

Reseña de Bibliografía

El poder tributario de las comunidades autónomas*

*Gilberto Atencio Valladares***

I. Introducción.

El poder tributario de las Comunidades Autónomas¹ en el Reino de España, es bastante particular y se hace extraño para un estudiante de derecho o abogado con formación en Venezuela. Resulta de gran interés el resumen de esta obra, por lo precisa y completa en contenido, sobre el reparto de potestades tributarias en las Comunidades Autónomas españolas, teniendo presente lo lejos que se encuentran los Estados que conforman la división política territorial de Venezuela, desde el punto de vista del federalismo y descentralización fiscal.

En la obra, se hace un recorrido generalizado por el poder tributario de las Comunidades Autónomas, con las críticas de las potestades normativas, de gestión y sobre el producto y una serie de recomendaciones que se esperan sean tomadas en consideración por lo interesantes y eficaces que pueden resultar las mismas.

* Lago Montero, José María. Editorial Aranzadi. Año 2000

** Profesor de la Universidad Rafael Urdaneta. Cursando actualmente el Doctorado en Derechos y Garantías del Contribuyente, Área: Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Salamanca, España.

¹ En primer lugar, la terminología Comunidades Autónomas responde a necesidades de solución de problemas históricos presentes en el Reino de España, equivalen en Venezuela a los Estados como división política territorial.

El autor cita bibliografía de autores españoles y extranjeros y utiliza una selecta jurisprudencia sobre la materia, haciendo claro y sencillo un tema complejo como es el tratado.

Es importante dejar claro, que se trata de un resumen de la obra mencionada, así que todo lo que se dice parte de ideas del autor Lago Montero, con algunas excepciones de opiniones personales de quien suscribe.

II. Estructura, Contenido de la Obra y Comentarios.

En el Capítulo I, se hace mención al marco constitucional del poder financiero autonómico. En este sentido, la Constitución Española (en adelante CE) establece el poder político, administrativo y financiero, distribuyéndolo en la división vertical del poder público: Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales. Asimismo, la CE consagra una potestad, entendida como la facultad-deber que se le atribuye a unos órganos específicos para ejercer alguna actividad administrativa y, en este caso en particular, resulta de vital importancia mencionar la potestad tributaria, entendida en el ámbito de una función administrativa tributaria, que el autor prefiere utilizar la terminología poder financiero tributario y, específicamente se estudia en la obra el poder financiero y tributario autonómico, dividido en el plano normativo, aplicativo y sobre el producto. Señala el autor, el otro concepto analizado a lo largo del libro, que es la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, consistente en la medida del poder financiero que el ordenamiento jurídico reserva a éstas, concepto ambiguo que resulta necesario vincularlo con otros principios del poder financiero y tributario.

Considera quien suscribe que el poder financiero y más específicamente tributario de las Comunidades Autónomas presenta unas características *sui generis*, debido a que la CE de 1.978¹, consagra disposiciones genéricas que no aclaran suficientemente este poder. Para conocer el poder financiero y tributario, el autor de la obra detalla en el análisis del poder normativo (poder de normar ingresos y gastos públicos); poder administrativo o aplicativo (poder de gestión de los ingresos) y; el poder sobre el producto (poder disponer estos ingresos).

El artículo 157.1 de la CE es fundamental para saber cuáles son los recursos que se le atribuyen o se le pueden atribuir a las Comunidades Autónomas. Igualmente, el constituyente en el artículo 157.3, consagra la posibilidad

¹ Los artículos 156 y 157 del Texto Fundamental Español reconocen expresamente la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.

de regulación legal de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, el cual se desarrolla por medio de la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA), la cual forma parte del bloque de constitucionalidad, por lo que resulta fundamental para entender el complejo diseño de financiación autonómica en España, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Igualmente, los artículos 148 y 149 de la CE, consagran la distribución de competencias administrativas entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

En este sentido, se mencionan en la obra que se resume tres bloques fundamentales en los ingresos de las Comunidades Autónomas: suficiencia, autonomía y solidaridad. Así, el autor Lago Montero de una manera clara señala que el bloque de suficiencia, se traduce en la necesidad de cubrir los recursos mínimos necesarios para prestar servicios de manera óptima (participaciones en los ingresos del Estado y cualesquiera otras asignaciones subvencionales con cargo a los Presupuestos Generales del Estado). Igualmente, el bloque de autonomía, significa que a través del mismo, las Comunidades Autónomas ejercen con mayor intensidad su poder financiero, recabando unos ingresos adicionales que redundan en la mejora de la prestación de los servicios de su competencia, es decir, una vez obtenidos los ingresos suficientes, se tratan de excedentes que ayudan a perfeccionar la prestación de los distintos servicios que realizan estas Comunidades Autónomas (tributos propios, recargos sobre impuestos estatales, ingresos patrimoniales y demás de derecho privado, producto de las operaciones de crédito). Por último, el bloque de solidaridad, en donde se garantiza que ninguna Comunidad Autónoma quede marginada por carecer de recursos por medio de los cuales se puedan atender las necesidades de dicha Comunidad Autónoma (fondo de compensación interterritorial y las asignaciones de nivelación).

Tal como ocurre en muchos países iberoamericanos, tal es el caso de Venezuela, el sistema de financiación autonómica en España es mixto, constituye un híbrido entre el sistema de financiación de la Nación (Estado) y el sistema de financiación de los Estados.

Ahora bien, luego de estas consideraciones previas, el autor entra en el análisis de la descomposición del poder tributario¹ de las Comunidades Autónomas para poder desentrañar la verdadera o no autonomía financiera

¹ Llamado más correcto desde el punto de vista técnico Potestad Tributaria por la Constitución Española, en donde la doctrina realiza varias consideraciones sobre las diferencias entre una y otra.

que las mismas presentan. Así, en el Capítulo II, se hace alusión de manera detallada al poder tributario autonómico en el plano normativo.

Comienza señalando el autor Lago Montero, que las Comunidades Autónomas presentan potestades normativas, en el entendido que el artículo 133.2 de la CE, señala que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales¹ podrán establecer y exigir sus tributos de acuerdo con la Constitución y con las leyes. Por lo que entiende el autor, de manera correcta, que poseen verdaderas potestades originarias y no hay potestad originaria exclusiva del Estado. Las Comunidades Autónomas pueden crear y establecer tributos, con todos los elementos configuradores de los mismos, respetando los principios establecidos en el artículo 31 de la CE. Sin embargo, las Comunidades Autónomas hasta el 1 de Enero de 1.997 no habían podido ejercer potestades normativas sobre tributos estatales, dado que el sistema tributario español ha sido regulado por leyes del Estado. Las Comunidades Autónomas tenían una parcial potestad administrativa y sobre el producto de un conjunto de figuras tributarias, vía únicamente transferencia de los tributos cedidos y en lo que se refiere a potestades normativas, la ejercían sobre tributos propios y recargos sobre tributos cedidos. Con la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de Diciembre, de Reforma de la LOFCA, se confiere a las Comunidades Autónomas una parcial potestad normativa en los tributos cedidos y en el IRPF. Se implementa la figura del tributo compartido, desconocida en el sistema tributario español.

