

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

SUMARIO

1. PRESENTACIÓN

- **Comprobación a retenedores y posible enriquecimiento injusto de la Administración. La doctrina del Tribunal Supremo y sus efectos** 13
Antonio Cayón Galiardo

2. ESTUDIOS:

- **La presión del Impuesto sobre Sociedades por comunidades autónomas.** 23
Elena Fernández Rodríguez – Antonio Martínez Arias
- **Las grietas del sistema de financiación autonómica: ¿hacia un confederalismo fiscal insolidario?** 49
José María Lago Montero
- **La necesidad de un auténtico procedimiento separado como garantía de la existencia del procedimiento sancionador tributario** 103
Juan López Martínez

3. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- **STS de 27 de febrero de 2007. Comprobación a retenedores y posible enriquecimiento injusto de la Administración.** 137
- **SAN de 21 de febrero de 2008. A efectos del cómputo del plazo total de duración de un procedimiento inspector; las dilaciones que la Administración imputa al contribuyente por retraso en la aportación de documentación requerida, no se consideran tales, pues la Inspección no advirtió al contribuyente de los defectos o carencias en su cumplimentación y de sus consecuencias.** 140

■ STSJ de Madrid de 6 de febrero de 2008. El ingreso efectuado en las declaraciones liquidaciones de trimestres posteriores (IVA), hecho de forma espontánea y sin mediar requerimiento previo de la Administración, no constituía, en la redacción de la LGT anterior a 2003, una conducta sancionable.	142
■ STSJ de Cataluña de 6 de febrero de 2008. Ingreso efectuado en las declaraciones liquidaciones de trimestres posteriores (IVA), hecho de forma espontánea y sin mediar requerimiento previo de la Administración. Aplicación del de los recargos establecidos en la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude.	144
■ RTEAC de 14 de abril de 2008. Beneficios fiscales aplicables a las inversiones llevadas a cabo por distintas sociedades. Significado de la expresión legal “relación directa con la actividad exportadora”.	147
■ RTEAC de 30 de abril de 2008. La adquisición de participaciones de una sociedad patrimonial constituye un activo apto para materializar la reinversión de los beneficios extraordinarios obtenidos.	150
■ RTEAC de 17 de abril de 2008. Es posible el diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios, en la adquisición de un inmueble adquirido a una sociedad vinculada en la que los socios son los mismos que en la adquirente.	150
■ RTEAC de 14 de mayo de 2008. Se admite el régimen de diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios a pesar de que la entidad en la que se produce la reinversión del importe obtenido en la enajenación no desarrolla actividad económica.	152
■ RTEAC de 16 de abril de 2008. Posibilidad de suspender la ejecución cuando se presente incidente de ejecución contra la misma.	153
■ RTEAC de 14 de mayo de 2008. Requisitos fijados en la Ley para determinar la calificación de una entidad como “sociedad patrimonial”.	154
■ RTEAC de 13 de mayo de 2008. Colaboración en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Responsabilidad.	156

4. UNIÓN EUROPEA

- STJCE de 17 de enero de 200. Asunto C-105/07. Libre circulación de capitales – Legislación tributaria – Impuesto sobre sociedades – Intereses abonados por una filial como retribución de fondos prestados por la sociedad matriz establecida en otro Estado miembro – Recalificación de los intereses como dividendos sujetos a tributación – No recalificación en caso de intereses abonados a una sociedad residente. 161
- STJCE de 21 de febrero de 2008. Asunto C-425/06. Sexta Directiva IVA – Arrendamiento financiero – Fraccionamiento artificial de la prestación en varios elementos – Efectos – Reducción de la base imponible – Exenciones – Práctica abusiva – Requisitos. 163
- STJCE de 6 de marzo de 2008. Asunto C-98/07. Sexta Directiva IVA – Exclusión de la cuantía del volumen de negocios relativa a las entregas de bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa – Concepto de “bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa” – Vehículos adquiridos por una sociedad de arrendamiento financiero para ser arrendados y posteriormente vendidos a la expiración del contrato de arrendamiento-venta. 165
- STJCE de 3 de abril de 2008. Asunto C-27/07. Impuesto sobre sociedades – Directiva 90/435/CEE – Beneficio imponible de la sociedad matriz – Carácter no deducible de los gastos y cargas referidos a la participación en la sociedad filial – Fijación a tanto alzado de la cuantía de dichos gastos – Límite del 5% de los beneficios distribuidos por la sociedad filial – Inclusión de créditos fiscales. 167
- Auto del TJCE de 23 de abril de 2008. Asunto C-201/05. Reglamento de Procedimiento – Libertad de establecimiento – Libre circulación de capitales – Fiscalidad directa – Impuesto sobre sociedades – Dividendos de acciones que una sociedad residente percibe de una sociedad no residente – Régimen de las sociedades extranjeras controladas (SEC) – Situación con relación a un país tercero – Calificación de las reclamaciones interpuestas contra la Administración tributaria – Responsabilidad de un Estado miembro por infracción del Derecho comunitario. 169



PRESENTACIÓN

■ **Comprobación a retenedores y posible enriquecimiento injusto de la Administración. La doctrina del Tribunal Supremo y sus efectos**

Antonio Cayón Galiardo
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Gabinete de Estudios AEDAF

El Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de marzo de 2008, con ocasión de una actuación comprobadora dirigida a verificar las retenciones efectuadas por una empresa a determinados trabajadores y profesionales, ha declarado:

“Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada”

Con esta afirmación se acoge el criterio sustentado por la misma Sala en su anterior sentencia de 27 de febrero de 2007 (hacemos mención a ambas resumidamente en la sección de jurisprudencia de este número de la Revista), estimando también el recurso interpuesto por el retenedor; y se abre una necesaria reconsideración sobre las actuaciones comprobadoras en estos casos y sobre otros aspectos relacionados con la figura de la retención. Por una parte, porque la Administración ha de reconsiderar su posición pues, en lo esencial, venía a decirnos que *“la naturaleza autónoma de la obligación de retener no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente, razón por la que si el retenedor no retuvo, o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas”*. Por otra, porque es preciso analizar la doctrina del alto Tribunal, para conocer cuál es el alcance y los efectos que se pueden derivar de la misma.

Para ello diremos que, el recurrente-retenedor, sujeto de la comprobación, había alegado, en ambas sentencias, que el cobro por parte de la Administración de la retención que debió practicarse implica un *“enriquecimiento injusto de ésta”*, pues en la cuota de los sujetos pasivos correspondiente a su deuda tributaria ya ha sido cobrada la retención no practicada y que ahora se exige. Por ello, si además de la cuota en su día exigida a los sujetos pasivos, ahora se exige la retención al retenedor, resultará que la Administración habrá reci-

bido una doble retención (Primero, la devengada de los sujetos pasivos, aunque formalmente haya figurado como cuota del sujeto pasivo y no como retención. Segundo, la cuantía que ahora se exige en concepto de retención).

Frente a esta alegación, la Administración había defendido su pretensión con el argumento, ya señalado, del carácter autónomo de la obligación del retenedor que la hace exigible a este deudor con independencia de lo actuado por el retenido al autoliquidar su propia obligación principal (en ambas sentencias el IRPF). Argumento que ha venido permitiendo a la Administración tributaria desarrollar actuaciones comprobadoras sobre los retenedores al margen de cualquier otra consideración sobre el retenido.

El Tribunal, frente al anterior argumento, entiende que, si bien la doctrina sobre la naturaleza de la retención no es uniforme ni unánime (unos la consideran como una obligación accesoria de la principal, otros como una obligación dependiente, y otros, como obligación en garantía del cumplimiento de otra), *“parece evidente, que cualquiera que sea la naturaleza, es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende, o, la obligación que garantiza”*.

Expuesto en forma abreviada el contenido del pronunciamiento judicial, vamos a detenernos con más detalle para conocer con precisión el significado de estas sentencias antes de sacar conclusiones prácticas que pudieran llevarnos a equívocos o a conclusiones injustificadas, adelantando, por nuestra parte, que compartimos el criterio del Tribunal que no es enteramente nuevo, pues en sentencia de 13 de noviembre de 1999, ya estimó que, en supuestos similares, existía una *“clara, rotunda y abusiva doble imposición”* (aunque, debemos decir, en sentido no jurídico), demostrando con ello que no habrían sido pocos los reclamantes que en sus recursos habían suscitado estos mismos argumentos, pero que, por una otra razón, nuestros Tribunales no habían estimado.

Con este propósito comenzaremos por resaltar los límites en los que se dictan estos fallos, para después suscitar el problema de los efectos y consecuencias que pueden tener para el futuro.

Las cuestiones que se suscitan en los procesos han sido, entre otras que no vienen al caso, las que pasamos a enunciar:

En primer lugar, anotemos que uno de los planteamientos que han suscitado los recurrentes en los distintos procesos a que hacemos referencia, ha sido la necesidad de llamar al proceso o procedimiento en curso a quienes fueron sujetos pasivos de los rendimientos sujetos a retención. Ante este argumento el alto Tribunal ha entendido que *“tal motivo no puede prosperar, al menos por dos consideraciones. La primera de ellas es que la recurrente -retenedora- esgrime al argumentar de este modo intereses que no son los suyos, es decir de terceros, lo que priva de entidad y valor en este proceso a los intereses de esos terceros. En segundo término, la relación Administrador-Retenedor se mueve sobre parámetros distintos a los que rigen la relación Administración-Retenidos, que son los únicos que en este proceso están en juego. Por eso, y como luego más ampliamente razonamos, los intereses de los retenidos son ajenos a lo que en este proceso se decida”*.

Con ello, se descarta la solución que pretendía comprender globalmente el fenómeno de la retención, situando en un mismo proceso los intereses de todos los afectados, pues existen razones jurídicas para impedirlo, aunque como veremos, el tribunal no pueda evitar esta visión conjunta de todas las relaciones jurídicas implicadas (retenedor-retenido; retenido-administración; retenedor-administración) para lo que se servirá de los efectos económicos conjuntos derivados de la retención, impidiendo la producción de un doble pago a la Administración y su enriquecimiento injusto.

Y este es, según vimos, el motivo en que se apoyan estas sentencias para estimar los recursos interpuestos. Si bien, ambos pronunciamientos contienen matices que no deben obviarse para determinar con precisión el alcance de las mismas.

A este fin, partiremos de las palabras del mismo Tribunal que enmarcan su propio fallo aceptando, en un primer momento, la autonomía de la obligación del retenedor; para después situar el escenario en el que se va dictar la sentencia. Dice así la Sala: *“la naturaleza autónoma de la obligación de retener (que) no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente, razón por la que si el retenedor no retuvo, o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas. (A tal fin se razona con la conexión e independencia resultante de los artículos 10 y 36 de la Ley 44/78) ... este razonamiento es sustancialmente correcto, pero exige que se le incardine en la dinámica temporal de liquidación del impuesto que la ley regula. Por eso, la obligación del Retenedor, como prescribe el artículo 10 de la Ley 44/78 opera sobre parámetros propios. La del artículo 36.1 lo hace sobre otros parámetros distintos, e incide sobre destinatario distinto, en este caso el sujeto pasivo del impuesto. En las hipótesis de desajuste entre lo que hizo el retenedor y lo que se debió hacer la ley regula los mecanismos correctores pertinentes, que los preceptos citados recogen”* (refiriéndose a la elevación al íntegro que puede realizar el retenido).

Pues bien, continua diciendo el Tribunal Supremo en relación con el presupuesto de hecho al que se circunscriben sus sentencias:

“... el supuesto que nosotros estamos decidiendo no es este y hay que subrayarlo para no inducir a confusiones. La hipótesis que aquí se contempla supone coincidencia en el resultado de la retención entre lo hecho por el retenedor y el sujeto pasivo.

El retenedor ha creído que ha practicado correctamente la retención (en este caso no ha retenido porque creía que no debía hacerlo). Por su parte, el sujeto pasivo no ha hecho uso de las facultades que el artículo 36 de la Ley le confiere por entender (como el retenedor) que su actividad no estaba sujeta a retención.

La discrepancia se produce más tarde. Cuando ya la obligación principal está liquidada por el sujeto pasivo. Cuatro años después. No es el sujeto pasivo quien discrepa de la retención que se ha practicado que es la hipótesis que contempla el artículo 36.1 de la Ley. Es la Administración quien toma esa iniciativa, pero obviando el trascendental hecho de que la deuda principal ha sido pagada.

Queremos insistir y poner de relieve que los hechos litigiosos escapan a las previsiones fácticas que el artículo 36.1 y 10 de la Ley contemplan.

En primer término, porque la liquidación de la deuda principal ya se ha producido, lo que no sucede en las previsiones de los preceptos citados. En segundo lugar, porque ha existido coincidencia en los parámetros tomados en consideración tanto por el retenedor como por el retenido, lo que no ocurre en los textos mencionados que contemplan y se sustentan en la discrepancia de retenedor y sujeto pasivo sobre el “quantum” de dichos parámetros. Finalmente, y este punto es cardinal, la obligación principal se ha extinguido (al menos no consta discrepancias sobre ella) a conformidad de todos los intervinientes (Retenedor, retenido y Administración).

Claramente se comprende que la actuación de la Administración altera de modo radical el estado de cosas existente al amparo de un hipotético cumplimiento imperfecto de la obligación que pesaba sobre el retenedor”.

Con palabras semejantes, la sentencia de 5 de marzo de 2008, nos dice también sobre el supuesto al que se refiere:

“La hipótesis que aquí se contempla supone una coincidencia en el resultado de la retención entre lo hecho por el retenedor y el sujeto pasivo. El retenedor ha creído que ha practicado correctamente la retención. Por su parte, el sujeto pasivo no ha hecho uso de las facultades que el art. 36 de la Ley 44/1978 le confería para entender que su actividad no estaba sujeta a retención.

La discrepancia se produce más tarde, cuando la obligación principal ya esta liquidada por el sujeto pasivo. No es el sujeto pasivo quien discrepa de la retención que se ha practicado, que es la hipótesis que contempla el art. 36.1 de la Ley 44/78. Es la Administración Tributaria quien toma esa iniciativa, pero olvidando una circunstancia trascendental: que la deuda principal ha sido pagada.

De esta forma, los hechos presupuesto de la presente litis escapan de las previsiones fácticas que contemplan los arts. 10 y 36.1 de la Ley 44/78. Primero porque la liquidación de la deuda principal ya se ha producido, lo que no sucede en las previsiones de los preceptos citados. Segundo, porque ha existido coincidencia en los parámetros tomados en consideración tanto por el retenedor como por el retenido, lo que no ocurre en los preceptos mencionados, que contemplan y se sustentan en la discrepancia del retenedor y del sujeto pasivo sobre el “quantum” de dichos parámetros. Y, finalmente, porque la obligación principal se ha extinguido a conformidad de todos los intervinientes (retenedor, retenido y Administración).”

Es decir, para invocar el criterio seguido por el Tribunal frente a cualquiera -administración o tribunales- debemos situarnos ante un injusto material, enriquecimiento sin causa o doble pago, lo que implica que el retenido, en su calidad de contribuyente, ya haya ingresado la deuda derivada de su obligación principal resultante de una declaración veraz, pues sólo en estos casos, exigir después el cumplimiento de la obligación al retenedor, generaría el doble pago.

En segundo término, nos dice el Tribunal que la situación examinada es posterior a los posibles conflictos entre retenedor y retenido, pues estos tienen su propio marco jurídico de resolución, bien por medio de recursos, bien por medio de la elevación al íntegro, etc. Es decir, el conflicto debe plantearse entre Administración y retenedor.

Con esto quiere decirse que si el contribuyente (retenido) hubiese procedido a la elevación al íntegro, como le autorizaba el artículo 36 (Ley 44/78), se produciría un desajuste entre el importe de la obligación del retenedor y el que hubiese resultado de la obligación principal del retenido. En estos casos, naturalmente no existe el fundamento de injusticia que invoca el TS: el enriquecimiento injusto. Es decir, la doble imposición no siempre tiene por qué producirse. De forma similar a dicho mecanismo, debemos recordar que la hoy vigente Ley del IRPF prevé la posibilidad de deducir de la cuota a pagar la retención teórica que debiera haberse practicado, y no la efectivamente practicada por el empleador, produciéndose efectos para el contribuyente semejantes a la anterior elevación al íntegro. Así, en ambos casos, cuando no se hubiese practicado retención pero el contribuyente, mediante la elevación al íntegro o con la posibilidad actualmente prevista, se hubiese deducido la cuota (no retenida, antes, o la que se le debió retener, ahora), al dirigirse la Administración contra el retenedor, no se produciría un efecto de doble pago o de enriquecimiento injusto.

Por consiguiente, cuando las circunstancias de caso puedan dar lugar a un doble pago, como consecuencia de la comprobación administrativa sobre el retenedor, podrá invocarse la doctrina que comentamos.

En segundo lugar, se plantea también en estas sentencias -y es fundamental de cara a los efectos de las mismas- que en el proceso no se había acreditado el pago de la obligación principal, lo que afectaría a uno de los presupuestos básicos para provocar el doble pago. Frente a ello, sostiene el Tribunal que: *"No es ello así. El recurrente lo ha venido alegando en la instancia judicial y en la vía administrativa... La Administración pudo y debió probar que ese doble pago no se había producido. Pero en lugar de aducir y acreditar tal circunstancia (y dispone de medios para ello) ha preferido en insistir en la naturaleza independiente de la obligación del retenedor, con respecto a la del sujeto pasivo, e hipertrofiar y desnaturalizar la obligación del retenedor."*

Con este argumento, la Sala trae a colación la doctrina de nuestros tribunales en relación con la carga de la prueba cuando atempera la aplicación estricta del principio *"quien afirma, prueba"*, pues, como ha señalado la Audiencia Nacional, en Sentencia de 6 de febrero de 2007: *"Una cosa es que con arreglo al art. 114 LGT corresponde al contribuyente la carga de la prueba (...), presupuesto del que parte esta Sentencia, y otra muy distinta es que esta norma conduzca a resultados incompatibles con la tutela judicial efectiva de un derecho porque, agotada al máximo la actividad del recurrente en orden a probar lo que le incumbe, no puede reputarse válida la actuación pasiva de una Administración que teniendo la posibilidad de aportar de forma razonable los datos necesarios para concluir si procede hacer efectivo el derecho del recurrente no lo hace, condenando al fracaso la acción ejercitada. No se trata pues de que este tribunal realice una alteración indebida de la carga de la prueba, sino que hace uso de las atribuciones que le confiere el art. 24.1.º CE para proceder a una equitativa redistribución de los esfuerzos probatorios que conduce a la estimación del recurso."*

En cuanto a los efectos que pueden derivarse de estas sentencias, ha llegado a decirse en medios públicos que ya se ha producido una cierta paralización de las comprobaciones inspectoras sobre retenciones, destacando que es necesario hacer un replanteamiento de los medios y modos con que deben efectuarse para no incurrir en contradicción con lo

establecido por el Tribunal Supremo. Ante esta noticia –sin confirmación, naturalmente– cabe preguntarse si será necesario modificar la forma por la que deben discurrir estas comprobaciones. En particular, si sería necesario traer a los procedimientos en desarrollo a los sujetos cuyas rentas fuesen objeto de retención. Frente a esta cuestión, diremos que, si de alguna forma ha sido descartada tanto por la sentencia de 13 de noviembre de 1999 (rec. casación 166/1995) como por la pronunciada en noviembre de 2007, sin embargo, la más reciente sentencia de 5 de marzo de 2008, afirma que “... *Estos problemas se resolverían si en los expedientes en los que se discuten las retenciones se llamara al procedimiento a los sujetos del IRPF, o sea a los empleados, exigiéndoles a los que no declararon verazmente sus retribuciones no la cuota por retención sino la cuota diferencial pertinente, en la que estaría incluida la cuota que debió serles retenida, y los intereses correspondientes sobre las retenciones no practicadas y sobre la cuota diferencial descubierta...*”, apuntando quizá el tribunal una vía para afrontar el tema bien distinta de la seguida normalmente.

Ahora bien, por ahora y tras los argumentos de las sentencias examinadas, las comprobaciones sobre obligaciones de retener parece que están bajo una presunción: que el retenido ha actuado ingresando las cantidades que correspondían, extinguiéndose la obligación principal, pues si el retenido alega el enriquecimiento injusto y mientras esta presunción no sea destruida por la Administración, no será admisible que se le exijan al retenedor los pagos no realizados.

En un segundo plano, se suscita también el efecto de estas sentencias frente a las sanciones que pudieran exigirse a los retenedores en estos casos. Al respecto el alto Tribunal ha declarado en ambas ocasiones que “*Ello, naturalmente, no impide que la Administración pueda exigir del Retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado, o haberse practicado mal, la retención (Estamos pensando en los intereses y en las sanciones que el retenedor pueda merecer)*”.

A nuestro juicio, desde un plano teórico, la cuestión no es tan sencilla, pues cabe dudar de la proporcionalidad, e incluso de la propia antijuricidad, de las infracciones y sanciones que se aplicasen al retenedor; ya que, si como dicen las sentencias, una vez cumplida la obligación principal, la obligación del retenedor no subsiste, cómo puede sancionarse por la falta de pago de la obligación (ya inexistente) de que trae causa la infracción. Del mismo modo, y con semejantes argumentos, si nos trasladamos al ámbito penal, cabe preguntarse dónde estaría la defraudación si la obligación que se pretende incumplida ya no existe. Posiblemente se reproducirán en este planteamiento argumentos que ya son conocidos y que se esgrimieron cuando se debatió la posibilidad de imponer una sanción penal cuando –a consecuencia de los distintos plazos de prescripción: penal y tributaria– la obligación del contribuyente ya estuviese prescrita. Pero no podemos olvidar que el argumento de justicia que manejan ahora los tribunales de lo contencioso tienen un peso verdaderamente importante, por más que la jurisdicción penal no tenga que acoger necesariamente la doctrina de otra jurisdicción.

Continuando con este resumen de cuestiones y problemas que pueden tomar su causa en las sentencias citadas, hemos de anotar la reciente Resolución (00/3654/2006) del Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 1ª), de 3 de abril de 2008, en la que el TEAC se hace eco de la anterior doctrina a dos efectos distintos.

En primer lugar, para considerar que cabe la posibilidad de que el retenido, cuando haya pagado su deuda como resultado de una actuación comprobadora, pueda solicitar la devolución del ingreso efectuado, como ingreso indebido. Dice así el TEAC, en el caso enjuiciado: *"En consecuencia y teniendo en cuenta el criterio sentado por el Tribunal Supremo hay que concluir estimando las pretensiones del reclamante en el sentido de entender que las retenciones ingresadas por este concepto, rendimientos del trabajo, constituyeron un ingreso indebido que procede devolver. Ya que la exigencia al retenedor de retenciones por parte de la Administración cuando ya la deuda principal del sujeto pasivo perceptor de las rentas haya sido declarada ante la Administración exigiría que ésta probase que con el ingreso de las retenciones no se está produciendo un doble pago de la deuda tributaria, lo cual no consta que se haya probado en el presente supuesto en el que la Oficina Gestora se ha limitado a confirmar el acto de exigencia de retención amparándose en la autonomía de la obligación de retener."*

En segundo lugar, porque el TEAC trata de eludir la plena aplicación de la doctrina del Supremo en la siguiente forma: *"SÉPTIMO: Queda por último pronunciarse respecto de la doble imposición que según el reclamante esta liquidación de retenciones por rendimientos de capital supone. Hay que señalar que hay una diferencia sustancial entre ésta y la liquidación por regularización de las retenciones de trabajo a la que en el Fundamento Jurídico anterior se le han aplicado las conclusiones de la referida Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007 y es que en la liquidación de las retenciones por rendimientos del capital mobiliario, el motivo de la regularización es alterar la calificación de unas cantidades que la empresa consideraba como rappels sobre compra pero por sus propias características deben calificarse como rendimientos de capital mobiliario, y como tal deben tributar, quedando en consecuencia sujetos a retención."*

No se está hablando ya de una cuota de retención incorrectamente calculada, sino de la incorrecta calificación de una renta y sus repercusiones tributarias. Esta renta debió tributar en el sujeto pasivo perceptor de la misma como una renta de capital, sin embargo no lo hizo, y esto es lo que la Administración corrige con su regularización. La cual debe confirmarse porque no se ha producido la extinción de la obligación principal a conformidad de todos los intervinientes, Administración, retenedor y retenido, punto cardinal del que partía la Sentencia del Tribunal Supremo y en consecuencia no le son trasladables las conclusiones a las que llegaba la misma."

A nuestro juicio, el hecho de que el caso verse sobre una recalificación de una renta, no puede generar la no aplicación de la doctrina comentada, siempre, claro está, que se den los requisitos para ello, pues, si a consecuencia de la inadecuada calificación de la renta, no solo no se sometió a retención sino que se generó una tributación diferente en el IRPF del perceptor, es posible que no se dé el presupuesto para la aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo: la doble tributación o pago. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



Elena Fernández Rodríguez y
Antonio Martínez Arias

José María Lago Montero

Juan López Martínez



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Conecta tu despacho con el mañana



NUEVO SAGE PROFESIONAL CLASS:

La solución de software más avanzada para
la gestión de tu despacho

SAGE PROFESIONAL CLASS PONE A TU ALCANCE:

Innovación: tu despacho ganará en operatividad, información, eficacia y rendimiento.

Gestión: optimizarás la gestión de tu despacho en todos los sentidos.

Integración: la solución de total integración para que tu despacho avance.

Fidelización: porque un cliente satisfecho vale por mil.

Con **SAGE PROFESIONAL CLASS** tu despacho estará más **on**

902 104 590
www.sagelogiccontrol.com

sage

División Mediana Empresa

sage Logic Control



ESTUDIOS

■ **La presión fiscal del Impuesto sobre Sociedades por Comunidades Autónomas**

■ Elena Fernández Rodríguez

Universidad de Oviedo

Antonio Martínez Arias

Universidad de Oviedo

■ **RESUMEN:**

El objetivo de este trabajo es analizar la presión fiscal de las empresas españolas por razón del Impuesto sobre Sociedades, tanto para el conjunto nacional como por Comunidades Autónomas. Para tal cometido se parte de los datos publicados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) para el período 1998-2003 y se utiliza como herramienta de análisis el Tipo Impositivo Efectivo (TIE) medio, concretamente a través de dos medidas diferentes, pero complementarias (TIE Contable y TIE Fiscal). Los resultados muestran diferencias significativas entre los tipos impositivos efectivamente soportados por las sociedades domiciliadas en las distintas Comunidades.

■ **PALABRAS CLAVE:**

Impuesto sobre Sociedades (IS), Tipo Impositivo Efectivo (TIE) Medio, Presión Fiscal, Comunidades Autónomas.

■ SUMARIO:

1. Introducción
 2. El Impuesto sobre Sociedades desde la perspectiva contable y fiscal
 3. El Tipo Impositivo Efectivo (TIE) medio como indicador de la presión fiscal empresarial
 4. Análisis por Comunidades Autónomas
 - 4.1. Declarantes por Comunidades Autónomas
 - 4.2. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades por Comunidades Autónomas
 5. La presión fiscal de las sociedades españolas por Comunidades Autónomas Conclusiones
-

I. Introducción

Entre las principales novedades que ha introducido la Ley 35/2006 destacan la rebaja de la tasa de gravamen en cinco puntos porcentuales y el recorte o la eliminación de determinados incentivos fiscales¹, medidas con efectos contrarios para el contribuyente, pues mientras que la primera le resultará beneficiosa la segunda le perjudicará.

A nuestro entender, esta reforma se inserta en el debate existente en el seno de la Unión Europea (UE) en torno a la armonización del IS. En particular, uno de los principales puntos discordantes son los tipos impositivos vigentes en los veintisiete países de la UE, donde España se distingue por tener uno de los más elevados. Ahora bien, una cuestión es el tipo general de gravamen y otra es la presión fiscal que efectivamente soportan las sociedades por razón del Impuesto, no coincidentes en la mayoría de las ocasiones, entre otras causas, por la existencia de deducciones y bonificaciones, algunas de las cuales han sido modificadas a través de la reforma del IS.

En este contexto, el presente trabajo tiene por objeto ofrecer una panorámica de la situación española en materia de IS. Concretamente, el estudio analiza la presión fiscal soportada por las sociedades españolas entre 1998 y 2003, tomando los datos de las estadísticas elaboradas por el Departamento de Informática Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT). Esta información, publicada en la propia página web del citado Organismo, está constituida por las declaraciones individuales presentadas, sin tener en cuenta la declara-

¹ Con posterioridad, alguno se ha vuelto a modificar a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. En efecto, la disposición adicional octava modifica el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en particular, los apartados 2 y 3 por los que se modifica de nuevo la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

ción consolidada de los grupos. Tampoco se integran las correspondientes al País Vasco y Navarra, salvo que las empresas allí domiciliadas tributen por el régimen general.

Para llevar a cabo la finalidad pretendida, este trabajo comienza ofreciendo el doble esquema liquidatorio al que necesariamente tienen que enfrentarse las empresas españolas en materia de IS, uno basado en la declaración fiscal y otro fundamentado en la normativa contable. Seguidamente, se presenta la herramienta que se empleará en este estudio para el cálculo de la presión fiscal empresarial, concretamente el Tipo Impositivo Efectivo (TIE) medio. A continuación se acomete el estudio empírico por Comunidades Autónomas, al objeto de poder detectar posibles diferencias por razón de territorio, teniendo en cuenta que las Comunidades carecen de facultad normativa sobre este tributo. Para ello, en primer lugar se realiza un análisis de la composición de declarantes por Comunidades Autónomas. Seguidamente, por los efectos que puedan tener sobre la carga tributaria, se estudian las distintas variables presentes en la liquidación del tributo y, acto seguido, se calculan los TIEs soportados por las sociedades españolas durante el intervalo temporal contemplado. A continuación, se aplican pruebas estadísticas para detectar si las diferencias existentes entre las Comunidades son significativas. El trabajo termina ofreciendo las principales conclusiones alcanzadas.

Finalmente, a efectos de este estudio es preciso mencionar las particularidades normativas que resultan de aplicación a las empresas ubicadas en Canarias, Ceuta y Melilla que, en principio, deberán beneficiar a las sociedades adscritas a dichos territorios. En el caso de Canarias es de aplicación el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio, y el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, los cuales modifican la Ley 19/1994, de 6 de junio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, donde se establecen distintos incentivos fiscales para las empresas canarias. A su vez, para Ceuta y Melilla existen determinadas ventajas fiscales reguladas en el artículo 33 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, consistentes en bonificaciones.

2. El impuesto sobre sociedades desde la perspectiva contable y fiscal

Tras la aprobación del Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990², este tributo ha de considerarse simultáneamente desde dos puntos de vista:

² Conviene recordar la reciente aprobación de sendos Planes Contables, que entraron en vigor el 1 de enero de 2008:

- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. De Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas

Ambos Planes suponen la introducción de un nuevo método para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades sustentado en el Balance a diferencia del anterior que estaba basado en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. A pesar de la importancia que conlleva este cambio normativo, como el presente trabajo se realiza sobre la base de datos correspondientes a años anteriores, en los que se aplicaba el PGC de 1990, en lo sucesivo no se harán alusiones a la nueva normativa contable.

- 1º) Contable: por el que se obtiene el gasto devengado por IS; y,
- 2º) Fiscal: a través del cual se determina la cuota líquida del Impuesto.
- Ambas perspectivas originan la realización de un doble esquema liquidatorio del tributo, cuya síntesis se refleja en el cuadro I.

Cuadro I
Devengo contable y liquidación fiscal del IS

Gasto devengado por IS	Liquidación del IS
Resultado contable antes de impuestos	Resultado contable antes de impuestos
+/- Diferencias permanentes	+/- Diferencias permanentes
	+/- Diferencias temporales
	= Base imponible previa
	- Bases impositivas negativas de ejercicios anteriores
= Resultado contable ajustado	= Base imponible (Resultado fiscal)
X Tipo de gravamen	x Tipo de gravamen
= Impuesto bruto	= Cuota íntegra
- Deducciones y bonificaciones	- Deducciones y bonificaciones
= GASTO DEVENGADO POR IS	= CUOTA LÍQUIDA
	- Retenciones y pagos a cuenta
	= CUOTA DIFERENCIAL

Fuente: Elaboración propia.

La razón de este proceder radica en la falta de coincidencia en la concepción y/o imputación temporal que de los gastos e ingresos se tiene desde la perspectiva contable y fiscal. Ello ocasiona, como se desprende del cuadro I, la aparición de dos tipos de resultados: contable y fiscal, derivados de la existencia de diferencias entre los dos ámbitos, las cuales actualmente se dividen en permanentes y temporales.

Las diferencias permanentes, que pueden ser positivas o negativas, surgen cuando los criterios contables y fiscales en torno a la concepción de los gastos e ingresos son irreconciliables. Por su parte, las diferencias temporales, que también pueden ser de ambos signos, tienen su origen en los distintos criterios temporales de imputación de los ingresos y gastos en los ámbitos contable y fiscal.

De acuerdo con lo expuesto, las diferencias permanentes tienen una mayor incidencia para el sujeto pasivo al ser definitivas, en tanto que las temporales sólo suponen una discrepancia transitoria que se concreta en la contabilización de los correspondientes activos y/o

pasivos fiscales. Ahora bien, es preciso resaltar que las diferencias permanentes no generan discrepancias entre el gasto contable y la cuota líquida, al considerarse en ambos esquemas, en tanto que las diferencias temporales, junto con las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, son las variables que hacen discrepar el gasto y el pago del tributo.

A partir de los comentarios realizados en los párrafos anteriores, se viene abajo la idea bastante extendida en nuestro país de que las sociedades pagaban un 35% del beneficio en concepto de IS y registraban un gasto contable resultante de la aplicación de esta tasa, si no que lo habitual será que la presión fiscal efectivamente soportada por las empresas sea distinta, tanto desde la perspectiva tributaria como contable. Precisamente, en esta idea se fundamenta la presente investigación, cuyo principal objetivo es el conocimiento de la carga tributaria por razón del impuesto sobre beneficios a partir del TIE medio.

3. El tipo impositivo efectivo (tie) medio como indicador de la presión fiscal empresarial

El conocimiento de la presión fiscal a partir del TIE constituye una cuestión de indudable interés para las empresas dado que puede condicionar su toma de decisiones, fundamentalmente de inversión y financiación. Al propio tiempo, desde una perspectiva global, representa una información de enorme trascendencia para los gobiernos a la hora de establecer sus políticas fiscales.

En torno al empleo del TIE cabe destacar el papel de EEUU, pionero en su utilización desde la década de los setenta, constituyendo buena prueba de ello las investigaciones publicadas desde entonces y contribuyendo, sin duda, la normativa de la *Securities Exchange Commission* (SEC), organismo que hace ya más de tres décadas reguló la inclusión del TIE dentro de la información que acerca del impuesto sobre beneficios deben contener los estados financieros de las sociedades cotizadas. Por su parte, en la UE esta metodología ha empezado a utilizarse en fechas más recientes, por lo que no es de extrañar que en España haya pocos estudios, los cuales, además, son bastante actuales.

A la hora de abordar el estudio del TIE como medida de la presión fiscal caben diferentes alternativas, tanto en lo que se refiere a su tipología como en cuanto a su definición. Una clasificación de los TIEs, generalmente aceptada y empleada por los investigadores, es la propuesta por uno de los autores más acreditados, Fullerton (1984, p. 23), que distingue:

- TIE Medio: informa acerca de la presión fiscal empresarial, por lo que es muy útil para establecer comparaciones entre empresas, sectores o áreas geográficas, así como entre distintos regímenes tributarios.
- TIE Marginal: permite conocer los incentivos en el empleo de nuevo capital, pudiendo utilizarse para determinar los atractivos a la inversión otorgados por el sistema fiscal.

Otra tipología de los TIEs es la que realiza Paredes Gómez (1994, p. 37):

- TIE Total: considera la totalidad de los impuestos a los que están sometidas las empresas.
- TIE Parcial: se refiere únicamente a un determinado tributo.

A efectos de este trabajo se empleará un TIE parcial, dado que lo que se trata de analizar es el impuesto que grava los resultados empresariales y, a su vez, se utilizará un TIE medio, ya que el objetivo es medir la carga impositiva que sufren las entidades españolas por razón del IS a lo largo de una serie de años.

Elegido el TIE más adecuado para este estudio, seguidamente es necesario proceder a su definición, tarea no exenta de dificultades ante la amplia variedad de conceptos utilizados hasta ahora en las investigaciones realizadas, tal y como se constata en el cuadro 2, donde se recoge una importante muestra de trabajos extranjeros que han empleado esta metodología.

Cuadro 2
Conceptos de TIE para el impuesto sobre beneficios

Concepto de TIE Medio	Liquidación del IS
<u>Impuesto sobre el beneficio pagado</u> Beneficio o Cash-Flow	Fullerton (1982)
<u>Impuesto sobre el beneficio pagado</u> Beneficio antes de impuestos	Stickney (1979); Stickney y McGee (1982); Porcano (1986); Wilkie (1988); Wilkie y Limberg (1990); Fischer y Russell (1991); Shevlin y Porter (1992)
<u>Impuesto sobre el beneficio pagado</u> Cash-Flow de las operaciones	Zimmerman (1983); Wilkie y Limbert (1990); Shevlin y Porter (1992)
<u>Gasto por impuesto sobre el beneficio</u> Beneficio antes de impuestos e intereses	Derashid y Zhang (2003)
<u>Impuesto sobre el beneficio pagado</u> Beneficio antes de impuestos	Jansen y Buijink (2000); Rego (2003)
<u>Gasto por impuesto sobre el beneficio</u> Beneficio antes de impuestos o Cash-Flow	Stickney (1979); Wilkie y Limberg (1993); Gupta y Newberry (1997); Molloy (1998); Buijink et al. (2002)
<u>Cuota líquida</u> Beneficio antes de impuestos o Base imponible	Plesko (2003)
<u>Gasto por impuesto sobre el beneficio</u> Ventas netas	Buijink et al. (2002)
<u>Gasto por impuesto sobre el beneficio</u> ($\text{Impuestos diferidos}_t - \text{diferidos}_{t-1}$) Beneficio antes de impuestos	Buijink et al. (2002)
<u>Gasto por impuesto sobre el beneficio</u> Beneficio bruto de explotación	Nicodème (2001)
<u>Pasivos fiscales futuros</u> Beneficio antes de impuestos futuros	Jacobs y Spengel (2000)

Fuente: Elaboración propia.

El cuadro 2 pone de manifiesto que la mayoría de los estudios basados en el TIE han sido realizados por autores norteamericanos y se suelen referir a las compañías estadounidenses. No obstante, en los últimos años esta metodología ha empezado a utilizarse en la UE,

aunque la escasez de bases de datos individuales de las empresas ha llevado al planteamiento de otras definiciones del TIE, bien basadas en datos agregados, ya sea procedentes de la simulación. En este contexto, cabe destacar la metodología desarrollada por Devereux y Griffith (1998), pues la mayoría de los trabajos publicados recientemente³ se apoyan en ella. Los citados investigadores han revisado el método King-Fullerton (1984) para el caso de tener que escoger entre proyectos mutuamente excluyentes, pasando a utilizar el denominado "tipo impositivo efectivo medio" de una inversión, que se basa en las características de la regulación fiscal de cada país y en las expectativas de la inversión futura a realizar:

Por lo que respecta a la situación en España, es preciso señalar que no cuenta con muchos estudios, empleándose en ellos las definiciones de TIE medio que se recogen en el cuadro 3.

Cuadro 3
Conceptos de TIE medio en España

Concepto de TIE Medio	Investigadores que lo usan
$\frac{\text{Cuota positiva líquida}}{\text{Resultado antes de impuestos}}$	Borrego Cuesta (1999); Martínez Arias et al. (2001)
$\frac{\text{Pimpuestos de antes Resultado}}{\text{Beneficio antes de impuestos}}$	Labatut Serer y Martínez Vargas (2000)
$\frac{\text{Gasto por IS}}{\text{Resultado contable antes de impuestos}}$	Borrego Cuesta (1999); Martínez Arias et al. (2001); Fernández Rodríguez (2004); Calvé Pérez et al. (2005); Molina Llopis (2005); Fernández Rodríguez y Martínez Arias (2006)
$\frac{\text{IS del líquida Cuota}}{\text{impuestos de antes contable Resultado}}$	Fernández Rodríguez (2004); Fernández Rodríguez y Martínez Arias (2006)
$\frac{\text{IS por Gasto}}{\text{EBITDA}}$	Molina Llopis (2005)

Fuente: Elaboración propia.

El cuadro 3 muestra que bastantes de las tasas utilizadas para medir el TIE medio emplean el importe pagado a la Hacienda Pública en el numerador; si bien otros trabajos, por cierto los más recientes, utilizan el gasto por IS, magnitud contable que permite el cálculo de otra medida alternativa de la presión fiscal.

La revisión realizada de la literatura existente sobre el TIE ha puesto de manifiesto la existencia de un amplio abanico de opciones a la hora de proceder a su definición, a partir de

³ Entre ellos, cabe mencionar a Bellak et al. (2005), Elschner et al. (2005), European Comisión (2004), Jacobs et al. (2004) y Kiehlborn (2005). En España, también se ha utilizado esta metodología en el trabajo de Domínguez Barrero et al. (2005).

las cuales se proponen dos medidas para su empleo en el presente trabajo pues, como acertadamente recomiendan Omer et al. (1991, p. 71), es conveniente usar más de un concepto de TIE para dar mayor validez a los resultados:

- Una, fundamentada en el esquema liquidatorio contable del IS:

$$\text{TIE "Contable"} = \frac{\text{Impuestos de antes Contable Resultado}}{\text{Sociedades sobre Impuesto por Gasto}}$$

- Otra, a partir de la liquidación fiscal de este tributo:

$$\text{TIE "Fiscal"} = \frac{\text{Sociedades sobre Impuesto del Líquida Cuota}}{\text{Impuestos de antes Contable Resultado}}$$

Respecto a las tasas propuestas es conveniente realizar las siguientes puntualizaciones:

Las dos emplean como denominador común el resultado contable antes de impuestos, alternativa que se considera más adecuada que usar el resultado contable del ejercicio, magnitud afectada por el propio tributo.

Ambas utilizan diferentes partidas en el numerador. Así, el TIE Contable se determina a partir de un dato genuinamente contable como es el gasto devengado por IS, importe que surge de un criterio económico en atención al principio de devengo. Por su parte, el TIE Fiscal se calcula siguiendo la corriente financiera, es decir, la cuantía efectivamente pagada en el ejercicio por IS, esto es, un criterio de caja.

Por lo que se refiere a las peculiaridades propias de cada tipo de medida, cabe resaltar las que se desprenden del cuadro I relativo a la liquidación fiscal y al devengo contable del IS:

En el TIE Contable inciden las diferencias permanentes así como las deducciones y bonificaciones, es decir, aquellas variables cuyos efectos repercuten en el propio ejercicio, de ahí que resulte una tasa sin efectos temporales.

Sobre el TIE Fiscal no sólo influyen las variables anteriores sino también las diferencias temporales y la compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores, esto es, actúan una serie de partidas que tienen repercusión temporal.

4. Análisis por comunidades autónomas

Para la realización del estudio empírico se ha tomado la información puesta a disposición por parte de la AEAT para el período 1998–2003, prescindiendo de las sociedades financieras pues, aunque sean importantes desde la perspectiva recaudatoria, representan un número pequeño de declarantes que, además, se diferencian bastante del resto de entidades; por idénticas razones, las principales investigaciones similares a la que aquí se plantea tampoco contemplan dichas sociedades. A efectos de este trabajo, en primer lugar se analiza la composición de los declarantes del Impuesto para posteriormente presentar la liquidación agregada del IS.

4.1. Declarantes por Comunidades Autónomas

Como punto de partida del análisis territorial se facilita en el cuadro 4 la evolución experimentada por el total de empresas a lo largo del período de estudio, no sólo en términos absolutos sino también en porcentajes, facilitando tanto el crecimiento interanual como el relativo a todo el intervalo temporal.

En primer lugar, del cuadro 4 cabe destacar el importante aumento experimentado por el número de declarantes, cifrado en más de un 40% como media para el conjunto a lo largo de los seis años de estudio. Sin embargo, este incremento ha sido desigual, pues mientras ciertas Comunidades, como Andalucía (61,23%) y Canarias (54,02%), han tenido un crecimiento importante, en otras, como Asturias (30,85%) y Baleares (31,81%), el incremento ha sido menor.

Desde la perspectiva interanual, conviene resaltar que el aumento varía a lo largo del intervalo temporal, produciéndose el más elevado entre 1999-2000, con un incremento del 10,64% para el conjunto, en tanto que el menor ha sido el último año con un 3,22%.

Cuadro 4
Crecimiento del número de empresas por Comunidades Autónomas.

COMUNIDAD AUTÓNOMA	1998 N°.	1999 N°.	Δ 98-99	2000 N°.	Δ 99-00	2001 N°.	Δ 00-01	2002 N°.	Δ 01-02	2003 N°.	Δ 02-03	Δ 98-03
Andalucía (AN)	95.708	111.037	16,02%	120.975	8,95%	131.007	8,29%	145.593	11,13%	154.314	5,99%	61,23%
Aragón (AR)	23.638	25.447	7,65%	27.045	6,28%	28.536	5,51%	30.949	8,46%	31.616	2,16%	33,75%
Asturias (AS)	14.893	16.006	7,47%	15.843	-1,02%	17.819	12,47%	18.997	6,61%	19.488	2,58%	30,85%
Baleares (BA)	23.412	25.823	10,30%	27.086	4,89%	29.738	9,79%	31.842	7,08%	30.859	-3,09%	31,81%
Castilla-La Mancha (CLM)	29.108	31.584	8,51%	34.178	8,21%	36.131	5,71%	39.258	8,65%	41.765	6,39%	43,48%
Castilla-León (CL)	37.670	40.625	7,84%	43.651	7,45%	45.705	4,71%	49.218	7,69%	51.062	3,75%	35,55%
Canarias (CAN)	28.630	31.794	11,05%	36.736	15,54%	39.189	6,68%	43.001	9,73%	44.097	2,55%	54,02%
Cantabria (CNT)	7.155	7.796	8,96%	8.354	7,16%	8.709	4,25%	9.594	10,16%	9.940	3,61%	38,92%
Cataluña (CAT)	165.680	158.487	-4,34%	193.642	22,18%	204.481	5,60%	219.948	7,56%	220.094	0,07%	32,84%
Ceuta (CE)	748	817	9,22%	897	9,79%	952	6,13%	1.060	11,34%	1.072	1,13%	43,32%
Extremadura (EX)	11.663	12.855	10,22%	13.717	6,71%	14.464	5,45%	15.670	8,34%	16.513	5,38%	41,58%
Galicia (GA)	42.783	46.721	9,20%	50.057	7,14%	52.910	5,70%	57.263	8,23%	60.491	5,64%	41,39%
La Rioja (LR)	5.062	5.539	9,42%	5.922	6,91%	6.174	4,26%	6.749	9,31%	6.877	1,90%	35,86%
Madrid (MA)	144.274	155.749	7,95%	167.614	7,62%	175.973	4,99%	189.268	7,56%	195.961	3,54%	35,83%
Melilla (ME)	513	549	7,02%	602	9,65%	633	5,15%	696	9,95%	736	5,75%	43,47%
Murcia (MU)	21.098	23.145	9,70%	25.032	8,15%	26.784	7,00%	29.423	9,85%	31.625	7,48%	49,90%
Navarra (NA)	92	114	23,91%	126	10,53%	142	12,70%	155	9,15%	126	-18,71%	36,96%
País Vasco (PV)	399	421	5,51%	505	19,95%	546	8,12%	561	2,75%	543	-3,21%	36,09%
Valencia (VA)	92.478	99.397	7,48%	106.364	7,01%	112.624	5,89%	121.537	7,91%	126.180	3,82%	36,44%
TOTAL	745.004	793.906	6,56%	878.346	10,64%	932.517	6,17%	1.010.782	8,39%	1.043.359	3,22%	40,05%

Fuente: Elaboración propia.

Cuando el análisis se realiza por Comunidades se observan importantes variaciones de un año a otro, destacando también el último ejercicio puesto que en ciertos territorios hay una disminución en el número de entidades declarantes.

