunque ese desorden ocasione una cierta perplejidad, no resultaría especialmente preocupante si no fuera porque genera algunas contradicciones, como las existentes en materia de tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, que son objeto de regulación general en los artículos 355 y siguientes, en que se establece un régimen perfectamente homologable con el que esta clase de tasas tienen en otros textos legales que, sin embargo, no se compeadece bien con las tasas específicas establecidas por el mismo concepto para las obras o instalaciones en zonas de dominio público de las carreteras, en los artículos 150 y siguientes del mismo Texto Refundido o, por la relativa a la ocupación y aprovechamiento de dependencias del antiguo Hospital de jornaleros, sito en la calle Maudes, de los artículos 165 y siguientes del mismo Texto. Y esta sobreabundancia de figuras vinculadas con la utilización del dominio público ha dado lugar a algunos problemas, pues la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ en lo sucesivo) de la Comunidad de Madrid, mediante Autos de 31 de octubre de 1994, acordó plantear tres cuestiones de inconstitucionalidad, que finalmente resolvería la STC 242/2004, de 16 de diciembre, afirmando la constitucionalidad de la legislación autonómica en la materia, por entender que las tasas impugnadas se exigen por conceptos completamente distintos, en tanto que expresivos de diferentes manifestaciones de capacidad económica y, junto a ello, lo que resulta más importante, que *«incluso admitiendo hipotéticamente que se tratase de un supuesto de doble imposición tributaria, tampoco esto determinaría per se la inconstitucionalidad de las normas implicadas»*, ya que la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra

expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad es la establecida en artículo 6 de la LOFCA, a que luego nos referiremos.

Pese a que el régimen de las tasas de la CAM no parece haber sido particularmente polémico, al menos a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, existen algunas cuestiones a las que merece la pena referirse, relacionadas en primer lugar con el alcance del régimen fiscal especial de Telefónica, establecido en la Ley 15/1987, de 30 de junio, exclusivamente respecto a los tributos locales y que, en consecuencia, no debería impedir la exigencia de las tasas establecidas por la CAM, a pesar de su carácter de Comunidad uniprovincial. A esta cuestión se han referido numerosos pronunciamientos del TSJ de Madrid, que no parece haber entendido correctamente la cuestión planteada y, por ello, en sus Sentencias de 24 de enero, 18 de julio y 3 de noviembre de 2003, ha modificado nuevamente su criterio, para declarar improcedente la aplicación a Telefónica de la tasa por inspección técnica de vehículos, sin cita de precepto legal alguno, al entender que los tributos autonómicos son *«sucesores, tanto material como formalmente, de los tributos locales de ámbito provincial en las Comunidades Autónomas uniprovinciales»*. Dicho razonamiento, que carece de base legal alguna, no puede ser admitido, pues si bien es cierto que las Comunidades uniprovinciales tienen un doble carácter, al asumir las funciones de las antiguas Diputaciones provinciales y los recursos que les correspondían, no lo es menos que puede perfectamente diferenciarse entre los servicios que corresponden a una y otra naturaleza, siendo inequívocamente los de inspección técnica de vehículos correspondientes al ámbito autonómico, por lo que la tasa exigida con motivo de su prestación es igualmente un tributo autonómico, que no puede en modo alguno entenderse sustituido por la compensación prevista en la citada Ley 15/1987, relativa únicamente a los tributos locales, como por cierto había mantenido con anterioridad el propio TSJ de Madrid.

Prescindiendo de otras cuestiones, en cierto modo menores, como las relativas a la interpretación del hecho imponible de la tasa correspondiente al servicio de inspección y control de carnes frescas¹⁴, o a la aplicación de la correspondiente a inserciones en el Boletín Oficial de la Comunidad¹⁵, conviene hacer referencia a la tasa por la cobertura del servicio de prevención y extinción de incendios y salvamento, hoy contemplada en los artículos 217 y siguientes del Texto Refundido aprobado por el citado Decreto legislativo 1/2002; de la que son sujetos pasivos los Municipios de la Comunidad, en todos los supuestos en que la CAM preste el citado servicio. En primer lugar, porque la Ley 18/2000 de la CAM, en la que tuvo su origen la tasa de que se tra-

¹⁴ Problema abordado por las SSTSJ de Madrid de 10 de junio y 14 de noviembre de 1997, 12 y 27 de enero, 17 de julio y 6 de noviembre de 1998, que anularon determinadas liquidaciones por entender inexistente la inspección *«in situ»* en que consiste el servicio o actividad administrativa que legitima la exigencia de la tasa.

¹⁵ A la que las SSTSJ de Madrid de 4 de octubre y 15 de noviembre de 2002, y 24 de enero de 2003, han considerado que no se encuentra sujeta la publicación de actos singulares cuando no afecte de modo particular a ningún sujeto, sino se realice en cumplimiento de la legalidad, al servicio del interés general.

ta, eliminó de manera absoluta los instrumentos cooperativos (Convenios de financiación entre la Comunidad y los correspondientes Municipios) antes existentes para la financiación de la prestación del servicio de prevención y extinción de incendios en caso de dispensa, lo que suscita serias dudas desde la perspectiva de la autonomía local constitucionalmente garantizada. En efecto, efectuar una reasignación de competencias municipales para su ejecución por la CAM prescindiendo de la vía cooperativa y, por tanto, privando a los municipios situados en su ámbito territorial de su derecho a participar en la gestión de sus intereses, sometiénolos de manera unilateral a la tasa que discutimos, no parece compatible con la garantía institucional de la autonomía local, como por cierto entendió el Tribunal Supremo, en Sentencia de 10 de mayo de 1999, resolviendo un problema muy semejante al que nos ocupa, en relación a un tributo —híbrido de tasa y contribución especial— exigido a los municipios de su ámbito territorial por la Generalidad de Cataluña.

Con todo, el núcleo de ingresos tributarios cuyo desarrollo por las CCAA plantea mayores problemas es el de los **impuestos propios**, respecto de los que tempranamente se manifestaron serios recelos, que seguramente contribuyan a explicar el cauteloso tratamiento de que han sido objeto tanto en la CE como en la LOFCA, que parecen dejar un estrecho margen de actuación a las CCAA, a pesar del general reconocimiento de su «derecho de inventar impuestos» (*Steuererfindungsrecht*); que se encuentra sometido a límites tan estrechos como para que pueda parecer justificada la afirmación de que se encuentra en la práctica vacío de contenido, sobre todo en la LOFCA, que después de reiterar en su artículo 6 el reconocimiento de las potestades de las CCAA para establecer sus propios tributos, lo que desarrolla en verdad, es su sistema de límites, fundamentalmente en orden a asegurar que «no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado» y que sólo incidirán sobre materias reservadas por su legislación a las Corporaciones Locales «en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple».