De forma clara y resumida, establece los límites del poder tributario de las Comunidades Autónomas, representado por los siguientes: 1) límites derivados de los principios constitucionales sobre la normación, que se traduce obligatoriamente en el respeto a la Reserva de Ley, que incide notoriamente en la materia tributaria. Si bien es cierto, que se reconoce la posibilidad de otorgarle a las Comunidades Autónomas la competencia de dictar leyes que tienen la misma jerarquía normativa que las leyes estatales, no es menos cierto que las Comunidades Autónomas no pueden dictar leyes orgánicas, decretos leyes, pero sí pueden dictar decretos legislativos. Por vía de reglamentos autonómicos se pueden desarrollar las leyes tributarias, pero siempre sin invadir la materia tributaria reservada; 2) límites derivados de los principios constitucionales de justicia tributaria, que se traduce

¹ Incurre en un error el constituyente al incluir a las Corporaciones Locales, dado que este nivel de gobierno en España, no tiene potestad normativa, a diferencia de lo que sucede en Venezuela por ejemplo, en donde los Municipios dictan Ordenanzas, que son consideradas verdaderas leyes.

en que obviamente los tributos autonómicos deben respetar los principios que se aplican a todo el sistema tributario y que sirven de límite al poder tributario, a saber, principio de generalidad; principio de igualdad, principio de capacidad económica, progresividad, principio de no confiscatoriedad, principio de seguridad jurídica (certeza jurídica, saber a qué atenerse); 3) límites derivados de los principios constitucionales de distribución de competencias, en donde se establece una prohibición de identidad esencial entre impuesto estatal e impuesto autonómico. En la CE no existe un reparto del poder tributario¹ para cada uno de los niveles del Poder Público desde el punto de vista vertical. Existe una falta de espacio disponible que se le pueda atribuir a las Comunidades Autónomas, desde el punto de vista tributario, el constituyente español prefirió no repartir la materia tributaria entre los distintos entes públicos territoriales, sino simplemente se reconoce una genérica autonomía financiera. Esta distribución se realiza posteriormente en la LOFCA, en donde se consagra expresamente la posibilidad de las Comunidades Autónomas de establecer² y exigir sus propios tributos³, pero con la limitación de no invadir hechos imponibles⁴ gravados por el Estado,

¹ El autor señala que no existe esta distribución de la materia tributaria por el Poder Central, Regional y Local, tal como sucede en Alemania e igualmente se encuentra establecido de esta manera en Venezuela.

² Distinto a lo que sucede con las Corporaciones Locales, para el caso de las Comunidades Autónomas, se ha reconocido vía jurisprudencial y doctrinaria, que las mismas sí pueden crear tributos mediante leyes.

³ Específicamente en el artículo 6.1 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas que establece lo siguiente: "Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y con las leyes".

⁴ La gran polémica que se plantea es al momento de la definición de hecho imponible. En primer lugar, si por hecho imponible se debe entender la materia imponible, la riqueza gravada, en el entendido que el Estado-Nación ha absorbido las manifestaciones de riqueza del patrimonio, renta y gasto, por lo que no cabría posibilidad alguna de introducir un nuevo tributo autonómico, tesis inviable dado que la Constitución Española reconoce expresamente la posibilidad para que las Comunidades Autónomas puedan crear Tributos Propios. Por otro lado, si por hecho imponible se debe interpretar según lo establece el artículo 28 de la Ley General Tributaria, vale decir, como el presupuesto de hecho de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo, pero quedaría inoperante esta limitación, en el entendido que es difícil encontrar un tributo autonómico con un hecho imponible exactamente igual a un tributo estatal, para lo cual se llega a la conclusión doctrinaria, opinión que se comparte plenamente con el autor, dada la inviabilidad de las dos tesis

con la finalidad de mantener la unidad del Estado español, es decir, se establece la doctrina de prohibición de identidad esencial de hechos impositivos y el Tribunal Constitucional señala que no hay identidad esencial cuando se trata de un tributo primordialmente fiscal y otro primordialmente extrafiscal. Estas limitaciones impuestas, han configurado el sistema tributario autonómico, no en un verdadero sistema, sino en tributos aislados, por ejemplo, impuestos y recargos sobre el juego, ambientales, explotaciones agrarias infrutilizadas, generando cierta inseguridad jurídica, al no encontrarse verdaderamente implementado un sistema tributario, que pueda armonizarse con los tributos estatales o nacionales y los locales, para lo cual se llegó a la reforma de la LOFCA, a través de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de Diciembre, en la cual se adoptó la figura de distribuir la tarifa dentro de un mismo tributo, entre el Estado-Nación y las Comunidades Autónomas.

Igualmente, se establece la posibilidad en la LOFCA, que las Comunidades Autónomas puedan 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 lo contemple, siempre y cuando se prevean medidas de compensación y coordinación. Esta posibilidad establecida en principio por la LOFCA, fue desarrollada posteriormente por la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, (en adelante LHL) modificada por la Disposición Adicional 19ª que en opinión del autor de la obra, no se trata de la apertura de una nueva vía tributaria para obtener recursos por parte de las Comunidades Autónomas, sino simplemente una potestad normativa parcial que ha estado en conflicto permanente entre el Estado - Nación y las Comunidades Autónomas y el legislador no ha tenido un interés cierto en instrumentar este mecanismo, cuestión con la cual quien suscribe se encuentra parcialmente de acuerdo,

anteriores de lo que prohíbe el precepto legal de la LOFCA, es que coincidan los elementos configuradores esenciales del tributo autonómico y de un tributo estatal, que es la llamada doctrina de la prohibición de la identidad esencial. El Tribunal Constitucional en sentencia 37/1987, de fecha 26 de Marzo, se inclina por la doctrina de la prohibición de la identidad esencial, el cual señala que para saber si existe o no identidad prohibida entre un tributo estatal y el tributo autonómico, es determinante que el primero sea de carácter fiscal y el segundo tenga un carácter extrafiscal. Sin embargo, esta determinación no es la más correcta, por la cantidad de tributos que existen con fines aparentemente extrafiscales autonómicos, pero se considera que muchas veces persiguen fines más recaudatorios, que extrafiscales, como sucedió en el caso del Impuesto Balear a las Instalaciones Medioambientales.

porque el legislador estatal reconoció esta posibilidad a las Comunidades Autónomas¹, sólo que ahora sería pertinente entre todos los entes públicos involucrados que llegaran a acuerdos para poder establecer tributos de la manera más uniforme y coherente posible.

Una cuestión importante es saber determinar cuál es el límite del Estado-Nación Español, para regular la materia tributaria autonómica y local, para lo cual hay que concluir forzosamente que las leyes estatales son las que vienen a delimitar el ámbito del poder tributario autonómico y local y la LOFCA sólo dedica el artículo 6, numeral 3, para atribuirle cierta potestad normativa a las Comunidades Autónomas, que no ha dado resultados positivos para estas entidades. Así, el artículo 6.3 de la LOFCA y la Disposición Adicional Quinta de la LHL, consagran la posibilidad que las Comunidades Autónomas puedan invadir la materia imponible de las Corporaciones Locales, en el caso del Impuesto de Circulación de Vehículos y del Impuesto sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de cotos de caza y pesca, pero que no son la alternativa más viable, dado que se restringe también la autonomía de las Corporaciones Locales y, es necesario que las Comunidades Autónomas, realicen transferencias para compensar la absorción competencial tributaria, lo que genera una difícil implementación en la práctica, dado que en realidad no representa un verdadero reconocimiento de potestad tributaria. De esta misma manera, la LOFCA, establece recargos autonómicos sobre tributos locales, como un mecanismo de financiación.