Aparte de analizar el número total de empresas declarantes del IS es preciso conocer aquellas que presentan Base Imponible positiva ($BI > 0$), esto es, las que realmente pagarán por el Impuesto. Tal información es de sumo interés porque, tal y como se desprende del cuadro 5, aproximadamente la mitad de las sociedades declaran resultado fiscal negativo, lo que implica cuotas líquidas nulas y, muy probablemente, gastos por IS negativos, con evidentes efectos sobre los TIEs en la medida que resultarían negativos. Por ello, la investigación empírica que se acomete en los próximos apartados se centra exclusivamente en las sociedades que tienen $BI > 0$, que son las que se recogen en el cuadro 5.

El cuadro 5 pone de manifiesto que el 65% de los declarantes con $BI > 0$ se concentra en cuatro Comunidades, que son, por este orden, Cataluña, Madrid, Andalucía y Valencia, quedando las restantes muy por debajo de las anteriores. A la vista de estos resultados se ha considerado conveniente analizar el porcentaje de contribución de cada Comunidad a la recaudación nacional por IS o cuota líquida agregada, razón por la cual se facilita el cuadro 6 que ofrece un *ranking* por Comunidades.

Cuadro 5
Clasificación por Comunidades Autónomas de declarantes del IS con $BI > 0$ (1998–2003)

	1998 N°.	% s/total	1999 N°.	% s/total	2000 N°.	% s/total	2001 N°.	% s/total	2002 N°.	% s/total	2003 N°.	% s/total
AN	39.983	11,82%	46.737	12,70%	50.812	12,51%	54.547	12,75%	59.248	13,14%	62.644	13,53%
AR	10.807	3,19%	12.002	3,26%	12.653	3,11%	13.329	3,12%	14.153	3,14%	14.384	3,11%
AS	6.539	1,93%	7.270	1,98%	7.100	1,75%	7.950	1,86%	8.340	1,85%	8.306	1,79%
BA	10.141	3,00%	11.712	3,18%	12.169	2,99%	13.011	3,04%	13.072	2,90%	12.485	2,70%
CLM	14.069	4,16%	15.645	4,25%	16.870	4,15%	17.944	4,20%	19.280	4,27%	20.297	4,39%
CL	17.754	5,25%	19.252	5,23%	20.489	5,04%	21.532	5,03%	22.624	5,02%	23.276	5,03%
CAN	14.170	4,19%	15.981	4,34%	18.100	4,45%	18.697	4,37%	19.869	4,41%	20.082	4,34%
CNT	3.201	0,95%	3.581	0,97%	3.863	0,95%	3.950	0,92%	4.257	0,94%	4.300	0,93%
CAT	77.234	22,83%	75.439	20,50%	93.098	22,91%	97.400	22,77%	102.073	22,63%	101.911	22,02%
CE	387	0,11%	420	0,11%	467	0,11%	486	0,11%	532	0,12%	541	0,12%
EX	5.772	1,71%	6.418	1,74%	6.809	1,68%	7.061	1,65%	7.387	1,64%	7.820	1,69%
GA	20.359	6,02%	22.560	6,13%	23.745	5,84%	25.114	5,87%	26.380	5,85%	27.634	5,97%
LR	2.573	0,76%	2.902	0,79%	3.003	0,74%	3.131	0,73%	3.325	0,74%	3.362	0,73%
MA	57.910	17,12%	64.417	17,51%	69.197	17,03%	71.583	16,74%	74.476	16,51%	77.152	16,67%
ME	300	0,09%	322	0,09%	342	0,08%	379	0,09%	390	0,09%	386	0,08%
MU	10.957	3,24%	12.355	3,36%	13.401	3,30%	14.390	3,36%	15.347	3,40%	16.534	3,57%
NA	65	0,02%	89	0,02%	85	0,02%	88	0,02%	98	0,02%	84	0,02%
PV	264	0,08%	269	0,07%	334	0,08%	335	0,08%	318	0,07%	319	0,07%
VA	45.797	13,54%	50.546	13,74%	53.774	13,23%	56.773	13,27%	59.860	13,27%	61.355	13,26%
TOTAL	338.282	100,00%	367.917	100,00%	406.311	100,00%	427.700	100,00%	451.029	100,00%	462.872	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de AEAT.

Del cuadro 6 se deduce que las cuatro Comunidades que aglutinan el 65% de los declarantes con BI>0, a efectos recaudatorios suponen el 75%, si bien el orden no es el mismo puesto que en primer lugar se sitúa Madrid, que representa un 40% de la recaudación a lo largo del período, seguida de Cataluña que ostenta un 20%, en tanto que las otras dos presentan unos porcentajes bastante inferiores, si bien notoriamente más altos que el resto de Comunidades.

Cuadro 6
Ranking de Comunidades Autónomas según contribución a la Cuota Líquida

COMUNIDAD AUTÓNOMA	1998	1999	2000	2001	2002	2003	MEDIA
MA	46,35%	40,41%	37,36%	40,76%	31,10%	39,30%	39,21%
CAT	19,30%	15,62%	21,90%	20,17%	22,85%	20,38%	20,04%
VA	7,12%	9,50%	8,79%	7,91%	9,42%	8,44%	8,53%
AN	4,68%	6,28%	6,10%	5,70%	9,77%	7,86%	6,73%
GA	3,22%	4,40%	3,94%	3,53%	3,90%	3,67%	3,78%
LR	3,22%	4,40%	3,94%	3,53%	3,90%	3,67%	3,78%
AR	3,40%	3,47%	2,40%	2,55%	2,65%	2,49%	2,83%
CL	2,37%	2,86%	2,88%	2,53%	3,00%	2,59%	2,71%
PV	1,87%	2,28%	2,64%	3,99%	2,76%	1,72%	2,54%
BA	1,82%	2,03%	1,95%	1,81%	1,76%	1,44%	1,80%
MU	1,11%	1,62%	1,67%	1,60%	1,72%	1,93%	1,61%
CLM	1,32%	1,84%	1,58%	1,40%	1,69%	1,73%	1,59%
AS	1,54%	1,69%	1,75%	1,65%	1,53%	1,40%	1,59%
CAN	1,09%	1,34%	1,17%	1,12%	1,38%	1,29%	1,23%
CNT	0,77%	0,98%	0,85%	0,77%	1,33%	1,11%	0,97%
NA	0,35%	0,65%	0,50%	0,48%	0,64%	0,41%	0,50%
EX	0,39%	0,52%	0,46%	0,40%	0,51%	0,50%	0,46%
CE	0,05%	0,05%	0,07%	0,05%	0,05%	0,04%	0,05%
ME	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,03%	0,03%	0,04%
TOTAL	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de AEAT.

4.2 Liquidación del impuesto sobre sociedades por comunidades autónomas

Conocida la distribución territorial de declarantes del IS, en el cuadro 7 se presenta la liquidación del tributo por Comunidades Autónomas, recogiendo a tal fin las principales variables: "ajustes positivos", "ajustes negativos", "ajustes netos", "cuota íntegra", "compensación de bases imponibles negativas", "deducciones por doble imposición", "otras deducciones" y "bonificaciones", es decir, no se analiza cada concepto de ajuste ni de incentivos fiscales, al no aportar resultados relevantes. En este sentido, es preciso matizar que en el apartado de ajustes, tanto positivos como negativos, se han eliminado los derivados del gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios, dado que la AEAT realiza dichos ajustes a partir del resultado del ejercicio y no del resultado contable antes de impuestos, pero son unas diferencias que no afectan a la carga tributaria.

Cuadro 7**Principales variables de la liquidación del IS por Comunidades Autónomas (1998-2003)**

VARIABLE	AÑO	Andalucía	Aragón	Asturias	Baleares	Canarias	Cantabria	Cast. La Mancha	Cast. León
Total Aumentos*	1998	23,91%	10,02%	23,08%	27,40%	10,14%	12,13%	11,67%	21,88%
	1999	15,62%	12,74%	34,73%	12,74%	5,78%	12,19%	9,44%	16,32%
	2000	28,82%	25,31%	31,36%	13,31%	7,52%	23,63%	11,97%	26,63%
	2001	31,30%	23,35%	48,33%	83,69%	10,46%	39,91%	12,48%	32,11%
	2002	19,30%	17,69%	35,74%	32,99%	8,58%	15,37%	14,57%	32,06%
	2003	23,38%	16,95%	21,02%	26,36%	12,83%	15,37%	14,13%	21,12%
Total Disminuciones*	1998	19,34%	12,82%	27,12%	22,44%	65,14%	13,68%	13,05%	29,15%
	1999	20,03%	20,99%	31,51%	20,99%	64,23%	12,03%	10,97%	22,30%
	2000	26,30%	31,16%	27,55%	27,17%	66,54%	17,55%	11,89%	28,05%
	2001	27,74%	21,89%	46,40%	41,22%	68,56%	18,53%	14,16%	28,22%
	2002	27,03%	15,82%	24,75%	26,13%	64,62%	9,59%	17,52%	25,11%
	2003	24,10%	16,84%	15,08%	24,21%	66,26%	9,59%	11,83%	22,84%
Ajustes Netos*	1998	4,57%	-2,80%	-4,04%	4,96%	-54,99%	-1,55%	-1,38%	-7,27%
	1999	-4,41%	-8,25%	3,23%	-8,25%	-58,45%	0,16%	-1,53%	-5,97%
	2000	2,52%	-5,86%	3,81%	-13,86%	-59,03%	6,08%	0,08%	-1,41%
	2001	3,56%	1,45%	1,93%	42,47%	-58,10%	21,38%	-1,69%	3,88%
	2002	-7,73%	1,87%	10,99%	6,86%	-56,04%	5,78%	-2,95%	6,95%
	2003	-0,72%	0,12%	5,94%	2,16%	-53,43%	5,78%	2,30%	-1,72%
Compensación Bases Imponibles Negativas*	1998	8,31%	2,55%	4,10%	7,77%	2,99%	2,40%	5,26%	8,93%
	1999	7,26%	5,64%	3,48%	5,64%	2,62%	2,75%	4,31%	7,63%
	2000	6,39%	5,93%	11,28%	5,03%	3,01%	6,45%	3,93%	4,41%
	2001	6,52%	4,47%	5,89%	8,61%	3,20%	10,33%	3,76%	4,69%
	2002	4,82%	3,89%	7,58%	5,57%	3,41%	1,45%	0,00%	3,78%
	2003	5,40%	3,30%	7,55%	6,03%	4,39%	1,45%	4,03%	4,71%
Cuota Integra**	1998	31,76%	30,71%	32,28%	32,84%	32,23%	25,23%	31,93%	31,76%
	1999	32,45%	53,57%	33,27%	31,33%	32,26%	26,07%	33,04%	32,55%
	2000	32,58%	30,87%	33,27%	32,74%	31,90%	30,19%	33,05%	32,86%
	2001	32,33%	32,29%	33,75%	32,32%	31,29%	31,73%	32,79%	31,80%
	2002	36,58%	37,12%	33,43%	35,59%	32,89%	53,61%	34,87%	37,02%
	2003	32,99%	32,14%	33,55%	32,14%	31,29%	53,61%	32,91%	32,66%
Bonificaciones**	1998	0,73%	0,04%	0,22%	0,26%	2,30%	0,03%	0,17%	0,36%
	1999	0,85%	0,28%	1,53%	0,33%	4,19%	0,03%	0,13%	0,13%
	2000	0,83%	0,17%	0,28%	0,24%	2,51%	0,03%	0,14%	0,26%
	2001	0,61%	0,16%	0,21%	0,44%	2,23%	0,04%	0,12%	0,25%
	2002	0,45%	0,19%	0,19%	0,37%	2,70%	0,06%	0,19%	0,31%
	2003	0,29%	0,07%	0,21%	0,27%	1,60%	0,06%	0,18%	0,49%
Deducciones Doble Imposición**	1998	1,29%	5,07%	3,06%	1,48%	1,38%	1,30%	0,84%	0,92%
	1999	1,43%	1,70%	3,49%	1,24%	2,65%	1,11%	1,01%	1,20%
	2000	1,20%	2,02%	3,34%	1,67%	1,82%	2,69%	0,76%	3,18%
	2001	1,65%	1,07%	4,33%	1,98%	2,05%	2,42%	0,74%	1,23%
	2002	2,17%	4,29%	2,16%	2,76%	1,62%	21,25%	1,11%	1,98%
	2003	1,91%	3,50%	1,66%	3,58%	1,85%	21,25%	1,68%	1,49%
Otras Deducciones**	1998	1,66%	0,90%	1,09%	0,87%	11,90%	2,58%	1,42%	1,55%
	1999	0,57%	1,98%	0,44%	0,75%	8,30%	0,86%	0,87%	1,22%
	2000	0,50%	1,39%	1,72%	0,72%	9,55%	0,89%	0,95%	1,86%
	2001	1,43%	2,26%	3,97%	1,47%	8,68%	2,07%	1,23%	1,97%
	2002	2,54%	2,17%	0,74%	1,50%	6,39%	9,02%	1,38%	2,50%
	2003	1,54%	2,12%	1,80%	1,29%	7,87%	9,02%	1,60%	2,73%
Total Deducciones y Bonificaciones**	1998	3,68%	6,00%	4,37%	2,61%	15,58%	3,91%	2,44%	2,82%
	1999	2,85%	3,96%	5,46%	2,31%	15,14%	2,00%	2,01%	2,54%
	2000	2,53%	3,58%	5,34%	2,64%	13,89%	3,61%	1,84%	5,30%
	2001	3,69%	3,48%	8,51%	3,89%	12,97%	4,52%	2,09%	3,44%
	2002	5,16%	6,65%	3,08%	4,64%	10,71%	30,33%	2,68%	4,80%
	2003	3,74%	5,68%	3,67%	5,14%	11,31%	30,33%	3,46%	4,72%

* % sobre el resultado contable. ** % sobre la base imponible. Fuente: Elaboración propia a partir de AEAT.

Cataluña	Ceuta	Extrem.	Galicia	La Rioja	Madrid	Melilla	Murcia	Navarra	P.Vasco	Valencia	TOTAL
21,40%	5,53%	12,39%	19,56%	11,69%	51,05%	3,48%	25,61%	26,61%	50,80%	14,05%	36,60%
23,62%	54,68%	13,00%	14,88%	8,73%	28,90%	10,72%	25,87%	13,55%	55,92%	15,81%	24,21%
21,72%	47,52%	12,94%	12,58%	7,92%	29,22%	7,06%	18,17%	9,11%	30,43%	17,33%	24,64%
33,15%	65,55%	17,01%	30,70%	18,06%	53,41%	17,98%	22,55%	12,35%	29,73%	22,90%	41,15%
34,44%	85,61%	19,83%	23,61%	14,26%	35,50%	2,71%	1537,30%	10,50%	21,59%	17,03%	31,03%
30,24%	91,15%	16,48%	12,27%	7,76%	33,09%	2,13%	672,09%	12,06%	51,72%	17,20%	29,67%
20,75%	10,86%	14,52%	16,00%	14,89%	35,99%	3,00%	27,65%	56,33%	75,25%	14,98%	31,35%
22,27%	62,72%	15,21%	14,74%	14,81%	29,69%	2,17%	21,41%	30,43%	48,34%	17,21%	27,71%
20,83%	59,07%	21,92%	15,83%	13,11%	31,07%	3,70%	20,19%	27,62%	46,94%	17,94%	28,73%
29,85%	80,20%	21,55%	25,79%	16,18%	33,35%	3,89%	22,30%	18,03%	14,64%	21,67%	31,58%
34,24%	77,35%	19,19%	31,26%	12,32%	33,67%	2,34%	319,36%	18,39%	28,67%	13,92%	31,59%
29,54%	94,74%	14,75%	20,02%	9,42%	30,93%	1,78%	110,77%	14,09%	44,86%	15,21%	29,19%
0,65%	-5,33%	-2,13%	3,57%	-3,19%	15,05%	0,49%	-2,04%	-29,72%	-24,45%	-0,94%	5,25%
1,35%	-8,05%	-2,21%	0,14%	-6,08%	-0,80%	8,55%	4,46%	-16,88%	7,58%	-1,39%	-3,50%
0,89%	-11,55%	-8,98%	-3,25%	-5,19%	-1,84%	3,36%	-2,02%	-18,51%	-16,51%	-0,61%	-4,09%
3,30%	-14,66%	-4,54%	4,91%	1,87%	20,06%	14,10%	0,25%	-5,68%	15,09%	1,23%	9,57%
0,21%	8,25%	0,64%	-7,64%	1,95%	1,82%	0,37%	1217,94%	-7,89%	-7,08%	3,11%	-0,56%
0,71%	-3,58%	1,73%	-7,75%	-1,67%	2,16%	0,35%	561,32%	-2,03%	6,86%	1,99%	0,48%
4,50%	5,49%	6,26%	4,79%	9,14%	6,65%	1,57%	7,65%	1,53%	8,19%	6,04%	6,00%
4,27%	3,80%	6,02%	3,27%	8,24%	4,88%	0,73%	5,11%	5,29%	13,82%	4,27%	4,92%
3,18%	0,00%	0,00%	2,12%	2,68%	6,13%	1,94%	3,17%	7,91%	2,70%	5,09%	5,10%
3,73%	0,00%	0,00%	2,87%	2,60%	5,81%	0,96%	3,39%	2,10%	2,37%	3,63%	4,92%
3,01%	2,10%	5,02%	3,31%	1,93%	3,99%	1,46%	44,19%	3,14%	0,84%	3,24%	3,69%
4,40%	3,67%	8,96%	2,48%	2,62%	3,70%	1,31%	19,83%	7,21%	2,94%	3,99%	4,07%
29,52%	31,02%	30,54%	32,43%	33,50%	25,78%	32,56%	32,79%	34,98%	32,18%	31,07%	27,99%
30,04%	31,30%	31,81%	33,40%	34,06%	25,83%	33,68%	32,80%	34,91%	31,77%	32,35%	28,62%
31,81%	30,20%	31,80%	33,52%	34,13%	28,49%	32,52%	33,60%	34,88%	32,57%	32,87%	30,53%
32,77%	32,33%	31,16%	33,36%	33,95%	30,92%	33,31%	33,26%	34,98%	33,91%	33,07%	31,88%
36,05%	32,60%	37,17%	33,54%	34,69%	31,20%	33,13%	33,46%	34,79%	50,71%	36,28%	32,34%
32,74%	30,91%	31,67%	33,60%	33,74%	31,10%	33,28%	33,44%	34,90%	33,28%	32,59%	32,04%
0,15%	12,61%	0,30%	0,11%	0,12%	0,13%	16,22%	0,09%	0,04%	0,38%	0,14%	0,22%
0,16%	12,69%	0,27%	0,10%	0,10%	0,23%	17,35%	0,15%	0,06%	0,35%	0,07%	0,34%
0,17%	12,79%	0,20%	0,11%	0,02%	0,22%	15,40%	0,20%	0,14%	0,36%	0,06%	0,28%
0,12%	14,72%	0,24%	0,11%	0,03%	0,20%	14,42%	0,17%	0,02%	0,25%	0,10%	0,25%
0,13%	13,70%	0,22%	0,09%	0,03%	0,21%	15,06%	0,09%	0,04%	0,26%	0,15%	0,25%
0,11%	13,78%	0,25%	0,07%	0,08%	0,20%	14,51%	0,06%	0,11%	0,41%	0,13%	0,22%
3,17%	1,42%	1,19%	2,76%	0,95%	5,62%	0,17%	0,27%	1,36%	4,91%	1,33%	4,25%
3,51%	1,38%	1,08%	2,62%	1,02%	5,52%	0,24%	0,38%	2,45%	4,38%	1,51%	3,98%
4,69%	0,84%	1,62%	4,97%	0,98%	6,14%	0,48%	1,32%	2,71%	2,47%	2,02%	5,41%
5,13%	1,68%	0,87%	3,93%	0,61%	6,79%	4,02%	0,93%	3,83%	1,11%	1,77%	6,24%
5,15%	1,91%	1,32%	2,75%	1,07%	9,19%	0,93%	2,42%	2,60%	29,14%	3,25%	6,19%
5,55%	1,38%	0,27%	4,34%	1,06%	5,51%	0,97%	2,16%	6,14%	13,66%	2,25%	4,74%
1,91%	0,41%	0,79%	1,76%	1,14%	1,22%	0,03%	1,13%	2,66%	4,26%	1,60%	1,61%
1,84%	4,30%	0,60%	1,06%	0,94%	1,63%	0,12%	0,92%	2,94%	3,85%	1,45%	1,66%
1,92%	0,08%	0,44%	0,99%	1,21%	1,19%	0,02%	1,00%	3,48%	3,35%	1,39%	1,52%
2,75%	0,20%	0,71%	1,91%	1,96%	3,59%	0,08%	1,61%	2,74%	3,49%	2,31%	3,08%
2,46%	0,91%	0,95%	1,26%	1,55%	2,15%	0,05%	1,45%	4,95%	2,59%	1,98%	2,26%
3,05%	0,96%	1,27%	1,78%	1,19%	3,51%	0,25%	1,89%	7,87%	2,20%	1,82%	3,07%
5,23%	14,44%	2,27%	4,64%	2,21%	6,97%	16,42%	1,49%	4,06%	9,55%	3,07%	6,08%
5,52%	18,37%	1,95%	3,78%	2,06%	7,38%	17,71%	1,44%	5,45%	8,59%	3,03%	5,98%
6,78%	13,71%	2,26%	6,06%	2,21%	7,55%	15,90%	2,52%	6,33%	6,19%	3,46%	7,21%
8,00%	16,60%	1,82%	5,95%	2,60%	10,59%	18,53%	2,71%	6,58%	4,85%	4,18%	9,56%
7,74%	16,52%	2,49%	4,10%	2,65%	11,55%	16,04%	3,96%	7,58%	31,99%	5,38%	8,70%
8,72%	16,11%	1,79%	6,19%	2,32%	9,22%	15,74%	4,11%	14,12%	16,28%	4,20%	8,02%

Del cuadro 7 cabe destacar como aspectos más relevantes los que a continuación se exponen.

4.2.1 Ajustes positivos y negativos sobre el resultado contable

Desde una perspectiva conjunta es preciso poner de manifiesto la existencia de importantes diferencias entre Contabilidad y Fiscalidad, tanto de signo positivo como negativo, a pesar del pretendido acercamiento propugnado por la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, el efecto conjunto de ambos tipos de ajustes, aumentos y disminuciones, unas veces resulta beneficioso para los sujetos pasivos y en otras ocasiones ocurre lo contrario. De hecho, salvo en Canarias y Navarra, donde los ajustes netos son siempre negativos, y Cataluña y Melilla, que son positivos, en el resto de Comunidades Autónomas los signos varían a lo largo de la serie temporal.

En el caso de los aumentos destacan Canarias y Melilla con los más bajos, mientras que en el otro extremo, con los mayores aumentos, sobresalen Madrid, País Vasco y Ceuta, a excepción de 1998 para esta última Comunidad. A su vez, para las disminuciones los menores importes los presenta Melilla y los más elevados Canarias. De acuerdo con estos datos Canarias resulta el territorio con los ajustes netos negativos más elevados, esto es, el resultado fiscal es inferior al contable, lo que supone un claro beneficio para las empresas domiciliadas en ella. Por su parte, en Melilla, cuyos ajustes son muy bajos en general, el efecto conjunto de ambos resulta de signo positivo, si bien en cuantías reducidas la mayoría de los años.

Por el contrario, Ceuta no sigue la misma evolución que la otra Ciudad Autónoma, de tal manera que tiene unas diferencias bastante elevadas, tanto positivas como negativas, resultando los ajustes netos relativamente altos y de signo negativo, salvo en el año 2002. Por tanto, desde la óptica de los ajustes las empresas domiciliadas en Ceuta presentan mejores resultados que las de Melilla.

También es destacable Murcia, pues muestra unos resultados dispares los dos últimos ejercicios, cuya razón radica en los bajos resultados contables obtenidos por las empresas en dicho bienio.

Por su parte Madrid, que sobresale por el importante peso que tiene tanto en número de empresas como en recaudación, en términos de ajustes ofrece unos resultados ligeramente superiores a la media nacional sobre la que, sin duda, tiene un notable influjo.

4.2.2 Compensación de bases imponible de ejercicios anteriores

Conviene recordar que, a efectos de la carga tributaria, esta partida sólo influye en el TIE Fiscal, y no en el TIE Contable, al intervenir únicamente en la determinación de la cuota líquida del Impuesto. De todas maneras, la evolución de esta variable ha sido bastante uniforme, motivo por el que no provoca variaciones en la presión tributaria efectivamente soportada por las sociedades. Además, se caracteriza por no mostrar discrepancias importantes de unas Comunidades a otras.

4.2.3 Cuota íntegra

Esta componente se obtiene aplicando la tasa de gravamen a la base imponible, siendo el tipo impositivo general durante el período de análisis del 35%. De todas formas, es preciso tener en cuenta que existen sociedades gravadas a otros tipos, destacando las empresas de reducida dimensión que tributan al 30% para un primer tramo de la base imponible, aplicándose al resto la tasa general. Para comprender la importancia de estas empresas conviene apuntar que en el primer año de estudio (1998) suponen un 61,98% del total en tanto que en el último (2003) ya representan un 84,51%; sin embargo, en los datos facilitados por la AEAT, desgraciadamente, no se proporciona información segregada para este tipo de entidades lo que, sin duda, hubiera sido de enorme interés.

Los resultados obtenidos para el total nacional muestran que la cuota íntegra está por debajo del 30% en los dos primeros años y oscila entre el 30,53% y el 32,34% en los cuatro siguientes.

Por Comunidades, la cuota íntegra muestra unos porcentajes que, mayoritariamente, oscilan entre el 30% y el 35% en todos los territorios salvo contadas excepciones, entre las que destaca Madrid con tasas por debajo del 30% en la primera mitad del período de análisis (1998-2000).

4.2.4 Deducciones y bonificaciones

En su conjunto, esta variable resulta relevante al representar porcentajes importantes de la base imponible, oscilando entre un 5,98% en 1999 y un 8,70% en 2002. No obstante, dado que en torno a esta partida se han agrupado todos los incentivos fiscales de que disfrutaran las entidades, es conveniente comentar cada tipo separadamente ante su distinta trascendencia.

Las “bonificaciones” representan porcentajes muy importantes en Melilla (entre 14,42% y 17,35%), Ceuta (12,61%-14,72%) y, ya en mucha menor medida, Canarias (1,60%-4,19%).

La siguiente Comunidad es Andalucía (0,29%-0,85%), donde esta variable apenas tiene relevancia y, por tanto, muchísima menos en las restantes.

El territorio donde las “deducciones por doble imposición” tienen una mayor trascendencia es Madrid, seguido ya a bastante distancia de Cataluña, presentado unos porcentajes bajos el resto de Comunidades; en particular destacan Castilla-La Mancha, La Rioja y Melilla con los menores porcentajes.

Por lo que respecta a “otras deducciones” sobresale Canarias, al presentar unos porcentajes que oscilan entre el 11,90% en 1998 y el 6,39% en 2002, teniendo en cuenta que para el conjunto de Comunidades el máximo se alcanzó en el año 2001 con un 3,08%.

Finalmente, para la variable “total deducciones y bonificaciones”, que representa el conjunto de incentivos fiscales, destacan Canarias, Ceuta y Melilla, con porcentajes muy superiores a la media del conjunto de Comunidades, bien es cierto que por motivos diferen-

tes, en el primer caso por la variable “otras deducciones”, en tanto que Ceuta y Melilla por las “bonificaciones”. Además es destacable que Madrid siempre se sitúa por encima de la media, mientras que las restantes, en general, están por debajo, lo que evidencia una vez más el peso que tiene la Comunidad madrileña.

De las conclusiones extraídas del cuadro 7 resulta evidente la presencia de discrepancias importantes en casi todas las variables de unas Comunidades a otras, motivo por el cual se ha aplicado el *test de Friedman* al objeto de comprobar si las diferencias detectadas son estadísticamente significativas. A tal fin se plantea como hipótesis nula la igualdad de medianas entre las diecinueve Comunidades, siendo la hipótesis alternativa que alguna de las medianas difiera de las restantes y, en consecuencia, existan diferencias significativas entre las distintas regiones. En resumen, el planteamiento de las hipótesis es el que se recoge a continuación:

- $H_0: Me_1 = Me_2 = \dots = Me_{19}$.
- H_0 : Cualquier $Me_i \neq Me_j$, para todo $i, j = 1, 2, \dots, 19$.

Tras aplicar la prueba estadística a cada variable, todos los valores de la *Chi-Cuadrado* han resultado significativos al 1%, lo que supone el rechazo de la hipótesis nula de igualdad de medianas entre las diecinueve entidades territoriales. Por ello, el siguiente paso ha de ser la búsqueda de las Comunidades que provocan tales discrepancias, aplicándose a tal fin el *test de Friedman* con un control, siendo el “control” los datos nacionales agregados, esto es, se toma como referente la media nacional y se realiza su comparación con cada Comunidad, planteándose como hipótesis nula que la mediana de cada variable en una región es igual a la mediana del total agregado (Me_1), es decir:

- $H_0: Me_1 = Me_u$, para cualquier $u = 2, 3, \dots, 20$ (las diecinueve Comunidades).
- $H_1: Me_1 \neq Me_u$, para algunos $u = 2, 3, \dots, 20$.

En consecuencia, el rechazo de la hipótesis nula implica asumir que la Comunidad difiere significativamente de la media nacional. Para determinar si se rechaza o no dicha hipótesis nula se debe comparar la suma de rangos de cada Comunidad Autónoma con la media nacional, de tal forma que si la diferencia, en valor absoluto, entre los rangos nacionales y los de cada Comunidad resulta superior a 69,88 se rechaza la hipótesis nula al 1% y si es mayor a 59,23 se rechaza al 5%; en los restantes casos no se podrá rechazar la hipótesis nula. Así se detectarán cuáles son las zonas geográficas que se alejan de la media nacional (control) y, por ende, provocan la falta de homogeneidad territorial. Los resultados del *test de Friedman* con un control se ofrecen en el cuadro 8.

Cuadro 8**Test de Friedman con un control para las variables intervinientes en la liquidación del IS**

COMUNIDAD AUTÓNOMA	SUMA DE RANGOS PARA CADA VARIABLE								
	Total Aumentos	Total Disminuciones	Ajustes Netos	Compensación Bl. Negativas	Cuota Íntegra	Bonifi- caciones	Deducciones Doble Imp.	Otras Deducciones	Total Ded. y Bonif.
Andalucía	75	64	64	101	53	99	48	48	42
Aragón	49	52	46	66	60	41	74	70	60
Asturias	96	76	89	85	95**	74	78	53	58
Baleares	81	74	76	96	56	84	66	33	41
Canarias	15**	114	6**	45	52	108	60	117	104
Cantabria	52	24*	97	49	33	11*	79	80	70
Castilla-La Mancha	27*	20*	65	51	75	48	20**	41	17**
Castilla-León	79	76	59	89	60	79	45*	77	44
Cataluña	82	77	77	54	56	44	101	92	82
Ceuta	98	98	38	31	39	115	43*	30	111
Extremadura	45	42	51	69	28	71	26**	21*	11**
Galicia	53	52	60	36	99**	27	87	54	63
La Rioja	23*	24*	49	59	101**	19*	19**	49	16**
Madrid	106	96	89	79	16	59	114	78	96
Melilla	13**	6**	86	14*	76	119	22**	6**	113
Murcia	88	82	85	84	84*	38	34**	49	21*
Navarra	37	64	15	62	108**	20	80	105	77
País Vasco	96	89	66	55	79	92	94	102	97
Valencia	55	41	73	61	67	33	65	69	49
TOTAL	90	89	69	74	23	79	105	86	88

** Significativo al 1%. * Significativo al 5%.

Del cuadro 8 se deducen los siguientes hechos:

- Para la variable “total aumentos” se rechaza la hipótesis nula a un nivel de significación del 1% en Canarias y Melilla, y al 5% en Castilla-La Mancha y La Rioja. Tal situación denota que estas Comunidades tienen unos aumentos sobre el resultado contable tan bajos que son significativamente diferentes a los del resto de España. Por el contrario, las zonas donde las empresas presentan más ajustes positivos son Madrid, Ceuta, Asturias y País Vasco, sin que hayan resultado significativos.
- En el caso de la variable “total disminuciones”, las sociedades de Melilla, Castilla-La Mancha, Cantabria y La Rioja aplican los importes más bajos, siendo estadísticamente diferentes a la media nacional, al 1% la primera Comunidad y al 5% las restantes. Por su parte, las mayores disminuciones se dan en Canarias, Ceuta y Madrid, sin que sean significativas.

- Para la variable “ajustes netos” sólo ha resultado ser estadísticamente diferente la Comunidad de Canarias a un nivel de significación del 1%, al presentar los menores ajustes de toda España; igualmente destaca Navarra por sus bajos ajustes netos, aunque sin resultar significativamente diferentes. Este hecho implicará, en principio, una menor presión fiscal, a falta de introducir el efecto de las deducciones y bonificaciones. Por el contrario, en el otro extremo se sitúan Cantabria, Asturias y Madrid, cuyas empresas soportan los mayores ajustes netos.
- La variable “compensación de bases imponibles negativas” sólo es estadísticamente diferente, al 5%, en Melilla, que presenta los menores importes. Tras ella se sitúa Ceuta, aunque sin rechazarse la hipótesis nula. Al otro lado de la balanza se encuentran Andalucía y Baleares, cuyas empresas son las que más pérdidas fiscales compensaron a lo largo del período analizado.
- Por lo que respecta a la variable “cuota íntegra”, son varias las Comunidades en las que se rechaza la hipótesis nula por presentar elevados importes en esta partida, en concreto: Navarra, La Rioja, Galicia, Asturias y Murcia, en las cuatro primeras al 1% y en la última al 5%. Este resultado influye negativamente en la presión fiscal soportada por las empresas situadas en estas zonas, si bien todavía falta por incorporar el efecto de los incentivos fiscales. Por contra, la Comunidad de Madrid destaca con la menor cuota íntegra, aunque no ha resultado ser estadísticamente distinta de la media nacional.
- En el caso de la variable “bonificaciones” se rechaza la hipótesis nula al 5% en Cantabria y La Rioja, al aplicar las empresas radicadas en estas zonas las menores bonificaciones de nuestro país. Por el contrario, donde más se disfruta de estos incentivos fiscales es en Melilla, Ceuta y Canarias, si bien no han resultado ser significativamente diferentes a las bonificaciones aplicadas en el conjunto nacional.
- La variable “deducciones por doble imposición” ha resultado ser significativamente distinta a la media nacional en La Rioja, Castilla-La Mancha, Melilla, Extremadura, Murcia, Ceuta y Castilla-León, las cinco primeras al 1% y las dos últimas al 5%, lo que indica que las sociedades ubicadas en estos territorios aplican los menores incentivos de esta naturaleza. En el otro extremo destacan Madrid y Cataluña, donde están radicadas las grandes empresas que son las que más deducciones por doble imposición aplican; no obstante, ninguna ha resultado ser significativa al situarse muy próximas al total nacional, consecuencia, sin duda, del enorme peso que tienen ambas Comunidades.
- Para la variable “otras deducciones” se rechaza la hipótesis nula en Melilla y Extremadura, en el primer caso al 1% y en el segundo al 5%, poniendo de manifiesto que las empresas domiciliadas en estas zonas aplican los menores incentivos de este tipo. Por el contrario, donde más se benefician de esta clase de deducciones es en Canarias, Navarra y País Vasco, sin que sean estadísticamente diferentes al total agregado.
- Por último, el análisis de la variable “total deducciones y bonificaciones” evidencia que en Extremadura, La Rioja, Castilla-La Mancha y Murcia es donde las empresas disfrutaban

de menores incentivos, siendo en los cuatro casos significativamente distintos al conjunto nacional, en las tres primeras Comunidades al 1% y en la última al 5%. Tal aspecto supone un perjuicio en términos de presión fiscal, pues la cuota íntegra se reducirá muy poco de cara al cálculo tanto de la cuota líquida como del gasto devengado por IS, de tal forma que los tipos efectivos serán superiores. Por su parte, las empresas que se benefician de las más altas deducciones y bonificaciones son las situadas en Melilla, Ceuta y Canarias, sin que hayan resultado ser significativamente distintas al total nacional, aunque redunde en una menor carga tributaria.

5. La presión fiscal de las sociedades españolas por Comunidades Autónomas

Una vez examinadas todas las variables que participan en la liquidación del IS, como punto final de la investigación se estudia la carga impositiva soportada por las sociedades españolas durante el período 1998–2003, utilizando a tal fin las dos definiciones planteadas, es decir, el TIE Contable (TIEC) y el TIE Fiscal (TIEF). Esta información, que no figura en los datos suministrados por la AEAT, se facilita en el cuadro 9.

Cuadro 9
TIE Contable y Fiscal

COMUNIDAD AUTÓNOMA	1998		1999		2000		2001		2002		2003		MEDIA	
	TIEC	TIEF	TIEC	TIEF	TIEC	TIEF	TIEC	TIEF	TIEC	TIEF	TIEC	TIEF	TIEC	TIEF
Andalucía	27,53%	27,12%	26,85%	26,72%	30,49%	29,41%	27,63%	28,10%	22,30%	28,44%	28,27%	27,91%	27,18%	27,95%
Aragón	25,16%	26,05%	29,68%	27,79%	27,67%	24,96%	28,28%	28,60%	27,05%	30,05%	26,08%	28,68%	27,32%	27,69%
Asturias	26,41%	26,28%	29,22%	27,64%	23,55%	25,47%	21,61%	23,80%	30,08%	31,01%	28,61%	29,47%	26,58%	27,28%
Baleares	26,93%	29,25%	28,39%	25,96%	28,10%	26,16%	35,01%	34,33%	27,48%	31,26%	25,90%	26,26%	28,64%	28,87%
Canarias	6,94%	7,61%	7,41%	7,48%	6,39%	7,52%	8,06%	8,14%	8,31%	10,06%	9,97%	9,58%	7,84%	8,40%
Cantabria	17,42%	16,94%	23,90%	23,95%	27,01%	27,79%	29,07%	33,42%	23,59%	24,04%	21,22%	20,96%	23,70%	24,52%
Castilla-La Mancha	26,34%	26,81%	29,89%	29,55%	30,92%	29,96%	29,97%	29,49%	30,47%	31,12%	28,33%	29,11%	29,32%	29,34%
Castilla-León	26,14%	25,38%	27,65%	27,05%	27,00%	26,50%	28,07%	29,24%	23,92%	33,08%	28,14%	26,71%	26,82%	27,99%
Cataluña	23,20%	23,18%	24,67%	24,33%	24,51%	24,43%	26,64%	27,43%	23,19%	27,78%	22,16%	23,37%	24,06%	25,09%
Ceuta	15,47%	14,74%	14,91%	11,51%	15,32%	14,68%	14,60%	13,46%	15,21%	16,93%	13,61%	13,93%	14,85%	14,21%
Extremadura	26,14%	26,65%	27,77%	28,01%	27,62%	27,79%	27,85%	28,41%	27,89%	33,61%	28,35%	28,39%	27,60%	28,81%
Galicia	28,64%	27,69%	29,37%	28,58%	25,95%	26,06%	26,36%	27,83%	26,42%	27,07%	26,34%	25,37%	27,18%	27,10%
La Rioja	30,67%	28,64%	29,80%	28,70%	31,09%	30,25%	30,99%	30,62%	30,28%	32,08%	30,80%	30,49%	30,60%	30,13%
Madrid	19,86%	19,57%	19,84%	18,24%	20,07%	19,39%	15,71%	22,07%	15,05%	19,23%	17,49%	21,60%	18,00%	20,02%
Melilla	13,29%	14,77%	17,02%	16,99%	16,41%	16,56%	16,42%	16,33%	17,10%	16,95%	17,69%	17,40%	16,32%	16,50%
Murcia	30,59%	28,70%	31,00%	30,45%	29,95%	29,48%	31,68%	29,00%	86,58%	70,63%	72,81%	72,78%	47,10%	43,51%
Navarra	21,96%	21,71%	21,96%	21,71%	23,01%	23,54%	23,01%	23,54%	27,16%	26,55%	17,01%	24,03%	22,35%	23,51%
País Vasco	22,32%	16,82%	26,22%	22,01%	21,34%	22,77%	16,00%	31,88%	10,99%	17,40%	12,76%	17,57%	18,27%	21,41%
Valencia	27,05%	26,22%	28,51%	28,02%	28,70%	27,75%	28,06%	28,28%	27,03%	30,83%	28,15%	28,00%	27,92%	28,18%
TOTAL	21,75%	21,40%	22,70%	21,54%	22,70%	21,50%	20,87%	23,30%	19,92%	22,79%	21,27%	23,36%	21,53%	22,31%

Fuente: Elaboración propia a partir de AEAT.

Del cuadro 9 cabe destacar los siguientes hechos dignos de interés:

- Para el total nacional, el TIE Contable está por encima del TIE Fiscal en los tres primeros años, en tanto que se produce la situación contraria en los tres últimos. Ahora bien, no existen grandes discrepancias entre ambas medidas de la presión fiscal empresarial ni para el conjunto nacional ni por Comunidades Autónomas.
- Analizando las tasas por Comunidades destacan sobremanera Canarias, Ceuta y Melilla, donde las tipos efectivos de gravamen son muy inferiores a los del resto de zonas. Estos resultados son coherentes con los obtenidos en el análisis de las distintas variables intervinientes en la liquidación del IS, pues las tres Comunidades mencionadas aplican incentivos fiscales muy elevados, al tiempo que también destacan con ajustes netos sobre el resultado contable bastante bajos, en especial Canarias donde resultaron significativamente inferiores a los del resto de España.
- Al margen de la disparidad que muestran los resultados de las Comunidades anteriores, los menores tipos efectivos los presenta Madrid, seguida del País Vasco, mientras que en el otro extremo destacan fundamentalmente Murcia y La Rioja. En el caso de Madrid las bajas tasas impositivas tienen su explicación en las "deducciones por doble imposición" y en el País Vasco son consecuencia de todas las deducciones. Por su parte, la mayor tributación de Murcia y La Rioja se debe básicamente a los escasos incentivos fiscales aplicados.

El análisis descriptivo que se acaba de realizar denota ciertas divergencias territoriales, razón por la que se aplica el *Test de Friedman* para detectar si tales diferencias son significativas, obteniéndose unos valores de la *Chi-cuadrado* para los cuales se rechaza la hipótesis nula al 1%, tanto para el TIE Contable como el Fiscal, es decir, la presión fiscal es estadísticamente distinta entre las diecinueve Comunidades. Estos resultados han sido la causa de profundizar un poco más, al objeto de tratar de identificar las Comunidades que introducen mayores divergencias, aplicando nuevamente el *test de Friedman* con un control, siendo el "control" los datos nacionales agregados, esto es, se aplica la misma prueba que a las variables intervinientes en la liquidación fiscal, motivo por el cual no se vuelve a repetir el planteamiento de las hipótesis, facilitándose los resultados del citado test en el cuadro 10.

El cuadro 10 pone de manifiesto que tanto para el TIE Contable como para el TIE Fiscal se rechaza la hipótesis nula en Murcia, La Rioja y Castilla-La Mancha, en los dos primeros al 1% y en el último al 5%, lo que supone que las empresas ubicadas en estas zonas soportan la mayor presión fiscal de toda España. Estos resultados son acordes con los obtenidos en el estudio de las variables intervinientes en la liquidación del IS, fundamentalmente por razón de incentivos fiscales, dado que en estas tres Comunidades se aplican unas deducciones y bonificaciones significativamente inferiores al conjunto. Por lo que respecta a los ajustes a practicar sobre el resultado contable, son bastante elevados en Murcia, se sitúan en torno a la media Castilla-La Mancha, mientras que son bastante inferiores a la media en La Rioja, por lo que parece que los incentivos fiscales son los que tienen una mayor incidencia sobre la presión fiscal.

En el otro extremo destacan Canarias, Ceuta, Melilla y Madrid, por ser las Comunidades con los menores tipos impositivos efectivos de nuestro país, datos nuevamente coherentes con los resultados previos relativos a deducciones y bonificaciones, pues los mayores importes se apli-

Cuadro 10
Test de Friedman con un control para los Tipos Impositivos Efectivos

COMUNIDAD AUTÓNOMA	SUMA DE RANGOS PARA CADA VARIABLE	
	TIE CONTABLE	TIE FISCAL
Andalucía	78	78
Aragón	80	75
Asturias	79	75
Baleares	88	89
Castilla-La Mancha	103*	101*
Castilla-León	71	80
Canarias	6	6
Cantabria	55	59
Cataluña	53	52
Ceuta	16	12
Extremadura	81	91
Galicia	76	73
La Rioja	113**	109**
Madrid	24	29
Melilla	24	18
Murcia	115**	111**
Navarra	45	44
País Vasco	30	43
Valencia	85	80
TOTAL	38	35

**Significativo al 1%

*Significativo al 5%

can en las tres primeras Comunidades, siendo bastante elevadas también en Madrid. Por su parte, las diferencias entre Contabilidad y Fiscalidad de nuevo no son determinantes desde la perspectiva de la carga tributaria, pues mientras que Canarias y Ceuta presentan valores bajos en Madrid y Melilla ocurre lo contrario. Finalmente, cabe resaltar que las tasas de presión fiscal de Canarias, Ceuta y Melilla no han resultado estadísticamente diferentes, como a priori se podría esperar, cuya explicación radica en los bajos rangos del total agregado, que vienen motivados por el importante peso que tiene Madrid en el conjunto.

6. Conclusiones

El estudio se ha centrado en el análisis del IS a lo largo del período 1998–2003, tanto para el conjunto nacional como por Comunidades Autónomas, con el objetivo fundamental de detectar si existen diferencias significativas territoriales entre las distintas variables intervinientes en la liquidación del Impuesto, así como entre la presión fiscal empresarial.

En primer lugar cabe resaltar que, tanto para las entidades declarantes consideradas en su conjunto como agrupadas por Comunidades Autónomas, existen importantes diferencias entre

Contabilidad y Fiscalidad, las cuales se ponen de manifiesto a través de los ajustes positivos y negativos que es preciso efectuar sobre el resultado contable para llegar a la base imponible.

En cuanto a las deducciones y bonificaciones, tienen una incidencia importante para el conjunto nacional en la medida que minoran considerablemente la cuantía a pagar al Fisco, así como el gasto contable devengado por IS, si bien la repercusión difiere notablemente de unas Comunidades a otras. En efecto, son importantes las bonificaciones en Melilla, Ceuta y Canarias, las deducciones por doble imposición en Madrid y Cataluña, así como el resto de deducciones en Canarias. Por el contrario, las zonas geográficas donde se aplican menos incentivos fiscales son Extremadura, La Rioja, Castilla-La Mancha y Murcia, siendo además estadísticamente inferiores a los aplicados en el resto de Comunidades.

Finalmente, el análisis de los TIEs ha puesto de manifiesto que son menores al tipo de gravamen general, lo que constata que los incentivos fiscales, vía deducciones y bonificaciones, logran mitigar con creces el efecto de los ajustes a practicar sobre el resultado contable. Esta situación se produce durante el período estudiado, prácticamente, para todas las Comunidades, si bien entre ellas se perciben importantes discrepancias en la presión fiscal.

Por Comunidades Autónomas destacan los TIEs de Canarias, Ceuta y Melilla por ser muy inferiores al resto de territorios, aunque no estadísticamente diferentes, estando estos resultados motivados fundamentalmente por el efecto de las deducciones y bonificaciones. En el lado contrario, con los tipos efectivos más altos destacan Murcia, La Rioja y Castilla-La Mancha, donde sí han resultado ser estadísticamente significativos, lo que supone que las empresas ubicadas en estas zonas soportan una mayor presión fiscal; nuevamente, los resultados son consecuencia de los menores incentivos fiscales aplicados por las empresas domiciliadas en estos territorios.

En definitiva, la investigación llevada a cabo ha permitido obtener una serie de resultados de indudable interés, tanto desde un ámbito nacional como por Comunidades Autónomas, que adquieren una mayor relevancia tras las reformas del IS. Estos cambios normativos, en principio, beneficiará a las empresas porque la reducción de las deducciones y bonificaciones no superará los cinco puntos porcentuales que bajará la tasa de gravamen. Ahora bien, esta mejora tendrá un impacto distinto desde una perspectiva territorial a tenor del estudio realizado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT): <http://www.aeat.es>.