No es éste el momento de examinar en detalle tales límites, ni tampoco los resultantes del artículo 9 de la LOFCA¹⁶, pero sí nos interesa destacar que en su interpretación dominante conducen a una curiosa asimetría, pues las CCAA disponen de un amplio margen de actuación para gravar capacidades económicas sujetas al sistema tributario estatal, mientras que, por el contrario, se ven imposibilitadas para actuar sobre cualquier materia gravada por el sistema tributario local¹⁷. En efecto, nuestra jurisprudencia constitucional, a partir de la STC 37/1987, de 26 de marzo, relativa al Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas de la Comunidad Autónoma de Andalucía, teniendo en cuenta que el sistema tributario estatal ocupa la mayor parte del espacio fiscal, ha

¹⁶ Que hemos analizado con detalles en J. Zornoza Pérez, «Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas», MAEDF 1986-1987, t. II, Madrid, 1988; *Ibidem*, «Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas», *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, 1993.

¹⁷ En lo que sigue, V. Ruiz Almendral, y J. Zornoza Pérez, «El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. Análisis constitucional», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 10, 2004, pp. 41 y ss.

optado por interpretar el artículo 6.2 de la LOFCA de forma restrictiva, según el sentido propio de sus palabras, circunscribiendo el alcance de la prohibición establecida en dicho precepto a que las CCAA establezcan tributos con hechos imponibles idénticos a los del Estado¹⁸. Una interpretación que, refrendada en las SSTC 186/1993, de 7 de julio y 289/2000, de 30 de noviembre, ha convertido el límite del artículo 6.2 de la LOFCA en prácticamente inefectivo, ya que bastaría con que uno de los elementos del hecho imponible fuera diverso para que el tributo autonómico no incurriera en doble imposición¹⁹. Y ello, porque en los supuestos que ha tenido ocasión de examinar, el Tribunal Constitucional se ha limitado a efectuar un mero análisis del hecho imponible formal, definido por el legislador, sin entrar siquiera en el análisis de sus distintos elementos —objetivo, subjetivo, espacial y temporal— a los que rara vez se refieren las correspondientes definiciones legales. En efecto, suele ser habitual que las leyes propias de los tributos realicen una definición formal y sumamente imprecisa del hecho imponible que posteriormente se concreta a través de la regulación de los restantes elementos estructurales del tributo, hasta tal punto que el mero análisis de la definición legal del hecho imponible rara vez es suficiente para identificar el tributo; y, precisamente por ello, la simple comparación de la definición legal de los hechos imponibles correspondientes resulta, como regla, insuficiente para resolver los conflictos a que el artículo 6.2 de la LOFCA trata de atender.

De ello da muestra, poniendo de manifiesto las indeseables consecuencias que pueden derivarse de un entendimiento *ad pedem literis* de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, la Sentencia del TSJ de Madrid, de 29 de marzo de 2000²⁰, relativa al Impuesto sobre los premios del bingo establecido por la Comunidad de Madrid, que según la parte demandante infringía el artículo 6.2 de la LOFCA, dado que tales premios constituyen ganancias patrimoniales sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF, en lo sucesivo), por lo que ambos tributos resultarían equivalentes. Pues bien, frente a dicho planteamiento, la mencionada Sentencia, con cita expresa de la doctrina establecida en la STC 37/1987, rechazó el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad que se le había solicitado interpusiera, al no tener dudas sobre la constitucionalidad del Impuesto, dado que no se da una estricta coincidencia entre los hechos imponibles de ambos tributos, ya que «*el gravamen del pago del premio es sobre el jugador premiado, en la medida que contra él reper-*

¹⁸ En los términos de la citada STC 37/1987, «*parece incuestionable, según resulta incluso de los propios términos literales del precepto, que el artículo 6.2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría... a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos de momento, nuevos impuestos autonómicos. Lo que el artículo 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente*».

¹⁹ En relación con esta doctrina constitucional, y para las distintas opiniones doctrinales *vid.* I. Jiménez Compaired, *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, BOE, Madrid, 1994, pp. 291 y ss.

²⁰ En la misma línea las posteriores SSTSJ de Madrid de 24 de mayo de 2000, 25 de mayo y 2 de diciembre de 2002 o 27 de febrero y 14 de junio de 2004.

cute la empresa que organiza el juego, que es quien paga (art. 3), no habiendo coincidencia estricta con otro hecho imponible, en este caso el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como preconiza la recurrente, en la línea de lo que apunta el artículo 6.2 LOFCA» (FJ 3.º).

Y decimos que se trata de un buen ejemplo de las perniciosas consecuencias de una interpretación puramente gramatical y formalista del artículo 6.2 de la LOFCA porque una comparación entre ambas figuras que, trascendiendo las definiciones legales de sus respectivos hechos imponibles, entrara en el análisis de sus distintos elementos, seguramente hubiera llevado a una conclusión distinta. En efecto, siendo cierto que el hecho imponible del Impuesto autonómico está constituido (art. 2.1), por «*el pago de todo tipo de premios a jugadores*», mientras que el del IRPF es la obtención de renta (art. 5 de la Ley 18/1991, hoy art. 6 del Texto Refundido de la Ley del IRPF), no lo es menos que los premios del bingo constituyen ganancias patrimoniales sujetas al IRPF, esto es, son renta a efectos de este Impuesto, y que el pago de un premio equivale a su obtención, pues se trata de dos formas de observar un mismo fenómeno. Sobre ello, aunque la delimitación formal de los sujetos pasivos sea también diversa, en ambos casos soporta la carga tributaria quien obtiene el premio, esto es, el jugador, pues las empresas pagadoras de los premios del bingo están autorizadas para repercutir el Impuesto autonómico a los jugadores, que obtienen un premio gravado tanto por el tributo autonómico como en el IRPF. Por ello, en definitiva, pese a que no exista una coincidencia estricta entre los respectivos hechos imponibles, lo cierto es que si existe un alto grado de equivalencia, tanto en lo que se refiere al aspecto material del elemento objetivo, como en lo relativo a su aspecto cuantitativo, y también en cuanto al elemento subjetivo del presupuesto de hecho, lo que probablemente hubiese aconsejado el planteamiento de la cuestión de constitucionalidad, para que el Tribunal Constitucional hubiera podido matizar, a la vista de las circunstancias del caso, su anterior doctrina respecto al artículo 6.2 de la LOFCA, considerando también los efectos económicos del Impuesto autonómico, cuya aplicación genera una flagrante doble imposición.