Por otro lado, en el artículo 6.4 de la LOFCA, se estipula lo siguiente: “Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las mismas”. Esta disposición a pesar de distintas interpretaciones que existen de la misma², en un sano juicio debe interpretarse como una disminución de la potestad sobre el producto de las Comunidades Autónomas, pero que pueden obtener estos recursos por otra vía, manteniendo potestades normativas y

¹ Aunque realmente se trata de un mecanismo peligroso, en donde distintos sujetos activos de las relaciones jurídico-tributarias, es decir, Comunidades Autónomas y Entidades Locales, pueden entrar en un conflicto permanente para el establecimiento de tributos, incluso pueden surgir en detrimento de los contribuyentes, numerosas situaciones de doble imposición interna.

² Algunas de las mismas, se inclinan incluso por aniquilar la autonomía tributaria regional cuando lo considere el Estado - Nación.

administrativas intactas. Sin embargo, se trata de una norma que viene a recordar el carácter preferente del Estado en el poder tributario español. Uno de los mayores inconvenientes que se puede presentar en la aplicación de este precepto es la aparición de supuestos de doble imposición interna. 4) En cuanto a los límites derivados de la naturaleza de ente territorial de las Comunidades Autónomas, en los mismos se ubican aquéllas limitaciones que el ordenamiento jurídico estipula a la acción fiscal de las Comunidades Autónomas, es decir, cada ente territorial tiene un margen de acción dentro de sus respectivos territorios, fuera de los cuales se entraría en una invasión al ámbito competencial de otro ente territorial. Sobre estos límites, señala el autor que generan las siguientes consecuencias: *a)* La ausencia de carga fiscal extrajurisdiccional, que se traduce en la interdicción para las Comunidades Autónomas de establecer medidas tributarias, sobre bienes, negocios, actos y hechos que se encuentren fuera del territorio de las mismas¹, al menos en el caso de negocios, actos y hechos hayan nacido o se tengan cumplir en esta Comunidad o el adquirente resida en la misma; *b)* La no obstaculización de la libre circulación y establecimiento de personas, bienes y servicios, según el cual es imprescindible y más aún, estando el Estado Español inmerso en un proceso de integración avanzada, permitir que cada Comunidad Autónoma establezca barreras fiscales que impidan la libre circulación de personas y bienes; *c)* La ausencia de privilegios económicos o sociales, significa que en ningún Estatuto de autonomía se podrán establecer privilegios económicos o sociales, sino más bien en un respeto constante al principio constitucional de igualdad; *d)* Respeto a los principios de la armonización fiscal comunitaria, dado que España tiene que ceder cierta soberanía², por lo que la legislación estatal, autonómica y local deben respetar los principios que emanan de la Unión Europea, especialmente no puede ningún nivel de gobierno español, adoptar medidas fiscales que produzcan el llamado efecto barrera³ y por

¹ Un caso polémico fueron los llamados recargos imposables de las Comunidades Autónomas, en donde la jurisprudencia constitucional ha señalado expresamente que “*el artículo 157.2 de la CE sólo prohíbe a las Comunidades Autónomas establecer medidas tributarias sobre bienes situados fuera, y las rentas gravadas por el recargo no son bienes*”.

² En mi opinión, cada día se cede más soberanía a la Unión Europea, lo que se pierde identidad nacional con el Estado, sacrificando esta situación por otros beneficios, con los cuales han estado de acuerdo la mayoría de los españoles, por lo menos es la apreciación desde afuera.

³ Es decir, que se obstaculicen las entradas de productos o servicios que provengan fuera de España.

otro lado, no se pueden establecer medidas tributarias que puedan perjudicar la aplicación del Impuesto al Valor Agregado¹. En materia de imposición directa, no existe una armonización comunitaria. Sobre este particular, considera quien suscribe que este respeto a los principios de armonización fiscal comunitaria es conveniente, pero amerita un control constante para que no se vean perjudicadas unas regiones más que otras, es decir, debe ser uniforme, dado que aquéllas regiones que otorguen mayores beneficios fiscales, por planificación fiscal, las personas naturales o jurídicas, tendrán opciones más atractivas en estas regiones, perjudicando obviamente la economía local, regional, nacional y comunitaria; e) La coordinación de las Haciendas comunitaria, estatal, autonómica y local. Sobre este tópico, la CE consagra la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, pero olvidando establecer claramente la distribución de la materia tributaria, en los niveles de gobierno: comunitario, estatal, autonómico y local. Sin embargo, constitucionalmente se le atribuye la competencia al Estado español para constituirse como el coordinador financiero de los niveles de gobierno y del sistema tributario, idea ésta que considera quien suscribe, se aleja de un federalismo fiscal de avanzada. Se señala una doble habilitación legislativa para que exista coordinación administrativa y financiera, por un lado, tanto la Constitución Española, en los artículos 157.3² y 150.3³ y la LOFCA. Esta Ley Orgánica, creó el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, con la finalidad de lograr la financiación autonómica, pero que no establece expresamente alguna competencia a la coordinación normativa tributaria, sino simplemente basado en transferencias y gastos, dejando de lado un poder normativo tributario de las Comunidades Autónomas. Este Consejo es un avance para poder alcanzar la coordinación y armonización tributaria y se discrepa con el autor en que

¹ El IVA es el impuesto que se encuentra en mayor proporción armonizado en la Unión Europea.

² El artículo 157.3 de la Constitución Española, establece expresamente que: *“mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado”*.

³ El artículo 150.3 de la Constitución Española, preceptúa lo siguiente: *“El Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general. Corresponde a las Cortes Generales, por mayoría absoluta de cada Cámara, la apreciación de esta necesidad”*.

no se le atribuyan poderes de decisiones vinculantes, ni en el plano normativo, ni administrativo, sin embargo, para evitar conflictos de invasión de competencias y potestades tributarias, supuestos de doble imposición, quizás no es conveniente atribuirle una competencia exclusiva, pero sí cierto poder parcial de decisión en el plano administrativo. Aplaudo la idea del autor de ampliar funciones de este Consejo en la coordinación en materia financiera comunitaria y local. Un punto a favor de la coordinación que existe en materia tributaria entre las distintas Administraciones Tributarias, es la Ley General Tributaria, instrumento normativo básico para regular los aspectos generales de los tributos, procedimientos administrativos y del sistema tributario, la cual se aplica a los tributos estatales, autonómicos y locales; *f*) La solidaridad de las Haciendas Autonómicas entre sí y con las Haciendas comunitaria, estatal y locales, es fundamental para cumplir con el mandato constitucional consagrado en el artículo 2 de la Constitución Española, que las distintas Comunidades Autónomas actúen de manera transparente y con respeto hacia las otras Comunidades Autónomas, Estado, Entidades Locales y apliquen las directrices que emanen de la Unión Europea, a los fines de cumplir con el principio de solidaridad.