Borrego Cuesta, A. (1999): "La Fiscalidad de las Empresas españolas", *Papeles de Economía Española*, nº 78/79, pp. 269–281.

Bellak, C.; Liebrecht, M. y Römisch, R. (2005): "FDI and Taxation: Some Methodological Aspects and New Evidence for Central and Eastern European Countries (CEE-NMS)", *Workshops Proceedings of OeNB Workshops*, nº 6: Capital Taxation after UE Enlargement, January, pp. 23–52.

Buijink, W., Janssen, B. y Schols, Y. (2002): "Evidence of the Effect of Domicile on Corporate Average Effective Tax Rates in the European Union", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, nº 11, pp. 115–130.

Callihan, D.S. (1994): "Corporate Effective Tax Rates: A synthesis of the literature", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 13, pp. 1–43.

Calvé Pérez, J. I.; Labatut Serer, G. y Molina Llopis, R. (2005): "Variables económico-financieras que inciden sobre la presión fiscal soportada por las empresas de reducida dimensión: Efectos de la Reforma fiscal de 1995 en las empresas de la Comunidad Valenciana", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIV, nº 127, octubre-diciembre, pp. 875–897.

Devereux, M. y Griffith, R. (1998): "The taxation of discrete investment choices", *Institute for Fiscal Studies*, Working Paper, nº W98/16, <http://www.ifs.org.uk>.

Derashid, C. y Zhang, H. (2003): "Effective tax rates and the "industrial policy" hypothesis: evidence from Malasia", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, Vol. 12, pp. 45–62.

Domínguez Barrero, F., López Laborda, J. y Rodrigo Saucó, F. (2005): "¿Afectan el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades a la elección de la forma de empresa?", *Hacienda Pública Española*, nº 174, pp. 55–86.

Elschner, Ch.; Lammersen, M. O. y Schwager, R. (2005): "The Effective Tax Burden of Companies and on Highly Skilled Manpower: Tax Policy Strategies in a Globalized Economy", Discussion Paper nº 05-31, *Centre for European Economic Research*.

European Commission (2004): "Measuring the effective levels of company taxation in the new member States: A quantitative analysis", *Working paper nº 7/2004*, Luxembourg.

Fernández Rodríguez, E. (2004): "Los factores condicionantes de la presión fiscal empresarial española a partir de la información contable. Especial mención a las decisiones financieras", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 120, enero–marzo, pp. 125–159.

Fernández Rodríguez, E. y Martínez Arias, A. (2006): "La relación Contabilidad-Fiscalidad a través de la aplicación práctica del Impuesto sobre Sociedades", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 130, julio–septiembre, pp. 621–644.

Fischer, C. y Russel, J. (1991): "Replication of Empirical Tax Research", *The Journal of American Taxation Association*, Vol. 13, pp. 73–91.

Fullerton, D. (1982): "Why Do Varying Effective Corporate Tax Rates Matter?", *Tax Notes*, 1980 y 1981 Effective Tax Rate Supplements, March and August.

Fullerton, D. (1984): "Which Effective Tax Rate?", *National Tax Journal*, Vol. XXXVII, nº 1, March, pp. 23–41.

Gupta, S. y Newberry, K. (1997): "Determinants of the Variability in Corporate Effective Tax Rates: Evidence from Longitudinal Data", *Journal of Accounting and Public Policy*, nº 16, pp. 1–34.

Jacobs, O. H. y Spengel, C. (2000): "Measurement and Development of the Effective Tax Burden of Companies. An Overview and International Comparison", *International Tax Review*, Vol. 28, n° 10, October, pp. 334-351.

Jacobs, O. H.; Spengel, C.; Finkenzeller, M. y Roche, M. (2004): "Survey of the Tax Regimes and Effective Tax Burdens for Multinational Investors", *Company Taxation in the New EU Member States*, ZEW and Ernst&Young.

Janssen, B. y Buijink, W. (2000): "Determinants of the Variability of Corporate Effective Tax Rates (ETRs): Evidence for the Netherlands", *MARC Working Paper*, WP/3/2000-08, Universiteit Maastricht, The Netherlands.

Kiehlborn, T. (2005): "EU financial integration and tax harmonization. Evidence on the validity of the agglomeration view", *Xth Spring Meeting of Young Economics*, Graduate Institute of International Studies Geneva, March, <http://www.smye2005.org>.

King, M.A. y Fullerton, D. (1984): *The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the U.S., U.K., Sweden and West Germany*, The University of Chicago Press, Chicago.

Labatut Serer, G. y Martínez Vargas, J. (2000): "Tratamiento contable y fiscal de las fusiones en España. Evidencia empírica para el período 1992-1996", *IX Encuentro de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC)*, Las Palmas de Gran Canaria.

Martínez Arias, A.; Fernández Rodríguez, E. y Álvarez García, S. (2001): "La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa"; Documento de trabajo n° 23/01, *Instituto de Estudios Fiscales*.

Molina Llopis, R. (2005): *Presión Fiscal en las Pymes. Estudio de su incidencia en la Comunidad Valenciana*, AECA, Madrid.

Molloy, K. H. (1998): "An Approach for Comparing U.S. and Japanese Effective Corporate Income Tax Rates", *International Accounting, Auditing & Taxation*, 7 (1), pp. 69-80.

Nicodème, G. (2001): "Computing Effective Corporate Tax Rates: Comparisons and Results", *Economic Paper ECFIN E2/358/01-EN*, n° 153, junio.

Omer, T.C.; Molloy, K. y Ziebart, D. (1991): "Measurement of Effective Corporate Tax Rates Using Financial Statement Information", *The Journal of American Taxation Association*, Vol. 13, n° 1, Spring, pp. 57-72.

Paredes Gómez, R. (1994): "Efectos de incentivo a la inversión del sistema fiscal: El Tipo Impositivo Efectivo como herramienta de análisis", *Actualidad Financiera*, n° 1, pp. T31-T57.

Plesko, G. A. (2003): "An evaluation of alternative measures of corporate tax rates", *Journal of Accounting and Economics*, 35, pp. 201-226.

Porcano, T.M. (1986): "Corporate Tax Rates: Progressive, Proportional or Regressive", *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 7, n° 2, Spring, pp. 17-31.

Rego, S. O. (2003): "Tax Avoidance Activities of U.S. Multinational Corporations", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 20, nº 4, pp. 1–41.

Shevlin, T. y Porter, S. (1992): "The corporate tax comeback in 1987: Some further evidence", *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 14, nº 1, Spring, pp. 58–79.

Stickney, C.P. (1979): "Analysing Effective Corporate Tax Rates", *Financial Analysts Journal*, July–August, pp. 45–54.

Stickney, C.P. y McGee, V.E. (1982): "Effective Corporate Tax Rates. The Effect of Size, Capital Intensity, Leverage, and Other Factors", *Journal of Accounting and Public Policy*, nº 1, pp. 125–152.

Wilkie, P.J. (1988): "Corporate Average Effective Tax Rates and Inferences about Relative Tax Preferences", *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 10, nº 1, Fall, pp. 75–88.

Wilkie, P.J. y Limberg, S. (1990): "The Relationship between Firm Size and Effective Tax Rate: A Reconciliation of Zimmerman (1983) and Porcano (1986)", *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 11, nº 2, pp. 76–91.

Wilkie, P.J. y Limberg, S. (1993): "Measuring Explicit Tax (Dis) Advantage for Corporate Taxpayers: An Alternative to Average Effective Tax Rates", *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 15, nº 1, Spring, pp. 46–71.

Zimmerman, J. L. (1983): "Taxes and firm size", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 5, nº 2, August, pp. 119–149.



ESTUDIOS

■ **Las grietas del sistema de financiación autonómica: ¿hacia un confederalismo fiscal insolidario?**

■ **José María Lago Montero**

Profesor Titular de Derecho Financiero de la Universidad de Salamanca.

Miembro de la AEDAF

■ **RESUMEN:**

La evolución del sistema de financiación autonómica, tras la aprobación de los estatutos de autonomía, dista mucho de ser respetuosa con el texto constitucional. Se perciben claras muestras de insolidaridad y deslealtad en las normas estatutarias aprobadas en el último año, lo que hace necesaria la intervención del máximo garante de la Constitución, con la mayor urgencia, visto que se encuentran tales normas ya en vigor y produciendo, o a punto de producir, nuevos efectos jurídico-financieros mediante las leyes de presupuestos generales del Estado.

■ **PALABRAS CLAVE:**

Financiación autonómica, solidaridad, confederalismo fiscal.

¹ Recojo en este trabajo reflexiones ya vertidas en otros anteriores tales como "Solidaridad y eficacia en el sistema de financiación autonómica", que esperan a ver la luz en el Anuario del Instituto de Estudios Zamoranos Florián D'Ocampo, actualizadas, corregidas y aumentadas tras la intervención en las Jornadas de la Cátedra de Financiación Autonómica de la Asamblea de Extremadura-Facultad de Derecho de Cáceres sobre *La solidaridad en el sistema de financiación autonómica* –marzo 2007–.

SUMARIO:

1. Insolidaridad e incompetencia en los nuevos Estatutos de Autonomía. Causas de inconstitucionalidad junto a faltas de lealtad institucional.
2. La inestabilidad del sistema y el victimismo por sistema. ¿No se puede gastar menos y mejor?
3. La falacia de las balanzas fiscales como corolario de los resistentes privilegios del País Vasco y de Navarra. El perverso efecto emulación.
4. El sueño foralista: la Agencia Tributaria propia o al menos consorciada.
5. Los límites del I.R.P.F., y de cualquier tributo basilar, para ser cedido. El nuevo patrón 50-58-50.
6. El vaciamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el agujereado de los demás tributos cedidos clásicos.
7. La demanda de “espacios fiscales propios”. La imposición ambiental.
8. Del cuento de la “Deuda histórica” a la verdad del endeudamiento controlado y el increíble superávit obligatorio: ¿cómo hemos cambiado!
9. La desnutrición de los fondos de suficiencia y solidaridad, nacionales y europeos.
10. En conclusión: El Tribunal Constitucional ha de reconducir esto a la racionalidad. La Sentencia nº 13/2007, de 18 de enero, como premonitoria.

1. Insolidaridad e incompetencia en los nuevos Estatutos de Autonomía. Causas de inconstitucionalidad junto a faltas de lealtad institucional.

El título del trabajo, y el de este primer epígrafe del mismo, son suficientemente expresivos de mi deseo de no incurrir en reiteraciones innecesarias, ni en planteamientos de carácter general, sobre problemas de descentralización fiscal. Éstos han sido ya suficientemente tratados por los comentaristas, por lo que remito al lector a la bibliografía básica que se cita al final del trabajo². Así que vamos a intentar entrar directamente al trapo, determinando las que a mi juicio son las fallas del sistema que deben ser corregidas cuanto más pronto mejor; no vaya a ser que por demora en el cumplimiento de la obligación se generen no ya intereses sino daños irreparables. Compete al Tribunal Constitucional dictar

² Es tanto lo que se ha dicho y escrito, también por el que ahora suscribe, sobre el sistema de financiación autonómica español, que produce algo de cansancio, si no de aburrimiento, cualquier consideración de carácter general que recordarse se quisiera, sea pacífica o polémica. Por mi parte y últimamente, “La distribución de la potestad tributaria entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España” y “La distribución del poder tributario en los estados descentralizados”, que esperan a ver la luz en el *Anuario de la Suprema Corte de Justicia de México-2005* y en la *Revista Brasileira de Direito Tributário-2007*, respectivamente. El tema se presta, por su complejidad, a su tratamiento en obras colectivas, de las cuales la más completa y reciente que conocemos es la dirigida por el profesor Antonio CAYÓN GALIARDO: *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2006, con brillantes análisis y discutibles propuestas, que parecen dar por supuesto que los niveles de descentralización alcanzados, y aún pretendidos, no tienen vuelta atrás, ni van a ser revisados por el legislador futuro ni por la jurisprudencia constitucional.

Sentencia cuanto antes, a ser posible clara, sobre la constitucionalidad/inconstitucionalidad de las previsiones financieras incluidas en los Estatutos de Autonomía recurridos, particularmente en el catalán, para, por extensión, delimitar de una santa vez el ámbito posible del poder financiero autonómico, al menos en sus líneas fundamentales.

La dinámica de reforma estatutaria en la que ha entrado España rompe con el modelo, hasta ahora constitucional, de financiación autonómica por razones formales y materiales. En cuanto a las primeras, porque se autoatribuyen las C.C.A.A., a través de sus Estatutos, unos poderes que constitucionalmente no tienen: los de diseñar sistemas de financiación autonómica³. Y en cuanto a las segundas, porque delimitan sistemas de financiación en vulneración rotunda de principios constitucionales claves como los de igualdad y solidaridad. Un Estatuto de Autonomía no puede regular el sistema de financiación de su Comunidad porque, al regular el de ésta, y siendo éste y todos los sistemas de financiación interdependientes con los del Estado y demás C.C.A.A., se estaría regulando la financiación autonómica de las demás Comunidades, incurriendo en extraterritorialidad y excediéndose de su ámbito natural competencial. Como señalan acreditados constitucionalistas, cuando un Estatuto de Autonomía incorpora normas de financiación autonómica, está introduciendo en el mismo materias no estatutarias, materias extraestatutarias contenidas en los Estatutos⁴. Y cuando, para colmo, pretende blindar sus competencias sobre la materia, incurre no ya en inconstitucionalidad sino en puro y simple dislate, que no por advertido, tuvieron a bien corregir sus patrocinadores⁵.

³ Me remito a la ponencia del profesor Álvaro RODRÍGUEZ BEREJO sobre "Ley Orgánica de Financiación y Estatutos: ¿Una relación armónica?", en las Jornadas sobre *La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos estatutos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 12-13 de junio de 2006. A su juicio, el constituyente no dijo más, ni menos, que lo que consta en la Constitución, en la que remite a una Ley Orgánica del Estado, que integra el bloque de constitucionalidad, el diseño del sistema, que no se lo encomienda a los Estatutos de Autonomía. No lo ve tan claro el profesor Juan ZORNOZA PÉREZ, que en su ponencia en las mismas Jornadas destacó la ambigüedad en el artículo 157.3 C.E., la fuerza del principio dispositivo subyacente tanto en la L.O.F.C.A. como en los Estatutos y la asimetría y bilateralidad a la que ello nos ha conducido. Entiende, no obstante, que debe ser la L.O.F.C.A. la que fije los porcentajes máximos de cesión de tributos del Estado a las C.C.A.A., y no verse desbordada por los Estatutos, que resultarían inocuos si lo hicieran. Postula, en conclusión, una reforma constitucional que precise el modelo de financiación autonómica.

⁴ El profesor José Luis CASCAJO CASTRO, en su ponencia en el *Foro sobre Descentralización Política en España e Iberoamérica*, celebrado en la Fundación General de la Universidad de Salamanca en junio de 2006, advirtió de que una minoría exigua, separatista y radical, pretende modificar el bloque de constitucionalidad. Explicó muy claramente que no pueden blindarse competencias en los Estatutos ni ausentarse el poder constituido de allí donde está establecido: el Estatuto catalán de 1979 no puede autofagocitarse con el consentimiento del poder central. La dinámica estatutaria bilateral que abanderó el Estatuto catalán incurre en fraude constitucional al pretender modificar el *todo* desde la *parte*. En el mismo sentido su capítulo "Sobre la reforma de los Estatutos de Autonomía: anotaciones de un oyente", en *La reforma de los estatutos de autonomía*, volumen monográfico de la *Revista Jurídica de Castilla y León*-2006, páginas 17-32.

⁵ El dictamen del Consejo Consultivo de la Generalidad de Cataluña advirtió de esto a los redactores del proyecto de Estatuto elaborado en su día. Dictamen nº 269, de 1 de septiembre de 2005, que milagrosamente ha desaparecido de la página web de ese Consejo Consultivo. Pero se puede acceder a él por otros conductos electrónicos y no electrónicos, a través de los cuales se aprecia que el órgano consultivo de la Generalitat de Catalunya considera inconstitucionales el núcleo de la propuesta de financiación, la invocación de los derechos históricos y el blindaje de competencias. Como señalan SOSA WAGNER, F.-SOSA MAYOR, I.: *El Estado fragmentado. Modelo austro-húngaro y brote de naciones en España*, Madrid, 2007, páginas 159-160, el blindaje de competencias, amén de una impertinencia, es una forma de acartonarlas, un traje anticuado que se empeñan en vestir los redactores de las leyes estatutarias para disparar contra su enemigo imaginario, el Estado, con un concepto zombi, ya muerto. De ingenio y nocivo tacha al blindaje Paloma BIGLINO CAMPOS en "Reforma de los estatutos de autonomía y distribución de competencias", en la obra colectiva *La reforma de los Estatutos de Autonomía*, ya citada, páginas 243-266.

La correcta intelección del artículo 157.3 C.E. y de la L.O.F.C.A. que lo desarrolla lleva a considerar que compete a ésta, y sólo a ésta, el diseño del sistema de financiación autonómica aplicable a todas las Comunidades, que deberán hacerlo suyo en sus Estatutos, para luego ser desarrollado mediante leyes generales y/o específicas de cesión de tributos y otras medidas financieras. Un Estatuto no puede jurídicamente obligar a modificar la L.O.F.C.A. ni menos aún suplantarla. La reforma de un Estatuto de Autonomía introduciendo en él cláusulas financieras no concordantes con la L.O.F.C.A., incurre en inconstitucionalidad competencial. No corresponde a los Estatutos de Autonomía regular los tributos cedidos, ni cuáles ni en qué medida han de serlo, por muchos precedentes históricos de ajuridicidad patente que se invoquen al respecto⁶.

Aunque literalmente leído el artículo 157.3 C.E. parezca conformar como potestativa una Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha establecido una y otra vez que su presencia es necesaria por mor del principio de coordinación, que la impone (S.S.T.C. nº 179/1985, nº 181/1988, nº 68/1996, nº 192/2000, nº 289/2000)⁷. No comparto, pues, la opinión de que un Estatuto de Autonomía pueda alterar la L.O.F.C.A. en lo más mínimo. A mi juicio, los Estatutos de Autonomía deben limitarse, en lo financiero, a reproducir los aspectos generales del modelo, los grandes principios vertebradores del mismo y al diseño institucional de su Hacienda autonómica⁸. La S.T.C. nº 96/2002, de 25 de abril, recuerda que "la unidad del orden económico nacional es un presupuesto necesario para que el reparto de competencias entre el Estado y las distintas C.C.A.A. en materias económicas no conduzca a resultados disfuncionales y desintegradores (S.S.T.C. nº 1/1982, de 28 de enero, y nº 29/1986, de 20 de febrero) siendo a partir de esa unidad desde la que cada Comunidad, en defensa del pro-

⁶ Muy clara la posición a este respecto del profesor Javier TEJADURA TEJADA en su ponencia "El principio de solidaridad" en las I Jornadas de la Cátedra Asamblea de Extremadura sobre *Financiación autonómica y solidaridad*, Cáceres, Marzo 2007. Más ambigua la posición del profesor Manuel CARRASCO DURÁN en su ponencia "La relación entre L.O.F.C.A. y Estatutos de Autonomía en el sistema de fuentes", en estas mismas Jornadas. Tanto RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado a las C.C.A.A.*, Comares, Granada, 2001, como ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *Tributos propios de las C.C.A.A.*, Comares, Granada, 1996, atribuyen al defectuoso tenor literal del artículo 10.2 L.O.F.C.A., el desmedido papel que a mi juicio se ha atribuido a las comisiones mixtas y a los propios Estatutos en la evolución del sistema.

⁷ De los perfiles de este principio habló en su ponencia el profesor José Luis MUÑOZ DEL CASTILLO, "Coordinación y eficacia: una gestión consorciada", dentro de las Jornadas del Instituto de Estudios Fiscales citadas, marcando las diferencias entre éste y los de cooperación o colaboración, en que la coordinación se ejerce por voluntad de un ente que no está en situación de igualdad con los llamados a ser coordinados, y en que puede incorporar límites a la actuación de los afectados por él, aunque disfruten de autonomía. Destaca que el órgano creado en nuestro ordenamiento jurídico para hacerlo valer es el Consejo de Política Fiscal y Financiera. El profesor Manuel CARRASCO DURÁN en su ponencia citada cree que la coordinación exige llegar a una interpretación armónica de la L.O.F.C.A., norma necesaria, y los diferentes Estatutos de Autonomía. Éstos asumen las competencias y aquélla las regula. Si nada dijera, operan las previsiones estatutarias. Pero los mandatos de la L.O.F.C.A. se imponen a los de los Estatutos, por ejemplo en materia de Agencias Tributarias posibles.

⁸ Para el profesor Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA, en su ponencia "Suficiencia y Nivelación", en las Jornadas del Instituto de Estudios Fiscales citadas, el Estatuto Valenciano encaja dentro de las previsiones constitucionales y de la L.O.F.C.A., pues su artículo 73 prevé que los tributos cedidos lo sean en la medida que disponga la legislación del Estado; y su disposición adicional primera ordena expresamente que las disposiciones estatutarias se atengan a la L.O.F.C.A.

pio interés, podrá establecer las peculiaridades que le convengan dentro del marco de competencias que la Constitución y su Estatuto le hayan atribuido sobre aquella misma materia (S.S.T.C. nº 1/1982, de 28 de enero, y nº 88/1986, de 1 de julio)⁹.

No compete a los Estatutos de Autonomía fijar los porcentajes de cesión de los tributos estatales ya cedidos, y menos todavía, si cabe, los correspondientes a otros tributos nuevos que existir pudieren. El incremento, por norma estatutaria, en la cuantía de los tributos cedidos, acarrearía un simultáneo descenso en la cuantía del Fondo de Suficiencia, que afecta a todas las C.C.A.A., y no puede, por tanto, ser alterado por decisión unilateral de una de ellas. Cuestión distinta es que, políticamente estemos insertos en la misma dinámica desde el año 1979, en el que la locomotora catalana lleva la iniciativa económica que arrastra al Gobierno de la Nación, y a todas las C.C.A.A. con él, en el diseño del sistema de financiación autonómica¹⁰. Y que acabemos disfrutando del nuevo patrón porcentual del 50-58-50 a que parecemos abocados en la cesión de I.R.P.F., I.I.E.E. e I.V.A. y de la que hablaremos luego.

También entiende que el Estatuto Andalúz casa coherentemente recursos con principios en su artículo 174. Pero no encuentra fácil el encaje, sin embargo, del Estatuto Catalán, en el que la impronta de bilateralidad surge por doquier; ordenándole al Estado lo que tiene que legislar; marcándole los porcentajes de cesión de impuestos y atribuyéndole la competencia de desarrollo a la comisión mixta, todo ello sobre la base de los polémicos criterios de no discriminación para Cataluña, esfuerzo fiscal similar en todas las C.C.A.A. y no alteración de la posición relativa de Cataluña en el ranking de C.C.A.A. Una posición semejante mantiene al respecto el profesor Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, en su ponencia en las mismas Jornadas, en la que cuestiona la constitucionalidad de los artículos 201.4 y 206 del Estatuto Catalán, plasmadores de los criterios recién expuestos, así como de la Disposición Adicional tercera, que recoge el compromiso presupuestario del Estado pro inversión en Cataluña que la mantenga en el mismo porcentaje de participación en el P.I.B. del que disfruta en este momento. Plantea si esto no es un privilegio contrario al artículo 138.2 C.E., imposible de hacer extensivo a todos los Estatutos. Estas cláusulas defensivas harían quebrar a la caja del Estado si tuviera que hacer frente a todas, y pondrían en peligro los fondos de suficiencia y nivelación.

⁹ Tomadas de la edición preparada por el profesor Isaac MERINO JARA: *Tributación autonómica*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2003, páginas 47-8, donde añade: "Ahora bien, en principio, al Estado no le es dado que en uso de sus competencias generales sea él mismo quien quiebre esa unidad sin una justificación razonable desde el punto de vista constitucional cuando, antes al contrario, la unidad del orden económico implica la exigencia de la adopción de medidas de política económica aplicables con carácter general (S.T.C. nº 96/1984, de 19 de octubre). Así se deriva del texto constitucional y así lo exige la L.O.F.C.A., en cuyo artículo 2.1.b. se atribuye al Estado 'la garantía del equilibrio económico, a través de una política económica general, de acuerdo con lo establecido en sus artículos 40.1, 131.1 y 138 de la Constitución' a cuyo fin se le encarga 'adoptar las medidas oportunas tendientes a conseguir la estabilidad económica interna y externa' (S.T.C. nº 179/1985, de 19 de diciembre). En consecuencia, la efectiva unicidad del orden económico nacional requiere la unidad de mercado en la medida en que están presentes dos supuestos irreductibles: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio nacional que ninguna autoridad puede obstaculizar directa o indirectamente (artículo 139.2 C.E.) y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica (artículos 139.1 y 149.1.1 C.E.) sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (S.T.C. nº 64/1990, de 5 de abril)".

¹⁰ Claramente expuesta por el profesor Luis María CAZORLA PRIETO en su ponencia "Ley Orgánica de Financiación y Estatutos: ¿Una relación armónica?", en las Jornadas del Instituto de Estudios Fiscales ya citadas, donde explicó que ya en 1979 los nacionalistas arrollaron con sus pretensiones al profesor Jaime GARCÍA AÑOVIROS, a la sazón Ministro de Hacienda y partidario de que la L.O.F.C.A. precediera al Estatuto Catalán, y no a la inversa. A su juicio, los constituyentes sí tenían claro que la financiación autonómica no tenía cabida ni en la Constitución ni en los Estatutos, sino en la L.O.F.C.A. Critica el papel excesivo que se atribuye con frecuencia a las comisiones mixtas —cfr. Artículo 210 del Estatuto Catalán— y prevé que, como en 1979, la norma estatutaria provoque la modificación de la L.O.F.C.A. y de la L.C.T. La comisión mixta a que se refiere el precepto citado prevé un número igual de representantes del Estado y de la Generalidad, y que la presidencia se ejerza de forma rotatoria entre las dos partes en turnos de un año. El Consejo de Ministros ha designado sus vocales en su reunión de 2 de febrero de 2007, publicando el Acuerdo en el B.O.E. del 3 siguiente, y dando cuenta de que nombra a 5 vocales porque así lo ha hecho la representación de Cataluña (sic), debiendo constituirse la comisión en un plazo que vencía el 9 de febrero de 2007.

Como es sabido, para debatir sobre financiación autonómica la L.O.F.C.A. crea un órgano consultivo, el Consejo de Política Fiscal y Financiera, en el que se han discutido y gestado *multilateralmente* todas las reformas del sistema entre todas las partes implicadas, Gobierno nacional y autonómicos sin exclusión, debatidas y aprobadas luego por las Cortes Generales hasta la fecha. Éste es el cauce normativamente previsto para aprobar reformas del sistema, y no el de tramitación de reformas estatutarias impuestas bajo presión electoral, forzadas por el camino de la *bilateralidad*¹¹. Aunque siga siendo detectable la falta de protagonismo del Senado, Cámara de representación territorial en la que de alguna manera debería de estar incardinado el mentado Consejo, no puede pretenderse aprovechar que el Pisuerga pasa por Valladolid –la reforma de los Estatutos de Autonomía– para desviar el cauce del Duero, del que aquél es afluente, y alejarlo de Zamora –la reforma encubierta y forzada de la L.O.F.C.A.–¹². La deslealtad para con las instituciones del Estado se patentiza cuando se utilizan torticeramente procedimientos no previstos para la consecución de los fines que se pretenden con ellos.

Aunque la pretensión de cambiar un sistema de financiación autonómica sea legítima, ello no permite obviar los procedimientos constitucionalmente previstos para ello, ni autoriza a pedir la revisión del sistema todos los años, so pretexto de que se ha producido algún “nuevo” problema financiero detectado por la pertinente/impertinente comisión mixta,

¹¹ SOSA WAGNER, F.-SOSA MAYOR, I.: *El Estado fragmentado...*, cit, páginas 162-3, señalan con acierto que “es la bilateralidad la que más derechamente se alza, a nuestro juicio, como amenaza que conduce a la fragmentación”. Entienden poco serio que el Estado tenga que pactar con los entes territoriales el nombramiento de magistrados, vocales o consejeros de los entes u organismos públicos centrales, así como esas comisiones mixtas bilaterales con poder de decisión sobre asuntos económicos, que conducirán al *sodoku* predicho por el ministro SOLBES, justo cuando en Alemania se reducen los poderes de los *länder*, para no mediatizar la voluntad del Estado ante la Unión Europea.

¹² Como bien expresó el profesor Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ en la ponencia citada, el modelo de financiación adoptado por el Estatuto catalán condiciona el modelo de financiación de las demás C.C.A.A. sin pasar por el Consejo de Política Fiscal y Financiera ni por la Comisión de C.C.A.A. del Senado, pretendiendo provocar una reforma de la L.O.F.C.A. y de la L.C.T. Plantea también qué ocurriría si todos los países miembros de la U.E. le exigieran a ésta lo que las C.C.A.A. al Estado español... La soberanía presupuestaria de éste se ve seriamente tocada con estos mandatos, que limitan el poder de fijación que las Cortes Generales tienen acerca del volumen de inversión en infraestructuras a determinar cada año por las leyes de presupuestos –artículo 134 C.E.–. Como bien señaló el profesor Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA en las mismas jornadas, las inversiones en infraestructuras han de hacerse depender de las necesidades de las mismas y no de la envergadura de las que ya se tienen... Pretender que la inversión sea proporcional al P.I.B. y además fijando plazo y cifras (artículos 206 y Disposición Adicional 3ª del Estatuto catalán: 3.300 millones de euros en 7 años) no es, a mi juicio, una medida jurídica ni económicamente aceptable, ni constitucionalmente admisible por cuanto limita la soberanía presupuestaria de las Cortes Generales –artículo 134 C.E.–. Por la misma razón, tampoco entiendo admisible constitucionalmente que el Estatuto de Andalucía pretenda que la inversión estatal sea equivalente al peso de la población en 7 años, amén del disparate de la deuda histórica del que hablaremos en otro momento. Los hipotéticos déficits acumulados por falta de inversión pública hay que evaluarlos y solventarlos por los procedimientos constitucionalmente establecidos (L.O.F.C.A.—C.P.F.F.—Senado), no mediante la introducción unilateral o bilateral de cláusulas en los Estatutos de Autonomía. Tampoco es correcto el camino del Estatuto Balear: que el Estado invierta 3.000 millones de euros en 10 años, añadidos a la inversión base de cada año, que sería la media del 2005-2006, en una Comunidad tan pobre y subdesarrollada... Ni el imaginativo de Castilla La Mancha: que la inversión estatal se pondere según la población relativa, P.I.B. relativo y superficie, y se complemente luego con un 1% del P.I.B. para converger con la media por habitante de España. Es imposible que a la Hacienda del Estado le cuadren las cuentas con tanto suplemento inversor unilateral o bilateralmente decidido por y con cada Comunidad Autónoma. Un Estatuto no es la norma constitucionalmente prevista para fijar ni cuales son los déficits pendientes ni cuales son las medidas para corregirlos. Competen al Estado ambas funciones, a través de leyes de Cortes Generales aplicables a todas las C.C.A.A..

ente éste que L.O.F.C.A. y L.C.T. previeron desde su primera edición para resolver ajustes de aplicación y temporalidad, y no para se erigiera en vetadora o certificadora de cualquier reforma. El sistema aprobado en diciembre del 2001, recuérdese que por unanimidad de todas las partes, Gobierno central y todos los Gobiernos autonómicos, disponía de medidas suficientes como para resolver cualquier imprevisto que producirse pudiese, sin necesidad de generar una reforma del sistema aprobado con vocación de duración indefinida. El tan cacareado gravoso incremento del gasto sanitario se saldó en dos reuniones, en dos tardes, siguiendo cierta metodología ministerial, de manera discutible en lo sustancial y con una convocatoria de una Conferencia de Presidentes completamente superflua en lo procedimental. Luego no puede reprochársele al sistema falta de capacidad de adaptación a problemas graves sobrevenidos¹³.

2. La inestabilidad del sistema y el victimismo por sistema. ¿No se puede gastar menos y mejor?

Además de imperativos constitucionales, el sentido común demanda que el sistema de financiación autonómica sea *general* y *duradero*, esto es, que se aplique a todas las C.C.A.A. por un tiempo razonable, y no que esté en perenne discusión todos los años por las protestas de esta o de aquella Comunidad disconforme¹⁴. También demanda ese sentido que el sistema sea *transparente*, esto es, que incorpore información suficiente sobre los costes

¹³ Como bien indicó el profesor Álvaro RODRÍGUEZ BEREJO en su ponencia citada, el “onerosísimo” déficit sanitario del 2005 se hubiera solucionado, en algunas C.C.A.A., con el cierre de alguno de sus canales de televisión autonómica...Era tan grave y difícil de resolver el problema sobrevenido que el Ministro SOLBES inyectó al sistema en dos tardes más dinero del que pedían las C.C.A.A....Cfr. URBANOS GARRIDO, R.M.: “El Acuerdo de financiación sanitaria y su repercusión para el sistema nacional del salud”, *Presupuesto y Gasto Público* nº 42-I/2006, páginas 229-240, y el diario *El Mundo* de 19 de abril de 2006. Añado yo que, quizá cerrando las grietas a la recaudación que se han abierto mediante el ejercicio irresponsable de la potestad de instrumentar deducciones, del que hablaremos luego, se habría evitado también, si quiera fuera parcialmente, este problema, así como otorgando a las tasas autonómicas el papel que le corresponde y que no tienen actualmente, particularmente en aquellas en las que el destinatario del servicio se está beneficiando de manera indiscutible de una actuación administrativa, por la que muestra aptitud para contribuir. Cfr: LAGO MONTERO, J.M.-GARCÍA FRÍAS, M.A.-ALFONSO GALÁN, R.M.-GUERVÓS MAÍLLO, M.A.-GIL RODRÍGUEZ, I.: *Comentario a la ley de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Castilla y León*, Dykinson, Madrid, 2005. Violeta RUIZ ALMENDRAL: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Tirant lo blanch, Valencia, 2004, ha propuesto un régimen de incentivos y castigos para el ejercicio responsable/irresponsable por las C.C.A.A. de sus potestades normativas en los tributos cedidos.

¹⁴ La quinquenalidad perenne es una muestra de adolescencia perenne, con la que pretendió acabar la reforma del 2001: con los traspaños prácticamente culminados no tiene ya sentido la quinquenalidad, merma la seguridad jurídica y económica tan necesaria para la planificación financiera, y, si se me permite la expresión, somete al modelo a un estado de permanente chalaneo pastelero, en el que el *Estatut* quiere vivir instalado otro poco más de tiempo... ¿Hasta cuándo? ¿Comprenderán alguna vez que las demás C.C.A.A. jamás van a aceptar perder posiciones por una reforma del sistema que favorezca a Cataluña? Cordura en MONASTERIO ESCUDERO, C.-SUÁREZ PANDIELLO, J.: *Manual de hacienda autonómica y local*, I.E.F., Madrid, 2005, capítulo I, resumen así los principios de descentralización del gasto a los que ha llegado al teoría de la descentralización fiscal desde el punto de vista económico: 1.- Si un determinado gasto no afecta exclusivamente a los residentes de una región, no debe descentralizarse. 2.- Si un gasto, cuando es realizado simultáneamente por todos los gobiernos locales conduce a una asignación Pareto inferior de los recursos, no debe descentralizarse. 3.- Si el coste de provisión de un gasto es decreciente en un determinado tramo, no debe descentralizarse a regiones cuya población sea muy inferior a la que generaría el coste mínimo de provisión. 4.- Si un gasto redistributivo es susceptible de generar movimientos migratorios importantes, no debe descentralizarse. 5.- Las políticas de regulación económica, cuyo objetivo sea actuar sobre variables que, en buena medida están fuera del control de los gobiernos locales, no deben descentralizarse.

y necesidades, los ingresos y los gastos, para poder proveer equitativamente las asignaciones correspondientes. No puede someterse al sistema a permanente revisión anual sobre la base de estimaciones no contrastadas de costes, de necesidades sobrevenidas y no contabilizadas adecuadamente. Pero sí tiene que tener en cuenta que prestar los mismos servicios tiene diferentes costes en unas y otras C.C.A.A., que su riqueza relativa no es la misma y, consecuentemente, su capacidad recaudatoria tampoco es homogénea¹⁵.

La exaltación nacionalista a la que asistimos en los últimos años es fiel heredera de la inercia vasco-catalana que se arrastra desde la transición y que parece no tener fin, pues no se conforma con la construcción de un Estado federal, caminando ya por derroteros confederalistas-separatistas. Como ha señalado autorizada doctrina, nada tiene de particular que ello lo auspicien unas fuerzas políticas nacionalistas que confiesan sin tapujos que su aspiración última es la independencia, la separación de España. Lo que resulta descorazonador es que el movimiento se apoye, y no se frene, desde las propias instancias del poder central, gobernadas por partidos nacionales de carácter estatal que deberían cerrar filas ante tamaña insensatez¹⁶. A mi juicio, aún estamos a tiempo de cerrar el modelo de competencias y de financiación, si el Tribunal Constitucional no tarda demasiado en dictar lo que tiene que dictar, porque no hay país que soporte esta discusión permanente por el dinero y por la competencia. No se puede estar tensando permanente e irresponsablemente el modelo de convivencia. El Estado tiene que fijar competencias comunes, irre-

¹⁵ El profesor Jesús RUIZ-HUERTA CARBONELL en la presentación de las Jornadas del Instituto de Estudios Fiscales citadas, señaló que en España hemos descentralizado competencias que en otros países de mayor tradición ni han soñado hacerlo —gestión y normación del uso del agua, prevención y reacción ante las catástrofes, ciertos aspectos del sistema sanitario—. Se ha generado, a mi entender, una carrera enloquecida por alcanzar, cada Comunidad Autónoma, la competencia que ya tenga otra. Así que todo lo que pida —y consiga— la primera que pío, será reivindicado con ahínco por todas las demás, sin que medie estudio previo y sereno de la pertinencia, política, jurídica y económica, de que tal competencia sea transferible a las C.C.A.A. o sea preferible que continúe, vista su naturaleza, en manos del Estado. Cfr. SOSA WAGNER, F.-SOSA MAYOR, I.: *El Estado fragmentado...*, cit, páginas 159-161, consideran perniciosa la relación bilateral que trazan algunos Estatutos entre el Estado y la Comunidad Autónoma, bilateralidad que no es propia de un modelo federal sino confederal, y que abre la puerta a la fragmentación y a la secesión. Consideran grotescas las cesiones en materia de agua, ríos o archivos —papeles de Salamanca—. GRAU RUIZ, A.-HERRERO ALCALDE, A.: “La corresponsabilidad fiscal en la experiencia comparada”, en la obra colectiva *Corresponsabilidad fiscal...*, cit, páginas 39-76, demuestran la gran heterogeneidad que los niveles de descentralización de ingresos y gastos presentan en países tan federales como Suiza, Estados Unidos, Canadá, Australia o Alemania, en ninguno de los cuales el Estado-Nación ha quedado relegado al manejo del 40% del gasto público, como en España. En Canadá, máximo exponente de la descentralización intensa, la Federación retiene el 41% del gasto público. Estamos, pues, en cabeza de la manifestación federal, ¿camino de la confederación o de la segregación?

¹⁶ Para iluminar a los que todavía no ven, o no quieren ver; SOSA WAGNER, F.-SOSA MAYOR, I.: *El Estado fragmentado*, cit, *in totum*, pero especialmente los epígrafes “Ante las reformas estatutarias españolas. El espectador atónito”, “Un procedimiento muy poco federal” o “Hacia el futuro por el camino del pasado (los derechos históricos)”, páginas 139-150. A su juicio la descentralización blindada que pretenden las reformas estatutarias conduce a la ineficacia y al bloqueo, razón por la que en el país federal por excelencia, Alemania, se ha producido una paulatina disminución de competencias de los *länder*, siempre mostrando sus particulares y variados egoísmos, que debilitan la posición del país ante la Unión Europea —páginas 164-5—. También el profesor Luis MARTÍN REBOLLO en su trabajo “Sobre los estatutos de autonomía y sus pretendidas reformas: algunos recordatorios y otras reflexiones”, en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, ya citada, páginas 33-68, insiste en el valor del consenso, del acuerdo como el más importante de la transición. El mejor Estatuto es el estable, pactado, pues el principio dispositivo conduce a un menú a la carta impracticable. De ahí que la L.O.A.P.A. pretendiera sin fortuna armonizar e igualar, para evitar lo que ahora está a punto de suceder: que el Estado quede relegado a lo que las C.C.A.A. no quieran.

nunciables, intransferibles, llore quien llore, grite quien grite y tenga los votos que tenga en su reducido espacio territorial¹⁷. Que una Comunidad Autónoma reforme su Estatuto no puede acarrear que tengan que reformarse todos los Estatutos de Autonomía de todas las C.C.A.A. ni el sistema entero de financiación autonómica que a todas afecta. Constituye un desatino poner en marcha un proceso de reforma estatutaria sin antes haber llegado a un acuerdo previo sobre el conjunto del modelo al que se aspira por parte de las grandes fuerzas políticas nacionales. Es ésta una cuestión de Estado que debe ser abordada con el espíritu de consenso propio de los tiempos de la transición, tan alabado a veces y tan poco respetado últimamente¹⁸.

La inestabilidad normativa supone, además, un serio peligro para la estabilidad presupuestaria que tanto nos ha costado alcanzar y de la que al fin disfrutamos en grado considerable, gracias a los imperativos de la U.E. y a la apuesta decidida de los Gobiernos Nacionales de 1996-2004, que no se ha atrevido a alterar el actual Gobierno de la Nación. Pero el victimismo continuado del que hacen gala frecuente los responsables de los Gobiernos Autonómicos, siempre enarbolando insuficiencia de financiación para atender a los gastos de su competencia, no cuadra con las diversas muestras de irresponsabilidad en el ejercicio de sus potestades financieras de ingreso y gasto que también exhiben: retribuciones de cargos y funcionarios por encima de las previsiones de la L.P.G.E., con aumentos anuales que escapan a los dictados de éstas, en inconstitucionalidad flagrante; vaciamiento, mediante reducciones y bonificaciones, del impuesto de sucesiones y donaciones, amén del agujereado mediante deducciones de otros tributos cedidos, incluido el I.R.P.F., del que no se toca la tarifa; mantenimiento de las tasas en niveles de eficiencia recaudatoria anquilosada; televisiones autonómicas carísimas y carentes de cualquier interés público, cuando no zafias y contrarias al mismo; carrera por la organización de eventos y fastos de dudosa utilidad pública e indiscutible derroche de recursos, llámense

¹⁷ En este sentido el profesor José Luis CASCAJO CASTRO en su ponencia ya citada, insistió en la necesidad de no discutir lo común, lo básico, los símbolos, las competencias transversales, que han de ser inamovibles y el Estatuto de Cataluña ha pretendido alterar. De ahí la relevancia constitucional que sí tiene esta norma, tal y como reflejaron los 5 votos particulares que se plasmaron en el Auto del Tribunal Constitucional de 15 de enero 2006, que inadmite a trámite el recurso contra el entonces proyecto de Estatuto. Su espíritu separatista y desleal asomaba por doquier: La incorporación del término nación, la marginación del castellano, la usurpación de competencias judiciales, locales, europeas, los mandatos al legislador estatal para que reforme o transfiera, el modelo de financiación ajeno a la L.O.F.C.A., con autoatribuciones de potestades normativas, administrativas y sobre el producto de figuras tributarias basiales, y con imposiciones a las Cortes Generales sobre lo que tiene que invertir, y al resto de la Nación sobre lo que piensan aportar... Las disposiciones adicionales 3ª, 7ª, 8ª, 9ª, 10ª, 11ª y 12ª así como la disposición final primera del Estatuto redactado en Cataluña son un lamentable muestrario de insolidaridad separatista.

¹⁸ A nuestro juicio, ya pasó la época de la glorificación de las comisiones mixtas, aptas para fijar el coste efectivo de los servicios a traspasar; la temporalidad de los traspasos y los ajustes de gestión. Como ha explicado ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *El sistema de financiación de las C.C.A.A.*, Comares, Granada, 1998, páginas 23 y siguientes, nacieron con vocación de temporalidad y no pueden, a mi juicio, ni perpetuarse ni apropiarse de competencias que no le corresponden. Una comisión mixta no es quien para aceptar o no aceptar un modelo de financiación, que el Consejo de Política Fiscal y Financiera propone y las Cortes Generales aprueban. Cfr. S.T.C. nº 13/2007, de 18 de enero, con esclarecedor voto particular del magistrado y profesor Pablo PÉREZ TREMPES. Como explica el profesor José Luis MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ en su trabajo "Límites constitucionales generales del contenido de las reformas estatutarias", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía* ya citada, páginas 91-120, no cabe que los Estatutos aborden y alteren la regulación de materias propias de leyes orgánicas del Estado, a las que han de subordinarse, tales como la financiación, las fuerzas de seguridad del Estado o el poder judicial.

Exposiciones, *Forums* o Campeonatos de deportes impracticables para el común de los mortales; por no hablar de la constitución de órganos y organismos solapados con los ya existentes en la Administración del Estado o en la Administración Local para el ejercicio de competencias de dudosa titularidad¹⁹.

Esta carrera alocada por el gasto y por la competencia es perturbadora de la estabilidad normativa y de la estabilidad presupuestaria, siendo ambas, como son, extraordinariamente benéficas para todo el Estado, que debe cerrar de una santa vez el modelo de competencias y de financiación. Es ésta una cuestión de Estado que deben pactar los grandes partidos nacionales y dejar suficientemente protegida del ejercicio continuado de sus demandas por los partidos nacionalistas y separatistas, y por emulación, del resto de los gobernantes autonómicos. No hay mejor muestra de esta carrera alocada y emuladora que la cláusula Camps, comprensible desde el punto de vista de la igualdad, inaceptable desde el punto de vista de la eficacia y la estabilidad normativa y presupuestaria²⁰. Como explicaremos enseguida, las ansias de emulación se suprimirían, o al menos paliarían, aproximando paulatinamente el régimen de concierto y convenio al régimen general, para no caer en la tentación de proceder a la inversa, que es el vicio en el que se está incurriendo ahora con las reformas estatutarias en marcha. El régimen de concierto o convenio, anclado en derechos históricos, ni es propio de un Estado federal ni encaja en los Estados constitucionales del siglo XXI²¹.

¹⁹ Con este ejercicio libérrimo e irresponsable de las potestades de ingreso y gasto de que disfrutaban las C.C.A.A. en el ejercicio de su autonomía financiera, resulta histriónico que reclamen después al Estado inversiones proporcionales a su P.I.B. o inversiones que no permitan perder posición relativa en un supuesto ranking de C.C.A.A. ¿gastadoras sin tino? ¿El principio dispositivo también ampara estas demandas? ¿Previeron esto los enterradores de la L.O.A.P.A.? ¿Cuánta asimetría y diversidad cabe en el sistema sin que éste explote? El profesor CASCAJO CASTRO, en su ponencia ya citada, cree que no es posible seguir tensando la cuerda. En la misma línea el profesor TEJADURA TEJADA en su ponencia también ya citada. Los Estatutos de Autonomía han sido entendidos erróneamente como microconstituciones, con sus propias declaraciones de derechos fundamentales, absolutamente sobranes en tales normas regionales. En materia financiera no pueden enarbolar ningún modelo porque éste tiene que ser general para todas, sin perjuicio de ajustes bilaterales, y no a la inversa, bilateralmente pactado con Cataluña, con arreglo al patrón confederal vasco, y luego ajustado para el resto. La bilateralidad impuesta rompe con los principios constitucionales de igualdad y solidaridad, esenciales en la materia financiera –cfr. S.T.C. nº 13/2007, de 18 de enero–.