No menos insatisfactoria resulta la interpretación del límite al poder tributario de las CCAA establecido en el artículo 6.3 de la LOFCA que ha realizado la STC 289/2000, de 30 de noviembre, al entender que las materias reservadas a las Corporaciones Locales, a que dicho precepto se refiere, son «*aquellas materias que configuran el objeto de los tributos locales por haberlo establecido así la «legislación de régimen local» que en materia financiera no es otra, en la actualidad, que la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales*». Porque, de ese modo, el citado precepto de la LOFCA impediría a las CCAA establecer tributos que recaigan sobre la materia o riqueza gravada por los tributos locales, y ello «*con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible*», puesto que, de acuerdo con el repetido artículo 6.3 del citado texto legal, «*resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico*».

Dicha interpretación es inadmisibles, para empezar, porque no existe en la CE, ni tampoco en la legislación de régimen local, ninguna materia reservada para el establecimiento de sus tributos por parte de las Entidades locales; es más, las materias sobre las que recaen la mayoría de los tributos locales son objeto de gravamen también por el sistema tributario estatal, con lo que no se alcanza a entender en qué sentido se encuentran reservadas a dichas Entidades. Junto a ello, en segundo lugar, si la citada reserva pudiera establecerse directamente en la legislación de régimen local, bien fuera en la Ley de Bases o en la Ley de Haciendas Locales, se estaría atribuyendo a estas normas una función de delimitación del poder tributario de las CCAA que en nuestro sistema constitucional no les corresponde y que parece estar atribuida a la LOFCA por el artículo 157.3 de la CE. Pero, sobre todo, en tercer lugar, la doctrina establecida por la STC 289/2000 no resulta satisfactoria porque pierde de vista que los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA tienen una misma finalidad, que debería haber orientado su interpretación en un sentido unitario, ya que así lo exige la lógica de la organización territorial y del reparto de competencias tributarias.

En efecto, a nuestro juicio, dichas reglas obedecen a un único e idéntico propósito, cual es la resolución de los eventuales conflictos que puedan producirse con motivo del ejercicio de sus competencias tributarias por parte de las CCAA, frente al Estado o las Corporaciones Locales, cuyos sistemas tributarios se constituyen, de uno u otro modo, como límite al establecimiento de tributos propios de las CCAA. Es más, en realidad nos encontramos ante dos normas de conflicto de diferente tenor literal pero que, en último extremo, establecen un mismo principio regulador de las relaciones entre los tres niveles en que se articula territorialmente el Estado español, con la finalidad de evitar que las fuentes de tributación asignadas a uno de ellos puedan ser invadidas por otro titular de potestades tributarias²¹. Y, precisamente por ello, su interpretación debe orientarse en el mismo sentido, sobre todo si se considera que en el orden tributario, el conflicto entre las CCAA y las Corporaciones Locales es sólo aparente, ya que en virtud de la competencia exclusiva del Estado para la ordenación legal del sistema tributario local²², se traduce en un conflicto entre éste y las CCAA que, por tanto, no tiene sentido resolver de acuerdo con reglas diversas.

En este contexto, las CCAA han hecho un empleo desigual de su potestad de establecer impuestos propios, a los que se ha intentado vincular con

²¹ En ese sentido, sobre la base de la doctrina alemana, nos manifestamos ya en J. Zornoza Pérez, «Tributos propios...», cit., pp. 978 y ss.

²² Afirmada en la STC 233/1999, de 16 de diciembre, que, aceptando la naturaleza compartida de las competencias que en materia de Haciendas Locales poseen el Estado y las Comunidades Autónomas, afirma la exclusividad de la competencia estatal, en virtud del artículo 149.1.14 de la CE «*en aquellos casos en los que la normativa estatal tenga por objeto la regulación de instituciones comunes a las distintas Haciendas o de medidas de coordinación entre la Hacienda estatal y las Haciendas de las Corporaciones Locales. O también cuando su finalidad sea la salvaguarda de la suficiencia financiera de las Haciendas locales garantizada por el artículo 142 de la Constitución*» [FJ 4.b)].

el cumplimiento de los más variados fines extrafiscales y cuya capacidad recaudatoria no parece ser excesiva en ningún caso²³. Y esa pretendida finalidad extrafiscal, que está presente en la mayor parte de los impuestos propios de las CCAA no debe parecer extraña, pues a la vista de la jurisprudencia establecida en la STC 37/1987, que expresamente admitió el empleo con fines no fiscales de estos tributos autonómicos, siempre dentro de los ámbitos competenciales de las CCAA, se ha venido considerando que cuando un impuesto tiene principalmente una finalidad extrafiscal es difícil que se vea afectado por los límites del artículo 6.2 y 3 de la LOFCA. Así lo ha confirmado la STC 289/2000, cuando expresamente afirma, que en el caso de que el impuesto impugnado tuviera realmente una finalidad no fiscal, conectada con el gravamen de actividades contaminantes, «ninguna tacha cabría hacerle desde la perspectiva del artículo 6.3 LOFCA...: ambos impuestos gravarían fuentes de riqueza distintas y, en consecuencia, afectarían a materias imponderables dispares»; por lo que no debe extrañar que las CCAA hayan pretendido conectar en todo caso sus impuestos propios con el cumplimiento de los más variados y heterogéneos objetivos no fiscales.

Ése es el caso, en el ámbito de la CAM, del Impuesto sobre depósito de residuos establecido por la Ley 6/2003, de 20 de marzo, como instrumento económico-fiscal al servicio de la protección del medio ambiente, según destaca el preámbulo del citado texto legal; una figura que, si bien aparece vinculada con la normativa autonómica sobre residuos, carece en su estructura y regulación de una conexión ambiental precisa, salvo la diferenciación de tipos de gravamen en función de la clase de residuos, ya que no se trata de un impuesto de recaudación afectada a fines relacionados con la política en esta materia, como es habitual que suceda con este tipo de figuras. Y, de algún modo, también pueden considerarse como figuras con fines extrafiscales los impuestos sobre el juego de la CAM, contemplados en la Ley 12/1994, de 27 de diciembre y en la Ley 3/2000, de 8 de mayo, que ha establecido un nuevo Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados²⁴, en ejercicio de sus competencias en materia de casinos, juegos y apuestas, con la finalidad de encontrar, según dice su Preámbulo, «un punto de equilibrio entre las distintas modalidades de juego y el normal deseo de mantener estas actividades en su sede natural», no se sabe si por razones de policía o de orden moral, que explican —ya que no justifican— que el sector del juego privado soporte en nuestro país una presión fiscal especial carente de lógica alguna, sobre todo si se atiende a los incentivos de toda índole —y también de carácter fiscal— que se establecen para la promoción del juego público y de determinadas organizaciones sociales.