En el capítulo III de la obra, se analiza el poder tributario autonómico en el plano aplicativo. En este sentido, se señala de una forma resumida, la manera cómo las distintas administraciones tributarias coexisten en el sistema tributario español, para lo cual el autor desentraña los distintos tipos básicos de gestión tributaria existentes.

Los tributos establecidos y no cedidos por el Estado, que están constituidos por los impuestos que mayor recaudación generan para el Estado Español, a saber, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales y Aduaneros¹ y varias tasas y contribuciones especiales no transferidas a otras Administraciones, se encuentran gestionados casi de manera exclusiva por el Estado-Nación, a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Constitucionalmente², se establece la posibilidad que el Estado Español pueda delegar potestades administrativas o de gestión a las Comunidades

¹ La potestad normativa de estos tributos, radican en mayor proporción en las instituciones comunitarias.

² Específicamente en el artículo 156.2 de la Constitución Española, se estipula lo siguiente: “*Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos*”.

Autónomas. El autor aplaude la posibilidad que exista una Administración tributaria única, por el primer avance en este intento, representado por el Acuerdo del Consejo de Política, Fiscal y Financiera, para el desarrollo del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, para los años 1992-1996, en donde se previó la integración de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin embargo, considera quien suscribe que más que una Administración tributaria única, que también tiene sus peligros y desventajas¹, deben existir Administraciones tributarias que actúen de manera coordinada, armonizadas y solidariamente.

En la gestión compartida entre el Estado y las Corporaciones Locales de tributos establecidos por aquél y cuyo rendimiento corresponde a las Corporaciones Locales, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas y sobre la Circulación de Vehículos, las Comunidades Autónomas, no ejercen ningún tipo de poder tributario administrativo.

Para el supuesto de gestión compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas de tributos establecidos por aquél y cuyo rendimiento se cede total o parcialmente a las Comunidades Autónomas, tal es el caso de los tributos cedidos, como el Impuesto sobre el Patrimonio, sobre las Sucesiones y Donaciones, sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y los tributos sobre el juego, existe una cotitularidad de competencias gestoras, residiendo exclusivamente, según opinión del autor, en el Estado la titularidad de las competencias, en donde el ejercicio autonómico es importante en los Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones, Transmisiones Patrimoniales, Operaciones Societarias, Actos Jurídicos Documentados y Juego, compartido en el Impuesto sobre el Patrimonio e irrelevante en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el caso de tributos creados por el Estado y cuyo rendimiento está cedido a las Corporaciones Locales, tales como el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, tasas y contribuciones por obras y servicios de competencia local, poseen potestad legislativa estatal, pero se encuentran reglamentados por las entidades locales, las cuales poseen potestad de gestión y sobre el producto de los mismos. Sobre estos tribu-

¹ Dado que pudiera actuar con cierto abuso de poder e incluso de entrar en cierto grado de ineficiencia por la gran cantidad de tributos que tendría que gestionar.

tos, las Comunidades Autónomas no tienen ningún tipo de poder tributario administrativo.

Ahora, para aquéllos tributos propios creados por las Comunidades Autónomas, de conformidad con el artículo 19.1 de la LOFCA, estas Comunidades Autónomas poseen poder normativo, administrativo y sobre el producto, en los llamados tributos propios. Un punto importante y que constituye una forma de financiación directa y efectiva por parte de las Comunidades Autónomas, son los recargos, las cuales están habilitadas para establecerlos, de conformidad con el artículo 12 de la LOFCA, pero se considera que los recargos causan cierto rechazo social.

Si no es suficiente la complejidad de la conformación actual del presunto sistema tributario español con lo que se ha señalado hasta el momento, existe una gestión por las Diputaciones Forales en las Comunidades Autónomas de Régimen Especial de convenio o concierto, principalmente en el País Vasco y en la región histórica de Navarra, que ejercen de forma casi exclusiva las potestades tributarias administrativas de los tributos que mayor recaudación generan. En opinión de quien suscribe la presente recensión, es extraño que sólo a dos Comunidades Autónomas se reconozca esta condición, que si bien es cierto son regiones históricas, no es menos cierto que son parte integrante del Estado español y también deben cumplir con el principio de solidaridad, para que funcione de una manera adecuada el sistema tributario español y así, evitar en un futuro próximo un desmembramiento fiscal. Las potestades tributarias de las Comunidades Autónomas deben ser uniformes para todas las que conforman el Estado español, a los fines de evitar fricciones innecesarias.

Ahora, este complejo funcionamiento del sistema tributario español, en donde coexisten distintas Comunidades Autónomas, que actualmente no ejercen una labor de eficiencia adecuada, se pueden constatar en el mismo, varios problemas en el modelo de gestión tributaria existente en el Estado Español. De esta manera, el autor identifica de una forma precisa los principales problemas, los cuales son los siguientes: a) Infradotación de las Administraciones autonómicas y locales: sobre este particular, hay que decir que si bien existe cierta potestad de gestión por parte de las Comunidades Autónomas y también para las Corporaciones Locales, las mismas no funcionan de la manera más eficiente posible, dado que carecen de los medios económicos y personales para poder atender y recaudar de forma justa y equilibrada; b) Incremento de la presión fiscal indirecta: otro problema es que los contribuyentes se ven obligados a cumplir distintos deberes

formales y de liquidación tributaria ante varios órganos que representan las Administraciones Tributarias Estatal, Autonómica y Local, por lo que aumenta la presión fiscal indirecta; c) Fraccionamiento de la información tributaria relevante: la principal arma que poseen las administraciones tributarias para poder obtener una recaudación justa¹, es la información, que obviamente al encontrarse dividida la Administración Tributaria en varios niveles de gobierno, en la práctica se presentan problemas de intercambio de información, lo que ayuda a aumentar la evasión fiscal. Sin embargo, dado que es un punto a favor para que exista una Administración Tributaria Única, se considera que una mejor manera es distribuir los tributos en los diferentes niveles de gobierno, según la clasificación de los mismos. Por ejemplo, renta y patrimonio, estrechamente vinculados, que sean impuestos estatales.

Igualmente, considera quien suscribe favorable que existan distintas Administraciones tributarias y se democratice los diferentes poderes tributarios en el Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales. En este sentido, el artículo 103.1 de la CE consagra el mandato constitucional que la Administración Pública debe ejercer su actuación administrativa, respetando en todo momento la eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación. Resulta de vital importancia que las administraciones tributarias, apliquen este mandato constitucional. Igualmente, el artículo 156.1 de la CE preceptúa la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus funciones, de conformidad con el principio de coordinación y solidaridad. Por tanto, obligatoriamente se requiere cumplir por parte de las administraciones tributarias con el principio de coordinación y solidaridad y cuando se habla de coordinación, el autor Lago Montero citando doctrina autorizada, se hace referencia a un conjunto de métodos para armonizar las estructuras, las actuaciones y los intereses fiscales de los niveles de gobierno. La coordinación debe operar entre el Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales². Según la opinión del autor, el sistema tributario español debe adoptar figuras

¹ Se debe resaltar “*justa*” y no “*mayor*”, porque las Administraciones Tributarias deben recaudar lo estrictamente debido, aplicando objetivamente la legislación impositiva, y no necesariamente una Administración Tributaria porque recaude más, significa que es más eficiente, sino que debe recaudar lo justo, según los Principios Constitucionales Tributarios.