²⁰ El exceso de asimetría y bilateralidad que presenta el sistema se hubiera evitado con otra Sentencia del Tribunal Constitucional en el enjuiciamiento de la L.O.A.P.A. –ponente la siempre brillante profesora Gloria BEGUÉ CANTÓN– que dejó abierto el sistema a las peticiones de las C.C.A.A. ¿para siempre? Si así fuera, se impone una reforma constitucional. La fuerza del principio dispositivo, interpretado al modo que lo hacen los nacionalistas y separatistas, acaba con el Estado-Nación. No cabe ya más diversidad. En este sentido, el profesor Jorge DE ESTEBAN en el diario *El Mundo* de 21 de marzo de 2006 con el título “De comunidad autónoma a comunidad nacional”, donde subraya que es imposible que un Estado, aunque sea plural, albergue naciones diferentes, puesto que toda nación aspira a un Estado propio. Pese a haber sido limado en alguno de sus aspectos más chirriantes, el Estatuto de Cataluña sigue siendo inconstitucional a su juicio, amén de que camina en la dirección contraria a la que marca la actualidad constitucional en los países federales, que están fortaleciendo las competencias y poderes del Estado central. Amén de atribuirse competencias de las que no disfruta constitucionalmente y de blindarlas, “quiebran también los principios de igualdad –porque los catalanes tendrían más derechos que el resto de los españoles, violando los artículos 138.2 y 149.1.1 de la Constitución– y de solidaridad, que atribuye al Estado la garantía de velar por el equilibrio económico entre todas las C.C.A.A. –roto también por el sistema de financiación, art. 138.1–”, por lo que entiende que impedirá que el Estado funcione.

²¹ En este sentido, SEVILLA SEGURA, J.V.: *Financiación autonómica, problemas y propuestas*, Fundación Alternativas, Madrid, 2005, página 37: el modelo vasco y navarro de financiación, en el que los entes regionales recaudan de los contribuyentes y financian luego al Estado-Nación, no existe en ningún modelo federal, es propio de un modelo confederal. SOSA WAGNER, F.-SOSA MAYOR, I.: *El Estado fragmentado...*, cit, páginas 148-151, explican que los derechos histó-

3. La falacia de las balanzas fiscales como corolario de los resistentes privilegios del País Vasco y de Navarra. El perverso efecto emulación.

Nadie sabe a ciencia cierta que quiere decir eso de la *balanza fiscal*, pues se trata de un concepto que no aparece por ninguna parte en nuestro ordenamiento jurídico. Se supone que se pretende con el mismo dar cuenta del saldo, a favor o en contra, que presenta una Comunidad Autónoma como aportante o como receptora de fondos a/de la Caja común de la Hacienda del Estado. Ello exige territorializar con un criterio lógico-jurídico aceptable por todos los operadores, tanto los ingresos como los gastos. Es decir, antes de ponerse a hablar de balanzas fiscales, hay que ponerse de acuerdo en qué significa eso, para qué sirve y cuál es la metodología idónea para llegar a ello. Y ahí nos encontramos con dificultades insuperables, fácilmente identificables con ejemplos muy concretos, porque ¿a quién imputamos los ingresos y los gastos que genera el Museo del Prado? ¿A qué Comunidad Autónoma imputamos los beneficios de las grandes empresas que operan en todo el territorio nacional, sea cual sea su domicilio social o su sede de dirección efectiva? ¿Pertenece a Castilla y León la FASA-RENAULT vistas sus grandes plantas de Valladolid y Palencia, así como IBERDROLA, vistas sus enormes centrales eléctricas de Salamanca y Zamora?²² Según acreditados economistas, las balanzas fiscales no sirven ni como instrumento de trabajo si no se utilizan simultáneamente con balanzas comerciales, que identifiquen dónde se genera y desarrolla la relación económica determinante del ingreso y del gasto público, quien compra y quien vende a quien y desde qué lugar²³. Y se convierten en peligrosos instrumentos de enfrentamiento no ya entre C.C.A.A., que también, sino entre

ricos se esgrimen por los nacionalismos como herencias aceptables a beneficio de inventario, "es decir, tomando únicamente el saldo positivo de la masa hereditaria", y sin que nadie logre explicarnos en qué consisten...". Hurgar en estos derechos históricos nos lleva a los contenidos en los fueros... que eran una amalgama de disposiciones de derecho privado y público, de las que sólo pueden sobrevivir en los tiempos modernos algunas de las primeras, difícilmente las segundas, pues serían incompatibles con las sacudidas revolucionarias que el derecho público en general ha experimentado desde finales del siglo XVIII".

²² Estas y otras preguntas sin respuesta se plantea con frecuencia cualquier observador atento a la realidad con un mínimo de sentido común necesario y de aprecio por el interés general. Por ejemplo, el profesor José Manuel TEJERIZO LÓPEZ: "La financiación de las C.C.A.A.: notas para un balance", en la obra colectiva *25 años de financiación autonómica*, Cátedra Cantabria 2004-Universidad de Cantabria, 2005. Para el profesor Juan María BILBAO UBILLOS en su trabajo "Leyes orgánicas de transferencia o delegación (artículo 150.2 C.E.) y reforma de los estatutos de autonomía", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, ya citada, páginas 267-313, no se puede transferir competencias que no sean territorializables sin ruptura de los principios de unidad de mercado e igualdad.

²³ Clarificante la ponencia del profesor Francisco PEDRAJA CHAPARRO sobre "La cuestión de las balanzas fiscales y comerciales en el Estado autonómico. Un debate abierto", en las Jornadas de la Cátedra Asamblea de Extremadura citadas. El saldo o balanza fiscal negativos no es algo que haya que corregir; es el resultado lógico de la acción de un sistema tributario redistributivo en lo personal y en lo territorial. En esta materia, lo óptimo no es el equilibrio ni tiene por qué serlo. Cuestiona, además, los resultados tan dispares que se obtienen en los distintos estudios (¿de encargo?) existentes hasta la fecha, vista la distinta metodología que utilizan y la insuficiente información estadística de que se dispone. Por ello cree que el tema de las balanzas fiscales es un mito, un tema poco interesante al que se han dedicado excesivas energías para utilizarlo políticamente. Para el profesor Rafael BUSTOS GISBERT, en su capítulo "Las tensiones del Estado autonómico ante el proceso de reforma estatutaria", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía* ya citada, páginas 69-87, las tensiones centrífugas y centrípetas que padece España no pueden resolverse unilateralmente. Si falla el consenso, estamos abocados a un futuro desolador:

provincias, comarcas, municipios, poblaciones o barrios, si se sigue descendiendo en el nivel territorial de comparación de las aportaciones/recepciones de cada cual²⁴.

Las balanzas fiscales entre territorios olvidan, además, que los sujetos pasivos de las obligaciones y deberes tributarios son las personas físicas y jurídicas, no las C.C.A.A. ni las naciones ni las provincias o municipios. Son las personas las únicas contribuyentes. Hablar en términos de "España contribuye..." o "Cataluña aporta..." significa deformar en buena medida el lenguaje para describir una situación económica con vocablos que se prestan a la manipulación interesada²⁵. Porque quienes tanto entusiasmo vuelcan en la demostración de la existencia de saldos y balanzas olvidan recordar que tales saldos y balanzas no son sino el resultado natural del sistema tributario, que obliga a contribuir más a quienes más tienen y ordena asignar el gasto equitativamente, en mayor proporción a favor de quienes menos tienen, en cumplimiento del artículo 31 C.E., apartados 1 y 2, que parece que a algunos nacionalistas de viejo y nuevo cuño se les han atragantado.

Presentar tales saldos y balanzas como indicio o prueba de una supuesta discriminación o expolio fiscal olvida que el arancel aduanero ha protegido durante décadas la producción industrial de estas regiones ahora protestantes por prósperas, Cataluña y el País Vasco²⁶; y

²⁴ Ilustrativo el artículo del profesor Manuel LAGARES en el diario *El Mundo* de 11 de mayo de 2005, que bajo el título "¿Cambiar la financiación autonómica?", señala respecto a las balanzas fiscales: "Estos análisis no son de fiar porque no existe metodología capaz de determinar ni dónde se generan muchos de los ingresos públicos, cualquiera que sea el lugar donde se recauden, ni tampoco a quiénes y en cuánto benefician los gastos públicos, cualquiera que sea el sitio en que se realicen". Entiende que las reivindicaciones catalanas vienen provocadas tanto por emular el sistema de cupo como por la insolidaridad. Aduce al menos cuatro razones a favor de las transferencias de nivelación: muchos de los bienes y servicios públicos de un territorio pueden beneficiar no sólo a sus ciudadanos sino también a los habitantes de otros... la hacienda central asegura en todo el territorio nacional un nivel mínimo de determinados bienes y servicios públicos considerados esenciales, tales como la enseñanza o la sanidad... territorios económicamente menos avanzados se aproximan al nivel de bienestar de los restantes, cohesionando igualmente la nación... las transferencias son necesarias para financiar los gastos autonómicos cuando hay grandes diferencias de renta entre los distintos territorios que pongan en peligro la unidad de mercado en el ámbito nacional. Para el profesor Alejandro RUIZ-HUERTA CARBONELL, en su capítulo "Ante una reforma del bloque de constitucionalidad", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, ya citada, páginas 147-177, se impone una reforma constitucional que cierre el modelo competencial y financiero, vista la dinámica en la que nos hemos metido.

²⁵ Contundente el profesor Braulio MEDEL en el diario *El Mundo* de 23 de abril de 2005, con el título "Balanzas fiscales y Estado autonómico: incompatibilidad intrínseca". Denuncia que los conceptos o pseudoconceptos "déficit fiscal", "exceso de solidaridad" o "balanza fiscal" son incompatibles con nuestra Constitución, equívocos o ambas cosas a la vez. "Pocas veces algo tan importante y serio, nada menos que una segunda transformación de la arquitectura territorial del Estado, se ha pretendido fundamentar en algo tan vacío e insustancial. Ciertamente, si queremos hundir nuestro proyecto global de convivencia, las arenas movedizas de las 'balanzas fiscales' quizá constituyen el mejor de los terrenos posibles". Siendo cientos o miles las existentes, se plantea cual o cuales deberían publicarse; ¡la anunciada por la Generalitat y encargada a una comisión de expertos (catalanes) que da un 7,5% de 'déficit fiscal' sobre el P.I.B. de Cataluña? ¿Por qué no la encargada por la Consejería de Hacienda andaluza a otra comisión de expertos (andaluces) de la que resulta que ese 'déficit' se cifra en un 0,7% del P.I.B. catalán? ¿Por qué no cualquiera de las muchas otras existentes? ¿Puede realmente dejarse descansar la reforma de nuestra hacienda autonómica en unos cimientos tan discutibles e inseguros como éstos?". Describe las levedades del modelo de financiación autonómica el profesor Alejandro MENÉNDEZ MORENO en su capítulo "El marco constitucional de la financiación de las C.C.A.A.", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía* ya citada, páginas 477-505.

²⁶ Cfr. SOSA WAGNER, F.-SOSA MAYOR, I.: *El Estado fragmentado...*, cit, página 180. Explican también que en Alemania los *länder* más ricos dan constantes muestras de egoísmo y esgrimen parecidos argumentos a los que aquí enarbolan vascos y catalanes. Para calmarlos está la autoridad federal, y las reformas en curso, tendentes a reducir su insolidario protagonismo —página 145—. Creen que en una economía globalizada, con fuerte presencia de empresas transnacio-

olvida que saldo y balanza mucho mayores presenta Madrid y está por la primera vez que se oiga a sus representantes políticos regionales esgrimir la más mínima queja²⁷.

De nuevo aquí los agravios comparativos con los regímenes forales de concierto o convenio, privilegiados en grado sumo por el mecanismo de cálculo del cupo, son los causantes mediatos de esta polémica estéril. Cuando la jurisprudencia parece que empieza a poner coto a los desmanes forales²⁸, se dispara la discusión de las balanzas fiscales, instrumentada por los nacionalistas catalanes al servicio de sus espúreas e inconstitucionales pretensiones de construir una hacienda de separación, en lo que les interesa, de la hacienda del Estado-Nación. Una hacienda en la que Cataluña aporte menos y reciba más. Algo así como el estatus del que ha disfrutado España en la Unión Europea hasta tiempos recientes. Esa es la noción de España que sí aceptan: la de ente receptor perenne de recursos ajenos de una caja común en cuantía superior a los aportados a la misma caja. Ocurre que si todos los Estatutos de Autonomía aplican la misma receta quebraría la caja del Estado... como quebraría la caja de la Unión Europea si todos los Estados miembros adoptaran la misma posición eternamente egoísta e insolidaria²⁹.

nales y abundantes paraísos fiscales, un país integrado en la Unión Europea no puede funcionar sin Administraciones nacionales fuertes, dirigidas por gobiernos democráticos de Estados nacionales legítimos. 17 administraciones regionales y 8.000 municipales en cada país son caldo de cultivo del caciquismo reaccionario, de una nueva clase política defensora de intereses locales y propios –páginas 189 y siguientes-. Interesante al respecto la aportación de la profesora Esther SEIJAS VILLADANGOS: “Estado, soberanía, nación y nacionalidades, demasiados factores para una sola ecuación. Revisión de estas categorías a la luz de las reformas constitucional y estatutarias en España”, en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, ya citada, páginas 211-240.

²⁷ SEVILLA SEGURA, J.V.: *Financiación autonómica*..., ha demostrado a lo largo de su obra que el saldo fiscal de Cataluña no es excesivo ni existe una balanza fiscal perjudicial para ella, amén de las extremadas ventajas económicas que de su pertenencia al Estado español ha extraído a lo largo de su historia. Es deseable suprimir el concierto, el menos en su actual formulación, para que sean las Comunidades forales las que se aproximen a Cataluña y no a la inversa, para lo cual cree que bastaría con calcular bien “las cargas no asumidas” por las administraciones vascas, que están infravaloradas porque no comprenden las transferencias de nivelación. Habría que desglosar a estos efectos el cupo en dos: contribución a las cargas generales del Estado y contribución a la solidaridad interterritorial. Sobre el disparate desleal y bilateral que supone pretender extender el concierto a Cataluña, véase el trabajo del profesor Fernando REY MARTÍNEZ: “Sentido y alcance del concepto de ‘derechos históricos’ en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía”, en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía* ya citada, páginas 181-209.

²⁸ Cfr. MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: “La autonomía de las regiones y el derecho comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales ‘ayudas de Estado’ contrarias al mercado común”, *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, C.E.U. San Pablo-Dykinson, Madrid, 2007, páginas 203-247, sobre el carácter de ayuda ilegal prohibida por Tratados de una amplia gama de medidas fiscales adoptadas en los últimos años por las Diputaciones Forales: los regímenes fiscales forales del País Vasco y Navarra se encuentran bajo vigilancia de la U.E. desde 1973, bajo sospecha de que vulneran la libre competencia. A nuestro juicio, los derechos históricos de esos territorios forales, que reconoce la Disposición Adicional 1ª C.E., lo son de esos territorios, Navarra, Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, y no de otros que de cuando en cuando los enarbolan como Cataluña, Andalucía o Valencia. Es una norma prevista en la Constitución que ésta, consciente de su difícil acomodo con otras que ella misma contiene, ordena actualizar e interpretar de conformidad con la totalidad de ella –segundo párrafo de esa D.A. 1ª que algunos no quieren oír ni leer-. En otro caso, nos encontraríamos con la paradoja de una norma constitucional contraria a la Constitución, como recuerda TEJADURA que anunciara en su día el mismísimo GARCÍA PELAYO, a sus principios de igualdad, solidaridad e interdicción de privilegios, que se mantiene por arrastre histórico y no evoluciona con la Historia, creadora de agravios insufribles para el resto de los territorios del Estado.

²⁹ Para la profesora Nuria BOSCH ROCA en su ponencia “El modelo de financiación tras las reformas estatutarias”, en las Jornadas de la Cátedra Asamblea de Extremadura citada, el problema radica en que las necesidades de financiación de las C.C.A.A. están mal calculadas desde el principio –año 1980-, agravándose la insuficiencia financiera en el período 2001-2005, en el que el gasto educativo y sanitario se dispara como consecuencia de la inmigración. A su

Las pretensiones del nacionalismo catalán no tienen otra causa inmediata que el estatus de privilegio del que gozan el País Vasco y Navarra, con sus regímenes forales, y que Cataluña pretende alcanzar: algo así como el milagro de los panes y de los peces en versión tributaria y moderna, en virtud de la cual, se contribuye en esos territorios a la financiación del gasto público menos que en el resto de España, pero se obtiene más financiación *per cápita* que en ninguna otra región del territorio nacional. El milagro lo obra aquí y ahora el célebre cupo, modelo de oscuridad deliberada, que permite a las Diputaciones Forales financiación superior a la media nacional por habitante en porcentajes superiores al 50%, según las estimaciones más fiables³⁰.

Ni que decir tiene que una de las reformas necesarias del modelo de financiación autonómica pasa por aproximar gradualmente el sistema de concierto o convenio al régimen general, hasta eliminarlo. Su pervivencia es una lacra, una antigüalla profundamente injusta que se mantiene por razones históricas, y que la propia Constitución obliga a actualizar y acomodar a ella misma, a su prohibición de espacios fiscales privilegiados, al principio de solidaridad y al de igualdad, conforme al párrafo 2º de su disposición adicional 1ª que parece que nadie lee. Su pervivencia, además, produce insolidarios deseos de emulación por parte de nacionalismos exaltados y no exaltados, egoístas todos, y preocupados sólo por la recepción y no por la aportación de fondos del y al Estado. Además, económicamente es inviable su extensión a las 17 C.C.A.A., pues quebraría la Hacienda del Estado. Y desde la perspectiva comunitaria, es insostenible la existencia de espacios fiscales privilegiados en el territorio U.E., que otorgan ayudas de Estado ilegales una y otra vez, a las que en algún momento habrá que poner fin³¹.

4. El sueño foralista: la Agencia Tributaria propia o al menos consorciada.

Otra de las características más destacables de los nuevos Estatutos de Autonomía es la de ganar cuotas de poder a la hora de la aplicación de los tributos, esto es, gobernando, siquiera sea parcialmente, la Administración Tributaria. Como hemos señalado en otras ocasiones, la distribución de competencias de gestión tributaria entre el Estado, las C.C.A.A. y las C.C.L.L. acarrea muchos más inconvenientes que ventajas, al menos desde el punto de vista de la eficacia administrativa, pues al fraccionarse la información tributaria relevante se

entender, el sistema no incorpora la suficiente autonomía como para que esto puedan corregirlo por sí solas las C.C.A.A., apreciación que, desde luego, admite muchas matizaciones por nuestra parte en el sentido que hemos explicado en el texto. Cree que el sistema de nivelación que incorporan los Fondos de Suficiencia acoge variables no justificadas, que responden a criterios más políticos que económicos en detrimento de la equidad y la eficiencia, crítica ésta que compartimos. Nos estamos ocupando de ello en LAGO MONTERO, J.M.-ALFONSO GALÁN, R.M.-GUERVÓS MAÍLLO, M.A.-GIL RODRÍGUEZ, I.: *Comentario a la ley de cesión de tributos del Estado a las C.C.A.A.*, de próxima publicación.

³⁰ Cfr. SEVILLA SEGURA, J.V.: *Financiación autonómica...*, cit, páginas 17 y 81 y siguientes. A su juicio, la lógica del concierto, que añoran los catalanes desde el siglo XIX, obedece no a un modelo federal sino a un modelo confederal. Manejando cifras del propio Ministerio de Economía y Hacienda, el profesor FERREIRO LAPATZA en su ponencia de las Jornadas del Instituto de Estudios Fiscales ya citadas, sostiene que el cupo, por sí mismo, no es inconstitucional, pero lo es su aplicación en cuanto productora de privilegios y contradictora del principio de solidaridad, pues arroja cifras de financiación por habitante aún superiores al 50%. Es un artificio, en su entender; negar que el artículo 157.3 C.E. atribuye al Estado competencias para ordenar la hacienda autonómica. La Disposición Adicional tercera de la propuesta de Estatuto emanada del Parlamento catalán pretendía que la financiación por habitante se aproximara a la del

abren nuevas vías al fraude, amén de incrementarse los costes de gestión y la presión fiscal indirecta. El coste de la ganancia en autonomía, en este punto concreto, es muy caro. De ahí que hayamos defendido la necesidad y la viabilidad de una Agencia Tributaria Integrada, si no única, y profesionalizada al máximo, como garantía de la eficacia del sistema tributario en su conjunto, sean quienes sean los destinatarios de los recursos que gestione tal Agencia, y los titulares de las potestades normativas sobre los mismos³².

Los Estatutos de Autonomía, sin embargo, plantean manifiesta o solapadamente la pertinencia de crear Agencias Tributarias Regionales. La pretensión inicial del proyecto de Estatuto catalán iba más allá: la Agencia Tributaria de Catalunya se convertiría en la administradora única de todos los impuestos propios y cedidos imputables a Catalunya. El sueño de la foralidad administrativa tributaria no es alcanzable, de momento, pues ya en las Cortes Generales se rebajaron tales pretensiones notablemente³³. Pero persiste el empeño de crear una suerte de Consorcio entre la A.E.A.T. y las Agencias Regionales, en el caso catalán en el plazo de 2 años, que se nos antoja de imposible cumplimiento —el

concierto vasco, emulación de privilegio suprimida en el trámite parlamentario de las Cortes Generales —el célebre cepillado de GUERRA, Don Alfonso, que no dio para tanto como él vende, pero alguna locura sí descafeinó—. La Disposición Adicional 8ª del proyecto, también suprimida, "otorgaba" un plazo de 15 años para alcanzarla. CASTELLS, A.-SORRIBAS, P.-VILALTA, M.: *Las subvenciones de nivelación en la financiación de las C.C.A.A.*, Universidad de Barcelona, 2005, páginas 89 y siguientes, sostienen con sus cálculos que la diferencia de financiación por habitante entre C.C.A.A. forales y de régimen común es de 1,77 a 1 a favor del País Vasco, y de 1,73 a 1 a favor de Navarra.

³¹ Para una justificación del régimen foral de Navarra, véanse las inteligentes argumentaciones en defensa de lo insostenible del profesor Eugenio SIMÓN ACOSTA: "La reforma de la financiación autonómica", *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, C.E.U.-San Pablo-Dykinson, Madrid, 2007, páginas 187-201, que sin embargo opina que no se puede extender al resto del territorio nacional por que no está previsto en la C.E. y por razón de los principios de ésta: "Mientras el régimen foral sea una excepción, el Estado conserva íntegramente su responsabilidad sobre la solidaridad y el equilibrio económico adecuado y justo del conjunto de la Nación (artículo 138 C.E.). Si se territorializan todos los impuestos al modo foral, el Estado carecería de poder para imponer el grado de solidaridad que debe existir entre los distintos territorios de España. La generalización del sistema foral no me parece compatible con el modelo de justicia distributiva y de solidaridad interterritorial previsto en la Constitución española" (página 273).

³² Contundente a este respecto José Víctor SEVILLA SEGURA: *Financiación autonómica*, cit., páginas 117 y siguientes. También Javier LASARTE ÁLVAREZ en el prólogo a la obra de Francisco ADAME MARTÍNEZ: *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996, cuyas posiciones compartimos en lo sustancial —cfr. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000—. No participamos del tremendismo con el que se aborda con frecuencia esta cuestión en la opinión pública, como si cualquier deseo autonómico de participar en la gestión tributaria fuera sintomático de independentismo fiscal. Los síntomas de esto último son otros, tal y como vamos exponiendo a lo largo de este trabajo. Que las C.C.A.A. quieran participar en la Agencia Tributaria, o crear la suya propia y luego consorciarla con la estatal, está dentro de la lógica de un Estado prudentemente descentralizado. Me remito a mis explicaciones en la obra recién citada.

³³ Otra vez el célebre cepillado de GUERRA, Don Alfonso, sólo mitigador de algunas locuras. Para la profesora María Teresa SOLER ROCH, en su ponencia sobre "Aspectos internacionales y comparados" en las Jornadas tantas veces citadas, la Disposición Adicional 12ª del Estatuto de Cataluña, redactada en las Cortes Generales, somete a éste a las prescripciones de la L.O.F.C.A., así que tenemos que estar tranquilos, ¿para qué queremos más seguridad jurídica?...Para el profesor Antonio CAYÓN GALIARDO en su ponencia "Coordinación y eficacia: una gestión consorciada", en las mismas Jornadas, los interrogantes a los que debe responder la descentralización administrativa tributaria son: ¿maximiza la recaudación?, ¿reduce costes?, ¿mejora la aceptación del sistema? A su juicio, los tres fines son imposibles de cumplir a la vez. Así como la centralización conviene a los impuestos complejos, en los tributos sencillos da igual centralizar o descentralizar. Por su parte, los incrementos de gastos inherentes a la descentralización se pueden compensar con la corresponsabilidad que se incorpora a los entes gestores, y con la aproximación al ciudadano que se opera, que siente más cercana a la Administración tributaria —recuerdo ahora aquello de "Hacienda, cada vez más cerca".

plazo, no el deseo final-. Habrá que echar mano de las fórmulas estudiadas por tributaristas y administrativistas para darle cuerpo a estos órganos consorciados o consorciales, mal menor dentro de un sistema tributario descentralizado, en el que, en defecto de la concentración de competencias, la coordinación se hace imprescindible³⁴.

A nuestro entender, la construcción de una Administración Tributaria única, coordinada o consorciada sería lo único positivo que podríamos extraer de este paranoico proceso de reforma estatutaria en el que vivimos. Una Administración Tributaria con mando único, si quiera fuere consorciado, estructura profesionalizada al máximo, lo que implica una politización mínima, y plenamente integrada, al menos en cuanto al manejo de la información tributaria relevante, con las Administraciones Locales y con las necesidades de la Unión Europea, que está pidiendo a gritos una Agencia Tributaria Europea, o al menos capaz de atender a las implicaciones internacionales del sistema tributario – fraude en el I.V.A. intra-comunitario, sociedades multinacionales, matrices y filiales, fiscalidad del ahorro, paraísos fiscales³⁵.

Para lograr la implicación efectiva de las C.C.A.A. en la Agencia hace falta adoptar medidas mucho más realistas que la del nombramiento de vocales autonómicos en los Tribunales Económico-Administrativos, medida superflua en cuanto al objetivo que comentamos, y dañina en cuanto a la pretendida e imposible “independencia” de tales órganos administrativos revisores. Las economías de escala que se alcanzan concentrando y no duplicando administraciones son el argumento decisivo que esgrimen los economistas, y cualquier ciudadano contribuyente con sentido común, en contra de la descentralización administrativa tributaria, preferida sólo por algunos grupos políticos, ansiosos de satisfacer sus insaciables anhelos de autonomía, que contemplan como paso previo a la independencia, y que ven dificultada si no disfrutan de Administración Tributaria propia³⁶.

³⁴ Para la profesora Ana María PITA GRANDAL, en su ponencia en las Jornadas tantas veces citadas sobre *Coordinación y eficacia: una gestión consorciada*, la decisión de consorciarse es una decisión política, y es demostrativa del anhelo de aproximación al modelo foral. No queda muy claro en los planteamientos estatutarios que se realizan si tal consorcio debería disfrutar de personalidad jurídica. El profesor Antonio CAYÓN GALIARDO en su ponencia ya citada opinó que sí debería tenerla si va a ejercer funciones de autoridad. En otro caso no la necesita. Cree que un grado mayor de descentralización en la Agencia Tributaria beneficiaría a sus funciones asistenciales y a la aplicación del sistema en lo que va teniendo de diversificado. Mientras que un mayor grado de centralización beneficiaría a la aplicación uniforme del ordenamiento jurídico y mejoraría sus funciones garantistas y de manejo de la información tributaria relevante.

³⁵ Los estudios más relevantes sobre administraciones tributarias descentralizadas y su coordinación siguen siendo los de BARQUERO ESTEBAN, J.M.: *La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales*, Civitas, Madrid, 1998; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión de los tributos autonómicos*, Civitas, Madrid, 2000 y ORTIZ CALLE, E.: *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, B.O.E.-Universidad Carlos III, Madrid, 1998. Ni siquiera en Alemania, cuna del federalismo administrativo tributario, se defiende ya la conveniencia de que sean los *länder* quienes acumulen el grueso de las competencias gestoras de los tributos. Estiman un fraude del 15% P.I.B., bárbaro para este país, amén de una interpretación del ordenamiento tributario cada vez más dispar según las regiones. Detectan falta de la debida comunicación entre las diversas Administraciones y postulan más concentración de competencias en la Federación y menos dispersión de las mismas entre los *länder*, lo que ha generado un sinnúmero de modificaciones normativas que todavía prosiguen. Esclarecedora la ponencia de la profesora Cristina ELÍAS MÉNDEZ sobre “La Constitución financiera en Alemania”, I Jornadas de la Cátedra Asamblea de Extremadura sobre *Financiación Autonómica y Solidaridad*, Cáceres, 28 de marzo de 2007.

Cuando los tributos a administrar son de producto compartido por varios niveles de Hacienda, la lógica aplastante inclina hacia la Administración única, coordinada o consorciada. No digamos si se trata de impuestos personales, y no reales, o generales sobre las ventas, para cuya gestión hace falta información global de los sujetos pasivos, que está fuera de la Comunidad Autónoma y fuera del alcance de cualquier Administración autonómica. Salvo para tributos sencillos de liquidar, impuestos reales o tasas, y no todos/as, y tributos en los que no tenga interés más que una Hacienda, es un sinsentido técnico la separación de Administraciones Tributarias y mermar la capacidad de gestión de la A.E.A.T., que quedaría diluida como Administración Fiscal Nacional entre tanta Administración regional, provincial y local de 27 países de la U.E.. Es menester apartar, en la medida posible, las pretensiones políticamente alicortas de nacionalistas, regionalistas y localistas, provincianos todos, de este problema³⁷.

La Administración Tributaria ideal es una Administración centralizada. Y si no está centralizada, al menos estrechamente coordinada con las demás Administraciones, regionales y locales, encargadas de aplicar el sistema tributario³⁸. Las funciones administrativas tributa-

³⁶ Ni que decir tiene que también el desmantelamiento, en su caso, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y su descomposición en 17 Agencias Regionales requeriría de ley estatal que acometiese el desaguisado, para el que carecen de competencia normativa las C.C.A.A. La reserva de ley estatal en este punto es de una claridad meridiana –artículos 133 y 157 C.E.–. Sobre este último particular puede consultarse a CALVO VÉRGEZ, J.: *Reserva de ley estatal y autonomía tributaria: cuestiones conflictivas*, Dykinson, Madrid, 2006. Para SOSA WAGNER, F.-SOSA MAYOR, I.: *El Estado fragmentado...*, cit, páginas 189 y siguientes, siguen siendo necesarias Administraciones Nacionales fuertes y convergentes con Europa para enfrentarse a los retos del Estado del bienestar de nuestros días. Aducir derechos históricos para atrincherarse en el ejercicio de competencias blindadas es colocarse literalmente fuera de la historia, amén de una extravagancia –página 206–.

³⁷ Cfr. SEVILLA SEGURA, J.V.: *Financiación autonómica*, páginas 117 y siguientes, del que discrepamos sólo en cuanto la carencia de dirección política que él postula para la Agencia. Si tiene que rendir cuentas a alguien, como todo ente público inexcusablemente en un Estado de Derecho, no puede quedar al margen del control político, parlamentario y de los Gobiernos democráticos, estatal, autonómicos y locales. La clave es dar con una fórmula de codirección que, aunque no satisfaga a todos, pues nunca se van a dar por satisfechos separatistas confesos ni autonomistas conversos, al menos sea eficaz. El Estado, por mor del principio de coordinación, debería mantener la mayoría en ese órgano de dirección. Para el profesor Jorge DE ESTEBAN en su artículo “Un régimen petrificado que se cuarteja”, en el diario *El Mundo* de 16 de julio de 2007, la primera versión del *estatut* era una declaración de independencia; y el texto aprobado por las Cortes es también inconstitucional. Pretende sortear las rigideces de los procedimientos de reforma constitucional regulados en los artículos 167 y 168 C.E., inservible el uno e imposible el otro, visto que “de forma demencial, nuestra Constitución no adoptó un modelo de Estado estable en cuanto a la descentralización del poder”. El dislate de modelo de competencias a la carta se ha paliado hasta ahora gracias a la jurisprudencia constitucional y a los pactos autonómicos de 1981 y 1992. Pero el plan IBARRETXE y el Estatuto catalán auspiciado por Ezquierda Republicana y apoyado por el ‘funesto MARAGALL’ (sic), amén de por La Moncloa, han hecho saltar por los aires “el diseño de estado autonómico que estábamos a punto de lograr a los casi 30 años de vigencia de la Constitución... se ha modificado la Constitución de forma subrepticia... el nuevo *Estatut* se ha apoderado de competencias propias del Estado”, digo yo que pretendida y provisionalmente, hasta que lo coloque en su sitio el Tribunal Constitucional. “De nada ha servido, pues, que el PP estuviese en contra del nuevo Estatuto catalán, pues la mayoría del PS.O.E., junto con sus aliados separatistas, han aprobado la ley orgánica que se requiere para la reforma de los estatutos. Esta locura se hubiera podido evitar de no haberse derogado el recurso previo de inconstitucionalidad que preveía la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional”.

³⁸ Idea que desarrolla tímidamente CHAMORRO ZARZA, J.A.: *La gestión integrada del sistema tributario en el Estado descentralizado español*, Aranzadi, Pamplona, 2003. Creo que no se avanza nada cediendo competencias normativas en materia de gestión. GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “La asunción autonómica de competencias normativas y de gestión sobre los tributos cedidos”, *Crónica Tributaria* n° 103/2002, páginas 39-58, ha explicado con minuciosidad que clase de delegación de competencias es ésta, cuáles son sus títulos habilitantes (artículo 156.2 C.E., pese a que algunos se empeñan con el artículo 150.2 C.E., artículos 10.2 y 19.2 L.O.F.C.A., Ley de cesión de tributos general y leyes específicas de cesión). El ente delegado acepta la competencia por Acuerdo de la Comisión Mixta, expresión del principio de colaboración que no vincula al Parlamento, como no le vinculan los Estatutos de Autonomía, ni convierte a las leyes delegantes en leyes paccionadas.

rias no se pueden descentralizar alegremente porque entonces la Administración central pierde información tributaria relevante, y ninguna Administración tributaria concentra toda la información referente a un contribuyente, necesaria para la correcta aplicación del sistema. La información tributaria disponible no se puede agrietar porque esas grietas son vías de fraude al servicio de quienes no quieren incorporarse al sistema como contribuyentes y permanecen extramuros de él, instaurados en la morosidad y la defraudación³⁹. La aplicación efectiva del sistema tributario es mucho más alcanzable cuando se centraliza la gestión o, al menos, cuando la coordinación entre Administración central y regionales es fluida y real. La gestión de algunas figuras tributarias es muy compleja -I.V.A., I.S., I.R.P.F.- y requiere un nivel elevado de concentración de esfuerzos y coordinación para ser llevada a cabo con éxito. Además, es sensiblemente más barato disponer de una sola Administración tributaria que de 8.000 Administraciones tributarias, una en cada municipio y en cada provincia o isla, amén de las 17 administraciones regionales. Por otra parte, la proliferación de Administraciones territoriales multiplica los deberes formales, de hacer; que son llamados a cumplir por los contribuyentes, requeridos ahora a prestar declaraciones, comunicaciones, informaciones y soportar comprobaciones multiplicadas, que hacen crecer de manera no desdeñable la presión fiscal indirecta⁴⁰.

³⁹ Clarísima exposición en RUBIO GUERRERO, J.J.: "La Agencia Estatal de Administración Tributaria española como modelo de gestión tributaria integrada", I, *Boletín del Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros de la Universidad de Murcia*, nº 2/2005, donde denuncia deficiencias en los mecanismos de intercambio de información, particularmente con el País Vasco y Navarra, con las consiguientes pérdidas de eficiencia en la gestión. Cree que un sistema de Agencias Tributarias autonómicas no puede responder con éxito a las siguientes demandas: plazos razonables de devoluciones del I.R.P.F. y del I.V.A. a los exportadores; de confección de borradores u otros instrumentos de ayuda a la declaración; de detección de incumplimientos y corrección de los mismos con unidad de criterio; de inspección a los grupos de sociedades o grandes empresas que operen en el territorio de varias C.C.A.A.; de homogeneidad en los criterios de selección de los contribuyentes a inspeccionar o de los aplazamientos a conceder; de pérdida de peso y presencia internacional que desbordan las dimensiones y la capacidad de una Agencia regional. En las estadísticas de la O.C.D.E., la A.E.A.T. arroja ratios de costes de recaudación comparativamente bajos —el quinto por la cola—, imposibles de alcanzar; dice, por un complejo de Agencias regionales. Tampoco la deseable integración de las Administraciones aduanera y catastral en la A.E.A.T. avanzaría un gramo con la creación de Agencias regionales. Cualquier planificación general sería impracticable, amén de la formación de un censo general de contribuyentes y de una base de datos comunes, con sistemas informáticos homologables, problemas todos que están generando el debate y las reformas en la cuna del federalismo administrativo tributario, Alemania, en donde han detectado ya todas estas deficiencias, y muchas más, que provoca la descentralización de competencias de gestión tributaria: desigualdad en la frecuencia e intensidad de las inspecciones, competencia soterrada entre los *länder* para conseguir el asentamiento de empresas, tramas de fraude internacional en el I.V.A. imposibles de combatir...

⁴⁰ Aspectos todos en los que insiste con acierto RUBIO GUERRERO, J.J.: "La Agencia Estatal de Administración Tributaria española como modelo de gestión tributaria integrada", II, *Boletín del Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros de la Universidad de Murcia*, nº 3/2006: la A.E.A.T. garantiza un control integrado y uniforme de los contribuyentes, una planificación y unas bases de datos imposibles de consensuar y armonizar con 17 agencias regionales. La A.E.A.T. es el mejor interlocutor con otras Administraciones y entidades, nacionales e internacionales, con las que tiene firmados cientos de convenios; la A.E.A.T. dispone del personal más altamente cualificado y especializado; la A.E.A.T. garantiza la participación de las C.C.A.A. en la gestión de todos los tributos del sistema, estatales cedidos y no cedidos, autonómicos y locales: Consejo Superior, Comisión Mixta y Consejos Territoriales se reúnen con frecuencia y participan en la planificación normativa y administrativa de la A.E.A.T., de la que reciben abundante información periódica sistemáticamente; las C.C.A.A. tienen acceso a la base de datos de la A.E.A.T. con carácter general, incluido el I.V.A. y cualquier figura tributaria relevante; han suscrito el documento "Reforzamiento en materia de inspección" y el Convenio Marco de Recaudación ejecutiva...todo lo cual le hace pensar que cambiar este marco de colaboración, por supuesto mejorable, por un esquema de Administraciones Territoriales separadas supone el riesgo de un salto en el vacío.

5. Los límites del I.R.P.F., y de cualquier tributo basilar, para ser cedido. El nuevo patrón 50-58-50.

Como es sabido, el I.R.P.F. es el tributo más susceptible de ser regionalizado, a la vista del derecho comparado. Pero eso no quiere decir que el Estado-Nación tenga que quedarse sin una sola potestad normativa, administrativa o sobre el producto referida a ese tributo. A mi modesto juicio, se ha ido ya más allá de lo recomendable –y de lo recomendado por la literatura científica– a partir del año 1996, en el que, en lugar de instrumentar un sencillo recargo autonómico previo abatimiento de la tarifa estatal, se optó por ceder competencia normativa en un buen tramo de la tarifa y en las deducciones, configurándose un impuesto compartido de perfiles nada nítidos ni jurídica ni económicamente. La figura no ha mejorado con los años, más bien lo contrario, y se ha convertido en un hervidero de pequeños agravios, por razón de las cada vez más dispares deducciones autonómicas. Con este panorama de tanta diversidad –de taifismo fiscal se le ha bautizado ingeniosamente, e incluso de auténtica balcanización tributaria, otras veces⁴¹– se da un rotundo paso atrás en la tantas veces añorada armonización fiscal comunitaria de la imposición personal sobre la renta⁴². Si los 25 países de la Unión Europea contasen con 17 cámaras legislativas capaces de aprobar tarifas y deducciones fiscales en los impuestos nucleares del sistema, el camino de la mentada armonización estaría sembrado de minas. Si la autonomía tributaria no se ejerce con lealtad para con el Estado-Nación, menos lealtad aún cabe esperar que se sostenga para con la Unión Europea, ente político distinto y más distante que el anterior. El federalismo y el confederalismo fiscal, que algunos postulan con tanto entusiasmo, son difícilmente compatibles con la unidad de mercado que sostienen los principios constitucionales y comunitarios, y no pueden reducir a los Estados-Nación a la anorexia por bigamia, con la Unión Europea y las Comunidades Autónomas, succionadoras ambas de la otrora soberanía fiscal nacional. Los principios de unidad fiscal del Estado-Nación, el papel del tributo como instrumento de la política económica, que es competencia del Estado-Nación, y el principio de igualdad en su aspecto territorial, no soportan tanto entusiasmo federal ni confederal⁴³.

⁴¹ Creo que el primero que empezó a utilizar públicamente estas expresivas calificaciones fue el ex Secretario de Estado de Hacienda, D. José BORRELL, hace ya bastantes años. También el profesor José Manuel TEJERIZO LÓPEZ es proclive a estas lindezas calificadoras, que no carecen de fundamento. Un canto a los efectos positivos de la diversidad para con la competitividad en CORONA, J.F.-ALONSO GONZÁLEZ, L.M.-PUY, P.: *Hacia un federalismo fiscal competitivo. Una propuesta para reformar el sistema de financiación autonómica*, Círculo de empresarios, Madrid, 1998.

⁴² Repárese en que el ejercicio continuado e irresponsable de la potestad de introducir deducciones autonómicas en el tributo base del sistema, el I.R.P.F. no sólo merma su capacidad recaudatoria sino que distorsiona su naturaleza y su estructura, y complica gravemente su gestión. Nos estamos ocupando de ello en LAGO MONTERO, J.M.-ALFONSO GALÁN, R.M.-GUERVÓS MAÍLLA, M.A.-GIL RODRÍGUEZ, I.: *Comentarios a la ley de cesión de tributos del Estado a las C.C.A.A.*, de próxima publicación, donde puede verse que proliferan, año tras año, las deducciones autonómicas en la cuota para situaciones personales contemplables en la base por la ley estatal, o hace años ya abandonadas como criterio desgravatorio, que se recuperan con un espíritu electoralista notable. *Quo vadis* en MORA LORENTE, M.D.: *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Tirant lo blanch, Valencia, 2004, páginas 275 y siguientes.

⁴³ Como bien señaló la profesora Manuela FERNÁNDEZ JUNQUERA en su ponencia "Aspectos internacionales y comparados" en las Jornadas del I.E.F. tantas veces citadas, en ningún otro país de la Unión Europea se comparten potestades normativas en la tarifa de los impuestos principales del sistema de la manera en que se hace en España, que se ha colocado en la cabeza de la lista de países que ceden poder impositivo real a las regiones. El profesor Fernando PÉREZ ROYO subrayó en su ponencia "Reforma estatutaria y régimen foral", dentro de las mismas Jornadas, que España no es un país federal sino de autonomías, en el que la dinámica autonómica ha impuesto extremos dudosamente compatibles con la Constitución y que ni pensaron los constituyentes –tales como los tributos cedidos con

La libertad de circulación y establecimiento de personas, bienes, servicios y capitales se ve seriamente dañada cuanto mayor sea el tratamiento tributariamente dispar que se otorgue a los ciudadanos y a las empresas de la Unión. Padece la igualdad en el mercado, que reclama diferencias de trato no ostensibles, que terminan con frecuencia degenerando en privilegios. Los Estados-Nación se construyeron en su momento como garantes de la igualdad y de la abolición de los mentados privilegios, a los que territorios enteros pretenden seguir aferrados en pleno siglo XXI y en plena Unión Europea –régimenes forales del País Vasco y Navarra-⁴⁴.

Para garantizar las políticas de solidaridad y fomento de la igualdad entre todos los españoles, a las que está constitucionalmente obligado el Estado-Nación español, no puede éste desprenderse de una parte muy importante de la recaudación de los tributos basilares del sistema –I.R.P.F., I.V.A., I.I.E.E., I.S.-. Los 4 pilares del sistema tributario son los 4 pilares de la política de redistribución de la renta, en la doble vertiente interregional e interpersonal. Luego las cesiones parciales de cualesquiera de estos tributos tienen como límite el de no privar al Estado-Nación de sus potestades normativa, administrativa y sobre el producto de las mentadas figuras, en la medida necesaria para que pueda seguir cumpliendo con las altas funciones al servicio de la solidaridad que tiene constitucionalmente encomendadas⁴⁵.

potestades normativas-. Llama "costumbres constitucionales" no previstas en la Constitución a las negociaciones previas a cualquier reforma, en el Consejo de Política Fiscal y fuera de él, siempre precedidas de conversaciones bilaterales iniciadas por la representación catalana, que se han plasmado luego en leyes aplicables a todos, esquema éste que se ha reproducido en 1980, 1992, 1996, 2001 y 2006.

⁴⁴ De prehistóricos y fantasmales califican a los derechos históricos SOSA WAGNER, F.-SOSA MAYOR, I.: *El Estado fragmentado...*, cit, página 140. Las autoridades de la Unión Europea instruyen ya procedimiento sancionador contra el Reino de España por la negativa de las autoridades fiscales forales y estatales a recuperar los beneficios fiscales declarados ayudas de Estado ilegales por la Comisión, el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, amén de los Tribunales de Justicia Españoles. Claras explicaciones en MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *La autonomía de las regiones...*, cit, páginas 203 y siguientes. Demasiado complacientes con el ejercicio de las potestades forales, y demasiado críticos con la S.T.S. de 19 diciembre de 2004, que les puso un freno, se muestran GARCÍA CARRETERO, B.-GARCÍA-HERRERA, C.-HERREIRA MOLINA, P.: "El marco de la corresponsabilidad fiscal en el derecho europeo", en la obra colectiva dirigida por el profesor Antonio CAYÓN *Corresponsabilidad...*, cit, páginas 229-259.

⁴⁵ Cfr. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: "Crisis del Estado-Nación y ampliación del Estado de las C.C.A.A. desde la perspectiva del Derecho Financiero", conferencia dentro de los XX Cursos de Postgrado en Derecho de la Fundación General de la Universidad de Salamanca, enero 2007, que incluso duda de que España pueda cumplir con sus compromisos internacionales si sigue cediendo recaudación, por todos los conceptos, a los entes subcentrales. El carácter residual al que ha quedado reducido el Estado en Cataluña, y del que se vanaglorió el expresidente MARAGALL, es bien patente: Dejando al margen la Seguridad Social, el gasto público estatal alcanza un porcentaje del 20% del total, frente al 45% de las C.C.A.A. y al 15% de las C.C.L.L., lo cual no es mucho margen para el ejercicio de políticas redistributivas, personales y territoriales que constitucionalmente le competen. Aunque el de solidaridad sea un concepto jurídico indeterminado –PÉREZ MORENO- que los operadores jurídicos han de concretar en cada tiempo y lugar; no debe olvidarse que es uno de los más aludidos por el texto constitucional, precisamente en su vertiente regional: en el artículo 2 como complemento a la autonomía; en el artículo 40.1 como principio rector de la política económica y social, el de distribución de la renta regional, que conecta con en el artículo 131.1: equilibrar y armonizar el desarrollo regional en pro de la más justa distribución de la renta; artículo 138.1: el Estado garantiza su realización efectiva velando por el equilibrio económico de las distintas partes del territorio; artículo 138.2: las diferencias entre estatutos no pueden implicar privilegios; artículos 149.1.13 y 14: son competencias exclusivas del Estado las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica así como la hacienda general, epígrafes éstos en los que desde luego se incluyen las políticas de solidaridad, corolario de la autonomía ex artículo 156 C.E.

La propuesta de cesión del 50% del I.R.PF., 50% del I.V.A. y 58% de los Impuestos especiales de fabricación, que abanderan los patrocinadores del Estatuto de Cataluña como condición de su suficiencia financiera, generaría autofinanciación con superávit, además de en esa Comunidad, en Baleares y en Madrid, que ya disfrutaban de él ahora mismo, y no digamos el País Vasco y Navarra. La Disposición Final 1ª del Estatuto ofrece un lapso de 5 años para alcanzar gradualmente estas nuevas cifras míticas, que provocarán, en su caso, cifras importantes de Fondo de Suficiencia negativo en todas esas C.C.A.A., o dicho de otra manera, que tendrán que devolver, a modo de cupo, el exceso de financiación que obtienen con los tributos cedidos a las arcas del Estado de donde procede. Porque a algunos se les olvida que los tributos cedidos son tributos de titularidad estatal, que, sea cual sea el ámbito ancho o estrecho de la cesión, y afecte a más o menos potestades, no dejan de ser por ello tributos estatales⁴⁶.