²³ Según datos de la CAM relativos al Presupuesto de 2004, los impuestos propios generaron 89 millones de euros de recaudación, lo que, según nuestros cálculos, supone el 0,68 por 100 de sus ingresos corrientes.

²⁴ Que según la STSJ de Madrid, de 22 de octubre de 2005, no vulnera los principios constitucionales tributarios.

2.2. Como hemos advertido, en cuanto figuras tributarias establecidas sobre la base de un tributo preexistente al que, en cierta forma se añaden, determinando un aumento, agravamiento o recargo de la prestación tributaria correspondiente al tributo base, los recargos que las CCAA pueden establecer sobre los impuestos estatales, deben considerarse tributos propios de éstas, sobre los que ejercen competencias normativas plenas, dentro de los límites que establece el artículo 12 de la LOFCA.

Se trata de una figura a la que resulta inevitable referirse en un trabajo relativo a los tributos de la CAM, al menos por dos razones diversas; a saber: de un lado, porque ésta Comunidad fue pionera en su empleo como recurso financiero, al establecer un recargo en la cuota líquida del IRPF, mediante la Ley 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de solidaridad municipal de la Comunidad de Madrid y, junto a ello, en segundo lugar, porque además de los conocidos recargos sobre las mal llamadas Tasas de juego, la CAM dispone entre sus recursos financieros de un recargo singular, establecido sobre las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE en adelante), cuya titularidad le corresponde en virtud de su carácter uniprovincial, de acuerdo con lo previsto en la Disposición adicional séptima del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Prescindiendo del análisis de aquel recargo, hoy carente de interés, aunque sí lo tenga la doctrina establecida en la STC 150/1990, que iremos comentando al hilo de nuestra exposición, el recargo de la CAM sobre las cuotas del IAE resulta de una lógica indiscutible, dado que las Comunidades uniprovinciales asumen las funciones de las extintas Diputaciones. Otra cosa es, sin embargo, que su anclaje jurídico sea problemático, pues ni la CE ni la LOFCA han previsto la posibilidad de que las CCAA establezcan recargos sobre los impuestos locales, y no parece suficiente legitimación al efecto la que proporciona la legislación de las Haciendas locales que hemos citado. En todo caso, se trata de un recurso de importancia menor, cuya capacidad recaudatoria se ha visto seriamente comprometida tras la drástica reducción del ámbito de aplicación del IAE que se produjo como consecuencia de las exenciones introducidas por la Ley 51/2001, por lo que no ha de extrañar que 2004 supusiera sólo el 0,2 por 100 del total de los ingresos corrientes de la CAM, estimándose en el Presupuesto de 2005 una contribución relativa de sólo el 1,8 por 100 de dichos ingresos corrientes.

Más importancia tiene el examen de los requisitos y límites de los recargos autonómicos, que se encuentran previstos en el artículo 12 de la LOFCA, en redacción dada por la Ley Orgánica 7/2001 y que se refieren, en primer lugar, a la determinación de las concretas figuras sobre las que cabe establecer recargos, que son los impuestos estatales susceptibles de cesión, excepto el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH en lo sucesivo); no obstante lo cual, las CCAA no podrán aplicar recargos sobre el IVA y los Impuestos Especiales (IIEE en adelante) en tanto no tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen. Pese a que no es fácil comprender el propósito que ha inspirado al legis-

lador, lo cierto es que la reforma introducida conduce, en la práctica, a la inutilidad de los recargos autonómicos. En efecto, su aplicación sólo es posible, en los momentos actuales, respecto a los impuestos estatales cedidos en relación a los cuales las CCAA disponen de potestades normativas que comprenden —salvo en IVA e IIEE— la regulación, cuando menos, de un tramo de la tarifa. Y, siendo ello así, la pregunta es muy evidente, pues, pudiendo regular directamente la tarifa del impuesto, ¿para qué es necesario el establecimiento de un recargo?; porque el gravamen añadido o complementario que el recargo supone puede perfectamente conseguirse mediante el incremento de la cuota fija, tarifa o tipos aplicables, en ejercicio de las competencias normativas de las CCAA, por lo que no se acierta a entender qué función pueden cumplir en el futuro los recargos autonómicos sobre impuestos estatales de regulación compartida.

Por decirlo con otras palabras, si como confirma la referencia del artículo 12.1 de la LOFCA al IVA y los IIEE, los recargos autonómicos sólo resultan posibles respecto a los impuestos estatales en relación a los cuales las CCAA disponen de poder normativo en materia de tarifas, siempre resultará más sencillo incrementar éstas que establecer un recargo, esto es, un nuevo tributo, de regulación independiente, pero cuyos elementos estructurales serán coincidentes con los del tributo base o recargado. Y, por ello, parece evidente que nos encontramos ante un recurso de las CCAA abocado al desuso, como por cierto se ha demostrado en algunas CCAA que, tras asumir competencias normativas para la regulación de las tarifas de los impuestos estatales cedidos, han procedido a su reordenación para integrar en ellas los recargos antes existentes. Así lo ha hecho la CAM, que a través de la Ley 13/2002, de 20 de diciembre, en ejercicio de sus competencias normativas respecto a la mal llamada Tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite y azar, ha establecido nuevos tipos tributarios y cuotas fijas, derogando el recargo antes previsto en el Título II de la Ley 12/1994, de 27 de diciembre, de tributación sobre los juegos de suerte, envite y azar, en un intento de racionalización de su sistema tributario que no puede merecer más que una valoración positiva.

Junto a ello, no puede pasar sin comentario la prohibición expresa de establecer recargos sobre el IVMDH que formula el artículo 12.1 de la LOFCA, que sólo puede entenderse como consecuencia del acercamiento entre las categorías de los impuestos estatales cedidos con competencias normativas de las CCAA y los recargos autonómicos, que ha terminado por dar lugar a que el tramo autonómico del citado impuesto haya sido considerado como un recargo establecido por el Estado con la finalidad de ponerlo a disposición de las CCAA²⁵. Sea ésta su naturaleza, o pueda considerarse como un auténtico impuesto estatal, establecido precisamente para su cesión a las CCAA o, si se prefiere, cedido desde el mismo momento de su creación²⁶, el gravamen

²⁵ Cfr. V. Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos...* cit., pp. 214-215.