² No como señala el artículo 156.1 de la Constitución Española que hace mención únicamente a la coordinación con el Estado-Nación.

menos complejas como las que existen en Italia¹ y Alemania² para lograr una mayor eficacia y no un fraccionamiento desorganizado, descoordinado y desarmonizado como existe en la actualidad, que difícilmente pueda llamarse verdaderamente sistema tributario.

Aunque ya se ha adelantado, criticando y opinando sobre algunas alternativas, el autor en su obra se refiere igualmente a las alternativas de organización administrativa tributaria, para una mejora en la eficacia gestora del sistema que menciona el autor. En primer lugar, señalar la concentración de competencias en la Administración Tributaria Autonómica. Se busca con esta sugerencia, adoptar un sistema similar al que sucede con las Administraciones tributarias forales, a los fines de concentrar la información tributaria en un ente, se incrementa la responsabilidad tributaria de las Comunidades Autónomas y se reduce la presión fiscal indirecta. Sin embargo, tampoco es sano concentrar la mayor potestad tributaria en un sólo nivel de gobierno, sino democratizar los poderes tributarios y actuando de manera coordinada y armonizada. En segundo lugar, plantea la concentración de competencias en la Administración tributaria estatal, disminuyendo ampliamente la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, cuestión que no es conveniente por el control hacia el sistema fiscal por parte de los contribuyentes. En Italia, ya se ha avanzado en relación al principio de responsabilidad fiscal y el control inmediato, como una garantía incluso para los contribuyentes, el cual está representado en las elecciones, en donde existe una mayor cercanía con los ciudadanos, por parte de las autoridades autonómicas y locales. Es una alternativa viable la concentración de competencias en la Administración Tributaria Estatal, pero respetando las opiniones, se discrepa con el autor en concentrar todas las competencias de gestión en un solo nivel de gobierno. En tercer lugar, se propone la participación de organismos autónomos con participación de las Administraciones estatal, autonómicas y locales, según la cual se aboga por la coordinación y eficacia del sistema tributario y se comparte plenamente la idea que dentro de estos organismos se integren las Administraciones tributarias estatal, autonómica y local, logrando de esta manera una armonización y coordinación entre todas las administraciones. En cuarto lugar, como alternativa interesante se propone la creación de la

¹ Sistema tributario basado principalmente en la gestión de los tributos en el Estado-Italiano.

² Principalmente se basa la gestión del sistema tributario en las Administraciones Regionales.

Administración tributaria única, lo que ayudaría ampliamente en mejorar la coordinación y la eficacia en la recaudación tributaria, concentrando la información tributaria como principal instrumento para obtener ingresos tributarios en un solo nivel territorial, evitando la presión fiscal indirecta y dispersión de funcionarios entre varias administraciones. El problema de fondo que se plantea con la implementación de una administración tributaria única es de cuál Administración dependerá, porque el Estado como es obvio no perderá el control de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ni las Comunidades Autónomas el control de sus ingresos tributarios. Ante este escenario, el autor plantea la creación de un Consejo de Dirección de la Agencia Tributaria de composición estatal, autonómica y local, logrando el objetivo de la coordinación, cuestión con la que se considera correcta, sirviendo de órgano coordinador, pero que sigan existiendo las distintas administraciones de cada uno de los niveles de gobierno. Sin embargo, el autor considera en su obra que es más viable aprovechar las opciones de coordinación que se establecen actualmente, aunque sea por la vía de convenios entre las distintas administraciones tributarias. Plantea igualmente resucitar la Junta Arbitral¹ como medio de resolución de conflictos de competencia entre las Administraciones.

Posteriormente, en el Capítulo IV de la obra, se analiza el poder tributario autonómico sobre el producto, es decir, se menciona en qué proporción son acreedoras las Comunidades Autónomas de los ingresos tributarios. Para ello, la CE², consagra de manera muy genérica los recursos de carácter

¹ - Más que decir que no posee potestad tributaria sobre el producto, diría que tienen una potestad tributaria sobre el producto parcial.

² .El artículo 157 de la Constitución Española, establece lo siguiente:

“ Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
 - b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
 - c) Transferencias de un fondo de compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los presupuestos Generales del Estado.
 - d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
 - e) El producto de las operaciones de crédito.
2. Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.
 3. Mediante Ley Orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración finan-

tributario y no de las Comunidades Autónomas. En líneas generales, se puede decir que las Comunidades Autónomas reciben recursos, pero según el autor no disfrutan de un verdadero poder tributario sobre el producto de lo recaudado. Las Comunidades Autónomas poseen poder tributario sobre el producto de los tributos autonómicos, ya sean impuestos, tasas o contribuciones especiales. En el caso de los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, es decir, aquéllos creados, establecidos y regulados por el Estado, pero el producto corresponde a las Comunidades Autónomas, esta cesión puede ser total o parcial¹, según lo señala la LOFCA. También poseen poder tributario sobre el producto las Comunidades Autónomas, por los recargos sobre impuestos estatales susceptibles de cesión y reciben un porcentaje de participación en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos, sobre los que no poseen potestades normativas, ni aplicativas, pero sí sobre el producto. Igualmente, reciben participaciones en los ingresos del Estado², transferencias de un Fondo de Compensación Interterritorial y de otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado³, por lo que existe una parcial potestad sobre el producto de los recursos financieros del Estado. Se puede criticar de la obra, que el autor no entra en un análisis de las distintas tasas autonómicas existentes en las Comunidades Autónomas.

Luego, en el Capítulo V, el autor entra en un análisis más detallado de la principal fuente de financiación de las Comunidades Autónomas, constituidos por los tributos propios, es decir, aquél creado, establecido, regulado, gestionado y recibido por las Comunidades Autónomas, para lo cual se menciona la función fiscal y extrafiscal de los tributos autonómicos y las clases de tributos autonómicos existentes hasta la fecha. Sobre la función fiscal de los tributos propios autonómicos, al igual que la mayoría de los tributos, presentan una función principalmente recaudatoria, a pesar de las limitaciones existentes en el ordenamiento jurídico español para poder establecer efectivamente un tributo autonómico, por las potestades tributarias estatales y locales y las críticas sobre las desventajas de las administraciones tributarias regionales. La experiencia española ha sido que los tributos autonómicos propios son escasos, vale la pena mencionar las tasas por la prestación de servicios de titularidad autonómica y los

ciera entre las Comunidades Autónomas y el Estado”.

¹ Tal es el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

² Principalmente ingresos tributarios.