Este fondo de suficiencia negativo no puede confundirse con una aportación a la solidaridad. Es pura y simple sobrefinanciación, en la que no está incluida, a priori y que se vea, contribución alguna en concepto de nivelación, redistribución o fondo de desarrollo para región o territorio alguno. Para que las C.C.A.A. de Madrid, Baleares, Cataluña, País Vasco y Navarra contribuyan a la solidaridad interterritorial, hace falta que tal contribución se evalúe expresamente y se incluya con claridad en los cálculos de necesidades de financiación de esas C.C.A.A. versus financiación que obtienen a través de tributos cedidos o concertados⁴⁷.

Para las otras 12 C.C.A.A. seguirá siendo necesario el Fondo de Suficiencia, según las estimaciones que se disponen hasta la fecha, transferencia redistributiva que, con unos nom-

⁴⁶ Por todos, en este punto, VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos estatales a las C.C.A.A.*, Lex Nova, Valladolid, 2000. Pretender, por tanto, blindar los porcentajes de cesión a través de una norma estatutaria es una inconstitucionalidad flagrante, a nuestro juicio: desborda las previsiones materiales y procedimentales de la L.O.F.C.A. que es la única que puede y debe disponer sobre esta materia, adoptando acuerdos por los cauces en ella previstos. Afecta al sistema de financiación de las demás C.C.A.A., cuya regulación es competencia exclusiva de las Cortes Generales. Pretende limitar la acción futura de éstas, imponiendo vallas a la soberanía de unas Cámaras, sólo limitada y limitable por la Constitución. Sería un blindaje de alcance constitucional que sólo podría adoptarse por la norma constitucional. Por todo ello, tales previsiones estatutarias son inconstitucionales, aunque algunos autores no dejan de tacharlas de sencillamente inocuas. Así el profesor Juan ZORNOZA PÉREZ, en su ponencia ya citada, en la que entiende que los porcentajes de cesión de impuestos estarán siempre condicionados por la cruda realidad de la financiación necesaria de las competencias que se hayan asumido a través de las correspondientes e inefables comisiones mixtas.

⁴⁷ El presidente de la Comunidad Autónoma de Asturias, Vicente ÁLVAREZ ARECES denuncia en *El Mundo* de 6 de junio de 2005 que el País Vasco y Navarra no contribuyen a la solidaridad. Reclama una revisión del cupo vasco, que encuentra infravalorado. Cita el artículo 138.2 C.E., en cuya virtud las diferencias entre los Estatutos de las distintas C.C.A.A. no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales. En su opinión, País Vasco y Navarra deben contribuir a la solidaridad en el conjunto del Estado a través de una partida específica y explícita en el cupo para la aportación al fondo de nivelación y suficiencia. También insiste en la necesidad de recuadrar el cupo de manera gradual el presidente de la Comunidad Autónoma andaluza, Manuel CHAVES, y el expresidente MARAGALL. Hasta los más conspicuos foralistas conversos, como el profesor Eugenio SIMÓN ACOSTA, *La reforma de la financiación autonómica*, cit, reconocen que el cupo necesita ajustes y mejoras, "pero esta es una cuestión de cálculo económico que no me corresponde examinar" –página 200-. Con documentación gráfica muy ilustrativa, la profesora Nuria BOSCH ROCA sí ha calculado y demostrado en su ponencia citada que el País Vasco y Navarra no contribuyen a la solidaridad mientras que sí lo hacen Baleares, Madrid y Cataluña. Y también lo demuestra en su estudio el Conseller y profesor Antoni CASTELLS con su equipo: *Las subvenciones de nivelación...*, cit, página 72 y siguientes, proponiendo en las páginas 143 y siguientes la incorporación de las Comunidades forales al sistema de nivelación.

bres o con otros, es de la esencia del Derecho Fiscal de los países descentralizados. Puesto que la riqueza nacional que se genera en un país es de todos, compete al Estado-Nación distribuirla con criterios de equidad y solidaridad, interpersonal e interterritorial, teniendo en cuenta la diversidad de renta *per cápita* que presentan las distintas regiones, su diferente desarrollo industrial y de servicios, los diferentes costes que tiene prestar éstos en según qué regiones, vista su superficie y su población, más o menos envejecida⁴⁸. Sólo las Cortes Generales, depositarias de la soberanía nacional, y mediante leyes de alcance nacional, pueden adoptar medidas sobre este particular. De los Estatutos de Autonomía, ombliguistas y egoístas, cuando no insolidarios e incompetentes, no puede esperarse nada⁴⁹.

6. El vaciamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el agujereado de los demás tributos cedidos clásicos.

En una muestra de demagogia electorera difícilmente parangonable, y mira que las hay, las C.C.A.A. –todas- se han lanzado a la carrera de destruir el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁵⁰. No digo yo que fuera la pieza más perfecta del sistema tributario, no, pero,

⁴⁸ En esto coinciden las ponencias de los profesores FERREIRO y RODRÍGUEZ BEREJO ya citadas. Aunque el tributo cedido sea el eje del sistema, la pieza clave del presupuesto de cualquier Comunidad Autónoma, en buena parte de ellas seguirá siendo el fondo de suficiencia una partida nuclear; que no puede estar permanentemente abierta a la negociación, a la provisionalidad y a la inestabilidad. Alguna vez habrá que cerrar el modelo y ponerse de acuerdo en qué nivel de prestación de servicios se va a garantizar a todas las C.C.A.A., en cómo se va a evaluar éste, si por servicios o por habitantes o usuarios, y, consecuentemente, pactar un modelo de fondo de suficiencia nivelador; que acabe con la demanda continuada de dinero a la hacienda central cada vez que se presenta un problema, inercia ésta propia de un estado centralista y no descentralizado, como bien explica SEVILLA SEGURA, J.V.: *La financiación autonómica...*, cit, páginas 87 y siguientes.

⁴⁹ Así lo hemos defendido en nuestra ponencia “La solidaridad en el sistema de financiación de las C.C.A.A. de régimen común”, en las Jornadas de la Cátedra de la Asamblea de Extremadura sobre Financiación Autonómica y Solidaridad, Facultad de Derecho de Cáceres, 29 de marzo de 2007. Para el profesor Juan José SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA en su capítulo “Sobre las reformas estatutarias y la propuesta del Parlamento catalán”, en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía* ya citada, páginas 121-145, los estatutos son normas cuasiconstitucionales pero no son la Constitución de un Estado miembro. Volveremos más adelante sobre este particular; no sin dejar ya apuntado que estamos en el momento oportuno, 2007, para pactar; las fuerzas políticas nacionales, el contenido y la forma de los fondos de suficiencia y los fondos de desarrollo interterritorial. Lástima que el clima político no se preste a ello. Pero en este año de transición se aprecia como nunca que van a menguar los fondos de suficiencia por la acción estatutaria y los fondos de inversión europeos por las incorporaciones de nuevos países. Es el momento de ajustar fondos de nivelación y desarrollo, antes de que el modelo se desequilibre en términos no fácilmente remediables. De otra manera quedarían seriamente tocados los artículos 157 y 158 C.E., por falta de desarrollo actualizado de los fondos de nivelación e inversión en ellos ordenados.

⁵⁰ Para el profesor Francisco ESCRIBANO LÓPEZ presentación a las Jornadas sobre *La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos estatutos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 12-13 de junio de 2006, todas las C.C.A.A. pierden recaudación con la competencia fiscal a la baja en la que se han enzarzado, amén de dejar tocadas las exigencias de lealtad que el sistema incorpora. A su juicio, el artículo 157.1. C.E. tiene la virtud de que ha permitido la convivencia hasta la fecha de varios modelos de financiación autonómica, resistiendo las tendencias centrífugas y centripetas que le acechan periódicamente. El modelo de financiación debe plasmarse en la L.O.F.C.A. y no alterarse bilateralmente mediante reformas estatutarias, ni agujerarse mediante el ejercicio de competencias normativas electoreras. Por eso cree que los nuevos Estatutos no imponen un nuevo sistema de financiación desde el punto de vista jurídico, aunque lo pretendan desde el punto de vista político y económico. El profesor Alfonso FERNÁNDEZ-MIRANDA CAMPOAMOR en su capítulo “Sobre la reforma del Senado en el contexto de la reforma de los estatutos de autonomía”, en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía* ya citada, páginas 317-359, muestra su escepticismo sobre la posible reforma de esta cámara parlamentaria, que debería acoger; a nuestro juicio, estos debates serenos sobre la financiación autonómica, a través de su comisión general de C.C.A.A., a la que debería conectarse el Consejo de Política Fiscal y Financiera.

puestos a eliminar algún gravamen por infundado, atécnico, excesivamente oneroso o por cualquier causa que imaginarse pueda, existen otros tributos mucho mejor situados en la lista de nominados del programa “eliminar”. Porque el argumento de que incurre en doble imposición, al gravar la renta ahorrada y ya gravada en el I.R.P.F., es tan endeble que da lástima oírsele a los responsables de las haciendas autonómicas. Por esa regla de tres habría que suprimir no ya todos los impuestos patrimoniales, que también, sino el propio I.V.A. y todos los impuestos indirectos, que gravan una renta que se gasta, y que ya se gravó cuando se obtuvo, incurriendo en esa cacareada y falsa doble imposición⁵¹.

El vaciamiento del impuesto de sucesiones y donaciones que están llevando a cabo las C.C.A.A. a través de una variada gama de reducciones, bonificaciones y deducciones incurrir, además, en otro vicio mucho más grave que el anterior: el de incompetencia. Las C.C.A.A. no son quienes para desarticular un impuesto que tienen cedido y cuya competencia normativa, en lo esencial, no les corresponde, porque es de titularidad estatal. Si alguien quiere suprimir, total o parcialmente, el impuesto sobre sucesiones y donaciones, ese alguien tiene que ser necesariamente el Estado mediante ley de sus Cortes Generales, y no las C.C.A.A., carentes de potestad legislativa para dejar reducido a la inanición un tributo que se les cedió como nutritivo alimento⁵².

Cierto es que en esta operación, como en tantas otras, hay causantes y ejecutores, autores principales de la ejecución y cooperadores necesarios, inductores, cómplices y toda una variada gama de sujetos imputables, que se reparten la responsabilidad de una manera muy gráfica: “como en la Comunidad Autónoma vecina ya lo han hecho, corremos el riesgo de que se cambien de residencia nuestros habitantes, al objeto de obtener un mejor trato fiscal futuro para sus herederos...tenemos que frenar la competencia fiscal desleal que nos hace nuestra vecina la Comunidad Autónoma xxx”...explicaciones todas que me recuerdan aquello de que “el causante de la causa es el causante del mal causado”...Pues en esas estamos en esta película de la destrucción en cadena del impuesto de sucesiones y donaciones. De nuevo los regímenes forales de concierto o convenio –de privilegio más bien- del País Vasco y Navarra son los determinantes de esta cadena de despropósitos, de

⁵¹ Para la profesora María Teresa SOLER ROCH, en su ponencia sobre *Aspectos internacionales y comparados* en las Jornadas tantas veces citadas, el principio comunitario de finanzas públicas sólidas no se compadece con la competencia fiscal a la baja a la que se han lanzado las C.C.A.A. También puso en evidencia el dispar tratamiento que reciben dos hijos herederos, uno residente en España y otro en un país U.E., a efectos del impuesto de sucesiones del padre y causante español, beneficiándose el primero de las sustanciosas reducciones autonómicas que para nada afectan al segundo. Buen análisis de las disparidades y desigualdades en el capítulo de José Luis PEÑA ALONSO: “El ejercicio competencial de las C.C.A.A. en el impuesto de sucesiones y donaciones: un debate abierto”, en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía* ya citada, páginas 507-580.

⁵² Exhaustivos en el análisis de las competencias constitucionales financieras RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado a las C.C.A.A.*, Comares, Granada, 2001; y GIRÓN REGUERA, E.: *La financiación autonómica en el sistema constitucional español*, Universidad de Cádiz, 2003, quien se postula en contra del Estado plurinacional pero a favor de “articular un mecanismo que permita acabar con esos desequilibrios y situaciones privilegiadas, alcanzándose así la convergencia con las Comunidades Forales” –página 380-I-. Claro el análisis del ejercicio de las mismas en los tributos cedidos de Marta VILLARÍN LAGOS: “Los impuestos cedidos a las C.C.A.A.: cuestiones relevantes del alcance de la cesión y del ejercicio de sus competencias”, en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, ya citada, páginas 581-610.

muestra de federalismo fiscal insolidario con el vecino de al lado, que responde de la misma manera hasta que el fenómeno, por mimetismo e inercia geográfico-tributaria, se generaliza en toda España⁵³.

Otro gran tributo cedido, el I.T.P.O.S.A.J.D., padece la acción normativa asistemática de las C.C.A.A., que no cejan en su empeño de introducir tarifas y deducciones variopintas en función de circunstancias personales dentro de un gravamen real, amén de maniobras de competencia desleal para con el I.V.A. estatal, carentes de coordinación y forzadas, como no, por el mimetismo con la Comunidad vecina. Falta coordinación y lealtad para con el Estado, amén de sensibilidad acerca de la repercusión que estas medidas tienen sobre el precio ya disparatado de las viviendas⁵⁴.

La cesión de potestad normativa en los tributos cedidos incrementa el nivel de autonomía de las regiones en la misma medida en que dificulta el avance en la añorada armonización fiscal comunitaria⁵⁵. Hasta ahora sólo el I.V.A. ha resistido a las pretensiones autonómicas de regular siquiera sea parcialmente sus tipos impositivos, y ello porque la U.E. no lo ha autorizado, temerosa de que pudieran existir no ya 25 tipos impositivos nacionales de I.V.A. sino 25 multiplicados por 17, o cualesquiera que fueren las asambleas legislativas

⁵³ Para el profesor Isaac MERINO JARA en su ponencia sobre *Reforma estatutaria y régimen foral* en las Jornadas del Instituto de Estudios Fiscales ya citadas, los derechos históricos de los territorios forales amparados por la Disposición Adicional 1ª C.E. han propiciado el ensanchamiento de los particularismos fiscales del País Vasco y Navarra, que unilateralmente adoptan las medidas que les parece oportuno y que pretenden blindar; en el caso del País Vasco, evitando su control por la jurisdicción contencioso administrativa. Para el profesor José Juan FERREIRO LAPATZA, en su ponencia en la misma mesa redonda, la solidaridad que se predica en el texto constitucional no hay que confundirla con el altruismo, sino que nace del convencimiento o sospecha de que todos hemos contribuido a crear la riqueza de todos. Puso como ejemplo el arancel proteccionista del que durante decenios se beneficiaron el País Vasco y Cataluña, decenios que, digo yo, incluyen todos los correspondientes al régimen de Franco, tan benéfico para la economía de esas preciosas regiones. Recuerda el profesor gallego-barcelonés que el párrafo 2º de la D.A. 1ª C.E. que nadie lee, obliga a actualizar los derechos históricos de conformidad con la Constitución, cuyo artículo 138 veta la existencia de regímenes de privilegio fiscal. Estos territorios también tienen que contribuir a la solidaridad.

⁵⁴ Nos estamos ocupando de ello en LAGO MONTERO, J.M.-ALFONSO GALÁN, R.M.-GUERVÓS MAÍLLO, M.A.-GIL RODRÍGUEZ, I.: *Comentarios a la ley de cesión de tributos del Estado a las C.C.A.A.*, de próxima publicación. Buen análisis de las disparidades y desigualdades que el ejercicio de las competencias autonómicas está provocando en los tributos cedidos realiza VILLARÍN LAGOS, M.: *Los impuestos cedidos a las C.C.A.A.*, cit; también CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Competencia fiscal lesiva y armonización tributaria", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, II, Lex Nova, Valladolid, páginas 2.203-2.248; GALAPERO FLORES, R.: "Nuevos tributos cedidos como vía de financiación de las C.C.A.A. de régimen común", *Nueva Fiscalidad* nº 7/2003, páginas 79-122. Para FALCÓN Y TELLA, R.: "Dos consecuencias del principio de interdicción constitucional de la compensación financiera silenciosa u oculta (*stille finanzausgleich*) en el I.T.P.A.J.D.: las concesiones y los tipos incrementados de A.J.D. en el caso de renuncia a la exención en el I.V.A.", *Quincena Fiscal* nº 7/2007, páginas 5-8, con la subida del A.J.D. por parte de las C.C.A.A. para compensar la renuncia a la exención en el I.V.A., que acarrea tributación por I.V.A. y merma de recaudación en el I.T.P. para las C.C.A.A., "lo único que se pretende es disuadir de la renuncia y así atraer recaudación a costa del Estado", incurriendo en una práctica constitucionalmente desleal y perversa.

⁵⁵ Reflexiones en GARCÍA LUQUE, E.: "Notas en torno a la necesaria descentralización de las fuentes de financiación de las C.C.A.A. de régimen común", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, II, Lex Nova, Valladolid, páginas 1.831-1.861; GARCÍA MARTÍNEZ, A.-HERRERA MOLINA, P.: "El Derecho comunitario como límite a la cesión del I.V.A. a las C.C.A.A.", *Revista Valenciana de Economía y Hacienda* nº 2/II-2001, páginas 167-197; MANZANO SILVA, E.: "Proceso de integración europea versus autonomía financiera", *Nueva Fiscalidad* nº 1/2005, páginas 47-2002; y PEDRAJA CHAPARRO, F.-SALINAS SÁNCHEZ, J.: "La descentralización del I.V.A.: propuestas, experiencias y enseñanzas para la financiación de las C.C.A.A.", *Hacienda Pública Española* monografía-2001.

regionales con poder de fijación del tipo de este tributo dentro de cada país⁵⁶. Se comprende la resistencia comunitaria a ceder en esto, pues aunque los hechos imponible sean ubicables dentro del territorio de una Comunidad Autónoma, la materia imponible gravada, el consumo, está con frecuencia fuera de la Comunidad Autónoma. Se incurre en extra-territorialidad económica si el tipo autonómico del I.V.A. gravara consumos realizados fuera del territorio autonómico⁵⁷.

Por las mismas razones, problemas de territorialidad y de gestión, se opone la U.E., aunque con desigual contundencia, a que se diversifiquen regionalmente las tarifas de algunos impuestos especiales⁵⁸. En ausencia de una directiva comunitaria que armonice de verdad este sector de la fiscalidad, las C.C.A.A. se van animando a implementar recargos o tramos

⁵⁶ Da cuenta de ello LASARTE ÁLVAREZ, J.: *Financiación autonómica: dos estudios*, Comares, Granada, 2004. En contra de estas resistencias comunitarias, SEVILLA SEGURA, J.V.: *Financiación autonómica*, cit, páginas 47 y siguientes. A su juicio, los tributos cedidos sin potestades normativas siguen siendo participaciones territorializadas, transferencias de nivelación que hay que eliminar del sistema, salvo para las C.C.A.A. que no se autoabastezcan con el ejercicio de su potestad normativa. Ocurre, a nuestro juicio, que estas últimas son la mayoría, las menos ricas, cuya suficiencia hay que garantizar; y al servicio de la cual está la figura que no se puede eliminar alegremente. No creo que su existencia perturbe para nada al principio de solidaridad, antes al contrario, garantiza la suficiencia a la que la solidaridad está íntimamente ligada.

⁵⁷ Las dificultades para la cesión del I.V.A. con potestades normativas y administrativas, a mayores de las correspondientes al producto de lo recaudado, han sido analizadas por la doctrina desde hace ya tiempo. Véanse BELTRÁN Y BERNABÉ, Ricardo: "La cesión de la fase minorista del I.V.A. a las C.C.A.A.: el caso de Cataluña", *Palau* 14 n° 15/1991, páginas 121-147; Id: "Normativa internacional que incide sobre los tributos estatales cedidos a las C.C.A.A.", *Palau* 14 n° 23/1994, páginas 55-104; CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, Pilar: "Repercusiones fiscales de la libertad de circulación en derecho comunitario", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n° 92/1996, páginas 775-788; GIMENO ULLASTRES, J.A.: "La utilización de la imposición sobre el consumo como instrumento de financiación de las C.C.A.A. de régimen común", *Hacienda Pública Española* n° 141-142/1997, páginas 221-236; "Mecanismos de financiación alternativos: nuevas perspectivas y propuestas de corresponsabilidad", en la obra colectiva dirigida por el profesor Antonio CAYÓN GALIARDO *Corresponsabilidad...*, cit, páginas 437-457; GIMENO ULLASTRES, J.A.-RUIZ HUERTA, J.: "Financiación autonómica: un modelo alternativo de corresponsabilidad fiscal", *Palau* 14 n° 15/1991, páginas 149-179; GÓMEZ SALA, J.S.-SÁNCHEZ MALDONADO, J.: "El I.V.A. como tributo descentralizado: análisis del caso español", *Revista de Estudios Regionales* n° 45/1996, páginas 43-88; LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: "El I.V.A. como instrumento de financiación de las C.C.A.A.: una aproximación", *Crónica Tributaria* n° 52/1985, páginas 109-119; LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.-RODRÍGUEZ CATIVELA, E.J.: *El I.V.A. y las C.C.A.A.*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1984; PERETÓ GARCÍA, M.: "El I.V.A. y las C.C.A.A.: su financiación", *El I.V.A. en el sistema tributario*, II, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1986, páginas 1.463-1.477.

⁵⁸ La imposición sobre el alcohol, el tabaco y los hidrocarburos sigue estando, al parecer, por debajo de la media comunitaria, y hasta 5 veces por debajo de la existente en Irlanda en algunas modalidades. La finalidad específica que reclama la U.E. para poder adoptar un gravamen especial sobre un consumo concreto en la fase de puesta al consumo, con afectación a un fin social relevante, no es nada difícil de alcanzar en estos tributos, que se prestan como ninguno a ser recargados o incrementados con tramos autonómicos. No lo veo tan factible en el caso del impuesto de matriculación, en el que la U.E. debe ejercer con firmeza sus potestades armonizadoras para que el mercado del automóvil funcione sin las distorsiones que las enormes diferencias de tributación producen en este momento. Cfr. ESCOBAR LASALA, J.J.: "El impuesto sobre las labores del tabaco: situación actual y perspectivas", *Carta Tributaria* n° 11/2006 ("monografías"); GIMENO ULLASTRES, J.A.: "Mecanismos de financiación alternativos: nuevas perspectivas y propuestas de corresponsabilidad", en la obra colectiva dirigida por el profesor Antonio CAYÓN GALIARDO *Corresponsabilidad...*, cit, páginas 457-460; MARTÍNEZ SERRANO, A.: "La reforma de la fiscalidad del automóvil en la Unión Europea", *Boletín del Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros de la Universidad de Murcia* n° 2/2005, páginas 47-50; RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado a las C.C.A.A.*, cit, páginas 374-7 y 788-790; SÁNCHEZ MALDONADO, J.-GÓMEZ SALA, J.S.: "La imposición sobre el consumo y la financiación autonómica", *Papeles de Economía Española* n° 69/1996; SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Ángel: "Los impuestos especiales como instrumento de financiación autonómica", *Hacienda Pública Española* n° 155/2000; SOLANA VILLAMOR, F.: "Aspectos técnicos de la regionalización de los impuestos especiales", *Carta Tributaria* n° 287/1998 ("monografía"); Id: "La regionalización de los ingresos por impuestos especiales", *Carta Tributaria* n° 313/1999 y 314/1999; y UTRILLA DE LA HOZ, A.: "Los impuestos especiales sobre el automóvil y la financiación autonómica", *Papeles de Economía Española* n° 87/2001, páginas 187-198.

autonómicos que gravan con suplementos el consumo de la gasolina, amparadas en que quedan todavía lejos en su precio de la media comunitaria. Sube así el peso de la imposición indirecta, solapada y silenciosa, o menos ruidosa, que la imposición directa, que no sabemos si es algo querido por los legisladores de la globalización⁵⁹. Lo que no termino de entender es que necesidad hay de ceder potestades normativas respecto de la gestión de los impuestos especiales, que ni las C.C.A.A. desean ni beneficia en modo alguno a la homogeneidad en la aplicación del sistema tributario, con su L.G.T. y reglamentos de desarrollo recién estrenados⁶⁰.

En los tributos sobre el juego de variado pelaje –impuestos, recargos, tasas-, vista la capacidad de soportar gravámenes que esta materia imponible tiene como ninguna, y su fácil localización, es, sin embargo, admisible su conversión en tributos propios, para lo cual les queda solo un empujoncito: hoy por hoy el Estado regula sólo, y no con exclusividad, hechos imponibles, sujetos activos y sujetos pasivos, habiendo dejado en manos de las C.C.A.A. la disciplina entera de los demás elementos sustantivos y aplicativos de estos tributos. Su conversión en propios no sorprendería a nadie ni perturbaría ningún principio constitucional o comunitario⁶¹.

⁵⁹ Cfr. CAAMAÑO ANIDO, M.A.: "Tres notas sobre el nuevo impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos", *Revista de Estudios Financieros* n° 227/2002; EDO HERNÁNDEZ, V.-RODRÍGUEZ LUENGO, J.: *La imposición sobre hidrocarburos en España y en la U.E.*, I.E.F.-Documentos de trabajo n° 3/2000; FALCÓN Y TELLA, R.: "La ley de acompañamiento y el impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos", *Quincena Fiscal* n° 1/2002; GALÁN SÁNCHEZ, R.M.: "Los elementos de cuantificación del impuesto sobre hidrocarburos a la luz de la normativa comunitaria", *Noticias de la Unión Europea* n° 238/2004, páginas 91-101; LABANDEIRA, X.-LÓPEZ NICOLÁS, A.: "La imposición de los carburantes de automoción en España: algunas observaciones teóricas y empíricas", *Hacienda Pública Española* n° 160-I/2002, páginas 177 y siguientes; LÓPEZ ESPADAFOR, C.: "Apuntes sobre la pluriimposición ante el nuevo cuadro de impuestos cedidos: un ejemplo criticable", *Gaceta Fiscal* n° 214/2002, páginas 125-138; id.: "Apuntes acerca del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos", en *Estudios sobre la fiscalidad de las pymes* (coordinados por el profesor José Antonio SÁNCHEZ GALIANA), Universidad de Granada, 2004; ROMERO JORDÁN, D.-SANZ SANZ, J.F.: "El impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. Una evaluación de sus efectos económicos", *Hacienda Pública Española* n° 164/2003; SERNA RODRÍGUEZ, A.-RODRÍGUEZ OLIVARES, R.: "El impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos desde una perspectiva comunitaria", *Crónica Tributaria* n° 110/2004, páginas 157-166; y SERRANO ANTÓN, F.: "El impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos de la Comunidad de Madrid: su compatibilidad con el Derecho comunitario", *Noticias de la Unión Europea* n° 237/2004, páginas 107-115.

⁶⁰ También nos estamos ocupando de esto en LAGO MONTERO, J.M.-ALFONSO GALÁN, R.M.-GUERVÓS MAÍLLO, M.A.-GIL RODRÍGUEZ, I.: *Comentarios a la ley de cesión de tributos del Estado a las C.C.A.A.*, de próxima publicación, al hilo de los artículos referentes a la gestión de los tributos cedidos. Con esta cesión de potestades normativas para la gestión tributaria nos alejamos, otra vez, y cuantas van, de las necesarias aproximaciones de todas las legislaciones nacionales de la Unión Europea, que con tan buen tino reclamaba mi maestro en la Universidad de Erlangen-Nürnberg, el añorado profesor Walter SCHIK: "Aspectos de una unificación del derecho procedimental tributario en Europa", *Estudios de derecho tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, páginas 163-171.

⁶¹ CAÑAL GARCÍA, F.: "Incoherencia entre la expresión 'tributos cedidos' y su actual configuración jurídica", *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, C.E.U.-San Pablo-Dykinson, Madrid, 2007, páginas 249 y siguientes, entiende que los llamados tributos cedidos son más bien tributos compartidos ayunos de un régimen jurídico claro sobre las competencias normativas de cada cual. Postula la reforma o supresión del artículo 6 L.O.F.C.A., en un sistema de tributos compartidos que delimite quien tiene la competencia normativa sobre qué hechos imponibles. Cfr. RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado a las C.C.A.A.*, Comares, Granada, 2001, páginas 170-2, en las que se refiere a la polisemia del término 'impuesto cedido' como principal obstáculo para lograr una definición unitaria, y páginas 350-4: "una solución alternativa a la cesión de los tributos sobre el juego: la reordenación global de la fiscalidad sobre el juego con miras a adjudicar esta materia imponible a las C.C.A.A.".

Aunque echemos en falta estudios estadísticos solventes, se puede apreciar claramente que las C.C.A.A. no han utilizado con fruición sus potestades normativas crecientes en los tributos cedidos o compartidos para incrementar su suficiencia financiera. Antes al contrario, y con las salvedades y matizaciones de los gravámenes sobre el juego, hidrocarburos e I.T.P.A.J.D., han entrado en una guerra de rebajas que parece no tener fin, y que merma considerablemente su capacidad recaudatoria, al menos a corto plazo. Ojalá el tiempo nos indique que ha ocurrido lo contrario, que las rebajas fiscales autonómicas han tenido efectos tan benéficos sobre el crecimiento económico y el empleo, que se autoabastecen ya, todas las C.C.A.A., con los tributos cedidos y han dejado de reclamar más dinero al Estado...⁶².

7. La demanda de “espacios fiscales propios”. La imposición ambiental.

Espacios fiscales propios, lo que se dice propios, no hay. Las haciendas públicas modernas de los países descentralizados, integrados además en organizaciones supranacionales, no pueden presumir de disfrutar de espacios fiscales propios y exclusivos de ninguno de sus niveles de gobierno. Si bien se miran las cosas, todos los espacios fiscales o ámbitos de materias imponibles, a poco que se contemplen sin estrecheces de miras, son foco de atención para el gravamen por las haciendas de varios niveles territoriales, sean centrales, subcentrales o internacionales⁶³. Las haciendas públicas modernas a que nos referimos están llamadas a compartir espacios imponibles en el siglo XXI. La demanda pertinaz de espacios fiscales *propios y exclusivos* es, y perdónenme los detractores, un anacronismo infantiloides —esta pelota para mi sólo—, un atavismo medieval arraigado en la mente de algu-

⁶² Parece que ha quedado enterrada la no tan vieja polémica acerca de si la cesión de potestades normativas en el I.R.P.F. vulneraba los principios de igualdad y solidaridad, al favorecer a las C.C.A.A. “ricas” que podrían bajar la tarifa, en detrimento de las “pobres”, que no podrían permitirse este lujo. Se aducía también por los recurrentes de inconstitucionalidad contra la reforma de 1996, que la cesión del 33% del I.R.P.F. privaba al Estado de recursos para el ejercicio de sus funciones redistributivas y de equilibrio del desarrollo regional. Recurrentes aquéllos al T.C., los de las C.C.A.A. de Andalucía, Extremadura y Asturias, gobernadas todas por socialistas, en la oposición al gobierno popular nacional, que retiraron los recursos de inconstitucionalidad al acceder los socialistas al gobierno nacional en 2004, y que parece que no tienen nada que recurrir ahora que se cede no el 33% del I.R.P.F. sino el 50% de éste, amén de otro tanto o más del I.V.A. y de los I.I.E.E. Argumentos en contra de la ampliación de la cesión con potestades normativas en PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo de financiación autonómica: análisis exclusivamente constitucional*, McGrawHill, Madrid, 1997, con virulencia; con más serenidad en GARCÍA MORILLO, J.-PÉREZ TREMPES, P.-ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución y financiación autonómica*, Tirant lo blanch, Valencia, 1998. Y a favor, CASADO OLLERO, G.-GONZÁLEZ PÁRAMO, J.M.-LASARTE ÁLVAREZ, J.-MARTÍN AYALA, J.M.-MARTÍN QUERALT, J.-PLAZA VILLASANA, L.-PÉREZ GARCÍA, F.: *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997. Volveremos en otro momento sobre este particular.

⁶³ Como explicó el profesor JESÚS RUIZ-HUERTA CARBONELL en la presentación a las Jornadas sobre *La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos estatutos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 12-13 de junio de 2006, los demandados espacios fiscales propios para las C.C.A.A. de tamaño importante están ocupados por el Estado y los necesita para cumplir con sus políticas de nivelación, desarrollo y solidaridad interterritorial. La profesora María Teresa SOLER ROCH, en su ponencia sobre “Aspectos internacionales y comparados” en esas mismas Jornadas, hizo hincapié en la interrelación que existe entre las cuatro Haciendas, comunitaria, estatal, autonómica y local, que a modo de muñecas rusas, carecen de real independencia fiscal. Las pretensiones de armonizar algo tan necesario como la imposición sobre la energía entre los 4 niveles de hacienda han fracasado hasta el momento. Cfr. BORRERO MORO, C.: “Un sueño frustrado (la tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía”, *Quincena Fiscal* nº 3-4/2007, páginas 11-71.

nos nacionalistas anticuados. Y encubre con frecuencia una pretensión ordenadora de lo que se considera una hacienda "inferior", la local, a la que disciplinar al servicio de los nuevos poderes emergentes y arrolladores autonómicos⁶⁴.

Con frecuencia se critica al artículo 6 de la L.O.F.C.A., y se demanda su reformulación, por haber constreñido excesivamente el ámbito de la imposición propia de las C.C.A.A., que ha quedado prácticamente confinada al ámbito de la extrafiscalidad, y dentro de éste, al mundo de la imposición de tintes ambientales. Sin dudar de que el precepto necesita una reforma, que clarifique al menos su polémica redacción, sí que dudo de que lo necesario sea ampliar el ámbito de la imposición autonómica propia. En este mundo de haciendas interdependientes en el que vivimos, con 4 niveles de imposición posible, no creo que el problema de la convivencia entre ellas se resuelva, a día de hoy, ampliando el ámbito de la imposición autonómica, a costa, desde luego, de restringir el ámbito de la imposición local, estatal o comunitaria. Porque espacios imponibles vacantes es difícil encontrar; pese a la fértil imaginación de los legisladores autonómicos, que cada año nos sorprenden con algún producto impositivo de nueva creación, aplicable allí donde, al parecer, existía un espacio libre para ello⁶⁵.

⁶⁴ Aunque se presenten como el 'no va más' de la modernidad, los responsables (¿?) políticos catalanes realizan a diario propuestas notoriamente aldeanas, desconocedoras de los más elementales fundamentos del funcionamiento de una hacienda pública moderna en un país con varios niveles de gobierno integrado en una organización supranacional. Y en sus manos estamos, si el Tribunal Constitucional no actúa pronto. Por qué el destacado profesor CASTELLS les sigue el juego, es un auténtico misterio, estando como está, en doctrinal desacuerdo como muchas de las propuestas –y normas– que desde su gobierno y su partido se elaboran. La hacienda local no ha sido olvidada en el proceso de reformas estatutarias locas que vivimos en España. El legislador estatutario autonómico la tiene bien presente, para hacerla suya, ordenarla, gestionarla y fagocitarla si es preciso, en contradicción rotunda con la jurisprudencia constitucional, garantizadora de la autonomía local y de la competencia exclusiva del Estado en la regulación de las bases de esta materia –por todas, la STC 233/1999–. El artículo 217 del Estatuto redactado en Cataluña pretendía acaparar la potestad normativa en materia de hacienda local en todo caso, tutelando todas y cada una de las manifestaciones de autonomía financiera local y anunciando tanto una ley catalana de haciendas locales como la asunción de competencias catastrales. La célebre poda de GUERRA, Don Alfonso, sólo ha suavizado algunas expresiones, pero subsisten, en el texto redactado en las Cortes Generales, las pretensiones nacionalistas e inconstitucionales de ordenación de la hacienda local por la Comunidad Autónoma de Cataluña. Más seriedad en GÓMEZ DÍAZ, D.-IGLESIAS SUÁREZ, A.: "La imposición propia como ingreso de la hacienda autonómica en España", I.E.F.-Papeles de trabajo nº 11/2003; y MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: "Impuestos propios: crisis y perspectivas", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, II, Lex Nova, Valladolid, 2005, páginas 1.895-1.910.

⁶⁵ El ámbito de la imposición local no puede verse constreñido por cualquier reforma autonómica que desarrollarse quiera, y que debería de comenzar por desarrollar la participación de las haciendas locales en los tributos autonómicos propios o cedidos, a fin de proceder a la necesaria segunda descentralización, que aligere el ya hipertrofiado poder político, administrativo y financiero autonómico, en beneficio del aún débil poder local. Ello exige clarificar competencias normativas y de aplicación, en lo financiero y en lo puramente administrativo, pues nos hemos alejado mucho de los porcentajes de participación en el gasto público del 50% Estado/25% C.C.A.A./25% C.C.L.L. que se idealizó en la transición: las C.C.A.A. se han comido un 10% que le corresponde a las C.C.L.L. Y otro 10% que le corresponde al Estado. Cfr. GIMENO, J.A.-CAYÓN, A.-GRAU, M.A.-ROLDÁN, S.: "La corresponsabilidad fiscal: noción y contenido", en la obra colectiva dirigida por el profesor Antonio CAYÓN GALIARDO *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2006, páginas 21-38. Sobre la difícil incardinación de un ámbito de imposición propia exclusiva autonómica sigue siendo esclarecedor el estudio de JIMÉNEZ COMPAIRE, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994. Y para las posibilidades de la imposición ambiental, el de GUERVÓS MAILLO, M.A.: *El impuesto balear sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2000. Insiste en sus indagaciones Cristóbal BORRERO MORO: *La materia imponible en los tributos extrafiscales ¿presupuestos de realización de la autonomía financiera?*, Aranzadi, Pamplona, 2004. Como explican GUTIÉRREZ FRANCO, Y.-DÍAZ PULIDO, J.M.: "Federalismo fiscal y tributación medioambiental en España", en la obra colectiva dirigida por el profesor Antonio CAYÓN *Corresponsabilidad...*, cit, páginas 21-227, no puede perderse de vista que el tributo medioambiental, para ser eficiente, debe adoptarse por el nivel de gobierno al que corresponda la externalidad que se pretende corregir. Así, en unos casos estará más indicado un tributo estatal, en otros uno autonómico y en otros uno local.

En mi opinión, el ámbito de la imposición extrafiscal, predominantemente de carácter ambiental, al que la jurisprudencia constitucional ha conducido la operatividad del artículo 6 L.O.F.C.A., es un ámbito natural de actuación para el poder impositivo autonómico. Lo que necesita no es ampliarse sino coordinarse debidamente el ejercicio del poder impositivo autonómico con el propio de los demás niveles de hacienda implicados, local, estatal y comunitario. La imposición sobre la energía y demás materias imponibles contaminantes en este mundo globalizado y contaminado requiere de ordenación por la U.E., que avanza demasiado lentamente por este camino⁶⁶. En su defecto, requiere coordinación por el Estado, que fije seriamente las bases a las que deben someterse C.C.A.A. y C.C.L.L., y que delimite el contenido posible de la tantas veces anunciada reforma fiscal verde⁶⁷.

En el ámbito de los tributos cedidos o por ceder, tributos compartidos, es manifiestamente mejorable el nivel de concreción con que el poder autonómico puede desplegarse, mediante figuras tan recaudatorias como protectoras del medio ambiente. Pero eso requiere, como decimos, coordinación normativa de arriba a abajo, desde las instancias comunitarias a las locales, pasando por las nacionales y autonómicas. Con un papel importante a jugar en este campo, no creo que pueda ya ser tachada de alicorta o insuficiente la autonomía normativa de las C.C.A.A., autonomía, no lo olvidemos, siempre limitada por su necesaria convivencia con otros tres poderes tributarios relevantes⁶⁸.

⁶⁶ Cfr. CASANA MERINO, F.: "La Directiva 2003/96/C.E., del Consejo, sobre la imposición de productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno", *Noticias de la Unión Europea* n° 237/2004, páginas 21-30; CORNEJO PÉREZ, A.: "La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos", *Crónica Tributaria* n° 111/2004; ESCOBAR LASALA, J.J.: "El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos", *Carta Tributaria* n° 13/2004 ("monografías"); id: "La trasposición de la Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos al Derecho español", *Carta Tributaria* n° 4/2006 ("monografías"); y LUCHENA MOZO, G.: "Fiscalidad de la energía", *Crónica Tributaria* n° 108/2003.

⁶⁷ Interesantes propuestas en RODRÍGUEZ MUÑOZ, S.: *La reforma fiscal verde*, Lex Nova, Valladolid, 2004; y GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: "Imposición sobre la energía en la U.E.", *Noticias de la Unión Europea* n° 240/2005. No necesitamos más impuestos de diseño, esotéricos, pero sí tomarnos en serio el papel que los impuestos pueden jugar en la protección del medio ambiente: aguas, vertidos, depósitos, emisiones, suelo, industrias e instalaciones, tierras, riesgos, y establecimientos comerciales, que conforman hoy una ensalada de materias ambientalmente imponibles carentes de efectiva y necesaria coordinación, ni por Directivas comunitarias ni por Leyes de Bases del Estado, si no queremos retroceder varios siglos en la historia de los sistemas tributarios, volviendo a la proliferación de figuras por acarreo, y no por la acción racionalizadora del legislador. Véase el número monográfico n° 268/2007 de *Noticias de la Unión Europea* sobre Los impuestos sobre la energía, con los siguientes trabajos: ÁLVAREZ ARROYO, R.: "El impuesto especial sobre el carbón"; BÁEZ MORENO, A.-RUIZ ALMENDRAL, V.: "La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria"; FORTES MARTÍN, A.: "La presión ambiental de los sistemas de producción y consumo de energía. La potencial acción conciliadora de la fiscalidad energética y ambiental y del comercio de emisiones de dióxido de carbono"; GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L.: "Las ayudas estatales a favor del medio ambiente en la Unión Europea"; LÓPEZ LÓPEZ, H.: "La regulación española del Impuesto sobre la Electricidad a la luz de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003"; ORTIZ CALLE, E.: "El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente"; SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: "La tributación en el I.V.A. de las entregas de electricidad y de gas a través de redes de distribución".

⁶⁸ El profesor Clemente CHECA GONZÁLEZ en su ponencia "La incidencia en Extremadura de la reforma del modelo de financiación autonómica", en las Jornadas de la Cátedra de la Asamblea de Extremadura ya citadas, dudó de la conveniencia de transformar tributos cedidos en propios, vista la desigualdad de partida de las diferentes C.C.A.A., que no pueden permitirse el mismo juego alegre con las potestades normativas. Recordó que la U.E. vigila la competencia fiscal lesiva o desleal, a la par que la O.C.D.E. alienta la adopción de un código de conducta. Cree que debe aprovecharse la inaniación a que ha quedado sometido el I.S.D. para incorporar esa materia imponible al I.R.P.F., y gravarla, junto a todas las ganancias patrimoniales, al tipo proporcional que se establezca, propuesta ésta en la que estamos de acuerdo. Ello haría innecesario el I.P., también anquilosado en sus funciones redistributivas y de control del

8. Del cuento de la “Deuda histórica” a la verdad del endeudamiento controlado y el increíble superávit obligatorio: ¿cómo hemos cambiado!

El principio de estabilidad presupuestaria incorporado por la U.E. a sus Tratados ha traído a España unos niveles de endeudamiento estatal, autonómico y local mucho más bajos que los que habíamos padecido hasta épocas no lejanas, con las consiguientes ventajas en cuanto a crecimiento económico y creación de empleo, indiscutibles hasta para los más acérrimos detractores del principio, que ya no van quedando, visto lo evidente. Con un déficit para el conjunto del Estado del 1% P.I.B., repartido a medias entre niveles central y territoriales, se pueden permitir incluso, las Cortes Generales, alegrías presupuestarias como las de zanjar las pretendidas deudas históricas con que periódicamente castigan políticos regionales victimistas a sus colegas de los poderes centrales⁶⁹. O incluso subvencionar la natalidad y el acceso a la vivienda en vísperas de elecciones, con metodología anacrónica, ajurídica y fraudulenta, propia de regímenes políticos de otras épocas y/o latitudes.

También constituye un test de la autonomía de las entidades regionales y locales de un país la verificación de si pueden, y en qué medida, acudir al crédito para financiarse, esto es, endeudarse. La potestad de endeudarse se reconoce con frecuencia a regiones y municipios siempre sometida a requisitos más severos que los que se autoimpone el Gobierno de la Nación, que últimamente, incluso, viene exigiendo superávits para los próximos años a C.C.A.A. que jamás destacaron por sus déficits en el pasado. Una cosa es que el endeudamiento sea un recurso financiero a utilizar con cautela y del que no se puede abusar, pues el crédito de hoy es el impuesto de mañana, con el que hay que devolverlo, más los intereses, y otra bien distinta es que por el Gobierno de la Nación se obligue a C.C.A.A. que jamás se han endeudado un ápice en exceso, a aprobar sus presupuestos con superávit... El bandazo que en este punto han dado nuestros actuales gobernantes, recelosos del equilibrio presupuestario, y no digamos del superávit, cuando estaban en la oposición,

fraude. Considera la progresividad un mito progresivamente incumplido, valga la redundancia. Todas estas reformas deben estudiarse y pactarse en el Consejo de Política Fiscal y Financiera y en el Senado. Cfr: ÁLVAREZ GARCÍA, S.-APARICIO PÉREZ, A.-GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I.: “La autonomía tributaria de las C.C.A.A. de régimen común”, I.E.F.-Papeles de trabajo n° 20/2004.

⁶⁹ Como bien sostienen SOSA WAGNER, F.-SOSA MAYOR, I.: *El Estado fragmentado...*, cit, páginas 148-9, esta invocación permanente de derechos históricos, que necesitarían de tratamiento geriátrico para ser actualizados a los tiempos y a los principios constitucionales, presenta en las llamadas deudas históricas una de sus hijas más misteriosas. Como explica el historiador Pedro CARASA: “No en nombre de la Historia”, *El Mundo* de 20 de julio de 2006, “suponer que la historia es una cantera de donde cada uno puede extraer derechos, privilegios, grandezas, fueros y leyes especiales que tengan validez en la política de hoy y legitimen situaciones de superioridad o diferencia en las relaciones actuales, es una barbaridad política e histórica. Supone desconocer cuál es la naturaleza de la historia como memoria colectiva y cuáles son los fundamentos profundos del Estado de Derecho y de la política actual, que nada tienen que ver entre sí... la historia no puede determinar el reconocimiento de unos pueblos o colectividades, ni tiene ninguna legitimidad para romper los principios de igualdad y solidaridad en la organización política... constituye un grave error que las normas supremas de la Constitución y los Estatutos hagan referencias históricas”. Califica de debates pueriles los desarrollados acerca de si unas C.C.A.A. son más históricas que otras, y de reaccionaria la visión que pretende blindar competencias sobre la base de supuestos derechos históricos: las revoluciones de finales del siglo XVIII derogaron la cultura política del antiguo régimen “basada en la ley vieja, el privilegio, el fuero, la costumbre, las exenciones fiscales (lo que hoy llaman *derechos históricos*), y se inauguraba la cultura constitucional... los derechos históricos han quedado abolidos desde hace dos siglos”.

es monumental⁷⁰. Con la fe de los conversos se impone ahora no sólo el equilibrio presupuestario sino el superávit presupuestario, eso sí, a la fuerza. Será cosa de la modernidad...