²⁶ En los términos de J. Lasarte Álvarez, *Financiación autonómica. Dos estudios*, Comares, Granada, 2004, pp. 103-104 y 137.

de que se trata ha sido empleado por la CAM, que mediante la Ley 7/2002, de 25 de julio, reguló el tipo de gravamen autonómico exigible en el IVMDH aplicable en su territorio, extremando la cautela en cuanto a la justificación de su carácter de impuesto con finalidad específica, esto es, cuyos objetivos son distintos de los meramente recaudatorios, para ser así compatible con la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero ²⁷.

Delimitados los impuestos que las CCAA pueden emplear como tributos base para el establecimiento de sus recargos, el artículo 12.2 de la LOFCA establece un primer límite a su regulación, al disponer que «no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos». Se trata con ello, por un lado, de evitar que el establecimiento de recargos por las CCAA afecte al volumen de la recaudación de los tributos sobre los que recaen, lo que implícitamente supone la prohibición de su consideración como deducibles o compensables en las bases o cuotas de los tributos principales a que van unidos, según ha proclamado la STC 150/1990, de 4 de octubre (FJ. 6); mientras que, de otro lado, se reclama que los recargos tengan en cuenta su naturaleza de «tributos añadidos», adecuando su configuración a las características esenciales del impuesto sobre el que recaen, de modo que no se desvirtúe su naturaleza como sucedería, por ejemplo, con un recargo sobre la base imponible del IRPF, que hiciera inoperantes las deducciones previstas en la normativa reguladora de dicho tributo y que permiten calificarlo, como una de sus notas esenciales, como un impuesto subjetivo.

Tal y como han quedado expuestos, no son excesivos los límites que la LOFCA prevé de modo expreso para el establecimiento de recargos, aunque a ellos han de sumarse algunos otros, de carácter más general, establecidos en la propia CE. En primer lugar, en su artículo 157.2, conforme al cual las CCAA «no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio», prescripción de la que se ha pretendido deducir la necesidad de que los recargos se ciñan en todo al ámbito territorial de la CCAA que los establece de modo que, por ejemplo, en el caso de un hipotético recargo sobre la cuota del IRPF, se circunscribiera a la parte de dicha cuota imputable a fuentes de renta situadas en su ámbito territorial. Dicha interpretación no puede ser admitida, no sólo por las dificultades prácticamente insuperables que de ella se derivarían para el establecimiento, cálculo y gestión de los recargos, o por otras razones relacionadas con la técnica fiscal; sino, fundamentalmente, porque el citado artículo 157.2 de la CE debe contraerse a prohibir el gravamen «inmediato» de bienes situados fuera de la CCAA de que se tra-

²⁷ Por razones que expone el propio J. Lasarte Álvarez, *Financiación...*, cit., pp. 87 y ss. y 135-136, la Disposición adicional segunda de la Ley 7/2002, de la CAM, obliga a las Consejerías de Sanidad y Hacienda a elaborar una Memoria «en que se refleje que los rendimientos derivados del presente impuesto han sido afectados en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos».

te, sin que pueda evitar la sujeción mediata interregional, cuya misma existencia y alcance son difíciles de valorar, pues, como señaló la STC 150/1990, «una cosa es adoptar medidas tributarias sobre bienes y otra distinta establecer un recargo tributario cuyos efectos puedan alcanzar mediata e indirectamente en el plano de lo fáctico, a los bienes como fuente de la riqueza o renta que constituye el hecho imponible». Y conviene tenerlo bien presente, porque, como luego diremos, es este un problema que en los momentos actuales puede también plantearse respecto a las medidas tributarias adoptadas por las CCAA en relación a los impuestos estatales cedidos para cuya regulación ostentan competencias normativas y que, al menos en algún caso, recaen directamente sobre bienes.

Por fin, el empleo de los recargos generó no escasa polémica por entenderse que implicaba un riesgo para el principio de igualdad, consagrado en el artículo 14 de la CE y como principio inspirador del sistema tributario en su artículo 31.1, en relación al principio de capacidad contributiva. Y como un problema parecido podría plantearse en relación a los impuestos estatales cedidos respecto a los que las CCAA disponen de competencias normativas, en particular para la regulación de sus tarifas, conviene dejar sentado que el principio de igualdad no puede ser interpretado en forma rígida y formalista, como un principio absoluto, en el sentido de una igualdad matemática, de modo que fuera incompatible con cualesquiera diferencias entre las cargas tributarias de los ciudadanos de diversas CCAA. Dicho principio ha de entenderse, en efecto, en un sentido relativo y es por ello compatible con el reconocimiento de un amplio margen de discrecionalidad al legislador en base a consideraciones y valoraciones muy diversas. Y, en concreto, la autonomía financiera de las CCAA es sin duda uno de los valores que pueden desenvolverse desahogadamente sin entrar en conflicto con el principio fundamental de la igualdad de todos ante la Ley; porque la articulación territorial del Estado en la CE y el reconocimiento de la autonomía de las nacionalidades y regiones constituyen una de las posibles causas de legitimación de las desigualdades en el ámbito tributario, en cuanto tal elección implica una renuncia consciente del propio constituyente a la igualdad tributaria absoluta. De ahí que la STC 150/1990 afirmase que «la diversidad resultante de la exacción de un recargo autonómico... no quiebra la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en el cumplimiento de los deberes que les impone el artículo 31 de la CE», pues el principio de igualdad no impone que todas las CCAA tengan que ejercer sus competencias tributarias de una manera y con un contenido o unos resultados idénticos o semejantes; sino que, antes al contrario, el ejercicio de las competencias tributarias de las CCAA no requiere una justificación explícita de la desigualdad tributaria que produce, ya que es una consecuencia lógica de su autonomía financiera²⁸.

²⁸ Sobre todo ello vid. las reflexiones al hilo de la STC 150/1990, de F. de la Hucha y J. Zornoza Pérez, «Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las Comunidades Autónomas», en *Cuadernos de Hacienda Pública Española*, núm. 8, 1990.