³ Los cuales se componen mayoritariamente de tributos.

recargos en los tributos sobre el juego. Una polémica que el autor expone en su obra y que se plantea en la doctrina y jurisprudencia, es la existencia de los llamados tributos con fines no fiscales. Es bien entendido que todo tributo debe tener un fin fiscal o recaudatorio, para poderlo llamarlo como tal. Sin embargo, es cierto y se coincide con la clasificación que realiza el autor, en que todo tributo tiene una función recaudatoria, pero también tiene una función político-económica o social, para lo que clasifica en tributos primordialmente fiscales o primordialmente no fiscales. No cabe duda¹, en la viabilidad del tributo con fines primordialmente no fiscales autonómicos, aunque en lo que sí hay unanimidad en que siempre debe existir un respeto a los principios constitucionales consagrados en el artículo 31 de la CE² y los límites propios del poder tributario autonómico mencionado anteriormente. Igualmente, amerita la existencia de tributos autonómicos al servicio de políticas económicas y sociales, con una previa atribución competencial a las Comunidades Autónomas sobre esa materia³. Ahora, una cuestión fundamental para conocer los límites de la viabilidad de los tributos autonómicos es saber determinar cuando un tributo posee una finalidad predominantemente extrafiscal o predominantemente fiscal. Se comparte la opinión del autor, sobre que hay que ceñirse a la entera estructura del tributo creado y no simplemente con las autodeclaraciones de los legisladores en las Exposiciones de Motivos, sino que el hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, tipo de gravamen, exenciones totales o parciales, deben poseer una finalidad predominantemente extrafiscal. Esta distinción es de suma importancia a la hora de cuestionar la constitucionalidad o no del tributo autonómico, para evitar que con fraude al bloque de constitucionalidad, se creen tributos, violando el artículo 6.2 de la LOFCA. Por tanto, existe la posibilidad de crear tributos extrafiscales, ya sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, por parte de las Comunidades Autónomas.

Se sabe ya que los tributos autonómicos propios son aquéllos creados por leyes autonómicas, gestionados por las Comunidades Autónomas y cuyo producto lo recaudan la mismas, es decir, en donde las Comunidades Autónomas, poseen a plenitud potestades normativas, administrativas y sobre el producto de lo recaudado. No existe un sistema propiamente

¹ A pesar que la doctrina no es conteste en esta afirmación.

² De esta manera, se ha establecido en la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de Marzo.

³ Así lo ha establecido el Tribunal Constitucional, en la sentencia 46/1985, de 26 de Marzo.

tributario autonómico¹, sino un subsistema, descoordinado, que forma parte del sistema tributario de todo el Estado. Por tanto, el autor continúa en su interesante obra clasificando los tributos autonómicos propios y para ello, en primer lugar, estos tributos autonómicos deben crearse en virtud del artículo 26 de la LGT, es decir, que sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, aunque en reiteradas oportunidades el legislador autonómico ha creado ciertas figuras tributarias dudosas que no las llama como estas categorías, tal es el caso de los cánones. Especificando en el caso de los impuestos autonómicos propiamente, a pesar de las limitaciones existentes en la CE y en la LOFCA, gravan riquezas sectoriales con fines extrafiscales, en donde la riqueza gravada es el objeto material del tributo, desglosándose en: impuestos sobre el juego, impuestos sobre las explotaciones agrarias, impuestos de carácter medioambiental.

El autor en su obra, entra a analizar cada uno de estos tributos: Impuestos autonómicos sobre el juego: Sobre la materia de los juegos, el Estado ejerce potestad tributaria, a través de tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias y tasas sobre juegos de suerte, envite o azar, aunado a que se considera un incremento patrimonial, los premios obtenidos, gravados con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El juego de casinos, el hecho imponible del tributo estatal cedido es la celebración u organización del juego, con autorización o sin ella. Se trata de un impuesto directo, cuya base imponible son los ingresos brutos. El juego del bingo y mediante boletos, se encuentra gravado con un impuesto indirecto, cuyo hecho imponible es la celebración u organización del juego, con autorización o sin ella. El juego en las máquinas automáticas, se encuentran gravadas con un tributo estatal cedido que grava la explotación de la máquina, constituyéndose un impuesto directo. En el caso de las rifas y tómbolas, requieren una autorización preceptiva administrativa, siendo gravadas con una tasa. Para las apuestas, la simple celebración constituye el hecho imponible del tributo estatal cedido, cuyos sujetos pasivos son los jugadores, siendo un impuesto de carácter indirecto. Otro impuesto indirecto en los juegos, es aquél cuyo hecho generador es la celebración de combinaciones aleatorias con fines publicitarios, siendo de carácter directo este tributo estatal cedido. Por tanto, existen una gran cantidad de tributos estatales cedidos sobre la materia de los juegos, pero que las Comunidades Autónomas han creado diversos tributos autonómicos sobre el juego, con

¹ A pesar que la doctrina no es unánime con este planteamiento.

finés supuestamente extrafiscales, que no son tales, por lo que se plantea problemas de superposición con los impuestos estatales.

Por otro lado, también desde el punto de vista autonómico, se han creado los impuestos sobre explotaciones agrarias. Los impuestos en esta materia creados, han sido sobre las explotaciones agrícolas, ganaderas o cinegéticas susceptibles de aprovechamientos reales o potenciales. Para el legislador autonómico existe una presunción que la titularidad de explotaciones agrarias denota una capacidad contributiva real o potencial, cuestión que se coincide con la opinión el autor, al señalar que la capacidad económica existe o no existe y por tanto, duda de la constitucionalidad de estos tributos, sin embargo, el Tribunal Constitucional¹, realiza bajo el criterio del autor, una interpretación errada, en donde establece este Tribunal que los tributos extrafiscales por su propia naturaleza, no se le deben exigir el mismo respeto al principio de capacidad económica, por lo que resulta claramente difícil determinar cuando se trata de un tributo predominantemente fiscal o extrafiscal, y en una opinión correcta del autor, hay que atender a la estructura entera del tributo. Pero, es preciso señalar que lo gravado en estos impuestos está relacionado al no cumplimiento con los rendimientos óptimos previstos por las leyes, lo que se considera que la finca se encuentra infrutilizada o deficientemente explotada, tratándose por tanto, de un impuesto con características extrafiscales, aunque alguna parte de la doctrina señala también que posee ciertos rasgos sancionatorios. Sin embargo, una cuestión curiosa y polémica que plantea el autor es que este tributo extrafiscal, en la práctica no se adapta correctamente a los postulados de integración de la Unión Europea, en donde se sanciona en caso de exceder los límites de producción y se incentiva la falta de producción, con lo cual existe una evidente contradicción entre el ordenamiento jurídico español nacional y el ordenamiento jurídico comunitario, cuestión que deberá ser analizado para una posible armonización de este impuesto a nivel comunitario. Igualmente, resulta de difícil cumplimiento del principio de factibilidad, recaudar este tributo, dado que es fácil medir la renta, pero no la falta de renta.

Otro grupo de tributos autonómicos, son los impuestos de carácter medioambiental. Estos tributos han nacido con una idea de proteger el medioambiente, pero los mismos plantean varios problemas que se han presentado en la realidad jurídica española. En primer lugar, con la aparición de los llamados cánones, se vulnera lo establecido en el artículo 26 de la LGT, dado que los cánones en oportunidades se adoptan como impuestos,

¹ Sentencia del Tribunal Constitucional Número 37/1987, de 26 de Marzo.

en otras como tasas y contribuciones especiales. Para saber en cuál figura tributaria se encuadran, habrá que acudir a la verdadera naturaleza jurídica de la misma. Se puede decir, que son considerados impuestos los siguientes: el Impuesto especial sobre los Combustibles derivados del Petróleo de Canarias, el Impuesto Balear sobre las Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente y el Impuesto sobre la Contaminación de Galicia. Se acogen a la figura de cánones, todos los demás gravámenes que recaen sobre vertidos o sobre consumos susceptibles de transformarse en vertidos, si existe intervención administrativa serán tasas, de lo contrario, se estaría en presencia de impuestos y en otros casos, son considerados contribuciones especiales. Con estas nuevas figuras apartadas de la doctrina histórica de clasificación autonómica, el legislador busca no respetar los límites de la tasa y de las contribuciones especiales, al igual que evadir las prohibiciones de superposición y de identidad esencial, establecida en la LOFCA, ya sea con el Estado-Nación o con las Corporaciones Locales y también, para generar un menor impacto psicológico de reproche social al tributo, con esta nueva denominación. En segundo lugar, en los tributos autonómicos, no se aprecia con meridiana claridad el carácter primordialmente fiscal o extrafiscal.