Gracias a la Unión Europea tenemos en vigor esas conocidas reglas que impiden a los Estados miembros endeudarse en demasía, con topes que limitan el crecimiento del endeudamiento neto anual al 3% del P.I.B. y el saldo neto de la deuda viva al 60% del P.I.B. Pero no obligan ni al equilibrio presupuestario ni al superávit. Son reglas de prudente sanidad financiera que esperamos tengan larga vida entre nosotros y se apliquen sin tanta benevolencia para con algunos ni tanta virulencia para con otros⁷¹. Los países muy endeudados son países que no crecen, y en los que la carga financiera por amortización de intereses y capital se acaba comiendo la capacidad de ahorro e inversión del país. Esas cifras que nos vienen impuestas por los sabios de Bruselas deberían ahogar o difuminar el debate nacional interno sobre las cifras de endeudamiento tolerables a cada Comunidad o a cada Municipio. El Estado-Nacional responde ante las autoridades comunitarias del cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, que debe hacer valer en su seno ante todas las Administraciones, nacional, regionales y locales. Con estos parámetros, el endeudamiento puede ser utilizado como recurso de financiación complementario y no fundamental, al servicio de inversiones regionales y locales, particularmente en épocas de bajos tipos de interés como la que estamos atravesando últimamente en Europa o de crisis económica como la que se va instalando entre nosotros en 2008. Y para ello no hace ninguna falta estrangular la potestad autonómica y local de endeudarse prudentemente.

Como decíamos antes, controlado el endeudamiento y sometido sobradamente a los criterios U.E., el Gobierno se puede permitir frivolidades como la de saldar imaginativas e hipotéticas "deudas históricas". La Disposición Adicional Segunda del Estatuto de Andalucía pretende entroncar con el artículo 158.I C.E. y, apartándose del artículo 15 L.O.F.C.A., instrumentar

⁷⁰ Me remito a las hemerotecas, a la memoria periodística. En este sentido están plenamente justificadas las protestas de la Junta de Castilla y León, a la que se obliga a un superávit presupuestario para el 2008 del 0,25% P.I.B., que le condiciona la inversión de 140 millones de euros en infraestructuras. Está claro que en este tema de la regulación del endeudamiento autonómico o no llegamos o nos pasamos...Permítaseme remitirme a mis trabajos ya añejos sobre el particular: "Notas sobre el endeudamiento como fuente de financiación de las Comunidades Autónomas", I, en el libro *Estudios de Derecho Tributario en Memoria de María del Carmen Bollo Arcena*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, páginas 285-297, y II en la *Revista de Hacienda Autonómica y Local* n° 64/1992, páginas 81-101. Visión moderna pero reticente respecto de las virtudes del principio de estabilidad presupuestaria y de su aplicación a las C.C.A.A. en MARTÍNEZ LAGO, M.A.-VERDESOTO GÓMEZ, M.: "La corresponsabilidad en el gasto público autonómico", en la obra colectiva dirigida por el profesor Antonio CAYÓN *Corresponsabilidad...*, cit, páginas 345-373: "de la estabilidad presupuestaria se ha hecho una ideología que quizás conviniera superar; porque incurre en el defecto de todas las ideologías, que son ideas transformadas en creencias; transformación que implica que la idea de la estabilidad ya no es pensada y, lógicamente, argumentada, sino simplemente 'creída', convirtiéndose así en una *ex idea*, una idea vacía, congelada e intocable que sale de la cabeza para entrar en la boca y pasar de boca en boca sin que nadie las vuelva a pensar" -página 359-.

⁷¹ En línea con lo que propusimos hace ya unos cuantos años, en "El endeudamiento de las Comunidades Autónomas tras el Tratado de la Unión Europea", *XVI Jornadas de estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado: La Constitución Española en el ordenamiento comunitario europeo*, volumen II, Madrid, 1995, páginas 2.175-2.188. Ello no obstante, sorprende la bula de la que han disfrutado tradicionalmente Francia, Italia y Alemania, como si esto no fuera con ellos, o Cataluña y Barcelona en España, cuyas cifras de endeudamiento nunca encajan en los parámetros legales, y a las que pretende sumarse últimamente Valencia, a base de fastos veleros y automovilísticos, de los que sin duda está necesitado el interés general de la población...

una Asignación Mínima de Nivelación a mayores de la que pudiese corresponderle por mor de este último precepto, específica y distinta de cualquier otra atribuible a cualquier Comunidad Autónoma. Sobre esta base estatutaria, los gobernantes andaluces exigen que se plasmen en las sucesivas leyes de presupuestos generales del Estado partidas específicas para atender a tal previsión financiera estatutaria. Y cuando ello no ha ocurrido, han recurrido al T.C. tales leyes de presupuestos por incurrir, a su juicio, en inconstitucionalidad por omisión⁷².

Ni que decir tiene que a tamaño dislate jurídico ha contestado el T.C. como no podía ser de otra manera: negando la existencia de tal supuesto derecho en los términos que lo plantean los demandantes. La S.T.C. nº 13/2007, de 18 de enero, y su correlativa a la impugnación de la ley de presupuestos generales del Estado para 1999, sientan el acertado criterio de que no cabe exigir, ni siquiera por la vía de la bilateralidad, asignaciones mínimas de nivelación, que se apartan del artículo 15 de la L.O.F.C.A., y de la multilateralidad exigida por ésta, y a la que sí se atiene la Disposición Adicional Segunda del Estatuto de Extremadura, mucho más sensato: es en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera donde cabe discutir éstas y cualesquiera otras asignaciones de nivelación, sobre la base de deudas históricas o no históricas. Pero lo que no cabe es imponerlas bilateralmente y/o por precepto estatutario⁷³. Lo que a todos afecta por todos debe ser aprobado, y *todos* solo pueden deliberar en Conferencias Sectoriales multilaterales –artículo 5 L.R.J.A.P.- y aprobar lo que sea menester en las Cortes Generales, únicas representantes de *todos*. Las comisiones mixtas podrán reunirse antes o después para perfilar técnicamente lo que estimen pertinente. Pero lo que no pueden es suplantar la multilateralidad del C.P.F.F. ni la soberanía nacional depositada en las Cortes Generales⁷⁴.

⁷² A título de ejemplo, la impugnación de la ley de presupuestos generales del Estado para 1998 achaca a ésta no reproducir el contenido del artículo 37 del Real Decreto Ley 12/1995, que confirió 20.000 millones de euros para Andalucía en concepto de deuda histórica, imputable a 1996 y cobrada el 17 de enero de 1997. Los Acuerdos de la Comisión Mixta Estado-Comunidad Autónoma de 22 de febrero de 1996 y 26 de noviembre de 1996 aprobaron que se institucionalizara tal metodología, singular, bilateral y apartada del artículo 15 L.O.F.C.A. O sea que demandan que todos los años les inyecten otros 20.000 millones en concepto de deuda histórica singular de Andalucía, por imperativo estatutario...

⁷³ En el mismo sentido, la S.T.C. nº 58/2007, de 14 de marzo, que enjuicia el recurso del Parlamento de Andalucía contra la ley de presupuestos generales del Estado para 1999, FJ. 5: "no puede aceptarse que las asignaciones a las que se refiere el Estatuto de Andalucía sea un recurso que el Estado deba consignar obligatoriamente en los presupuestos generales de cada ejercicio económico, habida cuenta de que esta interpretación no se compadece ni con el carácter excepcional y extraordinario de este mecanismo de financiación, ni con el hecho de que, tal y como sucedía en relación con la participación en los ingresos del Estado, es a este último a quien corresponde en exclusiva, atendiendo a la totalidad de los instrumentos para la financiación de las C.C.A.A., a las necesidades de cada una de éstas y a las posibilidades reales del sistema financiero del Estado, decidir si procede dotar; en su caso, y en qué cuantía aquellas asignaciones en virtud de la competencia exclusiva que sobre la materia le atribuye el art. 149.1.14 C.E. (Hacienda General), si bien su actuación debe resultar presidida por el principio de lealtad constitucional que... 'obliga a todos', y que impone que el Gobierno deba extremar el celo por llegar a Acuerdos en la Comisión Mixta (S.T.C. 209/1990, de 20 de diciembre, FJ 4, S.T.C. 13/2007, FJ 11).

⁷⁴ El profesor Javier LASARTE ÁLVAREZ en su trabajo "La posible reforma de los Estatutos de Autonomía y su incidencia en el sistema de financiación", *Reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía*, II, Parlamento de Andalucía, Sevilla, 2005, páginas 273-8, se ha esforzado en coonestar las previsiones de los artículos 157.1.c y 158 C.E. con las de los artículos 15 L.O.F.C.A. y DA. 2ª del Estatuto de Autonomía. Entiende que todas las C.C.A.A. tienen derecho a estas asignaciones complementarias, las hayan recogido o no en sus Estatutos, por lo que "si la ley de presupuestos la aprobara exclusivamente para nuestra Comunidad existiendo otras en igual o similar situación que las hubiesen solicitado caería en una discriminación positiva que, a nuestro juicio, la llevaría directamente a la inconstitucionalidad...". Por ello entiende que "la llamada *deuda histórica* de Andalucía es una reclamación expresa y oportuna por parte del Estatuto de las asignaciones complementarias para la nivelación de servicios. Pero tanto si la consideramos una vía de financiación particular como si la encuadramos en las asignacio-

A nuestro juicio, la carga de la prueba sobre la existencia de ese presunto déficit de niveles en la prestación de los servicios o en las inversiones corresponde a quien demanda las asignaciones complementarias de nivelación o de inversión. Todas las C.C.A.A. pueden demandar asignaciones complementarias en ambos conceptos, previa aportación de estudios económicos serios demostrativos del desnivel que se denuncia, tarea ésta nada fácil. "El Consejo de Política Fiscal y Financiera tendría que afrontar este trabajo a partir de datos estadísticos oficiales actualizados"⁷⁵... de los que carecemos. La transferencia finalista requeriría una medición previa del nivel de prestación de servicios y/o de infraestructuras presentes y deseables, medición que a día de hoy parece que no estamos en condiciones de realizar más que por el método del *ojímetro*...⁷⁶.

nes previstas en el artículo 15 LOFCA, estimamos que la vía más conveniente para hacerla efectiva es la exigencia de la aplicación real de este precepto a todas las Comunidades Autónomas que se encuentren en similares circunstancias...". El problema es que carecemos de datos ciertos acerca de que es lo que hay que nivelar. Como explican CASTELLS, A.-SORRIBAS, P.-VILALTA, M.: *Las subvenciones de nivelación...*, cit, páginas 11-43, la nivelación consiste en alcanzar la igualdad de suficiencia relativa, la igualación de la capacidad fiscal a la igualdad de necesidades. Pero ello requiere conocer previamente un indicador pacíficamente aceptado de necesidades y un indicador pacíficamente aceptado de capacidad fiscal, así como una ponderación relativa adecuada entre ambos, de los que en España, hasta ahora, carecemos. Examinan los modelos de nivelación alemán, australiano y canadiense y destacan que tienen en común que todos valoran la capacidad fiscal y en todos el peso de las subvenciones es reducido. El grueso de la alimentación regional proviene de sus propias bases tributarias, dicen. Alemania es el único país que nivela horizontalmente, con transferencias entre *länder*. Tanto Alemania como Canadá dan por supuesto que las necesidades son proporcionales a la población, con lo que éste es el indicador clave. Por su parte, Australia especifica las necesidades de gasto, lo que le convierte en el modelo nivelador más completo, a su juicio.

⁷⁵ Así, LASARTE ÁLVAREZ, ob. y loc. cit. Tampoco ve nada claro el momento del devengo de tales asignaciones, a partir de qué ejercicio van referidas... "nos encontramos ante un terreno movedizo que nadie se ha ocupado en asentar. Pero algunos representantes políticos no dudan en adentrarse en el mismo y sustituyen la falta de cálculos por atrevidas propuestas en las que con admirable certeza reclaman cantidades precisas cuya justificación técnica es generalmente inexistente; son cálculos hechos a ojo de buen cubero en razón de circunstancias políticas, que pueden convertirse en reivindicaciones tópicas que, a nuestro entender, tienen al menos la virtud de avivar las reclamaciones sobre la aplicación efectiva de normas jurídicas a las que se ha debido prestar atención si verdaderamente queremos trabajar a favor del equilibrio territorial". CASTELLS, A.-SORRIBAS, P.-VILALTA, M.: *Las subvenciones de nivelación...*, cit, páginas 45 y siguientes, achacan al sistema de financiación autonómica, a la vista del desenvolvimiento de su pieza principal, la P.I.E., los siguientes defectos: carencia de un concepto de equidad interterritorial, de transparencia y reglas institucionales apropiadas de negociación; carencia de un indicador de necesidades de gasto y otro de capacidad fiscal, amén de una incorrecta ponderación entre ambos; efectos niveladores erráticos; no inclusión de las C.C.A.A. forales; inexistencia de mecanismos de actualización e insuficiente fundamentación del índice de evolución.

⁷⁶ Los parámetros utilizados hasta la fecha por el artículo 64 L.C.T.-2001 son aceptables pero no imperativos: que el incremento de alumnos de enseñanza obligatoria supere el 3% de la media nacional de un año para otro o que el incremento de población protegida sanitaria supere el mismo porcentaje. En ambos supuestos, el precepto ordena estudiar la causa del desequilibrio y ponderar la extensión territorial, rebajando al 1% el umbral de referencia si la C.A. afectada supera los 90.000 kilómetros cuadrados de superficie (sólo Castilla y León). El precepto no contempla hoy por hoy otras variables –turismo, inmigración, envejecimiento, tecnología, retribuciones públicas, esfuerzo fiscal-. También los artículos 67 y D.A. 1ª L.C.T.-2001 han tratado de salir del *impasse* en el que ha vivido esta figura hasta la fecha y frenar el federalismo insolidario, motorizado y emulado al que conduce el Estatut... Ángel DE LA FUENTE: "La educación en las regiones españolas: Algunas cifras preocupantes", *Presupuesto y Gasto Público* nº 44-3/2006, páginas 7-49, ha estudiado las desigualdades de gasto público per cápita educativo que se realiza en las C.C.A.A., apreciando desigualdades de hasta el 75% entre el País Vasco y Andalucía. Aunque no todas ellas estén relacionadas con posibles deficiencias del sistema de financiación autonómica, sí denuncia la falta de cohesión territorial que estos datos evidencian. SEVILLA SEGURA, J.V.: *Financiación autonómica...*, cit, páginas 35-6, señala con acierto que, cuando una Comunidad Autónoma demanda más dinero al Estado para financiar la Sanidad, habría que verificar primero cual es el nivel de prestación del servicio que está ofreciendo; a continuación, verificar si en esa Comunidad el nivel de prestación del servicio es inferior al de la media del resto de las C.C.A.A.; y por último, si esa Comunidad está utilizando eficazmente sus potestades financieras de ingreso y gasto para la prestación efectiva de ese servicio. Realizados estos análisis, entonces, y sólo entonces, podría plantearse el Estado la conveniencia y/o necesidad de realizar asignaciones complementarias para financiar el servicio.

A juicio de acreditados expertos en la materia, las asignaciones mínimas de nivelación deberían integrarse en el fondo de suficiencia en una futura reforma del sistema. El fondo de suficiencia viene siendo ya un fondo de nivelación y debe de consolidarse como tal: el sistema garantiza recursos a todas las C.C.A.A. a su través y en eso precisamente consiste la nivelación para SEVILLA SEGURA, como veremos enseguida.

9. La desnutrición de los fondos de suficiencia y solidaridad, nacionales y europeos.

Toda reforma del sistema de financiación autonómica acometida hasta la fecha cada 5 años se ha basado en el sacrosanto principio de que nadie pierda, esto es, que ninguna Comunidad quede en peor posición que la que tenía en cuanto a financiación global y por habitante en el sistema reformado. Esto que para algunos es una losa, que impide avances y reformas serias⁷⁷, obedece a la lógica preocupación que cualquier responsable político debe seguir haciendo suya, vistos como se han puesto el panorama político y las pretensiones de los nacionalistas, que superan las propias de un modelo federal y caminan sin tapujos hacia un modelo confederal o secesionista, sencillamente egoísta⁷⁸. La suficiencia es

⁷⁷ En este sentido la profesora Nuria BOSCH ROCA en su ponencia ya citada. Es partidaria de que se retome la suprimida y obligatoria revisión quinquenal del sistema, para que éste se actualice debidamente al ritmo de las necesidades que demanda un incremento constante de población inmigrante. Defiende que la adopción de un criterio de nivelación tiene que ser multilateral y no bilateral; que esté condicionado al esfuerzo fiscal similar en todas las C.C.A.A. y que opere sólo para Sanidad, Educación y Servicios Sociales. Acepta que la pretensión de que Cataluña no pierda posiciones en el ranking puede resultar confusa... Interesantes cuadros informativos en CANTARERO PRIETO, D.: "La financiación autonómica en la década de los 90: resultados y valoración del modelo 1997-2001", *Revista Valenciana de Hacienda Pública* n° 10/1-2004, páginas 99-124; y el mismo autor en colaboración con FERNÁNDEZ GÓMEZ, N.: "Evolución de la suficiencia y la corresponsabilidad fiscal regional", *Presupuesto y gasto público* n° 43/2006, páginas 95-111, en las que explica el papel clave del fondo de suficiencia, las causas del déficit sanitario y el funcionamiento de los mecanismos del sistema para corregirlo: 10 C.C.A.A. han recibido la garantía sanitaria, provocada no por falta de suficiencia del sistema propiamente dicha sino por la evolución del propio gasto sanitario. El sistema aprobado en 2001, que consolida y profundiza en el sistema aprobado en 1996, proporciona un alto grado de autonomía financiera. El I.R.P.F. crece a un ritmo muy superior al del I.L.B., más en las C.C.A.A. de menor renta per cápita, lo que ha hecho innecesaria la garantía primera del sistema de 1996. El conjunto de la financiación crece a un ritmo semejante al del I.L.B. en todas las C.C.A.A., y ninguna se ha quejado, que se sepa, de que su crecimiento sea inferior al del conjunto en menos de un 90%, lo que hubiera hecho entrar en juego la garantía segunda del sistema de 1996. En cuanto a la financiación per cápita, que es uno de los índices más extendidos para medir la solidaridad efectiva del sistema —garantía tercera del modelo aprobado en 1996—, demuestran los autores citados que las desigualdades de partida existentes en 1999 no han sido corregidas en 2003, lo que achacan a los llamados Fondo de Escasa Población y Fondo de Renta Relativa, que sitúan en primera posición del ranking a Rioja, Cantabria, Extremadura y Castilla y León, inamovibles por arriba, versus Baleares, Murcia, Valencia y Madrid, inamovibles por abajo.

⁷⁸ Siempre bajo el manto protector espúreo de las falsas y falaces balanzas fiscales negativas a las que ya nos hemos referido anteriormente. Como explica BARBERÁN ORTÍ, R.: "Los estudios sobre balanzas fiscales regionales en España (1960-2005)", *Presupuesto y Gasto Público* n° 43/2006, páginas 63-94, los 36 estudios realizados en cuatro décadas se caracterizan por la diversidad de las metodologías utilizadas, la falta de homogeneidad de los datos tenidos en cuenta para computar y territorializar ingresos y gastos así como la insuficiente información estadística disponible. El estudio dirigido por el profesor Antoni CASTELLS: *Las subvenciones de nivelación...*, cit, también padece de falta de información estadística fiable por homogenea, pero ello no le impide realizar propuestas sensatas pro futuro: cifrar correctamente la cuantía inicial de que disfrutaba cada Comunidad; cuantificar adecuadamente sus necesidades de gasto; fijar con precisión su capacidad fiscal; estudiar los resultados y a la vista de los mismos restablecer el equilibrio horizontal y el equilibrio vertical; por último, incorporar a las C.C.A.A. forales al sistema de nivelación (páginas 104-148). HERRERO, A.-RUIBAL, L.-HERRERA, P.: "Los servicios públicos fundamentales", en la obra colectiva dirigida por el profesor Antonio CAYÓN *Corresponsabilidad...*, cit, páginas 307-343, insisten con acierto en que sin información estadística adecuada acerca de costes de las necesidades y de los servicios es imposible articular correctamente ningún mecanismo de nivelación.

irremplazable como criterio vertebrador en cualquier reforma del sistema que articularse quisiera. Y la suficiencia, en las C.C.A.A. menos desarrolladas, sólo la garantiza el fondo así denominado no casualmente, *de suficiencia*, que no puede quedar desnutrido bajo ningún concepto, y que está amenazado por el peso creciente de los tributos cedidos en el conjunto de la financiación autonómica, cesiones de tributos crecientes que incrementan la autonomía, ya notable, de regiones autosuficientes con tales tributos⁷⁹.

A juicio de la doctrina más solvente en este punto, para articular correctamente un fondo de suficiencia nivelador deberíamos comenzar por fijar el volumen de gasto real a alcanzar, bien sea por habitantes o por usuarios, para lo cual necesitamos una contabilidad analítica de la que carecemos. Así las cosas, nos tenemos que conformar de momento con un fondo de suficiencia y nivelador de carácter indiciario, que toma como referencia los costes de partida y los actualiza, referencia que habría que sustituir por los costes reales, cuando nuestra información estadístico-contable nos lo permita. Los artículos 13 y 15 L.O.F.C.A. pueden reformarse en el sentido de configurar definitivamente el fondo de suficiencia como un fondo que nivela la diferencia necesidad de gasto-capacidad fiscal (tributos cedidos) y que no se negocia: lo fija el Gobierno Nacional anualmente y lo aprueban las Cortes Generales. No tiene por qué estar vinculado a la evolución del I.T.E. ni del P.I.B.⁸⁰.

⁷⁹ Notable estudio de estos fondos, antes participaciones en ingresos del Estado, (P.I.E.) sigue siendo el de QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos en el marco de la articulación entre las Haciendas autonómica y estatal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001. SEVILLA SEGURA, J.V.: *Financiación autonómica...*, cit, páginas 35 y siguientes, sostiene la necesidad de fusionar fondos de suficiencia y nivelación. Tras 20 años de inercia, en los que hemos transitado del "cálculo del coste efectivo de los servicios transferidos" a la "necesidad de financiación", ambos por la cuenta de la vieja, seguimos ayunos de contabilidad veraz de costes de los servicios, de niveles reales de prestación de los mismos y de los necesarios o deseables, así como de las variables que inciden en ellos, distintas de la población y usuarios. En lo que no dispongamos de esa contabilidad seguirán apareciendo parches, como el fondo de despoblación, el fondo de renta relativa o las inyecciones extraordinarias por déficit sanitarios. En el mismo sentido, HERRERO ALCALDE, A.: "Cuantificación de los servicios públicos: necesidades de gasto y niveles de servicio", en la obra colectiva dirigida por el profesor Antonio CAYÓN, *Corresponsabilidad...*, cit, páginas 375-383. Para los responsables de Castilla y León el peso de la variable población es excesivamente alto, excesivamente bajo el de las variables dispersión y superficie e inexistente el de la variable masa forestal, que contribuye a la des-contaminación. Propone que entren a jugar; para cuantificar las necesidades en educación, el número de centros, profesores, alumnos, conciertos, comedores, municipios y superficie. Y para las necesidades sanitarias la población protegida extranjera, nacida y parada, el número de camas y de hospitales, así como de municipios y la superficie -*El Mundo* de 1 de septiembre de 2005 y 15 de enero de 2005, *ABC* de 15 de febrero de 2007-.

⁸⁰ En este sentido, SEVILLA SEGURA, J.V.: *Financiación autonómica...*, cit, páginas 69 y siguientes, en las que recuerda que, aún en los estados federales, la política redistributiva la fija el Gobierno Nacional. El Estado puede condicionar las transferencias niveladoras ocasionales a Sanidad y Educación, redactando en ese sentido el artículo 15 L.O.F.C.A., por ser éstos los ámbitos esenciales en los que vigilar que no se produzca un agujero provisional en el nivel de prestación del servicio. El fondo de suficiencia debería absorber a las actuales A.M.N., como carga general del Estado pro suficiencia y solidaridad, lo que reduciría a supuestos esporádicos la aparición de esos agujeros provisionales. Para ello habría que redactar el artículo 13 L.O.F.C.A. en este sentido, sin perder nunca de vista que, como ya hemos señalado en epígrafes precedentes, la soberanía presupuestaria de las Cortes Generales, ex artículo 134 C.E., es irremplazable por ningún Estatut, Consejo, Conferencia ni comisión mixta. CASTELLS, A.-SORRIBAS, P.-VILALTA, M.: *Las subvenciones de nivelación...*, están de acuerdo en lo sustancial pero prefieren que la subvención de cada año del período se calcule actualizando la subvención del año cero de acuerdo con un índice de evolución igual para todas las C.C.A.A. y asociado a los ingresos tributarios del Estado. Tampoco renuncian a la revisión quinquenal "atendiendo a la evolución relativa de las variables que determinan la cuantía global de la subvención, así como de las que intervienen en el cálculo de su distribución (indicadores de necesidades y de capacidad fiscal)" -página 149-151-.

Como ya hemos anunciado en epígrafes precedentes, las disposiciones estatutarias que prevén inversiones especiales para cada Comunidad Autónoma no son generalizables ni asumibles para la Hacienda del Estado, a la que no obligan en modo alguno⁸¹. Se trata de disposiciones inconstitucionales, inocuas y/o inicuas, pues sólo las Cortes Generales tienen la competencia de decidir las políticas de inversión pública con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, que deben guiarse por los principios constitucionales rectores de la política económica y, particularmente por los artículos 31.2 -que el gasto público se asigne con criterios de equidad, eficiencia y economía- y 138: solidaridad interregional, proyección del principio de igualdad al ámbito territorial⁸².

Son, pues, dos básicamente las cuestiones pendientes en el sistema de financiación que convendría cerrar cuanto antes: La adopción de un criterio estable de nivelación de los ser-

⁸¹ Esto lo reconoce incluso el profesor Manuel CARRASCO DURÁN, arduo defensor de las competencias estatutarias, en su ponencia citada. Se plantea, no obstante, si un precepto estatutario contrario a la L.O.F.C.A. podría ser declarado inconstitucional, algo indudable a mi juicio. Cree que en ese caso la L.O.F.C.A. prevalece y desplaza al precepto estatutario. Como es sabido, las sucesivas ediciones de la L.O.F.C.A. han plasmado modelos discutidos y consensuados previamente en el Consejo de Política Fiscal y Financiera, desarrollados luego por las leyes de cesión de tributos y de presupuestos generales del Estado fundamentalmente. En algunos recursos de inconstitucionalidad se han llegado a aducir disparates como que los diputados se ven obligados a votar los modelos aprobados por el C.P.F.F. sin posible debate ni enmienda o que la ley de presupuestos no es el cauce adecuado para fijar la P.I.E., hoy fondo de suficiencia, porque marginan a las consagradas comisiones mixtas con imposiciones unilaterales de entregas a cuenta que se convierten en definitivas para las C.C.A.A. que no aceptaron el modelo 1997-2001...y que retiraron los recursos -y los disparates- en cuanto llegaron al gobierno nacional quienes estaban antes en la oposición, y consagraron como habituales y democráticos los procedimientos antes tildados de anómalos y autoritarios... Como explica la Sentencia nº 13/2007, de 18 de enero, del Tribunal Constitucional, las secciones presupuestarias que dotan créditos son impugnables, al igual que el articulado. Tienen fuerza de ley, no son fuente de las obligaciones pero sí son fuente del gasto, que pueden alterar el orden constitucional de competencias. Se pueden también impugnar las entregas a cuenta, pues pueden producir una lesión real y efectiva de los principios de suficiencia y solidaridad. Los modelos que aprueba el C.P.F.F. son recomendaciones que el Parlamento asume, plasman el necesario esfuerzo negociador que ha existido en el seno del órgano creado por la L.O.F.C.A. para tal fin. Ni hurtan el debate público y transparente ni hurtan el derecho de enmienda de los parlamentarios, e incluso respetan la voluntad autonómica de aceptar o no aceptar un modelo de financiación, potestad ésta, la de aceptar o rechazar un modelo, de la que a mi juicio no disfrutaban las C.C.A.A., como bien explica el voto particular del Magistrado Pablo PÉREZ TREMPs, amén del profesor Juan MARTÍN QUE-RALT: "Agua clara en el sistema de financiación autonómica", *Tribuna Fiscal* nº 197/2007, páginas 4-9.

⁸² CASTELLS, A.-MONTOLIO, D.-SOLÉ, A.: "La inversión en infraestructuras en las C.C.A.A.: determinantes y cálculo de un índice de necesidades de gasto", *Hacienda Pública Española* nº 178-3/2006, páginas 23-54, se han esforzado en encontrar variables objetivas determinantes de la inversión necesaria en el sector de transportes, constitutivo a su juicio del 65 % del total de la inversión pública -carreteras (40%), ferrocarriles, puertos, aeropuertos-. Tras enjaretar una ristra no pequeña de complicadas formulitas, concluyen que no hay un estándar único de equidad y eficiencia, aunque tratan de demostrar que las C.C.A.A. más necesitadas de la mentada inversión pública son por este orden, Andalucía, Cataluña, Castilla La Mancha y Castilla y León, cuyas necesidades de inversión pública en transportes, según los parámetros que utilizan, duplican e incluso triplican a las de Cantabria, La Rioja, Asturias y Baleares. A nuestro juicio, el Fondo de Compensación Interterritorial es el instrumento útil adecuado, aunque no el único, para paliar, si existen, estos diferenciales inversión pública que se denuncian, fondo que puede quedar seriamente tocado, si no desnutrido, de prosperar los compromisos estatutarios bilaterales que el Gobierno va asumiendo con cada Comunidad Autónoma que reforma su Estatuto de Autonomía, y que pretende blindar en él los compromisos de inversión futura. En la coyuntura en la que nos encontramos, de disminución paulatina de los Fondos Europeos, el F.C.I. tiene que, no sólo mantenerse, sino crecer para compensar esa merma europea y seguir sirviendo a su objetivo de corrección de los desequilibrios regionales. Sobre cómo han servido a la convergencia y a la corrección de desequilibrios regionales los Fondos Europeos, véase CORDERO MESTANZA, G.: "La rentabilidad económica y social de los Fondos Estructurales: experiencia y perspectivas", *Presupuesto y Gasto Público* nº 39-2/2005, páginas 151-172. Las variables puramente redistributivas del F.C.I. -inversa de la renta, superficie, dispersión, paro, migración- deberían jugar, a nuestro juicio, un papel superior al escuálido que ahora desempeñan, en detrimento del excesivo juego de la variable población (87,5%).

vicios públicos y la adopción de un criterio estable de inversión pro desarrollo regional. Como ya hemos expresado anteriormente, ambas deben ser pactadas por las grandes fuerzas políticas nacionales, para quedar libres de la presión chantajista de las minorías políticas regionales. Así se ha hecho en Alemania, cuna del federalismo fiscal, en medio de grandes polémicas, por supuesto, y como no podía ser de otra manera⁸³.

La *solidaridad* no es un adorno incorporado al texto constitucional. El Estado social y democrático de derecho lo hace suyo como valor jurídico, en su doble dimensión personal y territorial. Es el envés de la autonomía, un principio fundamental del Estado y una competencia esencial de éste⁸⁴. Como fundamento del Estado precede al pacto social, incorpora un deber general del que derivan obligaciones de hacer y de no hacer y obliga a resultados, a una intervención correctora de los fallos del mercado. Al lado de este principio fundamental de *solidaridad*, el de autonomía es un mero principio organizativo a su servicio, subordinado a aquél, que lo limita y del que es inferior⁸⁵.

⁸³ Como explica la profesora Cristina ELÍAS MÉNDEZ en su ponencia ya citada sobre la Constitución financiera alemana, democristianos y socialdemócratas han pactado la reforma tras 7 años de trabajo, dejando al margen a los verdes y demás folclóricas fuerzas que se ubican en los extremos de la izquierda y la derecha. Se suprime una larga lista de supuestos en los que los *länder* tenían derecho de veto a la aprobación de las leyes, con claro reforzamiento del *Bund*, también en la Constitución financiera –artículos 104 a 115-. Crecen las competencias compartidas, tanto legislativas como administrativas. El reparto de los fondos recaudados por los grandes tributos (I.R.P.F., I.S., I.V.A.) pasa por dos fases: en la primera prima la territorialidad, el lugar en el que se realizan los hechos imposables de los tributos a repartir; en la segunda prima la solidaridad, el ajuste horizontal entre *länder* que aportan y *länder* que reciben, los más débiles, entre los que se cuentan todos los del Este y sólo para infraestructuras. Las fuerzas políticas mayoritarias quieren caminar hacia un federalismo competitivo, que propicie el crecimiento y la creación de empleo. Buena visión general del reparto de competencias financieras en Alemania en GARCÍA FRÍAS, M.A.: “La financiación de los *länder*”, *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, C.E.U.-Dykinson, Madrid, 2007, páginas 859-883.

⁸⁴ A tal efecto siguen siendo esclarecedoras las explicaciones de Baltasar DE LA CRUZ RODRÍGUEZ: “Autonomía frente a solidaridad: la eterna controversia”, *Quincena Fiscal* n° 17/1998, páginas 9-29; y “La corresponsabilidad fiscal y la solidaridad”, *Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros* n° 182/1998, páginas 111-164; asimismo es de interés el estudio de HERRERO ALCALDE, A.-UTRILLA DE LA HOZ, A.: “Corresponsabilidad fiscal y nivelación en la financiación autonómica. Una aplicación para España de los modelos alemán y canadiense”, *Presupuesto y Gasto Público* n° 32/2003, páginas 185-210. No cabe duda de que las regiones objetivo 1 de la Unión Europea se han beneficiado extraordinariamente de los Fondos de Desarrollo Regional. Pero todas ellas van a dejar de serlo paulatinamente a partir de 2007 –Andalucía, Asturias, Canarias, Cantabria, Castilla La Mancha, Castilla y León, Extremadura, Galicia, Murcia y Valencia-: se corre un peligro cierto de que se resientan las inversiones en infraestructuras en estas regiones necesitadas de ellas, por lo que, a juicio de SEVILLA SEGURA, J.V.: *Financiación Autonómica...*, cit, páginas 76 y siguientes, es el momento de clarificar el cometido del F.C.I., cuáles han de ser los proyectos financiables y trasladar los gastos de amortización de capital a la transferencia niveladora corriente. Cree que el Estado-Nación tiene que diseñar una política regional propia, que no sea mero apéndice de la de la U.E., para neutralizar la acción menguante que sobre este fondo tienen el *Estatut* y sus emuladores, así como la reforma de los Fondos U.E. A nuestro juicio, no hace falta tanto una política autónoma de la de la U.E., con la que hay que lograr siempre la máxima armonización, como una política de inversiones en infraestructuras sencillamente *justa*: que atienda a las carencias, a las necesidades y las prioridades, ya sean en educación, salud, carreteras o ferrocarriles. Éste es el único criterio solidario y equitativo, y no el de “participación en el P.I.B.”, que no sólo no resuelve los problemas de desequilibrio regional sino que los acentúa.

⁸⁵ En clarísima exposición del profesor Javier TEJADURA TEJADA, en la ponencia ya citada, que compartimos. Por estas razones, las reformas estatutarias emprendidas le merecen una valoración negativa: sobran tablas de derechos fundamentales en un Estatuto, que son materias propias del constituyente y no del estatuyente. Presentan una gran parte de contenido superfluo, cuando no someten al legislador estatal a la esquizofrenia de aprobar una cosa y su contraria, según cual sea el estatuto o ley estatal que la regule. El reparto de competencias no se puede remitir a 17 normas diferentes. Es absurda la manera en que se ha abordado la descentralización de competencias en materia de protección civil, catástrofes, vivienda, urbanismo, educación, salud...y contraria a la solidaridad y a la necesaria cohesión del Estado. Desde el punto de vista jurídico-financiero, es de recordar que ninguna Comunidad Autónoma puede imponer su porcentaje de participación en los ingresos del Estado a las Cortes Generales, por muy apalabrado que

No son los Estatutos de Autonomía las normas adecuadas para hacer valer el principio de solidaridad, incorporando disposiciones sobre nivelación de servicios y sobre inversiones pro desarrollo regional. El sujeto pasivo de la solidaridad interterritorial es el Estado, obligado a garantizarla a través de leyes de las Cortes Generales, de aplicación a todas las C.C.A.A. Los Estatutos de Autonomía reformados ya vienen demostrando su incapacidad para articular la solidaridad: se ha iniciado un *sodoku* interminable e irresoluble para los responsables de la Hacienda del Estado, fueren quienes fueren, si continúan tales estatutos interpretando y articulando la solidaridad de la manera tan peculiar como lo hacen, *pro domo sua*. Los proyectos de leyes de presupuestos generales del Estado para 2008 ya están incorporando las previsiones inversoras plasmadas en los Estatutos reformados. Veremos qué efectos tiene ello en el Fondo de Suficiencia y en el Fondo de Compensación Interterritorial. El peligro de desnutrición de ambos es evidente. De ahí que sea plausible la prudencia de aquellas C.C.A.A. que han renunciado a participar en la loca carrera de la reforma estatutaria emuladora de la catalana y anheladora de la vasca. Es más inteligente esperar a que el Tribunal Constitucional coloque a cada cual en su sitio⁸⁶.

La gran falla del federalismo fiscal es la solidaridad, eternamente olvidada y/o desatendida por los sistemas de financiación regional y local. Los sistemas de financiación autonómica y local no atienden con la eficacia debida al problema de los desequilibrios regionales, del desigual desarrollo territorial que requiere de políticas activas que iguallen, o al menos que no sigan desigualando, los dispares niveles de riqueza, infraestructuras y prestación de servicios que presentan con frecuencia las distintas zonas del territorio de una nación⁸⁷. La disminución de la importancia financiera del Fondo de Suficiencia, por mor del peso de los tributos cedidos, y de los Fondos U.E., por razón de la ampliación, hacen necesarias y urgentes medidas activas a favor de las regiones más pobres, para que no crezca el diferencial de riqueza entre territorios más y menos desarrollados. Como es sabido, las Instituciones Comunitarias han hecho suyo este

venga éste de una comisión mixta. Como bien han explicado las Sentencias nº 13/2007, de 18 de enero, y nº 58/2007, de 14 de marzo, del Tribunal Constitucional, conferir carácter vinculante a los acuerdos de las comisiones mixtas anularía el carácter exclusivo de la competencia estatal sobre la materia. Constituiría una especie de derecho de veto autonómico a las decisiones del Consejo de Política Fiscal y Financiera y a la soberanía de las Cortes Generales, derecho de veto que, hoy por hoy, no tienen conferido, ni hay que confundir con el derecho a la negociación previa. La competencia exclusiva del Estado, de sus Cortes Generales, para fijar participaciones en ingresos del Estado, asignaciones de nivelación o fondos de compensación, no pueden vaciarla ni mediatizarla comisiones mixtas ni estatutos de autonomía.

⁸⁶ En este sentido la ponencia del profesor Clemente CHECA GONZÁLEZ ya citada, alabando la posición de la Comunidad Autónoma de Extremadura, por no haber emprendido la reforma estatutaria. Como explica Félix BORNSTEIN en "El juego limpio de Aragón", *El Mundo* de 3 de junio de 2007, con el tiempo se verá que el proceso de reformas estatutarias en el que estamos inmersos ha causado una gran erosión a las instituciones del Estado, y han sometido a una enorme presión al Tribunal Constitucional. Pero no todos los políticos han sido irresponsables: El Estatuto de Aragón, comunidad tan "histórica" como que fue Reino, no blande derechos históricos para blindar competencias ni inversiones, reconoce la jerarquía de la Constitución y de la L.O.F.C.A. y se limita a encomendar a una comisión la tarea de ponderar las inversiones prioritarias y los criterios para fijarlas, vista su superficie, despoblación, orografía y carácter fronterizo. Políticos chirriantes no se conforman con esto: GÓMEZ DE LAS ROCES y LABOR-DETA -¡qué bien estaba como cantante y caminante!- tildan a este Estatuto de timorato, por no haber seguido la senda del catalán y del andaluz, que reclaman un 18,8% de inversiones en infraestructuras (módulo P.I.B. regional) y un 17,8% (módulo población) respectivamente, por lo que el folclórico aragonés reivindica otro 9,5% para el suyo... Todo cabe en su mochila mágica.

objetivo de la corrección de los desequilibrios regionales y han destinado importantísimas partidas de sus presupuestos comunitarios a acciones correctoras de tales desequilibrios⁸⁷. La U.E. ha pasado de ser una Europa de mercaderes agrícolas a una Europa protectora del desarrollo de las regiones menos favorecidas. Sólo desinformados, insensatos y/o interesados niegan la relevancia que los fondos de inversión han tenido para regiones agrarias o en declive, desindustrializadas, con altos niveles de paro. Los presupuestos nacionales han colaborado con los presupuestos europeos, aunque insuficientemente. Miles y miles de millones de euros procedentes de la U.E. han financiado importantísimas obras públicas en todas las regiones, particularmente en Andalucía y Extremadura, en Castilla La Mancha y Galicia, en Canarias y Castilla y León⁸⁹. Bajo el principio de co-financiación, que obliga a las Administraciones receptoras de los fondos comunitarios a implicarse en el proyecto aportando ellas también, de su propio presupuesto, recursos para la financiación de la acción de que se trate, se han solventado importantes desequilibrios contra los que no puede dejarse de trabajar ahora, pues aún es grande el camino que queda por recorrer⁹⁰.

⁸⁷ Cfr. DE LOS RÍOS BERJILLOS, A.: "Un análisis crítico del nuevo sistema de financiación autonómica a la luz de los principios de suficiencia, autonomía, solidaridad y coordinación", *Presupuesto y Gasto Público* n° 33/2004, páginas 29-47; EZQUIAGA DOMÍNGUEZ, I.-GARCÍA DE BUSTOS, F.: "Una evaluación del sistema de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001", *Cuadernos de Información Económica* n° 120-121/1997, páginas 173-192.

⁸⁸ Cfr. FERNÁNDEZ LÓPEZ, J.: "Las intervenciones del Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER) en España durante el período de programación 2000-2006", *Noticias de la Unión Europea* n° 233/2004, páginas 9-36; HOSPITAL GARCÍA, C.: "Las intervenciones del Fondo de Cohesión en España", *Noticias de la Unión Europea* n° 233/2004, páginas 37-49; ORDÓÑEZ SOLÍS, D.: "Los Fondos Estructurales en la U.E.: cuestiones constitucionales, presupuestarias y administrativas", *Noticias de la Unión Europea* n° 233/2004, páginas 65-83.

⁸⁹ Como es sabido, durante el período 2001-2006 los fondos europeos para el desarrollo regional han absorbido el 35% del presupuesto comunitario. El objetivo 1 lo han conformado ahora las acciones pro desarrollo en regiones tradicionalmente pobres (69% del presupuesto, canalizado a través del F.E.D.E.R.); el objetivo 2 lo constituyen las acciones en pro del desarrollo de regiones empobrecidas por crisis industriales, abandono de la producción agrícola o de la actividad pesquera esquilmatoria (11% del presupuesto, canalizado por F.E.D.E.R., F.S.E. y F.E.O.G.A.); el objetivo 3 lo constituye la lucha contra el paro en todas sus modalidades, de larga duración, juvenil o producido por reconversiones industriales de sectores en crisis (12% del presupuesto, canalizado por F.S.E., F.E.O.G.A. e I.F.O.P.), especialmente presente en las regiones menos desarrolladas. Para el período 2007-2012 siguen siendo necesarias tales asignaciones, aunque sufran los recortes propios de la ampliación de los destinatarios posibles de las mismas, nuevos miembros tan necesitados o más de ellas. El mercado por sí sólo parece que no atrae lo suficiente al capital ni al trabajo, por muy baratos que sean estos factores de producción, que parece que lo son en los nuevos socios de la U.E. Faltan allí también infraestructuras que permitan el crecimiento industrial y palién el subdesarrollo de numerosas regiones. Cfr. PORTUGUÉS CARRILLO, C.: "Los Fondos Estructurales europeos y el régimen comunitario de ayudas públicas: el régimen comunitario aplicado en las C.C.A.A. españolas", *Noticias de la Unión Europea* n° 233/2004, páginas 85-99; y RIESCO FERNÁNDEZ, Gonzalo: "Acciones innovadoras y la financiación de los Fondos Estructurales Europeos", *Noticias de la Unión Europea* n° 233/2004, páginas 101-106.

⁹⁰ Parece que Andalucía, Castilla La Mancha, Castilla y León, Galicia y Extremadura van a seguir siendo, por este orden, importantes receptoras de ayudas para el desarrollo rural durante el período 2007-2013, en un período que llaman de *phasing-in* para regiones que fueron objetivo 1 en el período 2000-2006. Los Fondos U.E. se rebajan para estas regiones y para este nuevo período en torno al 60%, lo que requerirá un esfuerzo importante de aportación propia para la co-financiación de los proyectos que se presenten, así como la colaboración del propio Estado-Nación. Cfr. RODRÍGUEZ CAÑAS, E.: "El futuro de la política de cohesión en una Unión ampliada y las iniciativas comunitarias", *Noticias de la Unión Europea* n° 233/2004, páginas 107-113; UTRILLA DE LA HOZ, A.: "Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea", *Presupuesto y Gasto Público* n° 36-3/2004, páginas 125-151.

10. En conclusión: El Tribunal Constitucional ha de reconducir esto a la racionalidad. La Sentencia nº 13/2007, de 18 de enero, como premonitoria.

El Estatuto de Cataluña pretende invertir las relaciones Estado-Comunidad Autónoma, convirtiendo a ésta en recaudadora y dadora de fondos excedentes al Estado, en un modelo de cupo concertado o convenido que sólo está previsto en la Constitución, y no indefinidamente, para los territorios forales, entre los que no se encuentra Cataluña⁹¹. Sobre la base de unos inexistentes derechos históricos y de un no menos inexistente déficit fiscal, la norma catalana se lanza a ordenar al Estado que instrumente un régimen de concierto o convenio similar al vasco o navarro, ordenando a las Cortes Generales lo que tiene que legislar para terminar con el supuesto expolio fiscal al que viene siendo sometida esa Comunidad desde hace siglos⁹².

El Estatuto de Cataluña, en su planteamiento financiero, choca directamente con los principios de igualdad y solidaridad tanto en sus vertientes personales como en sus vertientes territoriales⁹³. No es sostenible una Hacienda Pública del Estado-Nación que tenga que dar cumpli-

⁹¹ Así, SIMÓN ACOSTA, E.: *La reforma de la financiación autonómica*, cit, páginas 191-3. Nos remitimos a los epígrafes precedentes a fin de evitar reiteraciones innecesarias. Y a la jurisprudencia del propio Tribunal Constitucional, al que no compete ordenar el sistema de financiación, pero sí depurar lo que no es constitucionalmente admisible (S.T.C. nº 192/2000, de 13 de julio). No podemos esperar del T.C. que construya la solidaridad en la financiación de las C.C.A.A., pero sí que depure de las normas aprobadas e impugnadas lo que tienen de insolidarias y desleales, que es bastante. Sobre la lealtad constitucional y el derecho a la negociación, que no convierte a las leyes del Estado en leyes pactadas, ya se ha pronunciado el Tribunal en las Sentencias nº 181/1988, de 13 de octubre, y nº 96/1990, de 4 de mayo, en la que insiste en el principio de cooperación.

⁹² Las disposiciones adicionales 1ª, 3ª, 7ª y 8ª, así como la disposición final 1ª del texto redactado en Cataluña, que regulaban estas cuestiones, han sido objeto de sustituciones y redacciones suavizantes por las Cortes Generales. Pero persiste la obsesión por la no discriminación a Cataluña, región ésta que, a todas luces, ocupa una posición de vanguardia en España y en la Unión Europea. Ha sido tanta la discriminación y el mal trato sufrido de manos del opresor Estado centralista, que por eso mismo se encuentra donde se encuentra, a la cabeza de las regiones más desarrolladas económica y culturalmente de España y de Europa, tal y como proclama con acierto, entre otros, el presidente del Gobierno de España... La previsiones que recoge el *Estatut* en el sentido de que Cataluña sólo contribuirá a la solidaridad si con ello no pierde posiciones en el ranking de C.C.A.A. –artículo 206– son reveladoras de dos realidades incontestables: 1ª) los redactores son conscientes de que Cataluña ocupa una posición de vanguardia/privilegio en el conjunto de España; 2ª) no quieren perderla bajo ningún concepto, para lo cual incluso hablan de que el esfuerzo fiscal sea similar en todas las C.C.A.A. (¿cómo si hubiera algún indicio de que no lo fuera, salvo en el País Vasco y Navarra, que no se les quitan de la cabeza!). Reclaman también volver a la evaluación quinquenal, para verificar que no han perdido la posición... y para seguir instalados en el victimismo chantajista perpetuo, atentatorio contra los principios de seguridad jurídica y estabilidad financiera.