III. LOS TRIBUTOS ESTATALES CEDIDOS A LA COMUNIDAD DE MADRID

Como hemos avanzado, en el modelo de financiación todavía vigente, resultante de los Acuerdos del CPFF, de 27 de julio de 2001, los impuestos estatales cedidos constituyen la principal fuente de ingresos de las CCAA que, además —salvo en relación al IVA y a los IIEE de fabricación— disponen de amplias competencias normativas para su regulación. Se confirma así que la noción de impuesto cedido tiene un indudable carácter polisémico, comprendiendo figuras de distinta naturaleza y régimen jurídico, respecto a las cuales las CCAA asumen competencias igualmente diversas²⁹. No obstante, los impuestos cedidos tienen una característica común que merece la pena destacar, pues su carácter estatal implica que «*el Estado es el único titular del tributo cedido y, por tanto, de las competencias de normación y gestión del mismo*», de manera que la cesión no supone, en modo alguno «*ni la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias que le son inherentes, ni, tampoco —como dijimos en la STC 192/2000, de 13 de julio (FJ 8)—, el carácter irrevocable de la cesión*» (STC 16/2003, de 30 de enero).

Es importa resaltarlo, porque de ello derivan importantes límites al ejercicio por las CCAA de las competencias que pueden asumir en relación a estas figuras, que deberá ser siempre respetuoso con la titularidad estatal de los impuestos cedidos, que no pueden verse desnaturalizados o vaciados de contenido —como se ha sugerido en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISyD en adelante)— mediante la adopción de medidas normativas autonómicas, por mucho que formalmente quepan entre las que la LOFCA y las leyes de cesión permiten adoptar a las CCAA. En efecto, por seguir con ese ejemplo, las competencias normativas atribuidas a las CCAA en relación al citado ISyD, tal y como aparecen delimitadas en el artículo 19.2.c) de la LOFCA, del que es concreción el artículo 40 de la Ley 21/2001, no consienten alcanzar ese resultado, pues ni la letra ni el espíritu de los citados preceptos permiten entender que el Estado haya cedido a las CCAA un poder tan absoluto para la regulación del ISyD que pudiera determinar su desaparición práctica. Es más, la atribución al legislador autonómico de la potestad de derogar un impuesto cedido, o de conseguir en la práctica un resultado equivalente mediante el empleo de tipos cero, reducciones, bonificaciones o coeficientes divisores en lugar de multiplicadores³⁰, que redujeran al mínimo las cuotas correspondientes parece incompatible con la noción misma del tributo cedido; esto es, de un tributo que es de titularidad estatal y del que, en consecuencia, sólo puede disponer su titular, como ha puesto de manifiesto la citada STC 16/2003.

²⁹ Cfr. V. Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos...*, cit, pp. 216 y ss.

³⁰ Como ejemplo, puede verse el amplio catálogo de reducciones en la base, por los más variados conceptos, previstas en la Ley 5/2004, de 28 de diciembre, de la CAM, que establece igualmente una bonificación del 99 por 100 en la cuota de adquisiciones *mortis causa* y cantidades percibidas por beneficiarios de seguros de vida que sean descendientes menores de 21 años, lo que equivale a la supresión, en la práctica, del gravamen en esos supuestos.

Pasando a otro orden de cuestiones, no es éste el momento de examinar con detalle los distintos regímenes jurídicos propios de cada una de las modalidades de impuestos estatales cedidos³¹, pero no conviene dejar pasar la ocasión de reflexionar sobre algunos de los extremos de su regulación y, sobre todo, respecto al ejercicio que las CCAA han hecho de sus competencias en la materia, que dista mucho de haber sido modélico.

En este sentido, el primer aspecto sobre el que conviene detenerse se refiere al elenco de impuestos que se consideran susceptibles de cesión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 de la LOFCA y las disposiciones concordantes de los distintos Estatutos de Autonomía, el primero redactado por la Ley Orgánica 7/2001 y, las segundas, en las posteriores Leyes de cesión correspondientes a cada Comunidad. Un elenco que comprende las principales figuras del sistema tributario estatal, con excepción del Impuesto sobre Sociedades, cuya cesión ha sido ya demandada en alguna de las propuestas de reforma estatutaria que son conocidas, superando así el sesgo del anterior modelo de financiación, en que la cesión se refería únicamente a las grandes figuras de la imposición directa, cuya distribución territorial entre las distintas CCAA es menos homogénea que la de los impuestos sobre el consumo. Por ello, aun reconociendo las muchas dificultades técnicas para la cesión de dichos impuestos indirectos sobre el consumo, sobre todo en orden a la delimitación del criterio de territorialización de su rendimiento para su distribución entre las distintas CCAA, creemos que constituye un acierto la incorporación al catálogo de los impuestos estatales cedidos del IVA y los IIEE; a pesar de que la fórmula elegida para la cesión, que difícilmente podrá ir acompañada de la atribución de competencias normativas a las CCAA³², aproxime el régimen de estos impuestos cedidos a una participación autonómica en su recaudación territorializada.

Junto a ello, sin entrar en los restantes problemas de relevancia constitucional que suscita la atribución a las CCAA de competencias normativas para la regulación de los impuestos estatales, ni en el examen de detalle de cuáles sean éstas, sí conviene hacer algunas consideraciones generales al respecto, relacionadas con el profundo cambio de significado de este recurso de las CCAA que se ha operado desde la reforma de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/1996, para hacer posible la implantación del modelo de financiación de las CCAA correspondiente al quinquenio 1997-2001. En aquel momento advertimos que la atribución a las CCAA de competencias normativas para la regulación de los impuestos estatales cedidos suponía una auténtica mutación constitucional, llevada a cabo mediante la reinterpretación por la legislación orgánica y ordinaria de un concepto constitucional que permanece inmodificado³³; una

³¹ Para ello nos remitimos al excelente trabajo de V. Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos...*, cit., *in toto*.

³² Por las razones que expusimos en J. Zornoza Pérez, *Los recursos...*, cit., pp. 26 y ss., en especial nota 33; y en *Ibidem*, «Los Impuestos Especiales en el marco del sistema tributario español: impuestos estatales o impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas», en AAVV, *VII Jornadas de Estudios Aduaneros*, Madrid, 1997.

³³ Cfr. J. Zornoza Pérez, «Corresponsabilidad...», cit., p. 4015; da cuenta de las opiniones al respecto V. Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos...*, pp. 220 y ss.

mutación que, como no podía ser de otro modo, al producirse provoca algunos desajustes en el sistema constitucional, integrado por normas concebidas para un determinado entendimiento de los impuestos cedidos y que casan mal con su nueva concepción.