Luego, el autor Lago Montero, en el Capítulo VI de la obra que se rescinde, entra a señalar las Válvulas de Escape: Recargos y Tributos Cedidos o Compartidos en la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica de 1.996, criticando acertadamente algunas de estas fórmulas y mejorando otras. Así, se menciona en la obra que los recargos forman parte de los recursos de las Comunidades Autónomas, según lo establece la propia CE. Simplemente, se tratan de una cantidad adicional que se debe pagar del tributo principal. Algunos autores señalan que los recargos autonómicos son auténticos tributos propios de los entes que los crean, teniendo potestad normativa, administrativa y sobre lo recaudado. Otro sector de la doctrina establece que los recargos constituyen un género de las transferencias incondicionadas del Estado a las Comunidades Autónomas y otro autores ya calificaban su naturaleza híbrida Sin embargo, se comparte la opinión del autor al señalar en que no es necesario encuadrar los recargos tributarios autonómicos en ninguna de estas figuras, dado que presenta características propias. Así, el recargo es una medida tributaria autonómica, en donde las Comunidades Autónomas poseen potestad tributaria normativa plena y sobre lo recaudado. Con respecto a la potestad tributaria administrativa, los recargos deben ser gestionados por la misma Administración Tributaria que gestiona el tributo principal, en aras de cumplir con el principio de eficacia. Ahora bien, el artículo 12 de la LOFCA, establece que se pueden establecer

recargos sobre los tributos cedidos, es decir, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Tributos sobre el Juego, así como los impuestos estatales no cedidos que gravan la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en el territorio de cada Comunidad Autónoma. Igualmente, con la reforma de esta ley, en el año 1.996, se preceptúa que las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión. Así, se establecen dos límites para el establecimiento de los recargos, por un lado el límite cuantitativo, es decir, que los recargos no pueden crearse para lograr una merma de los ingresos del Estado y por otro lado, el límite cualitativo, en donde el recargo no debe desvirtuar la naturaleza del tributo sobre el cual se establecen.

Sin embargo, los recargos no han tenido un éxito en la implementación práctica, a pesar que según opinión del autor, constituyen una figura idónea y de fácil gestión para la financiación de las Comunidades Autónomas, dada la mala imagen sociopolítica de los mismos, su denominación que no ayuda en gran medida y la mala experiencia, debido al impacto que generan en la ciudadanía, no se ha logrado que tengan un efectivo cumplimiento en el sistema tributario español. Sin embargo, como se mencionó anteriormente, considero que se trata de una figura compleja, pero que entre tantas figuras, puede ser viable.

Otra válvula de escape para la financiación de las Comunidades Autónomas, son los llamados tributos cedidos, sobre los cuales no existe una definición en el ordenamiento jurídico, pero que el autor señala que son aquéllos que habiendo sido creados por ley estatal, siguen siendo de titularidad estatal el grueso de potestad normativa, se han cedido, no obstante parciales potestades normativas, variables según las figuras, se ha delegado el ejercicio de las competencias de gestión, pero no de todas las figuras cedidas, y se ha cedido el producto de lo recaudado, totalmente en unos casos y parcialmente en otro, criticando el autor la figura de los tributos cedidos por el carácter confuso de los mismos. Igualmente, el autor critica de manera acertada la teoría de la gradualidad de la autonomía financiera de los recursos consagrada en el artículo 157.1 de la CE, debido a que no se comienzan por los tributos propios, que representan la principal característica de un poder financiero autonómico fortalecido y, sin embargo, se enumera en el apartado b del artículo 157 de la CE, opinando que esta enumeración se debe enmarcar en un orden de prelación decreciente entre los recursos desde el punto de vista de la suficiencia o de la importancia relativa

en el conjunto de recursos. Como nota característica del autor de la obra, criticando la configuración de las potestades tributarias de las Comunidades Autónomas, no sólo se queda en la crítica, sino que plantea soluciones y señala en primer término, la posibilidad que las Comunidades Autónomas, en vez de atribuirles tributos cedidos, que el Estado deje de gravar ciertas materias imponibles y puedan las Comunidades Autónomas establecer tributos propios distintos a los tributos extrafiscales. Igualmente, está de acuerdo con el establecimiento de los recargos, teniendo en consideración que el Tribunal Constitucional ha declarado esta figura como válida. Plantea el autor como se ha comentado, el establecimiento de recargos y tributos compartidos con el Estado y, es que según su interpretación del artículo 157.1 constitucional, no impide que la cesión de tributos pueda referirse a las tres competencias que se encuentran presentes en los tributos: normativa, de gestión y sobre el producto, pero teniendo presente que si bien pueden cederse total o parcialmente, nunca se podrán ceder totalmente las tres competencias, so pena de inconstitucionalidad.

Posteriormente, el autor hace mención al alcance de la cesión de tributos, en cada figura tributaria, realizando una valoración crítica.

En primer lugar, se analiza y critica detalladamente la cesión en la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en donde el Estado abate su tarifa en un 15%, otorgando a las Comunidades Autónomas la potestad de fijar su propia tarifa en el nuevo espacio imponible, estableciéndose una cesión de capacidad recaudatoria, existiendo una alta dependencia de la voluntad del legislador estatal, descartando con esta nueva potestad tarifaria, de establecer las Comunidades Autónomas los recargos. Igualmente, dado que se produce la cesión parcial a las Comunidades Autónomas del rendimiento del IRPF que se genere en el territorio de las mismas, se hace necesario establecer una definición de la residencia habitual autonómica, estableciéndose con un orden de prelación, que un contribuyente permanece en una Comunidad Autónoma, cuando se encuentra en la misma su vivienda habitual, como segundo criterio, en donde tenga el asiento principal de sus centros de intereses y como tercer criterio, la última residencia declarada a efectos del IRPF, culminando el artículo 10 de la Ley de Cesión de Tributos, que los sujetos pasivos que tributen por IRPF por tener en España el núcleo principal de sus intereses, se consideran residentes de las Comunidades Autónomas donde tengan estos núcleos y aquéllos contribuyentes que tributen por obligación personal, por aplicación de la presunción de residencia en donde se encuentre el cónyuge

e hijos menores, se considerará residente en la Comunidad Autónoma donde residan estos familiares.