⁹³ Nos remitimos de nuevo a lo expuesto en los epígrafes precedentes para evitar reiteraciones innecesarias. Desde perspectivas no estrictamente financieras, es también el Estatuto redactado en Cataluña un lamentable catálogo de exlimitaciones competenciales, sólo parcialmente remendadas por las Cortes Generales: de tamaño superior al de Constituciones de países civilizados, recoge constantes invocaciones a derechos históricos nacionales y ajenos a la realidad española milenaria; insiste una y otra vez en el desplazamiento del castellano por el catalán; incluye catálogos de derechos y deberes ya recogidos en textos constitucionales y en tratados internacionales y por tanto sobrantes en una norma regional; regula instituciones y materias para las que no tiene atribuidas competencias: poder judicial, relaciones internacionales, gobierno local, todo ello con un afán desmedido por construir “espacios propios” de regulación y actuación, completamente ajenos a la realidad actual caracterizada por la interdependencia e interrelación de poderes en la economía, el comercio, las relaciones laborales, la industria, la banca, el agua... La borrachera competencial y el ombliguismo desmedido tocan techo cuando se trata de materias culturales, educativas y deportivas: el nacionalismo secesionista rezuma por doquier, aún tras los tímidos recortes del Parlamento español apabullado. También transpira el *Estatut* intervencionismo desmedido en todos y cada uno de los ámbitos de la vida de los par-

miento a los criterios de capacidad fiscal, esfuerzo fiscal y necesidad de gasto en el entendimiento que de ellos presenta la norma catalana. Son criterios que llevan insita la desigualdad del sistema y el vaciamiento de competencias de la Hacienda Estatal en términos tales que, en ciclos depresivos como el que se va iniciando, con merma de recaudación, ahogarían al Fondo de Suficiencia y al Fondo de Compensación Interterritorial, de los que se nutren principalmente las regiones más pobres, y privarían al Gobierno de la Nación, sea el que fuere, de competencias para sus políticas contra la desigualdad y la pobreza⁹⁴.

Sea cual sea el concepto que se tenga de Hacienda General, es claro que compete en exclusiva al legislador estatal un ámbito de discrecionalidad política importante en la ordenación de la actividad financiera, que no puede ser objeto de vaciamiento competencial por la acción de los Estatutos de Autonomía (S.T.C. 13/1992, de 6 de febrero, artículos 149.1.13 y 14 C.E.). No es suficiente la discrepancia política para tachar a una norma de arbitraria o insolidaria, para lo cual hay que aportar argumentaciones y pruebas de que la opción legislativa es irracional (S.T.C. n.º 73/2000, de 14 de marzo). Pero compete en exclusiva a las Cortes Generales fijar las variables determinantes de la participación en los ingresos del Estado, hoy Fondo de Suficiencia, y del Fondo de Compensación Interterritorial, con criterios políticos, de oportunidad, con criterios técnicos, de valoración económica, y con criterios jurídicos, de igualdad, suficiencia y solidaridad⁹⁵.

El principio de unidad de mercado y el principio de unidad fiscal del Estado demandan un orden económico y social justo y solidario, carente de desequilibrios territoriales, a los que tanto contribuyen los aspavientos estatutarios (artículos 2, 128, 131.1, 138.2 y 139.2 C.E.). La libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales en condiciones de igualdad se ve seriamente amenazada por las pretensiones de estatutarias de constituir “espacios pro-

titulares, mezuconeó éste, amén de cateto, revelador de la voluntad de controlar clientelas, espíritu éste no muy universitario (¿o sí?... Ya no es que pretendan apropiarse en exclusiva del agua, de la caza y de la pesca, de la suya y de la de los demás, es que además niegan al Estado y al resto de C.C.A.A. su derecho a participar en la regulación y en la gestión de materias que por su propia naturaleza, no son exclusivas ni excluyentes de ninguna Comunidad Autónoma.

⁹⁴ Pronósticos del profesor Álvaro RODRÍGUEZ BEREJO en la ponencia citada, que compartimos en los términos expuestos en los epígrafes precedentes. Para el profesor José Juan FERREIRO LAPATZA, en su ponencia citada, cabe en la Constitución cualquier sistema de financiación autonómica que respete los siguientes principios: ausencia de privilegios personales ni territoriales, contribución de cada cual en proporción a su riqueza y nivel de servicios públicos similar en todas las C.C.A.A. A tal efecto, cabe recordar que el propio T.C. ha señalado ya que el criterio población es un criterio abstracto, objetivo y no arbitrario, para determinar la financiación ordinaria de los servicios públicos, aunque no sea el único utilizable (S.T.C. n.º 65/1990, FJ. 6). Compete a las Cortes Generales fijar el peso relativo de cada variable del F.C.I. (S.T.C. n.º 183/1988, de 13 de octubre) o de la Participación en los Ingresos del Estado, variables que son flexibles (S.T.C. n.º 68/1996, de 4 de abril).

⁹⁵ El “que nadie pierda”, criterio que ha sido paradigma de las sucesivas reformas del sistema de financiación autonómica, está al servicio de la suficiencia, pero en nada sirve a la solidaridad si no corrige las desigualdades de partida, en los términos que hemos expuesto en los epígrafes precedentes. Aunque es al conjunto del sistema al que hay que atender para verificar si cumple con los principios de suficiencia y solidaridad, algunas piezas del mismo pueden por sí solas, dada su relevancia, ser atentatorias e inconstitucionales por ello. El Fondo de Suficiencia, el F.C.I., los tributos cedidos, deben estar siempre, por tanto, bajo vigilancia intensiva del cumplimiento de los principios constitucionales. Como bien dice la S.T.C. n.º 13/2007, de 18 de enero, la presunción de constitucionalidad de las leyes obliga al recurrente a argumentar con racionalidad e intensidad. No valen las invocaciones genéricas, aunque tampoco cabe, a nuestro entender, desplazar toda la carga de la prueba de la violación de un concepto jurídico indeterminado sobre el recurrente, que podrá aportar estudios, estimaciones y dictámenes, pero difícilmente pruebas irrefutables.

pios” para todo, sea el comercio, la industria, la educación, la cultura, el agua o la fiscalidad. Se limita la competencia exclusiva del Estado sobre las bases de la política económica nacional (artículo 149.1.13 C.E.) si se limitan sus potestades de articulación de asignaciones que nivelen la prestación de los servicios, garantizando la suficiencia de éstos, así como sus potestades de asignar fondos de desarrollo regional en el ejercicio de su competencia sobre la Hacienda General (artículo 149.1.14 C.E.). El mercado único que demanda la U.E. es difícilmente concebible con territorios muy desigualmente desarrollados y con muy desiguales niveles de prestación de los servicios, que distorsionan los precios y la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales⁹⁶.

Como bien señala la premonitoria Sentencia del Tribunal Constitucional nº 13/2007, de 18 de enero, ratificada por la nº 58/2007, de 14 de marzo, del mismo T.C., compete al Estado, a iniciativa del Gobierno Nacional y a través de leyes de sus Cortes Generales aplicables a todas las C.C.A.A., garantizar la suficiencia y la solidaridad en el sistema de financiación autonómica. Le sobran títulos competenciales para ello (artículos 131, 149.1.13 y 14 C.E. sobradamente claros). No puede confundirse el derecho a una negociación previa con las C.C.A.A. con el derecho de éstas a exigir un acuerdo previo. Cabe la unilateralidad en la fijación del porcentaje de la participación en los ingresos del Estado, hoy fondo de suficiencia, en la determinación de las asignaciones mínimas de nivelación o en la configuración del fondo de compensación interterritorial, si no logra un acuerdo con las C.C.A.A., habiéndolo intentado diligente e intensamente antes⁹⁷.

La controversia competencial que se plantea y resuelve en la S.T.C. nº 13/2007, de 18 de enero (¿puede un estatuto de autonomía obligar a las leyes de presupuestos generales del Estado a consignar asignaciones concretas?) se plantea amplificada ahora en los nuevos estatutos reformados e impugnados. Como dijo entonces el Tribunal Constitucional, sea cual sea el modelo de financiación vigente los procesos hay que resolverlos con la norma competencial vigente en momento en que se plantea el conflicto, lo que hace que no pierdan su objeto sea cual la norma vigente al momento de resolverlos. La LO.F.C.A. y los esta-

⁹⁶ Cfr. LAGARES CALVO, Manuel: *¿Cambiar la financiación autonómica?*, cit. Las transferencias pro nivelación de los servicios y pro desarrollo regional son necesarias para cerrar establemente el modelo de financiación autonómica. El egoísmo insolidario, cuando no el secesionismo desleal que muestra el *Estatut*, abona no solo la inconstitucionalidad de esta norma si no su imposible incardinación en el marco de la U.E. Un Estatuto, tampoco el balear; el castellano-manchego, el andaluz o el aragonés, no es competente para fijar cuáles son los déficits de financiación o prestación de servicios ni cuáles son las medidas para corregirlos. Son competencias exclusivas del Estado por mor de los principios de coordinación y solidaridad. Nos remitimos a las reflexiones ya vertidas en los epígrafes precedentes.

⁹⁷ Continúan señalando estas premonitorias Sentencias que el artículo 157.3 C.E. habilita la intervención unilateral del Estado y evita libérrimos albedríos estatutarios: si quedara en manos de cada Comunidad Autónoma determinar su financiación, cada una de ellas escogería las variables que más le interesaran, que es justamente lo que están haciendo algunas en sus Estatutos. El interés autonómico de cada Comunidad debe quedar subordinado al interés general de todas las Comunidades Autónomas y del Estado-Nación. Al Estado compete ponderar si son precisas asignaciones mínimas de nivelación y en qué cuantía, así como las variables de la participación en los ingresos del Estado y del fondo de compensación interterritorial. Al Estado puede imponérsele que se sienta a negociar tales recursos y variables en el Consejo de Política Fiscal y Financiera, órgano multilateral hoy por hoy diseñado para tal fin, y valorar la pertinencia económica, política y jurídica de las medidas a adoptar. Pero lo que no puede es imponérsele al Estado bilateralmente, vía comisiones mixtas o estatutos reformados, las medidas que tiene que adoptar.

tutos fijan los requisitos procedimentales, de trámite necesario, para fijar participaciones en ingresos del Estado, hoy fondo de suficiencia, y asignaciones mínimas de nivelación, y ninguna de las normas puede acarrear un vaciamiento competencial del Estado ni de las C.C.A.A. Con los requisitos de trámite señalados y a los que ya hemos hecho referencia, la fijación de tales recursos es competencia exclusiva del Estado, sea cual sea el concepto de Hacienda General que se tenga, pues a éste compete la garantía de los principios de suficiencia, coordinación y solidaridad⁹⁸.

La acentuación del federalismo pretendida por algunas de las C.C.A.A., con sus estatutos reformados e impugnados, es sencillamente irrealizable en el Estado constitucional. No ya porque el federalismo asimétrico y el confederalismo fiscal se encuentren en franco retroceso en todos los países que lo han ensayado, que también, sino porque los redactores de los estatutos reformados han dado tales muestras de asimétrica torpeza e incompetencia, que ningún Ministro de Hacienda será capaz de cuadrar las cuentas del *sodoku* autonómico, sin sucumbir en el empeño. Lo que a todos afecta por todos debe ser aprobado, y el reparto de los dineros del Estado entre las C.C.A.A. es cuestión que afecta a todos los ciudadanos de todas las C.C.A.A. Luego sólo puede ser aprobado por leyes de Cortes Generales aplicables en todo el territorio nacional, vinculantes para todos los poderes públicos, por mor de los principios de solidaridad, coordinación y equilibrio territorial, de los que el Estado es garante (artículo 138 C.E.)⁹⁹.

⁹⁸ Sentencia ésta que no ha gustado nada a los nacionalistas, separatistas y secesionistas de toda clase y condición. Como que rehuyen mentarla siquiera. Se limitan a maniobrar con su victimismo habitual, advirtiendo y/o amenazando de lo que ocurriría si el *Estatut* es rechazado o descafeinado por el T.C., como es más que previsible. Con la clarividencia que le caracteriza, el profesor Juan MARTÍN QUERALT: *Agua clara en la financiación autonómica*, cit, señala respecto a esta sentencia que "el pleno del T.C. asienta los mojones de lo que en un futuro inmediato puede ser el camino por el que ese mismo Tribunal siga sus pasos y resuelva los numerosos contenciosos que en este momento están pendientes de resolución, relativos a la constitucionalidad de numerosos Estatutos de Autonomía...". A su juicio la clave se encuentra en el principio de coordinación, que constituye un límite condicionante a la actividad financiera autonómica. Y la coordinación en materia financiera le corresponde al Estado.

⁹⁹ El Estado puede imponer una medida, por la competencia en materia de coordinación, o invitar a adoptarla, por la competencia sobre cooperación. Para el profesor Juan MARTÍN QUERALT, ob. y loc. cit., la S.T.C. nº 13/2007 "codifica aspectos que en no pocos casos aparecían en la precedente doctrina del Tribunal...pero desvaídos. Le confiere carácter sistemático. Va más allá del caso litigioso, ejerciendo la función de vigía que indudablemente corresponde al Tribunal. Previene y hace predecible lo que en un futuro puede ocurrir. Introduce una dosis de certidumbre que echábamos en falta...". Entiende, incluso, que podría haber dicho más, pronunciándose sobre el imposible rechazo a un sistema de financiación autonómica, como lo hicieron algunas C.C.A.A. respecto del aprobado para el quinquenio 1997-2001. Sobre esto se pronuncia acertadamente y por su cuenta el expreso voto particular del magistrado Pablo PÉREZ TREMPES, que compartimos en lo sustancial y resumimos: no puede aceptarse que haya dos sistemas de financiación simultáneos, uno para C.C.A.A. que aceptan el modelo y otro para C.C.A.A. que no lo aceptan. Es ésta una diferenciación radicalmente contraria al principio de igualdad. La solidaridad que proyecta este principio impide sistemas de financiación diversos, salvo las peculiaridades constitucionalmente admitidas de los regímenes forales, o de Canarias, Ceuta y Melilla, amén de la deuda histórica, singularidades que se integran en el sistema general de financiación. No puede haber varios de éstos, según satisfagan o no a qué C.C.A.A. Es competencia exclusiva del Estado diseñar el sistema de financiación autonómica, ex artículo 149.1.14 C.E., que debe imponerse a todas las C.C.A.A., sin que la aplicación de sus normas quede en manos de la voluntad de éstas. Lo contrario constituiría un entendimiento perverso del principio dispositivo, incompatible con los principios de igualdad y solidaridad. Si quedara en manos de las C.C.A.A. la aceptación o no aceptación del sistema de financiación, se produciría una discriminación en la posición constitucional de éstas. No cabe recibir más o menos financiación en función de aceptar o no aceptar unas reglas que son elemento central de la estructura territorial del Estado. Como dicen los castizos, se puede decir más alto pero no más claro.

La soberanía presupuestaria de las Cortes Generales no admite limitaciones, sea cual sea su origen estatutario o no, máxime cuando no resultan solidarias para con el resto de C.C.A.A. La jurisprudencia del T.C. no admite estas turbulencias. Esperemos que tarde poco en dictar sentencia y reconducir esto a la racionalidad constitucional¹⁰⁰.

BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, Francisco: *Tributos propios de las C.C.A.A.*, Comares, Granada, 1996; *El sistema de financiación de las C.C.A.A.*, Comares, Granada, 1998.

ÁLVAREZ ARROYO, Ricardo: "El impuesto especial sobre el carbón", *Noticias de la Unión Europea* n° 268/2007.

ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago-APARICIO PÉREZ, Antonio-GONZÁLEZ GONZÁLEZ, Ana Isabel: "La autonomía tributaria de las C.C.A.A. de régimen común", *I.E.F.-Papeles de trabajo* n° 20/2004.

BÁEZ MORENO, Andrés-RUIZ ALMENDRAL, Violeta: "La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria", *Noticias de la Unión Europea* n° 268/2007.

BARBERÁN ORTÍ, R.: "Los estudios sobre balanzas fiscales regionales en España (1960-2005)", *Presupuesto y Gasto Público* n° 43/2006.

BARQUERO ESTEBAN, Juan Manuel: *La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales*, Civitas, Madrid, 1998.

BELTRÁN Y BERNABÉ, Ricardo: "La cesión de la fase minorista del I.V.A. a las C.C.A.A.: el caso de Cataluña", *Palau* 14 n° 15/1991; Id: "Normativa internacional que incide sobre los tributos estatales cedidos a las C.C.A.A.", *Palau* 14 n° 23/1994.

BIGLINO CAMPOS, Paloma: "Reforma de los estatutos de autonomía y distribución de competencias", en la obra colectiva *La reforma de los Estatutos de Autonomía*, volumen monográfico de la *Revista Jurídica de Castilla y León*-2006.

BILBAO UBILLOS, Juan María: "Leyes orgánicas de transferencia o delegación (artículo 150.2 C.E.) y reforma de los estatutos de autonomía", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, volumen monográfico de la *Revista Jurídica de Castilla y León*-2006.

BORNSTEIN, Félix: "El juego limpio de Aragón", *El Mundo* de 3 de junio de 2007.

BORRERO MORO, Cristóbal: *La materia imponible en los tributos extrafiscales ¿presupuestos de realización de la autonomía financiera?*, Aranzadi, Pamplona, 2004; "Un sueño frustrado (la tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía", *Quincena Fiscal* n° 3-4/2007.

¹⁰⁰ Como ya hemos explicado, también la S.T.C. n° 58/2007, de 14 de mayo, ratifica punto por punto la doctrina sostenida por el Tribunal en la anterior y tantas veces citada S.T.C. n° 13/2007, de 18 de enero. Pero resuelven ambas impugnaciones a las leyes de presupuestos para 1998 y 1999, es decir, con 8 y 9 años de demora. Esperemos que las impugnaciones a los estatutos no tengan que guardar tanta espera. De lo contrario, los males causados por ellos pueden ser de muy difícil reparación.

BOSCH ROCA, Nuria: "El modelo de financiación tras las reformas estatutarias", en las I Jornadas de la Cátedra Asamblea de Extremadura sobre *Financiación autonómica y solidaridad*, Facultad de Derecho, Cáceres, Marzo 2007.

BUSTOS GISBERT, Rafael: "Las tensiones del Estado autonómico ante el proceso de reforma estatutaria", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, volumen monográfico de la *Revista Jurídica de Castilla y León*-2006.

CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel: "Tres notas sobre el nuevo impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos", *Revista de Estudios Financieros* n° 227/2002.

CALVO VÉRGEZ, Juan: *Reserva de ley estatal y autonomía tributaria: cuestiones conflictivas*, Dykinson, Madrid, 2006.

CANTARERO PRIETO, David: "La financiación autonómica en la década de los 90: resultados y valoración del modelo 1997-2001", *Revista Valenciana de Hacienda Pública* n° 10/I-2004.

CANTARERO PRIETO, David- FERNÁNDEZ GÓMEZ, Natividad: "Evolución de la suficiencia y la corresponsabilidad fiscal regional", *Presupuesto y gasto público* n° 43/2006.

CAÑAL GARCÍA, Francisco: "Incoherencia entre la expresión 'tributos cedidos' y su actual configuración jurídica", *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, C.E.U.-San Pablo-Dykinson, Madrid, 2007.

CARRASCO DURÁN, Manuel: "La relación entre L.O.F.C.A. y Estatutos de Autonomía en el sistema de fuentes", ponencia en las I Jornadas de la Cátedra Asamblea de Extremadura sobre *Financiación autonómica y solidaridad*, Facultad de Derecho, Cáceres, Marzo 2007.

CARASA, Pedro: "No en nombre de la Historia", *El Mundo* de 20 de julio de 2006.

CASADO OLLERO, Gabriel-GONZÁLEZ PÁRAMO, José Manuel-LASARTE ÁLVAREZ, Javier-MARTÍN AYALA, Juan Manuel-MARTÍN QUERALT, Juan-PLAZA VILLASANA, Luis-PÉREZ GARCÍA, Francisco: *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997.

CASANA MERINO, Fernando: "La Directiva 2003/96/C.E., del Consejo, sobre la imposición de productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno", *Noticias de la Unión Europea* n° 237/2004.

CASCAJO CASTRO, José Luis: Intervención en el *Foro sobre Descentralización Política en España e Iberoamérica*, Fundación General de la Universidad de Salamanca, Junio de 2006; "Sobre la reforma de los Estatutos de Autonomía anotaciones de un oyente", en *La reforma de los estatutos de autonomía*, volumen monográfico de la *Revista Jurídica de Castilla y León*-2006.

CASTELLS, Antoni-MONTOLIO, Daniel-SOLÉ, Albert: "La inversión en infraestructuras en las C.C.A.A.: determinantes y cálculo de un índice de necesidades de gasto", *Hacienda Pública Española* n° 178-3/2006.

CASTELLS, Antoni-SORRIBAS, Pilar-VILALTA, Maite: *Las subvenciones de nivelación en la financiación de las C.C.A.A.*, Universidad de Barcelona, 2005.

CAYÓN GALIARDO, Antonio (director): *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2006.

CAYÓN GALIARDO, Antonio-MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis-PITA GRANDAL, Ana: "Coordinación y eficacia: una gestión consorciada", Mesa en las Jornadas sobre *La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos estatutos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 12-13 de junio de 2006.

CAZORLA PRIETO, Luis María- RODRÍGUEZ BEREJO, Alvaro-ZORNOZA PÉREZ, Juan: "Ley Orgánica de Financiación y Estatutos: ¿Una relación armónica?", Mesa en las Jornadas sobre *La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos estatutos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 12-13 de junio de 2006.

CONSEJO CONSULTIVO DE LA GENERALIDAD DE CATALUÑA: Dictamen n° 269, de 1 de septiembre de 2005, sobre el proyecto de Estatuto elaborado por el Parlamento de Cataluña.

CORDERO MESTANZA, Gervasio: "La rentabilidad económica y social de los Fondos Estructurales: experiencia y perspectivas", *Presupuesto y Gasto Público* n° 39-2/2005.

CORNEJO PÉREZ, Alberto: "La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos", *Crónica Tributaria* n° 111/2004.

CORONA RAMÓN, Juan Francisco-ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel-PUY FRAGA, Pedro: *Hacia un federalismo fiscal competitivo. Una propuesta para reformar el sistema de financiación autonómica*, Círculo de empresarios, Madrid, 1998.

CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, Pilar: "Repercusiones fiscales de la libertad de circulación en derecho comunitario", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n° 92/1996.

CHAMORRO ZARZA, José Antonio: *La gestión integrada del sistema tributario en el Estado descentralizado español*, Aranzadi, Pamplona, 2003.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente: "La incidencia en Extremadura de la reforma del modelo de financiación autonómica", Ponencia en las I Jornadas de la Cátedra de la Asamblea de Extremadura sobre *Financiación autonómica y solidaridad*, Facultad de Derecho, Cáceres, Marzo de 2007.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: "Competencia fiscal lesiva y armonización tributaria", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, II, Lex Nova, Valladolid.

DE ESTEBAN, Jorge: "De comunidad autónoma a comunidad nacional", *El Mundo*, 21 de marzo de 2006; "Un régimen petrificado que se cuarteja", *El Mundo*, 16 de julio de 2007.

DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, Baltasar: "Autonomía frente a solidaridad: la eterna controversia", *Quincena Fiscal* n° 17/1998; "La corresponsabilidad fiscal y la solidaridad", *Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros* n° 182/1998.

DE LA FUENTE, Ángel: "La educación en las regiones españolas: Algunas cifras preocupantes", *Presupuesto y Gasto Público* n° 44-3/2006.

DE LOS RÍOS BERJILLOS, Araceli: "Un análisis crítico del nuevo sistema de financiación autonómica a la luz de los principios de suficiencia, autonomía, solidaridad y coordinación", *Presupuesto y Gasto Público* n° 33/2004.

EDO HERNÁNDEZ, Valentín-RODRÍGUEZ LUENGO, Javier: *La imposición sobre hidrocarburos en España y en la U.E.*, I.E.F.-Documentos de trabajo n° 3/2000.

ELÍAS MÉNDEZ, Cristina: "La Constitución financiera en Alemania", I Jornadas de la Cátedra Asamblea de Extremadura sobre *Financiación Autonómica y Solidaridad*, Facultad de Derecho, Cáceres, Marzo de 2007.

ESCOBAR LASALA, Juan José: "El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos", *Carta Tributaria* n° 13/2004 ("monografías"); "La trasposición de la Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos al Derecho español", *Carta Tributaria* n° 4/2006 ("monografías"); "El impuesto sobre las labores del tabaco: situación actual y perspectivas", *Carta Tributaria* n° 11/2006 ("monografías").

ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco: Presentación de las Jornadas sobre *La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos estatutos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 12-13 de junio de 2006.

EZQUIAGA DOMÍNGUEZ, Ignacio-GARCÍA DE BUSTOS, Felicidad: "Una evaluación del sistema de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001", *Cuadernos de Información Económica* n° 120-121/1997.

FALCÓN Y TELLA, Ramón: "La ley de acompañamiento y el impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos", *Quincena Fiscal* n° 1/2002; "Dos consecuencias del principio de interdicción constitucional de la compensación financiera silenciosa u oculta (*stille finanzausgleich*) en el I.T.P.A.J.D.: las concesiones y los tipos incrementados de A.J.D. en el caso de renuncia a la exención en el I.V.A.", *Quincena Fiscal* n° 7/2007.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela-SOLER ROCH, María Teresa: "Aspectos internacionales y comparados", Mesa en las Jornadas sobre *La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos estatutos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 12-13 de junio de 2006.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, Juan: "Las intervenciones del Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER) en España durante el período de programación 2000-2006", *Noticias de la Unión Europea* n° 233/2004.

FERNÁNDEZ-MIRANDA CAMPOAMOR, Alfonso: "Sobre la reforma del Senado en el contexto de la reforma de los estatutos de autonomía", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, volumen monográfico de la *Revista Jurídica de Castilla y León*-2006.

FERREIRO LAPATZA, José Juan-MERINO JARA, Isaac-PÉREZ ROYO, Fernando: "Reforma estatutaria y régimen foral", Mesa en las Jornadas sobre *La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos estatutos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 12-13 de junio de 2006.

FORTES MARTÍN, Antonio: "La presión ambiental de los sistemas de producción y consumo de energía. La potencial acción conciliadora de la fiscalidad energética y ambiental y del comercio de emisiones de dióxido de carbono", *Noticias de la Unión Europea* n° 268/2007.

GALÁN SÁNCHEZ, Rosa María: "Los elementos de cuantificación del impuesto sobre hidrocarburos a la luz de la normativa comunitaria", *Noticias de la Unión Europea* n° 238/2004.

GALAPERO FLORES, Rosa: "Nuevos tributos cedidos como vía de financiación de las C.C.A.A. de régimen común", *Nueva Fiscalidad* n° 7/2003.

GARCÍA CARRETERO, Belén-GARCÍA-HERRERA, Cristina-HERRERA MOLINA, Pedro: "El marco de la corresponsabilidad fiscal en el derecho europeo", en la obra colectiva dirigida por el profesor Antonio CAYÓN *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2006.

GARCÍA FRÍAS, M.A.: "La financiación de los länder", *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, C.E.U.-Dykinson, Madrid, 2007.

GARCÍA LUQUE, Elisa: "Notas en torno a la necesaria descentralización de las fuentes de financiación de las C.C.A.A. de régimen común", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, II, Lex Nova, Valladolid.

GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés: *La gestión de los tributos autonómicos*, Civitas, Madrid, 2000; "La asunción autonómica de competencias normativas y de gestión sobre los tributos cedidos", *Crónica Tributaria* n° 103/2002.

GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés-HERRERA MOLINA, Pedro: "El Derecho comunitario como límite a la cesión del I.V.A. a las C.C.A.A.", *Revista Valenciana de Economía y Hacienda* n° 2/II-2001.

GARCÍA MORILLO, Javier-PÉREZ TREMP, Pablo-ZORNOZA PÉREZ, Juan: *Constitución y financiación autonómica*, Tirant lo blanch, Valencia, 1998.

GIMENO ULLASTRES, Juan Antonio: "La utilización de la imposición sobre el consumo como instrumento de financiación de las C.C.A.A. de régimen común", *Hacienda Pública Española* n° 141-142/1997; "Mecanismos de financiación alternativos: nuevas perspectivas y propuestas de corresponsabilidad", en la obra colectiva dirigida por el profesor Antonio CAYÓN GALIARDO *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2006.

GIMENO, Juan Antonio-CAYÓN, Antonio-GRAU, María Amparo-ROLDÁN, Susana: "La corresponsabilidad fiscal: noción y contenido", en la obra colectiva dirigida por el profesor Antonio CAYÓN GALIARDO *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2006.

GIMENO ULLASTRES, Juan Antonio-RUIZ HUERTA, Jesús: "Financiación autonómica: un modelo alternativo de corresponsabilidad fiscal", *Palau* 14 n° 15/1991.

GIRÓN REGUERA, Emilia: *La financiación autonómica en el sistema constitucional español*, Universidad de Cádiz, 2003.

GÓMEZ DÍAZ, Diego-IGLESIAS SUÁREZ, Alfredo: "La imposición propia como ingreso de la hacienda autonómica en España", I.E.F.-Papeles de trabajo nº 11/2003;

GÓMEZ SALA, Jesús Salvador-SÁNCHEZ MALDONADO, José: "El I.V.A. como tributo descentralizado: análisis del caso español", *Revista de Estudios Regionales* nº 45/1996; "La imposición sobre el consumo y la financiación autonómica", *Papeles de Economía Española* nº 69/1996.

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M^a Luisa: "Las ayudas estatales a favor del medio ambiente en la Unión Europea", *Noticias de la Unión Europea* nº 268/2007.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio- MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, Alfonso: "Suficiencia y Nivelación", Mesa en las Jornadas sobre *La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos estatutos*, Instituto de Estudios Fiscales, 12-13 de junio de 2006.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: "Crisis del Estado-Nación y ampliación del Estado de las C.C.A.A. desde la perspectiva del Derecho Financiero", Conferencia dentro de los XX Cursos de Postgrado en Derecho de la Fundación General de la Universidad de Salamanca, enero 2007.

GRAU RUIZ, A.-HERRERO ALCALDE, A.: "La corresponsabilidad fiscal en la experiencia comparada", en la obra colectiva dirigida por el profesor Antonio CAYÓN GALIARDO: *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2006.

GUERVÓS MAÍLLO, M^a de los Ángeles: *El impuesto balear sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2000; "Imposición sobre la energía en la U.E.", *Noticias de la Unión Europea* nº 240/2005.

GUTIÉRREZ FRANCO, Yanna-DÍAZ PULIDO, José Manuel: "Federalismo fiscal y tributación medioambiental en España", en la obra colectiva dirigida por el profesor Antonio CAYÓN *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2006.

HERRERO ALCALDE, Ana: "Cuantificación de los servicios públicos: necesidades de gasto y niveles de servicio", en la obra colectiva dirigida por el profesor Antonio CAYÓN, *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2006.

HERRERO, Ana-RUIBAL, Luz-HERRERA, Pedro: "Los servicios públicos fundamentales", en la obra colectiva dirigida por el profesor Antonio CAYÓN *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2006.

HERRERO ALCALDE, Ana-UTRILLA DE LA HOZ, Alfonso: "Corresponsabilidad fiscal y nivelación en la financiación autonómica. Una aplicación para España de los modelos alemán y canadiense", *Presupuesto y Gasto Público* nº 32/2003.

HOSPITAL GARCÍA, Consuelo: "Las intervenciones del Fondo de Cohesión en España", *Noticias de la Unión Europea* nº 233/2004.

JIMÉNEZ COMPAIRE, Ismael: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994.

LABANDEIRA VILLOT, XAVIER-LÓPEZ NICOLÁS, Ángel: "La imposición de los carburantes de automoción en España: algunas observaciones teóricas y empíricas", *Hacienda Pública Española* nº 160-I/2002.

LAGARES CALVO, Manuel: "¿Cambiar la financiación autonómica?", *El Mundo*, 11 de mayo de 2005.

LAGO MONTERO, José María: "Notas sobre el endeudamiento como fuente de financiación de las Comunidades Autónomas", I, en el libro *Estudios de Derecho Tributario en Memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993; y II en la *Revista de Hacienda Autonómica y Local* nº 64/I/1992; "El endeudamiento de las Comunidades Autónomas tras el Tratado de la Unión Europea", *XVI Jornadas de estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado: La Constitución Española en el ordenamiento comunitario europeo*, volumen II, Madrid, 1995; *El poder tributario de las C.C.A.A.*, Aranzadi, Pamplona, 2000; "La distribución de la potestad tributaria entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España", *Anuario de la Suprema Corte de Justicia de México*-2005; "La distribución del poder tributario en los estados descentralizados", *Revista Brasileira de Direito Tributario*-2007; "Solidaridad y eficacia en el sistema de financiación de las C.C.A.A.", *Anuario del Instituto de Estudios Zamoranos Florián D'Ocampo*-2007.

LAGO MONTERO, José María-GARCÍA FRÍAS, Ángeles-ALFONSO GALÁN, Rosa-GUERVÓS MAÍLLO, María de los Ángeles-GIL RODRÍGUEZ, Isabel: *Comentario a la ley de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Castilla y León*, Dykinson, Madrid, 2005.

LAGO MONTERO, José María-ALFONSO GALÁN, Rosa-GUERVÓS MAÍLLO, María de los Ángeles-GIL RODRÍGUEZ, Isabel: *Comentario a la ley de cesión de tributos del Estado a las C.C.A.A.*, (en prensa).

LASARTE ÁLVAREZ, Javier: prólogo a la obra de Francisco ADAME MARTÍNEZ: *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996; *Financiación autonómica: dos estudios*, Comares, Granada, 2004; "La posible reforma de los Estatutos de Autonomía y su incidencia en el sistema de financiación", *Reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía*, II, Parlamento de Andalucía, Sevilla, 2005.

LABANDEIRA, X.-LÓPEZ NICOLÁS, A.: "La imposición de los carburantes de automoción en España: algunas observaciones teóricas y empíricas", *Hacienda Pública Española* nº 160-I/2002.

LINARES MARTÍN DE ROSALES, Juan: "El I.V.A. como instrumento de financiación de las C.C.A.A.: una aproximación", *Crónica Tributaria* nº 52/I/1985.

LINARES MARTÍN DE ROSALES, Juan-RODRÍGUEZ CATIVELA, Emilio José: *El I.V.A. y las C.C.A.A.*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1984.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos: "Apuntes sobre la pluriimposición ante el nuevo cuadro de impuestos cedidos: un ejemplo criticable", *Gaceta Fiscal* n° 214/2002; id: "Apuntes acerca del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos", en *Estudios sobre la fiscalidad de las pymes* (coordinados por el profesor José Antonio SÁNCHEZ GALIANA), Universidad de Granada, 2004.

LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: "La regulación española del Impuesto sobre la Electricidad a la luz de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003", *Noticias de la Unión Europea* n° 268/2007.

LUCHENA MOZO, Gracia: "Fiscalidad de la energía", *Crónica Tributaria* n° 108/2003.

MANZANO SILVA, Elena: "Proceso de integración europea versus autonomía financiera", *Nueva Fiscalidad* n° 1/2005.

MARTÍN QUERALT, J.: "Agua clara en el sistema de financiación autonómica", *Tribuna Fiscal* n° 197/2007.

MARTÍN REBOLLO, Luis: "Sobre los estatutos de autonomía y sus pretendidas reformas: algunos recordatorios y otras reflexiones", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, volumen monográfico de la *Revista Jurídica de Castilla y León*-2006.

MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, Alfonso: "Impuestos propios: crisis y perspectivas", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, II, Lex Nova, Valladolid, 2005.

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel-VERDESOTO GÓMEZ, Marta: "La corresponsabilidad en el gasto público autonómico", en la obra colectiva dirigida por el profesor Antonio CAYÓN *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2006.

MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, José Luis: "Límites constitucionales generales del contenido de las reformas estatutarias", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, volumen monográfico de la *Revista Jurídica de Castilla y León*-2006.

MARTÍNEZ SERRANO, Alicia: "La reforma de la fiscalidad del automóvil en la Unión Europea", *Boletín del Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros de la Universidad de Murcia* n° 2/2005.

MEDEL CÁMARA, Braulio: "Balanzas fiscales y Estado autonómico: incompatibilidad intrínseca", *El Mundo*, 23 de abril de 2005.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: "El marco constitucional de la financiación de las C.C.A.A.", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, volumen monográfico de la *Revista Jurídica de Castilla y León*-2006.

MERINO JARA, Isaac: *Tributación autonómica*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2003.

MONASTERIO ESCUDERO, Carlos-SUÁREZ PANDIELLO, Javier: *Manual de hacienda autonómica y local*, I.E.F., Madrid, 2005.

MORA LORENTE, M^a de los Desamparados: *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Tirant lo blanch, Valencia, 2004.

MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio: "La autonomía de las regiones y el derecho comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales 'ayudas de Estado' contrarias al mercado común", *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, C.E.U. San Pablo-Dykinson, Madrid, 2007.

ORDÓÑEZ SOLÍS, David: "Los Fondos Estructurales en la U.E.: cuestiones constitucionales, presupuestarias y administrativas", *Noticias de la Unión Europea* nº 233/2004.

ORTIZ CALLE, Enrique: *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, B.O.E.-Universidad Carlos III, Madrid, 1998; "El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente", *Noticias de la Unión Europea* nº 268/2007.

PEDRAJA CHAPARRO, Francisco: "La cuestión de las balanzas fiscales y comerciales en el Estado autonómico. Un debate abierto", Ponencia en las I Jornadas de la Cátedra Asamblea de Extremadura sobre *Financiación autonómica y solidaridad*, Cáceres, Marzo 2007.

PEDRAJA CHAPARRO, Francisco-SALINAS SÁNCHEZ, Javier: "La descentralización del I.V.A.: propuestas, experiencias y enseñanzas para la financiación de las C.C.A.A.", *Hacienda Pública Española* monografía-2001.

PEÑA ALONSO, José Luis: "El ejercicio competencial de las C.C.A.A. en el impuesto de sucesiones y donaciones: un debate abierto", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, volumen monográfico de la *Revista Jurídica de Castilla y León*-2006.

PERETÓ GARCÍA, Montserrat: "El I.V.A. y las C.C.A.A.: su financiación", *El I.V.A. en el sistema tributario*, II, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1986.

PÉREZ ROYO, Javier: *El nuevo modelo de financiación autonómica: análisis exclusivamente constitucional*, McGrawHill, Madrid, 1997.

PORTUGUÉS CARRILLO, Carlos: "Los Fondos Estructurales europeos y el régimen comunitario de ayudas públicas: el régimen comunitario aplicado en las C.C.A.A. españolas", *Noticias de la Unión Europea* nº 233/2004.

QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos en el marco de la articulación entre las Haciendas autonómica y estatal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001.

RAMOS PRIETO, Jesús: *La cesión de impuestos del Estado a las C.C.A.A.*, Comares, Granada, 2001.

REY MARTÍNEZ, Fernando: "Sentido y alcance del concepto de 'derechos históricos' en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, volumen monográfico de la *Revista Jurídica de Castilla y León*-2006.

RIESCO FERNÁNDEZ, Gonzalo: "Acciones innovadoras y la financiación de los Fondos Estructurales Europeos", *Noticias de la Unión Europea* nº 233/2004.

RODRÍGUEZ CAÑAS, Encarnación: "El futuro de la política de cohesión en una Unión ampliada y las iniciativas comunitarias", *Noticias de la Unión Europea* nº 233/2004.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, Santiago: *La reforma fiscal verde*, Lex Nova, Valladolid, 2004.

ROMERO JORDÁN, Desiderio-SANZ SANZ, José Félix: "El impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. Una evaluación de sus efectos económicos", *Hacienda Pública Española* nº 164/2003.

RUBIO GUERRERO, Juan José: "La Agencia Estatal de Administración Tributaria española como modelo de gestión tributaria integrada", *Boletín del Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros de la Universidad de Murcia*, nº 2/2005 y nº 3/2006.

RUIZ ALMENDRAL, Violeta: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Tirant lo blanch, Valencia, 2004.

RUIZ-HUERTA CARBONELL, Alejandro: "Ante una reforma del bloque de constitucionalidad", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, volumen monográfico de la *Revista Jurídica de Castilla y León*-2006.

RUIZ-HUERTA CARBONELL, Jesús: Presentación de las Jornadas sobre *La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos estatutos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 12-13 de junio de 2006.

SÁNCHEZ GALLARDO, Francisco Javier: "La tributación en el I.V.A. de las entregas de electricidad y de gas a través de redes de distribución", *Noticias de la Unión Europea* nº 268/2007.

SÁNCHEZ MALDONADO, J.-GÓMEZ SALA, J.S.: "La imposición sobre el consumo y la financiación autonómica", *Papeles de Economía Española* nº 69/1996.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Ángel: "Los impuestos especiales como instrumento de financiación autonómica", *Hacienda Pública Española* nº 155/2000.

SCHIK, Walter: "Aspectos de una unificación del derecho procedimental tributario en Europa", *Estudios de derecho tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.

SEIJAS VILLADANGOS, Esther: "Estado, soberanía, nación y nacionalidades, demasiados factores para una sola ecuación. Revisión de estas categorías a la luz de las reformas constitucional y estatutarias en España", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, volumen monográfico de la *Revista Jurídica de Castilla y León*-2006.

SERNA RODRÍGUEZ, Almudena-RODRÍGUEZ OLIVARES, Rocío: "El impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos desde una perspectiva comunitaria", *Crónica Tributaria* nº 110/2004.

SERRANO ANTÓN, Fernando: "El impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos de la Comunidad de Madrid: su compatibilidad con el Derecho comunitario", *Noticias de la Unión Europea* nº 237/2004.

SEVILLA SEGURA, José Víctor: *Financiación autonómica, problemas y propuestas*, Fundación Alternativas, Madrid, 2005.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio: "La reforma de la financiación autonómica", *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, C.E.U.-San Pablo-Dykinson, Madrid, 2007.

SOLANA VILLAMOR, Francisco: "Aspectos técnicos de la regionalización de los impuestos especiales", *Carta Tributaria* nº 287/1998 ("monografía"); Id: "La regionalización de los ingresos por impuestos especiales", *Carta Tributaria* nº 313/1999 y 314/1999 ("monografías").

SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, Juan José: "Sobre las reformas estatutarias y la propuesta del Parlamento catalán", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, volumen monográfico de la *Revista Jurídica de Castilla y León*-2006.

SOSA WAGNER, Francisco-SOSA MAYOR, Igor: *El Estado fragmentado. Modelo austro-húngaro y brote de naciones en España*, Madrid, 2007.

TEJADURA TEJADA, Javier: "El principio de solidaridad", ponencia en las I Jornadas de la Cátedra Asamblea de Extremadura sobre *Financiación autonómica y solidaridad*, Cáceres, Marzo 2007.

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: "La financiación de las C.C.A.A.: notas para un balance", en la obra colectiva *25 años de financiación autonómica*, Cátedra Cantabria 2004-Universidad de Cantabria, 2005.

URBANOS GARRIDO, Rosa María: "El Acuerdo de financiación sanitaria y su repercusión para el sistema nacional del salud", *Presupuesto y Gasto Público* nº 42-1/2006.

UTRILLA DE LA HOZ, Alfonso: "Los impuestos especiales sobre el automóvil y la financiación autonómica", *Papeles de Economía Española* nº 87/2001; "Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea", *Presupuesto y Gasto Público* nº 36-3/2004.

VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos estatales a las C.C.A.A.*, Lex Nova, Valladolid, 2000; "Los impuestos cedidos a las C.C.A.A.: cuestiones relevantes del alcance de la cesión y del ejercicio de sus competencias", en la obra colectiva *La reforma de los estatutos de autonomía*, volumen monográfico de la *Revista Jurídica de Castilla y León*-2006. ■



ESTUDIOS

■ **La necesidad de un auténtico procedimiento separado como garantía de la existencia del procedimiento sancionador tributario.**

■ **Juan López Martínez.**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada.
Miembro de la AEDAF.

■ **RESUMEN:**

Dada la necesidad de la existencia de un procedimiento sancionador que respetase las exigencias constitucionales de defensa del presunto infractor, el legislador estableció la separación del expediente sancionador respecto de los procedimientos de aplicación de los tributos. Dicha separación se presentaba como la única manera de que el expediente a través del cual se impusiesen sanciones a los infractores tributarios constituyese un verdadero procedimiento, en lugar de la tradicional tramitación gestora que ocasionaba en la práctica la ausencia de un verdadero procedimiento sancionador respetuoso con los principios que le resultaba aplicables. La separación de procedimientos se erigió en la solución idónea para hacer factible la aplicación de los principios del “lus Puniendi estatal” a la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

Aunque ciertamente es digno de elogio que en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el legislador haya perseverado en su opción por la tramitación separada de procedimientos, la mistificación de principios sigue siendo un hecho. En este trabajo se pone de manifiesto como la nueva LGT y el reglamento sancionador que se promulga en su desarrollo no han sido capaces de articular un auténtico procedimiento sancionador separado, y ello porque no se han conseguido introducir las reglas y técnicas necesarias para la real operatividad.

■ **PALABRAS CLAVE:**

Procedimiento sancionador tributario; lus Puniendi; separación de procedimientos; principios constitucionales.

SUMARIO:

1. Ideas previas
2. Presupuestos necesarios para la existencia de un procedimiento sancionador
3. La separación orgánica como presupuesto básico para la existencia de un procedimiento sancionador
4. A modo de epílogo con cierta resignación

I. Ideas previas

Basta realizar un análisis del contenido esencial del derecho a un proceso público, sin dilaciones y con todas las garantías¹, para comprobar que su núcleo incide en la prohibición constitucional de las “sanciones de plano”. Y en este sentido, han de encabezar estas ideas previas el pronunciamiento de nuestro Tribunal Constitucional en su temprana Sentencia 18/1981², al especificar en su Fundamento Jurídico IIIº, con toda claridad, que queda prohibida: *“una sanción sin observar procedimiento alguno, y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de la decisión, con la consiguiente carga de recurrir para evitar que tal acto se consolide y haga firme. Por el contrario, la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculcado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga”*³. Y al declarar con toda contundencia que: *“...esta relevancia conduce a la conclusión inequívoca de que la Administración no puede imponer sanciones con ocasión de su ejercicio (legítimamente o no, ése es otro tema) sin observar las garantías de procedimiento antes expuestas”*⁴.

A pesar de la claridad de los indicados pronunciamientos, consideramos que la exigencia de las indicadas garantías no puede verse cumplida, como se ha pretendido, con el establecimiento del trámite de audiencia al interesado contenido en el art. 105, c) CE, sino que

¹ Vid, en este sentido, nuestro trabajo “EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (Análisis de los principios del primero en la articulación jurídica positiva del segundo)”. Inédito. Granada. 2003. Págs. 119 y ss.

² Que establece una doctrina “de singular transcendencia, dado que el procedimiento sancionador en nuestro derecho se ha mostrado más como un cauce de información y documentación para que la autoridad administrativa resuelva con mayor acierto, que como un instrumento procesal para que el interesado se defienda”. ZORNOZA PÉREZ, JJ. En “EL SISTEMA DE INFRACIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. (Los principios constitucionales del derecho sancionador)”. Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Editorial Civitas. Madrid 1992. Pág. 114.

³ FJ. IIIº de la STC 18/1981, de 8 de junio.

⁴ FJ. IVº de la STC 18/1981, de 8 de junio. En este sentido, resulta absolutamente palmaria, la obligación de la existencia del procedimiento sancionador, como nos recuerda el voto particular a la Sentencia 164/ 1995, de 13 de noviembre: *“En el ámbito de la potestad sancionadora de las Administraciones públicas no es de recibo su ejercicio de plano, sine strepito e iudicio, prescindiendo del procedimiento ad hoc y de la audiencia al inculcado, garantías esenciales no dependientes de que haya o no flagrancia ni de la cuantía mayor o menor de la sanción (STC 18/1990)”*.

requiere el cumplimiento de todos los principios esenciales proclamados en el art. 24 CE en materia de procedimiento⁵, sin que razones fundadas en una hipotética “eficacia” puedan hacer quebrar su estricta observancia⁶.