Eso es lo que, a nuestro entender, ha ocurrido en relación a la prohibición de que las CCAA, «en ningún caso», adopten medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, establecida en el artículo 157.2 de la CE, cuya aplicación se limitaba, como hemos podido ver, a los tributos propios y recargos de las CCAA, que son las figuras respecto a las cuales era posible la adopción de dichas medidas tributarias constitucionalmente prohibidas. No obstante, al atribuirse a las CCAA competencias normativas respecto a los impuestos estatales cedidos, el ámbito de aplicación del precepto se amplía, para alcanzar también a estas figuras tributarias, con lo que ello implica de dificultades en lo que se refiere al Impuesto sobre el Patrimonio (IP en lo sucesivo) y al ISyD. Porque, como hemos argumentado en otro lugar³⁴, los puntos de conexión legalmente establecidos para la atribución de competencias a las CCAA respecto a dichos impuestos estatales cedidos hacen posible o, si se prefiere, permiten que aquéllas puedan aprobar medidas tributarias que recaigan sobre bases imponibles y/o liquidables de las que forme parte el valor de elementos patrimoniales situados fuera de su territorio, lo que resulta problemático, dado el tajante tenor literal del artículo 157.2 CE. En efecto, por lo que se refiere al IP, en la medida que la base imponible sobre la que se aplica la reducción por mínimo exento y la base liquidable a la que se aplicará la tarifa, fijadas por cada Comunidad, son magnitudes unitarias, que incluyen el valor de todos los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, cualquiera que sea el lugar en que se encuentren situados o puedan ejercitarse, es evidente la posibilidad de que se produzca una cierta extraterritorialidad, que resultará especialmente visible si el patrimonio del sujeto pasivo incluye bienes inmuebles radicados en el territorio de otras CCAA o derechos sobre esos bienes.

La misma situación se producirá en el ámbito del gravamen de las adquisiciones *mortis causa* en el ISyD, pues si para calcular el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, que constituye la base imponible del gravamen, se ha tenido en cuenta el valor real de bienes situados o derechos que hubieran de ejercitarse fuera del territorio de la Comunidad en que, por última vez antes de su fallecimiento, el causante hubiera tenido su residencia habitual continuada cinco años, existirán parecidos problemas de extraterritorialidad o, aún más acentuados, si se considera que las medidas en cuestión pueden afectar a un sujeto pasivo —el causahabiente— que, dado el punto de conexión seleccionado, no tiene por qué tener su residencia en el territorio de la Comunidad que ha adoptado las medidas tributarias de que depende la cuantía del gravamen que ha de satisfacer, ni en aquella donde radiquen los bienes gravados incurriendo en la extraterritorialidad que el artículo 157.2 de la CE prohíbe.

³⁴ Cfr. J. Zornoza Pérez, «Corresponsabilidad...», cit., pp. 4036 ss.; y V. Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos...*, cit., pp. 379 y ss. y 393 y ss. con más referencias.

Y se trata de un problema de difícil solución, pues la infracción del artículo 157.2 de la CE resultaba difícilmente evitable, ya que es una consecuencia que deriva directamente de la nueva configuración de los impuestos estatales cedidos, como tributos de normación compartida, sin alterar su naturaleza y estructura. De un problema que, sin embargo, no parece haber preocupado al Tribunal Constitucional, que se ha apresurado a admitir el desistimiento de cuantas instituciones habían interpuesto recursos en que se denunciaba este ostensible defecto de inconstitucionalidad, quizás porque ha considerado que no existe interés constitucional alguno en su resolución, o que la controversia suscitada no pervive; y que, por otro lado, difícilmente se replanteará por la vía de la cuestión de inconstitucionalidad, al menos mientras las CCAA continúen ejerciendo sus competencias normativas respecto a ambos tributos para reducir la cuantía de las cuotas tributarias que hubieran resultado de la legislación estatal supletoriamente aplicable.

En otro orden de cuestiones, siempre desde la perspectiva general en que nos hemos situado, conviene advertir que al concretar los elementos de los impuestos cedidos a que alcanzan las competencias normativas de las CCAA, tanto la LOFCA como la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, han consolidado un entendimiento sesgado de la corresponsabilidad fiscal, en que dichas competencias normativas —quizá como consecuencia del signo de los tiempos— se orientan de forma mayoritaria a la disminución de los impuestos directos, mediante el establecimiento de deducciones en el IRPF, de deducciones y bonificaciones en el IP, o de reducciones en el ISyD, en que las CCAA pueden incluso regular las establecidas en la normativa estatal, aunque sea —en los descarnados términos de la Ley 21/2001— *«manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas» (sic!)*. Y, entiéndase bien, no se trata de hacer una valoración ideológica sobre la presión fiscal idónea a aplicar por las CCAA, sino de destacar que el vigente modelo de financiación no sólo carece de incentivos efectivos para que las CCAA se responsabilicen frente a sus ciudadanos de la obtención de los ingresos necesarios para la financiación del gasto público decidido en el proceso presupuestario, sino que claramente fomenta la que puede denominarse una «corresponsabilidad fiscal a la baja».

No ha sido la CAM la más irresponsable en el ejercicio de dichas competencias, pues, cuando menos, estableció ya en el ejercicio de 2002 el tipo de gravamen autonómico del IVMDH, además de —como las restantes CCAA— incrementar la presión fiscal sobre el juego privado y el tipo de gravamen aplicable a las transmisiones de inmuebles, para equipararlo al del IVA. Pero esas y otras medidas adoptadas por la CAM que deben considerarse igualmente razonables, como la introducción de una cierta progresividad en el gravamen de las escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de viviendas, cuando el adquirente sea persona física, mediante la aplicación de tipos diferenciados para las viviendas de protección pública y las restantes, en función de su valor real, no pueden ocultar que la mayor parte de las medidas tributarias adoptadas por las CCAA lo han sido para configurar un amplio y heterogéneo número de deducciones autonómicas en el IRPF, no siempre coor-

dinadas con las deducciones estatales, con evidente merma de su eficacia, «mejorar» las reducciones del ISyD y en el IP o, en definitiva, ofrecer otras ventajas fiscales a sus ciudadanos, al tiempo que se reclaman del Estado mayores recursos financieros para la financiación de ciertos servicios. Y ese tipo de comportamientos no sólo parecen difícilmente conciliables con una comprensión adecuada del significado de la lealtad institucional, sino que resultan perniciosos para la estabilidad del modelo de financiación, siempre sometido a tensiones ante las permanentes demandas de nuevos recursos por parte de unas CCAA que no parecen excesivamente dispuestas a asumir efectivamente las responsabilidades fiscales que les incumben.