En segundo lugar, en lo que respecta al Impuesto sobre el Patrimonio se establece en el artículo 19.2 de la LOFCA, que las Comunidades Autónomas pueden asumir potestades normativas en cuánto al mínimo exento y la tarifa, de conformidad con la Ley de Cesión de Tributos, señalando que la progresividad de la tarifa deberá ser similar a la del Estado, lo que ha generado crítica en la doctrina, en el sentido que aparentemente el Estado no quiere perder el control de este tributo y no concuerda con la posibilidad de establecer recargos sobre este tributo.

En relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de conformidad con el artículo 19.2 de la LOFCA, también las Comunidades Autónomas pueden asumir potestad normativa para la fijación de los coeficientes de patrimonio preexistentes, tarifa y reducciones de la base imponible en las adquisiciones *mortis causa*, pero también se estipula que la progresividad deberá ser similar a la del Estado, lo que según criterio del autor, se entiende que el legislador estatal tampoco quiere perder el control de este impuesto, para que no sea suprimido por las Comunidades Autónomas, tal como ha sucedido en las Comunidades Autónomas de régimen foral y, con esa progresividad que anuncia el legislador estatal, no existiría la posibilidad de establecer recargos en este impuesto.

En lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados, de conformidad con el artículo 19.2 de la LOFCA, se le confiere poder normativo a las Comunidades Autónomas en las transmisiones patrimoniales onerosas, el tipo de gravamen en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes inmuebles y cesión de derechos reales, excepto los de garantía y, posteriormente indica el autor que en la modalidad de actos jurídicos documentados, se le confiere poder normativo en el tipo de gravamen de los documentos notariales, solamente en la cuota variable. Luego, el autor identifica varios puntos de conexión para ejecutar este impuesto, principalmente el principio de territorialidad y el concepto de residencia habitual. También, sobre los tributos del juego, el mismo artículo 19.2 de la LOFCA, confiere poder normativo a las Comunidades Autónomas sobre las exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones, devengo, regulación en la gestión, liquidación, recaudación e inspección, por lo que en opinión del autor, se tratan de cesión de potestades más amplias en relación a los anteriores y configura prácticamente como un tributo propio de las

Comunidades Autónomas. Luego, menciona la posibilidad de otros tributos cedibles que establece el artículo 11 de la LOFCA, en donde se estipula la posible cesión de tributos sobre la imposición general sobre las ventas en su fase minorista y los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales, pero que dada la armonización comunitaria de estos tributos, resulta de difícil cesión.

Finaliza el autor, de una manera interesante su obra, señalando las mejoras que cabe esperar en la articulación del poder tributario autonómico. Señala el autor varias vías de mejora del sistema de financiación autonómica:

a) En el plano de la acomodación a diversos principios constitucionales de justicia contributiva.

Sobre este punto señala el autor que se han realizado varios reproches sobre la inconstitucionalidad de la reforma del sistema de financiación autonómica. Así, se menciona que existe una vulneración a los principios de igualdad y de solidaridad, dado que la reforma beneficia en mayor medida más a unas comunidades que a otras y merman las posibilidades de que exista una verdadera solidaridad. Sobre este aspecto, el autor establece que existen tres instrumentos para garantizar la solidaridad interterritorial en la reforma del modelo de financiación autonómica: límite mínimo de evolución de los recursos por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; garantía de suficiencia dinámica y capacidad de cobertura de la demanda de servicios públicos. Sobre estas garantías de solidaridad, según el autor no tienen demasiada eficacia para cumplir con el principio de solidaridad. En relación a la pretendida vulneración al principio de igualdad, señala que duda de esta inconstitucionalidad, debido que así ha sido resuelto por el Tribunal Constitucional y se traduce en que necesariamente existan ciertas disparidades tributarias, porque es de la esencia de la propia autonomía. También se ha reprochado la reforma de financiación autonómica, por la vulneración al principio de territorialidad, cuestión que señala ha sido resuelta también por el Tribunal Constitucional en el caso de IRPF, estableciendo que no es inconstitucional y en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tampoco puede señalarse que sea inconstitucional, debido a que no es la interpretación correcta del artículo 157.2 de la CE, porque esta norma pretende prohibir que se utilicen las competencias normativas tributarias como un mecanismo para crear barreras. También, se hace mención a la supuesta vulneración al principio de libre circulación y establecimiento propios de un mercado único, cuestión que es de la esencia

de las autonomías y no toda medida que tenga efecto sobre la circulación de bienes y personas, puede declararse inconstitucional.

b) El respeto a la técnica jurídica. En relación a esta cuestión, han señalado quienes reprochan la reforma al sistema de financiación autonómica, que es inconstitucional, debido al oscurantismo con que las mismas han sido tramitadas, vulnerándose el principio de publicidad en la elaboración y aprobación de leyes, hurtando al Parlamento del necesario debate, pero el autor discrepa de esta postura, dado que en ningún momento se ha hurtado al Parlamento de su actuación, sino simplemente se han tenido en consideración especialidades procedimentales en la elaboración de leyes complejas. También, se ha mencionado la supuesta vulneración del sistema constitucional de fuentes por no haber procedido la cesión conforme a la ley marco y ley de transferencia o delegación, pero que la doctrina ha señalado que el artículo 150 de la CE, es complementario de los artículos 148 y 149 de la CE. Así, la propia CE en su artículo 157.3 prevé la ordenación de las competencias financieras.

c) El respeto a la seguridad jurídica: claridad normativa al alcance del ciudadano. Se trata con la reforma al modelo de financiación autonómica cumplir con el principio de perceptibilidad por el ciudadano del sistema tributario, pero que a juicio del autor, todavía queda mucho camino por recorrer para cumplir a cabalidad con la corresponsabilidad, debido a que los documentos del Consejo de Política Fiscal y Financiera, son oscuros, complejos y de difícil comprensión para los ciudadanos.

d) La eficacia del sistema: la propuesta administración integrada. Propone el autor, con las consideraciones realizadas anteriormente, que se hace una mención muy somera en la reforma de la LOFCA de 1.996, sobre la reforma de la Administración tributaria. Sugiere que con un Consejo de Dirección de la Agencia Tributaria de equilibrada composición estatal, autonómica y local sería más eficiente para gestionar el sistema tributario.

III. Apreciación Final.

A lo largo de toda la obra, se puede constatar como el tema del poder tributario autonómico en España, es sumamente complejo y las Comunidades Autónomas, son las que menos poder administrativo y sobre el producto tienen en la actualidad. A pesar que se les otorga poder normativo, sin embargo, se les reconoce en medio de una serie de limitaciones de difícil implementación práctica. Son las circunstancias políticas, históricas y so-

ciales las que han ido delimitando el modelo de financiación autonómico español.

Se debe avanzar en la línea de mejorar la eficiencia de la gestión, pero teniendo en consideración que primero se asuma conciencia en la dirección política, sobre el carácter técnico del tema tributario, el cual es necesario dejarlo en manos de expertos en el área para que efectivamente funcione un verdadero sistema tributario en un país. Si la actuación continúa de la manera como se ha hecho hasta la actualidad y los intereses políticos prevalecen sobre criterios jurídicos y tributarios, el camino será oscuro en el modelo de financiación autonómica español.

No queda sino, recomendar la lectura completa de esta obra bibliográfica y, poder entender, mejorar y asumir los aspectos positivos del Derecho Español, sobre esta materia, obviando aspectos negativos, que llevarían a los problemas actuales que se presentan en este país.