Por fin, no pueden pasar sin comentario los evidentes problemas de coordinación existentes en el ejercicio de las competencias autonómicas relativas a los impuestos estatales cedidos³⁵, puesta de manifiesto tanto por las medidas adoptadas por algunas CCAA para vaciar en la práctica de contenido el ISyD, como por el establecimiento en el ITPAJD de medidas tendentes a desincentivar la renuncia a la exención prevista en el IVA para las segundas y ulteriores entregas de edificaciones. Dichos problemas, que el Estado ha renunciado a resolver, abdicando del ejercicio del control que le corresponde ejercer sobre las medidas que las CCAA adopten en materia de impuestos estatales cedidos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.2 de la CE y en cada una de las leyes marco de cesión de tributos a las CCAA³⁶, no son más que el signo de una de las más graves carencias todavía por resolver en la articulación de la financiación autonómica; a saber: la inexistencia de mecanismos eficaces de coordinación. Se trata de un defecto largamente denunciado en la doctrina, que desde hace tiempo viene señalando las insuficiencias del CPFF como órgano de coordinación, por carecer de poderes adecuados al efecto, y reclama la reforma del Senado³⁷ para su configuración como una auténtica Cámara territorial que sirva de lugar de encuentro entre la instancia central y las instancias territoriales, superando las disfunciones de un sistema en que no resulta posible resolver de manera satisfactoria las contradicciones provocadas por la interferencia entre la lógica de las relaciones bilaterales establecidas entre el Gobierno central y cada una de las Comunidades Autónomas y la propia de las relaciones multilaterales que encuentran su sede en el CPFF. De un defecto que no será fácil corregir si se observa el funcionamiento de los órganos establecidos al efecto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que prevé la existencia de una Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, en la que se incardina una denominada Comisión de Evaluación Normativa a la que se supone que corresponden las funciones directamente relacionadas con la coordinación normativa, como la elaboración de criterios

³⁵ Que ha puesto de manifiesto V. Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos...*, pp. 406 y ss.

³⁶ En concreto, para el caso de la CAM, en el artículo 2.2 de la Ley 30/2002, de 1 de julio, que atribuye la competencia de control a la Comisión General de las Comunidades Autónomas del Senado.

³⁷ En ese sentido, J. Ramallo Massanet y J. Zornoza Pérez, «Sistema y modelos...», cit., pp. 32 y ss.; *Ibidem*, «El Consejo de Política Fiscal y Financiera y la financiación de las Comunidades Autónomas», en *Papeles de Economía Española*, núm. 83, 2000, pp. 63 y ss.; profundizando en la idea J. Ramallo Massanet, «Elementos jurídicos...», cit., pp. 490 y ss.

generales de armonización de las políticas normativas del Estado y las CCAA, o el análisis e informe sobre proyectos legislativos en materia de impuestos cedidos y que, sin embargo, no han resultado útiles para corregir los problemas de coordinación denunciados.

IV. CONCLUSIONES

Sin duda, el incremento de la financiación tributaria de las CCAA que se ha operado en el vigente modelo de financiación, al ampliar el elenco de impuestos estatales cedidos al IVA y los IIEE, debe ser valorado positivamente, por lo que implica de ganancia en cuanto a la autonomía financiera de las CCAA en la vertiente de los ingresos. A mayor abundamiento, la incorporación al listado de impuestos cedidos de dichas figuras, apoyadas en el gravamen del consumo, cuya distribución territorial es más homogénea que la de la renta y el patrimonio, parece haber contribuido a equilibrar el modelo y la financiación de él resultante. Ello no supone que su articulación quede exenta de críticas, pues el hecho de que la cesión de los impuestos sobre el consumo no incluya la atribución de competencias normativas a las CCAA, impide a éstas incidir en la carga tributaria soportada por sus ciudadanos a través de dicha imposición, salvo en materia de hidrocarburos; al tiempo que hace dudar de que la consideración del IVA y los IIEE como tributos cedidos resulte adecuada, dada su similitud con las participaciones en la recaudación territorializada de determinados impuestos.

También debe valorarse de manera favorable, al menos en principio, la modificación de las reglas de funcionamiento financiero del modelo de financiación vigente que, frente a los anteriores, hace posible un cierto incremento de la corresponsabilidad fiscal, al menos a medio y largo plazo, pues al haberse establecido las necesidades de gasto que determinan la financiación a percibir, por referencia al año 1999, la evolución posterior y el incremento —siquiera sea vegetativo— de dichas necesidades, seguramente obligará a las CCAA a ejercer sus potestades normativas para la obtención de la financiación adicional necesaria para su atención, que ya no vendrá totalmente garantizada por el modelo. No obstante, para no resultar ingenuos, conviene recordar que las CCAA, poco propensas al ejercicio efectivo de sus competencias normativas para incrementar sus recursos tributarios, se han apresurado a denunciar las insuficiencias del modelo que unánimemente aprobaron, al comprobar sus dificultades para atender al crecimiento constante de gastos, como los sanitarios, que tan complejo es controlar.

Por cierto, las reclamaciones de una nueva y mayor financiación han recibido ya respuesta, abriéndose un nuevo proceso de reforma en esta materia, paralelo al de las reformas constitucional y estatutarias ya en discusión, que hacen prever que ni siquiera un modelo que pretendía alcanzar unas ciertas dosis de estabilidad, incorporando disposiciones normativas al respecto, llegue a superar el período quinquenal de vigencia que hasta ahora era tradicional. No es fácil predecir en qué acabarán las diversas propuestas de reforma de la finan-

ciación autonómica que han sido formuladas, pero, en todo caso, debe destacarse que coinciden en la pretensión de incrementar los ingresos de las CCAA mediante una nueva ampliación de la cesión de impuestos estatales, constituida ya como su principal recurso financiero, con lo que ello supone en términos de incremento de la autonomía y la corresponsabilidad fiscales que, a su vez, para que no se produzcan distorsiones, deberían dar lugar a un reforzamiento de las medidas de coordinación y solidaridad, tendentes a garantizar la igualdad de recursos entre las CCAA que realicen un mismo esfuerzo fiscal y la adecuada corrección de los desequilibrios económicos interterritoriales, como reclaman los principios constitucionales en la materia.