En nuestro sector del Ordenamiento, frente a la regulación existente en la otra manifestación del orden punitivo del Estado, en la que los “procesos y los procedimientos aparecen regulados por Ley en la materia penal (LECrim), ... resulta excepcional que la ley intervenga en la regulación de los procedimientos; y, si lo hace, se limita generalmente a establecer unos principios básicos, no entrando en cuestiones de competencia, ni de actos, ni de trámites”⁷. Este hecho ha condicionado, a nuestro juicio de manera destacada, que el libérrimo desarrollo reglamentario no resuelva satisfactoriamente los problemas del procedimiento sancionador⁸, y mucho menos los atinentes a la penetración en su seno de los principios del “*ius puniendi del Estado*”. En esta línea, se ha afirmado que “este desprecio al principio de legalidad o reserva de ley en materia procedimental, máxime si se refiere a la sancionadora, resulta intolerable desde la perspectiva de un Estado de Derecho”⁹, hasta tal punto que se ha sostenido, con toda razón, que muchos de los problemas tradicionales que ha presentado el procedimiento sancionador tributario y “que conducen a resultados tan poco deseados, no tienen respaldo en la legalidad de ninguna disposición jurídica”¹⁰.

El problema aludido ha sido de tal calibre, que la doctrina que analizaba el procedimiento sancionador, que aparecía diluido -con la excepción del que se derivaba de la imposición de sanciones no consistentes en multa- en los de regularización tributaria, acudía a la apli-

⁵ “...Las consideraciones expuestas en relación al Ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma Fundamental, nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución. No se trata, por tanto, de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional”. (F.J. IIº de la STC. 18/1981, de 8 de junio).

⁶ “...En fin, con relación a las sanciones posteriores a la Constitución en materia de orden público, no puede aducirse el argumento de la mayor eficacia de las impuestas de plano, en cuanto no exigen esperar a la tramitación del correspondiente procedimiento. Y ello, porque el legislador ha dado preferencia a las garantías procesales sobre la hipotética eficacia, hasta el punto de que, como dice el art. 6, núm. 5, de la Ley 62/78, de 26 de diciembre, «la interposición del recurso contencioso-administrativo suspenderá, en todo caso, la resolución administrativa cuando se trate de sanciones pecuniarias reguladas por la Ley de Orden Público, sin necesidad de afianzamiento o depósito alguno»”. (F.J. Vº de la STC. 18/1981, de 8 de junio).

⁷ “Tal es el caso de la LDG, que recoge sólo parte de lo esencial en sus arts. 33 a 35, dejando para el RD 1930/1998 el desarrollo y la articulación de estos procedimientos. Tampoco la LGT se cuida de la materia, si bien regula con cierto detalle alguno de ellos”. (MORILLO MÉNDEZ, A. En INFRACCIONES, SANCIONES TRIBUTARIAS Y DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. Ed. Ciss. Monografías Nº 29. Valencia. 2000. Pág. 228.

⁸ En este sentido se puede consultar entre otros los trabajos de JUAN LOZANO, A.Mº. En “Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales”. Rv. Estudios Financieros N. 173-174. 1997. Págs. 3 y ss.

⁹ ARAGONÉS BELTRÁN, E. En LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. (ANÁLISIS DE LA LEY 25/1995 DE 20 de julio). Ed. Cedecs. Barcelona. 1995. Pág. 163. En este sentido, se pronuncia, también, entre otros PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A. . En COMENTARIOS A LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. Ed. Civitas. Pamplona. 1996. Pág. 261.

¹⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. En “Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”. Rv. Técnica Tributaria. N. 28. 1995. Pág. 81.

cabilidad directa del art.134.1 de la L.30/1992, para “recordar” la exigencia de que el “*ejercicio de la potestad sancionadora requerirá procedimiento legal o reglamentariamente establecido*” y que “*en ningún caso se podrá imponer una sanción sin que se haya tramitado el necesario procedimiento*”¹¹. Puesto que, hasta la promulgación de la LDGC, que consagra cierta autonomía procedimental en la tramitación de los sancionadores¹², no existía un auténtico cauce sancionador¹³.

Por esta razón, la doctrina denunciaba la existencia unitaria de dos procedimientos, el de regularización y el sancionador, donde existían finalidades distintas, intereses protegidos diferenciados y, en consecuencia, principios aplicables en ocasiones incompatibles. Y la respuesta del legislador ha sido tan tenue como peligrosa, proclamando, como veremos, la separación de los procedimientos, pero articulando una simple separación formal, que ha permitido al titular de la potestad reglamentaria cumplir con parte del enunciado legal: la separación; pero no con su consecuencia ineludible: la independencia de dichos procedimientos. Y lo que ha resultado mucho más peligroso a nuestro juicio, ha dejado al intérprete, encargado de aplicar el Derecho unas posibilidades de actuación que están convirtiendo las reformas indicadas en auténtico papel mojado.

Y estas consecuencias que se han derivado, no sólo del tenor literal del malogrado art. 34 de la LDGC, sino de la interpretación que se ha realizado del mismo¹⁴, ha ocasionado que tanto la nueva LGT, como el reglamento sancionador que se ha promulgado en su desarrollo, no sólo no profundice en los aspectos necesarios para lograr una auténtica separación de los procedimientos, sino que, se produzca una deriva hacia la perpetuación de la

¹¹ Como apostilla el párrafo tercero del art.134 de la Ley 30/1992 de RJAP y PAC. En este sentido, se puede consultar entre otros, el espléndido trabajo de SESMA SÁNCHEZ, B. En “Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario”. Rv.Técnica Tributaria. N° 42. 1998. Págs. 94 y ss.

A nuestro juicio, como se desarrollará posteriormente, no resulta en absoluto neutral, sino absolutamente revelador; que entre ambos párrafos del precepto transcrito, se intercale un segundo con el siguiente tenor: “*Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberá establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos*”.

¹² Al exigir que la “imposición de sanciones tributarias se realizará mediante expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo, en el que se dará en todo caso, audiencia al interesado”.

¹³ Ya que, como hemos analizado en otro lugar - “EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (Análisis de los principios del primero en la articulación jurídica positiva del segundo)”. Op. Cit.- en la exacción de los tributos, según pensábamos causado por la preconstitucional consideración de la sanción como deuda, en los expedientes administrativos de regularización, singularmente en las actuaciones administrativas de control realizadas por los órganos de la Inspección tributaria, un mismo órgano -la Inspección de los tributos-, en un mismo procedimiento -el de regularización de la deuda-, comprobaba la veracidad de lo declarado, investigaba la posible existencia de hechos impositivos o bases tributarias no declaradas o declaradas parcialmente y regularizaba la situación del contribuyente, fijando la cuota, estableciendo recargos, cuantificando los intereses moratorios e imponiendo la sanción. De esta forma, en un mismo procedimiento se aplicaban todas las reacciones previstas por el Ordenamiento ante el no pago tempestivo de los tributos. Insistimos, en teórica coherencia con la visión unitaria del concepto deuda tributaria.

¹⁴ Vid, en este sentido, el análisis que sobre el mismo realizábamos en nuestro trabajo “EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (Análisis de los principios del primero en la articulación jurídica positiva del segundo)”. Op. Cit.

situación existente con anterioridad. En efecto, por mucho que la nueva Ley General Tributaria dedique todo un título -el IV- a la potestad sancionadora, y aunque en su seno se aludan a los principios de dicha potestad -capítulo primero-, y por vez primera con rango legal se hable del procedimiento sancionador en materia tributaria - capítulo cuarto-, si se hace un análisis detenido de dicho texto normativo, observaremos la absoluta ausencia de las reglas de penetración de los principios del *ius puniendi* que resultan perfectamente aplicables al procedimiento sancionador tributario. Y si ello es así, la pretendida separación de los procedimientos sancionadores perpetuará la fungibilidad de los principios sancionadores con los que se ordenan los procedimientos de gestión de los tributos, con sus perversas compensaciones, tanto para los defraudadores como para los órganos administrativos encargados del *procedimiento de gestión donde se regularizan sanciones*.

La importancia de cuanto queremos significar es de tal calibre, que creemos le hace merecedor de constituirse en el pórtico del análisis de nuestro trabajo, ya que, a nuestro juicio, sólo si se estudia, con cierto detenimiento, el alcance de la nueva normativa, se puede observar; posteriormente, la real o ficticia -siempre hay tiempo para una oportunidad perdida- penetración de los principios del "*ius puniendi del Estado*" en las fases procedimentales del sancionador tributario. Por esta razón, la parte central del trabajo que comenzamos con estas reflexiones previas ha de detenerse en las necesidades técnicas que se precisan para la construcción de un procedimiento sancionador en el orden tributario que sea respetuoso con los principios que le son propios.

Hemos señalado en otro lugar¹⁵, que, a nuestro juicio, la separación de procedimientos impuesta en nuestro ordenamiento por la LDGC, con todas sus carencias, debería ser un punto de inflexión, de no retorno a la situación anterior; pero, como adelantábamos, la incapacidad normativa para establecer las reglas de penetración de los principios del *ius puniendi* a nuestro sector del ordenamiento y las inercias de responsabilidad objetiva en la imposición de la sanción, han creado una atmósfera que ha servido de cuartada para una cierta involución en la nueva normativa, que, como resulta sabido, prevé la renuncia al procedimiento separado -art.208 LGT y 26 y ss RRST-, a la vez que no profundiza en el establecimiento de las reglas y las técnicas que permitan su real operatividad.

Esta última razón es la que ha motivado la realización del presente trabajo, dónde defenderemos que la articulación de un auténtico procedimiento separado es la única garantía para que la imposición de sanciones tributarias se realice en cumplimiento de los principios constitucionales que resultan de aplicación. Pero, para ello, el texto legal y su desarrollo reglamentario han de resolver los verdaderos problemas que hasta el momento han ocasionado que la pretendida separación se convierta en una simple duplicidad de expedientes. Sólo si somos capaces de abordarlos con el rigor exigido a la hora de la protección de los derechos fundamentales, conseguiremos superar en esta materia la ínsula de lo tributario.

¹⁵ Vid, en este sentido, nuestro trabajo "EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (Análisis de los principios del primero en la articulación jurídica positiva del segundo)". Op. Cit.

2. Presupuestos necesarios para la existencia de un procedimiento sancionador

Como hemos indicado líneas arriba, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no es que no existiese un cauce procedimental a través del cual se imponían las sanciones tributarias, sino que dicho cauce, y no sólo en relación con las infracciones graves que se ponían de manifiesto en el procedimiento de Inspección tributaria¹⁶, no podría calificarse -salvo que se quisiera incurrir en un simple nominalismo- como un auténtico procedimiento sancionador; pues en él no concurrían los condicionamientos técnicos que posibilitasen la penetración de los principios del orden punitivo del Estado.

En consecuencia, *"no basta con declarar la aplicación al derecho administrativo sancionador los principios del proceso penal, ya que será una simple declaración de intenciones, si no se arbitra un cauce procedimental en el que adquieran plena virtualidad dichos derechos y garantías"*¹⁷. Y aunque, como también hemos puesto de manifiesto, resulta absolutamente criticable el desprecio que el legislador tributario manifiesta a la hora de ignorar, casi por completo, los aspectos procedimentales del sancionador tributario¹⁸, tampoco las disposiciones reglamentarias que se establecían para ofrecer el cauce procedimental a través del cual se imponían las sanciones, ni por su configuración, ni por su desarrollo normativo, nos ofrecían un auténtico procedimiento sancionador que resultase compatible con los principios y las garantías exigidas por nuestro Ordenamiento jurídico.

Ante esta situación, como ha quedado apuntado, el legislador ha reaccionado imponiendo la separación del procedimiento sancionador del de regularización de la deuda, pero articulando una simple separación formal, que ha permitido al titular de la potestad reglamentaria cumplir con parte del enunciado legal: la separación; pero no con su consecuencia ineludible: la independencia de los procedimientos¹⁹.

¹⁶ Ya que aunque resulta sabido que entre el procedimiento de imposición de las sanciones tributarias fijas, en las sanciones tributarias proporcionales impuestas por los órganos de Gestión y en las sanciones no consistentes en multa existía una cierta independencia procedimental. Ésta nunca fue lo suficientemente desarrollada como para que pudiéramos considerar que en los mismos se arbitrase un auténtico procedimiento sancionador con todas las garantías constitucionalmente exigidas.

¹⁷ Puesto que resulta de todo punto evidente que *"la no observancia de las formas procesales sería contrario al principio de seguridad jurídica y al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. El propio artículo 105 de la CE establece la necesidad de un procedimiento para producir actos administrativos, especialmente necesario en el caso de imposición de sanciones tributarias"*. FUSTER ASENSIO, C. En EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Ed. Aranzadi. Elcano. Navarra. 2001. Pág. 141.

¹⁸ En este sentido, recomendamos la lectura del espléndido trabajo de LÓPEZ MOLINO, A. M^a: *"Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de las sanciones tributarias"*. Rv. Impuestos. N^o 2. 1998. Págs. 8 y ss.

¹⁹ Y a todo esto, hemos de añadir que, a nuestro juicio, aunque pueda parecer una afirmación gratuita por parte del redactor de las presentes líneas, la indicada reacción legislativa ha sido causada más por la penetración de algunos derechos y garantías del sancionador tributario en el procedimiento de regularización de la deuda, que por un intento de establecer las reglas de penetración de los principios del ius puniendi al orden sancionador en materia tributaria.

Sea como fuere, también a nuestro juicio, la pretendida separación de los procedimientos, como decíamos, ha de suponer un punto de inflexión —de no retorno²⁰, para la construcción de un auténtico procedimiento sancionador en el que se incorporen los principios estudiados. Y para conseguir el indicado objetivo, no sólo hemos de partir de la necesidad de la existencia de un procedimiento en el que se impongan sanciones, cumpliendo así formalmente la prohibición constitucional de la imposición de sanciones de plano, sino que, tras un análisis de las causas que han originado la necesidad de la separación de los procedimientos, se han de estudiar cuáles han de ser las premisas de su articulación real, para que se den los presupuestos necesarios de la existencia de un procedimiento sancionador en el orden tributario.

Como indicábamos en las ideas previas introductorias a estas consideraciones, la exigencia de un procedimiento sancionador que se deduce de la prohibición de aplicar sanciones de plano, no puede verse limitada al cumplimiento del trámite de audiencia contenido en el art. 105, c) de la CE, sino a todos los principios esenciales proclamados en el art. 24 CE en materia de procedimiento, principios que han de resultar operativos, sin que razones fundadas en una hipotética “eficacia” puedan hacer quebrar su estricta observancia²¹.

Si se realiza un análisis del contenido esencial de los principios del “ius puniendi” aplicables al sancionador administrativo en general, y al tributario, en particular, sin más matices que los que originaran sus reglas de penetración en el indicado orden²², se ha de concluir, sin temor a equivocarnos, que todos y cada unos de ellos han de proyectar su operatividad en el procedimiento objeto del presente trabajo.

En esta línea de pensamiento, consideramos esencial dedicar las presentes consideraciones a poner de manifiesto que la prohibición constitucional de la imposición de sanciones de plano, que nosotros hemos incluido en el seno del derecho a un proceso público, sin dilaciones y con todas las garantías, como un exponente básico de los derechos de defensa²³, no sólo ordena la existencia de un cauce procedimental que derive en la imposición de sanción, ni reduce sus exigencias “a la existencia de un acuerdo de iniciación del expediente debidamente justificado, un trámite de alegaciones y o de prueba y una resolución expre-

²⁰ A pesar de que como resulta sabido, importantes voces doctrinales han demandado la vuelta a la situación anterior, ante la frustración que ha ocasionado la puesta en práctica, que no, necesariamente, los dictados de nuestro Derecho positivo, de la pretendida separación formal que está ocasionando dilaciones procedimentales sin que se encuentren avaladas por un reconocimiento efectivo de las garantías aplicables al procedimiento sancionador.

²¹ “...En fin, con relación a las sanciones posteriores a la Constitución en materia de orden público, no puede aducirse el argumento de la mayor eficacia de las impuestas de plano, en cuanto no exigen esperar a la tramitación del correspondiente procedimiento. Y ello, porque el legislador ha dado preferencia a las garantías procesales sobre la hipotética eficacia, ...”. (FJ. Vº de la STC 18/1981, de 8 de junio).

²² Vid. en este sentido nuestro trabajo “EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (Análisis de los principios del primero en la articulación jurídica positiva del segundo)”. Op. Cit.

²³ Vid. En este mismo sentido, entre otros muchos a ZORNOZA PÉREZ, J.J. En EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Op. Cit. Págs. 118 y ss; FUSTER ASENSIO, C. En EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Págs. 138 y ss.

sa y motivada susceptible de recurso”²⁴; sino que exige, tanto desde una perspectiva subjetiva, como objetiva, que en el desarrollo del indicado procedimiento se den los condicionamientos fácticos y jurídicos que permitan la real operatividad de todos los principios aplicables.

Si no se conviene en que nuestro máximo interprete también ha declarado que todos los principios del *ius puniendi* resultan aplicables, los indicados condicionamientos pueden servir de simple excusa para introducir, con toda su dosis de legitimidad, la plasmación de la “teoría de los matices”, que tan perturbadora ha sido para la aplicabilidad efectiva de los principios punitivos en nuestro sector del ordenamiento. En efecto, a la hora de la proyección de los principios constitucionales a un concreto sector del Ordenamiento, conviene tanto prevenir “frente los esfuerzos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es..., el de gestión tributaria (STC76/1990, FJ. 10º)”; como realizar la misma previsión en el campo inverso, para no intentar extender el “manto” de los principios constitucionalizados que aluden a los intereses tutelados en los procedimientos de gestión tributaria a otros procedimientos, los sancionadores de tal naturaleza, donde han de tener plena operatividad los derechos fundamentales punitivos.

Para conseguir dicho objetivo, hemos de partir del análisis de los principios del “*ius puniendi del Estado*”, intentando localizar su contenido esencial, que habrá de respetarse en los diferentes órdenes punitivos, con los únicos matices que se deriven de su penetración en el orden administrativo, a través de las distintas reglas y técnicas, que básicamente han de atender, según la propia doctrina del Tribunal Constitucional, a la calificación del ilícito, a la competencia del órgano sancionador y al procedimiento para su imposición.

De esta forma, para intentar delimitar las distintas facetas de estudio, se ha de comenzar analizando la fungibilidad de los principios existentes en nuestro sancionador tributario, con los vigentes en el procedimiento de regularización de la deuda tributaria, antes y después de su pretendida separación, puesto que, a nuestro juicio, si no somos capaces de deslindar los condicionamientos que delimitan las interconexiones de ambos procedimientos, no estaremos en condiciones de abordar, con cierto rigor científico, la materia objeto de nuestro estudio. Antes al contrario, incurriríamos en el extendido error consistente en intentar localizar, en las distintas fases procedimentales del sancionador tributario, los elementos técnicos que permitan adormecer nuestras conciencias a través de la rebaja de las exigencias constitucionales, rebaja que “viene demandada” por la ponderación de los teóricos principios en conflicto, que ni pertenecen a un mismo orden, ni son aplicables al administrativo sancionador; ni nos han de servir, salvo que se quiera seguir utilizando el régimen sancionador como un simple instrumento al servicio de la recaudación tributaria, para juzgar la plasmación real de las exigencias constitucionales en el orden punitivo.

²⁴ Por mucho que se considere, no exento de razón teórica, que las mismas “se garantice la utilización de todos los medios de defensa posibles al sujeto infractor”. (SESMA SÁNCHEZ, B. En “Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario”. Op. Cit. Pág. 120).

En este sentido, ni la pretendida “razón fiscal”, ni las razones de la consabida “eficacia”, han de permanecer como instrumentos legitimadores para la incorporación de los “matices” y para ello, no basta, por mucho que ayude a erradicar el automatismo en la imposición de la sanción, con proclamar la separación de los procedimientos -mejor, con separar los actos administrativos de liquidación de la deuda tributaria y de imposición de la sanción- si en la articulación de los cauces procedimentales que originan ambos actos administrativos siguen vigentes los condicionamientos que durante años han originado su tramitación simultánea.

Para conseguir nuestro objetivo, nada mejor que recordar, mínimamente, las causas que han motivado el clamor doctrinal que exigía la indicada separación de los procedimientos²⁵. En este último sentido, el profesor ESEVERRI ha intentado reseñar las causas que han motivado la instrucción paralela de ambos procedimientos, señalando que, entre otras, destacan las de índole histórico²⁶. Y junto a ellas, las que se derivaban de los propios preceptos de nuestra LGT, que podría concretarse en la visión unitaria del concepto deuda contenido en el art. 58 de nuestra Ley General de 1963; o en el hecho de que el art. 64 de dicha ley, al regular los plazos de prescripción, configurase que la responsabilidad derivada de la comisión de la infracción corra idéntica suerte que la del pago; o en el art. 38 del mismo cuerpo legal, cuando al regular el ámbito de la subjetividad tributaria identifica como deudores tributarios a quien colaboren o sean causantes en la realización de una

²⁵ Vid, entre otros muchos a GARCÍA DE ENTERRÍA, E. En “La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración: dos importantes Sentencias del Tribunal Constitucional”. Civitas. REDA. Nº 29. 1982.; MARTÍN QUERALT, J. En JURISPRUDENCIA FINANCIERA Y TRIBUTARIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Ed. Civitas. Madrid. 1983. Págs. 61 y ss; SUAY RINCÓN, J. En “El Derecho Administrativo Sancionador: perspectivas de reformas”. RAP. Nº 109. 1986. Págs. 185 y ss; ALONSO GARCÍA, E. En “ El art. 24.1 de la Constitución en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: problemas generales y acceso a los Tribunales”. ESTUDIOS SOBRE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA. (Homenaje al profesor GARCÍA DE ENTERRÍA). Vol. IIº. Ed. Civitas. Madrid. 1991. Págs. 986 y ss; ZORNOZA PÉREZ, J.J. En EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, Op. Cit. Págs 67 y ss; JUAN LOZANO, A. Mº. En LA INSPECCIÓN DE HACIENDA ANTE LA CONSTITUCIÓN. Ief- Marcial Pons. Madrid. 1993. Págs 347 y ss; PALAO TABOADA, C. En “La posición del Contribuyente ante la Administración tributaria”. Rv. Crónica Tributaria. Nº 69. 1994. Pág. 55 y ss; ESEVERRI MARTÍNEZ, E. En “Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario” Rv. Información Fiscal. Nº 4. 1994. Pág. 7 y ss; ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S. En PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. Sexta edición. Marcial Pons. Madrid. 1996. Págs . 379 y ss; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. En el prologo a la obra de MUÑOZ BAÑOS, C. INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. Edersa. Madrid. 1996. Págs. 21 y ss; LÓPEZ MOLINO, A. En “Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de las sanciones tributarias”. Op. Cit. Págs. 391 y ss...

²⁶ “Puesto que las funciones que tradicionalmente se encomendaron a los órganos de la Inspección en el orden sancionador -que no, en el de comprobación e investigación, ni en el de liquidación- propicia que este órgano nazca para reprimir conductas antijurídicas de contribuyentes lo que ha hecho que las actuaciones sancionadoras acompañen a las actuaciones de la inspección desde sus orígenes y se haya contemplado con toda naturalidad que por sus órganos se lleven a cabo, también, las actuaciones sancionadoras pertinentes”... “la genuina función regularizadora de situaciones tributarias conducente a indagar, comprobar e investigar realidades con trascendencia tributaria, determina asimismo que se asigne a la inspección funciones coactivas para reprimir las conductas irregulares del contribuyente defraudador, lo que motiva en el transcurrir de los tiempos que el órgano encargado de determinar el volumen de la obligación tributaria, sea, al propio tiempo, quien califique la conducta infractora y señale la multa que de ella se derive”. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. En “Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”. Op. Cit. Pág. 7.

conducta infractora²⁷. Por último, el profesor ESEVERRI, considera que, junto a las anteriores, se han de reseñar también *"las tradicionales, pero injustificadas, razones de agilidad y simplicidad en el desarrollo tributario"*²⁸.

Siendo cuanto se ha anotado absolutamente coincidente con el pensamiento del redactor de este trabajo, no es menos cierto que la auténtica causa que ha motivado al legislador a mantener la confluencia de los procedimientos, a pesar de la modificación expresa en la nueva normativa de algunas de las causas antes citadas, puede quedar sintetizada en la idea de eficacia en el actuar administrativo²⁹, pero dicha argumentación nos lleva directamente a considerar, con los profesores NIETO y BAYONA DE PEROGORDO, que la potestad administrativa sancionadora resulta aneja a toda potestad atribuida a la Administración para la gestión de los intereses públicos³⁰.

Antes al contrario, según pensamos, las funciones administrativas de investigación, liquidación y sanción *"son tres funciones administrativas distintas que no tienen que cabalgar al unísono, desempeñadas por los mismos órganos, ni exteriorizadas a través de los mismos procedimientos"*³¹. El procedimiento sancionador y el liquidador tienen un distinto fundamento, diferentes principios aplicables, y diferenciables objetos de atención, hasta el punto de materializarse a través del ejercicio de separadas potestades³². En consecuencia, la eficacia administrativa, la teórica simplificación y agilidad, se torna en un simple instrumento de legitimación de comportamientos contrarios a nuestro Ordenamiento constitucional.

27 *"Éstas y otras situaciones que se deducen de la lectura de las leyes tributarias no hacen otra cosa que evidenciar ese totum revolutum que se aprecia entre la instrucción del procedimiento de liquidación tributaria y el procedimiento sancionador que al producirse en unidad de actuaciones distorsionan su curso, sus efectos y la posición de los interesados en su desarrollo"*. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. En "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario". Op. Cit. Pág. 8.

28 *"La agilidad que debe de inspirar el desarrollo de las actuaciones de la administración no puede instrumentarse a costa de las garantías que asisten a los legitimados en el procedimiento y en el caso que nos ocupa, desde luego, la simultaneidad de las funciones liquidadoras y sancionadoras no queda justificada por razones de simplificación y por el hecho de que sea el mismo órgano administrativo el encargado de fijar los elementos del tributo y de calificar los ilícitos, pues confluyendo esas funciones en un mismo órgano, las garantías que deben presidir uno y otro procedimiento no resultan coincidentes"*. Vid. Autor y obra cit. supra. Pág. 8

29 *"Parece, pues, lógico a primera vista que a quienes compete descubrir los hechos impositivos no declarados compete también liquidar las deudas e imponer las sanciones correspondientes a los mismos. Un elemental principio de eficacia –artículo 103.1 de la Constitución– aboga por la concentración de estas funciones investigadora-liquidadora-sancionadora en unos mismos órganos y a través de unos mismos procedimientos"*. LAGO MONTERO, J.M^a En "Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse". LA CRIMINALIZACIÓN DE LAS INFRACCIONES FISCALES, Tomo 2º. Asociación Fiscal Portuguesa. Lisboa. 1998. Pág. 327.

30 BAYONA DE PEROGORDO, J.J.-: "El procedimiento sancionador" Rv. Información fiscal. N° 16. 1996. NIETO, A.: "El derecho sancionador administrativo comunitario". Rv. Justicia Administrativa. Número extraordinario. 2001; y DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. Ed. Tecnos. Tercera edición ampliada. Madrid. 2002.

31 LAGO MONTERO, J.M^a En "Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse". Op. Cit. Pág. 329.

32 En este sentido, ver entre otros a LÓPEZ DÍAZ, A. En "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra si mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria" LA CRIMINALIZACIÓN DE LAS INFRACCIONES FISCALES, Op. Cit. Pág. 127.

Lo anterior se ha puesto claramente de manifiesto al observar las consecuencias de esta unidad procedimental avalada en teóricas razones de eficacia, puesto que la operatividad de los distintos principios aplicables al de regularización y al sancionador tributario, sólo conducían, y aún conducen, a dos posibles vías de actuación: a la judicialización del procedimiento de gestión tributaria³³, con la consiguiente lesión al deber de contribuir; o a la utilización de los principios, técnicas y reglas de gestión tributaria en el procedimiento de imposición de las sanciones, con lo que se imposibilita la operatividad de los principios punitivos vigentes en el orden sancionador.

Para salir al paso de los indicados problemas, como adelantábamos, a nuestro juicio, más para evitar la judicialización del procedimiento de gestión que para articular un procedimiento sancionador ordenado por el conjunto de principios que le son propios, el legislador proclamó la separación de los procedimientos tras la promulgación de la L.I/1998³⁴.

La indicada normativa creemos debe ser analizada en el presente trabajo a pesar de no ser el referente normativo de nuestro actual derecho positivo, y ello no sólo por su importancia como punto de inflexión del problema abordado, si no también por las lagunas que incorporaba en su redacción, y que han ocasionado, en su praxis, la atmósfera que ha conducido a la inadecuada regulación posterior.

Lo primero que llamaba la atención de la lectura del art. 34 de la meritada norma, es que, en su estricto tenor literal, no hablaba de procedimiento separado e independiente, ni siquiera de expediente separado e independiente³⁵, sino de “*expediente distinto o independiente*”³⁶.

³³ No se debe olvidar a este respecto, que los derechos y las garantías recogidas en el CEDH resultarán aplicables en los respectivos procedimientos de gestión tributaria en los países en los que no existe separación de procedimientos y lo serán desde el momento en que existan indicios de infracción, ya que a partir del indicado momento, el procedimiento adquirirá carácter incriminatorio, “*con independencia de la calificación que realice el país contratante*”. (En este sentido ver por todas la STEDH, J. B. contra Suiza, de 3 de mayo de 2001).

Como ejemplo de construcción doctrinal donde se realiza una auténtica judicialización de los procedimientos de regularización tributaria, recomendamos la lectura del trabajo de COLLADO YURRITA, P. En LA ACTUACIÓN DE LA INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA EN LA INSTRUCCIÓN DEL PROCESO POR DELITO FISCAL. Ed. Tirant monografías. N° 51. Valencia. 1996.

³⁴ al señalar, en su art. 34, cuanto sigue:«1.La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor; en el que se dará en todo caso audiencia al interesado. 2.Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último. 3.El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses. 4.El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones».

³⁵ Como aparecía en el art. 81.2 de LGT de 1963 al referirse a las sanciones no consistentes en multas.

³⁶ Lo que ha de llevarnos a realizar algunas consideraciones sobre la posibilidad – durante su vigencia- de la existencia de expedientes distintos y no independientes o viceversa; también sobre si lo que estaba ordenando el precepto es que los procedimientos se desarrollasen –se instruyesen- de forma separada, o en expediente distinto –diferente al servido para la incoación del procedimiento de regularización tributaria-, o en expediente independiente –exento de dependencia del instruido para regularizar la situación tributaria del contribuyente-. En relación a la utilización de la forma alternativa, no podemos sino concluir que la còpula ha de ser entendida en el sentido de que a ambos términos se les quiere otorgar un

Todos estos datos, a los que se puede unir la regulación posterior que se dio a cuestiones tales como el momento y la forma de iniciación del procedimiento sancionador, el cómputo y la interrupción de la prescripción en el procedimiento sancionador, o la posible acumulación de recursos en vía de revisión, nos hacían pensar que dicha regulación, que teóricamente apostaba por la separación de procedimientos, en realidad ofrecía una clara ambigüedad -ignoramos si calculada- que permitió que la pretendida separación de los procedimientos sólo sirviese para no judicializar el de gestión, y no para favorecer la penetración de los principios propios al sancionador tributario.

En definitiva, ¿nos encontrábamos ante una simple separación formal ideada por el legislador para conseguir los objetivos de eficacia aludidos o ante un precepto que dejaba las puertas abiertas a la construcción de un procedimiento sancionador separado que el titular de la potestad reglamentaria recondujo hasta convertirlo en una simple duplicidad de expedientes administrativos, que no procedimientos?

Nuestra conclusión, que en estas líneas simplemente apuntamos, es clara: las deficiencias normativas apuntadas trajeron como consecuencia que la práctica administrativa se inclinase hacia la segunda alternativa, y observando la praxis de la reforma, no tardaron en aparecer voces que demandasen la vuelta a la situación anterior a la promulgación de la LDGC³⁷, puesto que con la simple puesta en marcha de los expedientes separados, aunque se ayude a erradicar al inconstitucional automatismo de las sanciones, no se consigue la penetración de los principios aplicables al sancionador administrativo, lisa y llanamente porque con dicho dato no se daban las circunstancias que posibilitasen la construcción de un auténtico procedimiento sancionador tributario.

Y en este trabajo queremos poner de manifiesto que estas razones, absolutamente contingentes, como las normas que se promulgaron, han ocasionado que la legislación posterior -la nueva LGT y el reglamento sancionador que se promulga en su desarrollo-, no hayan sido capaces de articular un auténtico procedimiento sancionador separado, no tanto por la imposibilidad técnica de lograrlo, como porque, en la indicada atmósfera, no se ha conseguido introducir las reglas y técnicas necesarias para la real operatividad, en nuestro sector del ordenamiento, de los principios que han de resultar de aplicación.

sentido sinónimo y prueba de ello, pudiera ser la dicción utilizada en la Disposición Transitoria Única de la propia Ley; si bien es cierto, que no podemos obviar que por un lado, como veremos, son los mismos órganos los que instruirán ambos expedientes, que por otro, se prevé la incorporación formal de datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido instruidas en el expediente de regularización de la deuda y sobre todo, como se estudiará, que en el llamado procedimiento abreviado, se produce una instrucción unitaria de ambos procedimientos.

³⁷ Alegando básicamente, que la puesta en marcha de una separación formal de expedientes no resuelve los problemas que se venían poniendo de manifiesto en la sustanciación simultánea de la liquidación de la deuda y la imposición de la sanción y sólo se ha conseguido alargar los trámites administrativos para la declaración de esta última en base a la instrucción que se realiza en los procedimientos de gestión tributaria. Además, se señala que los procedimientos han de ser consecutivos y no simultáneos, ya que existe una dependencia de la cuantía de la sanción en torno a consistir en un porcentaje de las cuotas dejadas de ingresar; lo que obliga a coordinar en la práctica ambos procedimientos, puesto que cualquier modificación de la propuesta contenida en el acta, supone automáticamente una modificación de la cuantía de la sanción. Por último, se señala que la existencia de dos actos administrativos determina mayor litigiosidad y que además, pueden ser resueltos por órganos revisores distintos.

No pretendemos en este estudio realizar un análisis de nuestro derecho positivo que justifique cuanto aquí indicamos, pero sí poner de manifiesto que es posible articular un procedimiento sancionador en el ámbito tributario que resulte respetuoso con los principios del *ius puniendi* estatal. Y para ello, la línea matriz de la que, desde nuestra óptica, se ha de partir para localizar los presupuestos necesarios para la existencia de un verdadero procedimiento sancionador, no es otra que la asunción de nuestros propios dogmas, y hacerlo con todas sus consecuencias. Y la primera de ellas, parece trágico recordarla a estas alturas del devenir histórico, es acabar con la ínsula de lo tributario.

Se afirma, de forma recurrente, que el procedimiento sancionador tributario presenta unas connotaciones susceptibles de considerarlo como singular entre los de su género, y que por esta razón no se le traslada el esquema común de los procedimientos administrativos sancionadores. Pero si se analizan las argumentaciones que se vierten desde esta línea de pensamiento, de una u otra forma, de manera expresa o implícita, la única justificación que aparece para defender la indicada singularidad, no es otra que la proverbial eficacia, que según se dice, ha de acompañar al orden tributario. Pero a nuestro juicio, ni ello es así, ni aún considerando al deber de contribuir como un plus que concede especial eficacia en este sector del Ordenamiento, ha de afectar al procedimiento para la imposición de sanciones.

Junto a lo anterior, que de una u otra forma late en el sustrato de toda la problemática analizada, se afirma, también de forma recurrente, que no hay ningún precepto en nuestra Constitución que exija dicha separación³⁸, cuando, a nuestro juicio, la propia exigencia constitucional de un procedimiento para la imposición de sanciones con los principios que le resultan aplicables es un mandato de obligada observancia que no se compagina con la existencia de un cauce procedimental ajeno a los indicados principios. Por ello, precisamente, la existencia de un auténtico procedimiento separado, se torna en la primera pieza para su construcción y, por ende, para el cumplimiento de los mandatos constitucionales.

Y para la articulación jurídica de un procedimiento separado se precisa, en primer lugar, por obvio que resulte, la necesidad de un procedimiento específico, "*ad hoc*"³⁹, que sea el que determine la imposición de la sanción, sin que venga prejuzgada por el procedimiento de regularización, que, en modo alguno, ha de actuar como instrucción del procedimiento sancionador⁴⁰. Y ello, porque, aunque exista una teórica coincidencia objetiva, -que sólo es cierta si se tiene en cuenta que las actuaciones se refieren a un mismo supuesto de la realidad y una coincidencia subjetiva, ya que una misma persona resulta ser la obligada tributaria y el posible imputado en un procedimiento, ni el objeto a considerar resulta ser el mismo-⁴¹; ni la referencia subjetiva se ha de mover en idéntica situación jurídica

³⁸ Y se afirma que el propio Tribunal Constitucional, en su Sentencia 76/1990, tuvo la oportunidad de señalarlo al declarar la constitucionalidad de los arts. 77 a 89 de LGT de 1963, en la que sólo se exigía un expediente distinto para las sanciones no consistentes en multa.

³⁹ En este sentido, ver entre otros muchos a FUSTER ASENCIO, C. En PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág. 144.

⁴⁰ En esta misma línea, entre otros vid a ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L. En "Procedimiento sancionador tributario" -Segunda parte- Rv. Gaceta Fiscal N° 191. 2000. Pág. 165.

cuando está siendo objeto de un procedimiento administrativo de regularización y cuando es imputado en un procedimiento sancionador.

Como consecuencia de lo anterior, la separación de los procedimientos requiere, como condición imprescindible, que cada uno de ellos se articule en función de la finalidad para la que está previsto. A nuestro entender, si nos creemos nuestros propios argumentos, los procedimientos han de ser disociados porque los fines y los principios aplicables en los mismos son distintos⁴². Y si los separamos, las actuaciones que se realicen y las armas que se empleen, en cada uno de ellos, han de ser proporcionadas y fundamentalmente adecuadas al fin: en el de regularización, la localización de los hechos imponibles y las bases tributarias no declaradas o no declaradas totalmente. Pero nada más. En el sancionador tributario, no sólo la constatación de los hechos, sino su imputación al tipo objetivo, a las condiciones de imputabilidad y culpabilidad del sujeto, para lo que habrá de realizarse una actividad probatoria, no idéntica, sino absolutamente diferente a la realizada en el procedimiento de gestión tributaria⁴³.

En realidad, sólo demandamos la aplicación de los dos principios en los que el profesor ZORNOZA sintetizaba las relaciones entre ambos procedimientos: el principio de "*adecuación al fin*" (*Zweckrichtigkeit*), en cuya virtud en el ámbito de cada procedimiento sólo podrán realizarse las actuaciones tendentes al fin que le resulta propio, operando únicamente con las facultades que el ordenamiento ha otorgado en relación a cada función encomendada al correspondiente órgano; y el principio de "*claridad del procedimiento*" (*Klarheit des Verfahrens*), que, para conseguir la seguridad jurídica, ordena hacer posible una nítida delimitación de los derechos y los deberes de la Administración y del obligado tributario en función al ámbito de las correspondientes actuaciones administrativas⁴⁴.

⁴¹ Puesto que en el procedimiento de regularización se tiene en cuenta exclusivamente el *an* y el *quantum* de la prestación tributaria y en el procedimiento sancionador la existencia de un hecho antijurídico, típico y culpable. En este sentido CERVERA TORREJÓN, F; MAGRANER MORENO, F.J. y JUAN LOZANO, A. M^a. En "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (II)". Rv. Quincena Fiscal. N°24. 1998. Pág. 12, señalan que "*El procedimiento de liquidación trata sólo de verificar el an y el quantum de la prestación tributaria derivada de la realización del hecho imponible, mientras que en el procedimiento sancionador la cuestión relativa al presupuesto de hecho de la norma tributaria es sólo una entre las que se tomarán en cuenta para determinar la tipicidad y antijuricidad de la conducta, la presunta imputabilidad y culpabilidad del presunto infractor y la posible concurrencia de circunstancias excluyentes de la responsabilidad*".

⁴² Ver en este sentido, entre otros a ESEVERRI MARTÍNEZ, E. En "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario". Rv. Técnica Tributaria. N° 28. 1995; LÓPEZ MOLINO, A. M^a. En "Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones tributarias". Rv. Impuestos N° 2.1998.

⁴³ En este sentido compartimos las afirmaciones realizadas por JUAN LOZANO. A. M^a. En "Una propuesta para la articulación....". Op. Cit. Págs. 41 y ss. ya que como señalan CERVERA, MAGRANER y JUAN LOZANO, en "Análisis crítico del reglamento..." Op. Cit. Pág. 12, "en el ámbito de cada procedimiento han de realizarse sólo las actuaciones tendentes a la consecución del fin que le es propio, operando exclusivamente con las facultades y respetando las circunstancias subjetivas que a tal efecto establecen las Leyes". No hemos de olvidar, por otra parte, que la operatividad del art. 24.2 de la propia Constitución, exige no sólo certeza en los hechos, sino también la certeza en el juicio de culpabilidad sobre los mismos. En este último sentido ver a ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L. En "Procedimiento sancionador tributario (I)". Rv. Gaceta Fiscal. N° 190. 2000.

⁴⁴ ZORNOZA PÉREZ, J.J. En EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. (Los principios constitucionales del derecho sancionador). Op. Cit. Págs. 165 y ss.

Junto a lo anterior, la articulación jurídica de un auténtico procedimiento separado requiere de un acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador, convenientemente motivado, que no puede ser considerado como un acto trámite dentro del procedimiento de regularización, puesto que si bien los datos y pruebas obtenidos en el procedimiento de regularización pueden actuar como *noticia criminis*, ha de ser el órgano encargado de la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador, quien ha de valorar y motivar, en cumplimiento del derecho de ser informado de la acusación, si de ella se ha de derivar la correspondiente apertura.

A cuanto antecede hemos de señalar que, una vez iniciado formalmente el correspondiente procedimiento sancionador a través de la notificación del acuerdo de iniciación indicado, la articulación jurídica de un procedimiento separado exige, junto al derecho de formular alegaciones a dicho acuerdo, la sustanciación, en sede sancionadora, de la correspondiente instrucción del procedimiento, y ésta, como adelantábamos, no puede verse sustituida, en ningún caso, por la desarrollada en el procedimiento de regularización tributaria⁴⁵. La separación e independencia de los procedimientos no significa que no pueda existir comunicabilidad entre los mismos, y por ello no nos parece que la incorporación formal de datos, pruebas y antecedentes, obtenidos en el procedimiento de regularización antes del trámite de audiencia correspondiente al procedimiento sancionador, lesiona la separación de los procedimientos, ni pone en entredicho ninguno de los principios punitivos estudiados; antes al contrario, ha de resultar una exigencia del derecho a ser informado de la acusación como elemental derecho de defensa del imputado⁴⁶. Lo que convierte la separación en una simple respuesta formal atentatoria contra los principios señalados es que no se realice una auténtica instrucción en el sancionador tributario, y ello sucederá sólo si se incorporan en el sancionador los datos obtenidos del procedimiento de regularización y con este sólo elemento probatorio se pretende la carga de la prueba exigida para la sanción tributaria, puesto que, a nuestro juicio⁴⁷, con dicho proceder, o estamos vulnerando la Constitución volviendo a épocas desterradas de la responsabilidad objetiva⁴⁸; o no se ha cumplido el principio de la adecuación al fin en el procedimiento de gestión tributaria, yendo más allá de lo que le está facultado, utilizando deberes y sanciones para

⁴⁵ Como realiza con toda claridad el art. 210.5 de la LGT y el art. 23.6 del RRSST.

⁴⁶ Lo que no significa que no estemos en absoluto acuerdo con la editorial de la Rv. Quincena Fiscal N° 10. 2001. Págs. 5 y ss, al señalar que la indicada incorporación de datos sólo será constitucional si la misma resulta compatible con los principios punitivos aplicables.

⁴⁷ Vid. En este sentido, nuestros trabajos "El intercambio de datos entre el procedimiento de regularización y el sancionador tributario". Op. Cit. Pág. 91; "El derecho a no autoinculparse y el intercambio de datos entre el procedimiento inspector y el sancionador tributario". Op. Cit. Pág. 500.

⁴⁸ Al menos formalmente, porque en materia tributaria, a nuestro juicio, existen varios expedientes técnicos que en realidad son auténticas sanciones impuestas de plano: recargos por pago extemporáneo, interés moratorio superior al interés legal del dinero, recargos ejecutivos sin actuaciones ejecutivas. Para un estudio detenido de cuanto aquí sólo se apunta ver nuestra monografía RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS LLAMADOS INTERESES MORATORIOS EN MATERIA TRIBUTARIA. -Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria-. Estudios de derecho Financiero y Tributario. Ed. Civitas. Madrid. 1994.

obtener pruebas no ajustadas a la finalidad para la que se concibieron⁴⁹, y, por tal motivo, habrían de ser calificadas como ilícitas; o encierran una presunción de culpabilidad contraria a los principios aplicables y a la propia literalidad de nuestro derecho positivo.

Por esta razón, consideramos que con todos los problemas existentes en la articulación jurídica del procedimiento sancionador, la incorporación de pruebas y datos al expediente sancionador, lejos de suponer una separación simplemente formal, ha de servir, y de forma clara, para enervar la inercia administrativa en la imposición de sanciones a través de la simple responsabilidad objetiva⁵⁰, desapareciendo, como sucedía en el anterior sistema, el automatismo en la imposición de la sanción, y abriendo la fase de prueba, no de inversión de su carga, en el procedimiento sancionador tributario⁵¹.

Con todas las premisas indicadas, entre las que habrá que destacar el estudio del valor de las pruebas obtenidas en el procedimiento de regularización e incorporadas formalmente al expediente administrativo que origina la instrucción del sancionador tributario y su idoneidad y suficiencia, la tramitación y la documentación separada se torna en un elemento esencial para posibilitar la adecuada separación objeto de estudio⁵², que habrá de quedar completada con *"la imposición motivada, no automática de las sanciones, con la debida acreditación de los medios probatorios empleados para imponerlas"*⁵³. Así como con un sistema de revisión, administrativo y judicial, que no imponga la preceptiva acumulación de recur-

⁴⁹ Hemos de tener en cuenta que el deber de colaborar no se extiende a pronunciarse sobre la culpabilidad, y en consecuencia, la colaboración del ciudadano no es, ni tiene por qué ser, en todo caso, un supuesto de autoinculpación. En esta línea se puede consultar a MÁRQUEZ y MÁRQUEZ, A. En "La Inspección de los Tributos y el nuevo procedimiento sancionador tributario". Rv. Estudios Financieros. CEF. N° 193. 1999. Pág. 42.

⁵⁰ JUAN LOZANO, A. M^a. En "Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de Gestión e Inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales" Rv. Estudios Financieros. N° 173-174. En este sentido, coincidimos con la mencionada autora en señalar que la incorporación de datos y pruebas tiene la sola función de «noticia criminis», a partir de la cual el instructor del procedimiento sancionador ha de realizar la prueba de cargo de la culpabilidad. En idéntica línea SOLER ROCH. M.T. y ALIAGA AGULLÓ, E. En "La configuración autónoma del procedimiento sancionador tributario". Op. Cit, Págs 436 y ss.

Coincidimos también, en consecuencia, con FALCÓN Y TELLA, R. En su editorial en Quincena Fiscal ("El fracaso de la separación de los procedimientos sancionadores operado por la L.1/1998: incorporación automática de datos con infracción de los principios penales, falta de motivación de las sanciones y ampliación injustificada de las causas de interrupción de la Sanción"), ya que en la misma se sostiene que no nos encontramos ante una cuestión de mera técnica normativa, sino de un derecho fundamental cuya observancia resulta imposible, cualquiera que sean los términos de la norma -Pág.6-, ya que la separación de los procedimientos debería haber servido para una más completa motivación de la sanción -Pág.7-, pero en la práctica, no se está produciendo así.

⁵¹ Sin que ello signifique que la propia normativa no introduzca elementos que prácticamente intiman al automatismo en el procedimiento sancionador (ver los arts 210.5 de la LGT y 23.6 del RRS). En este sentido se pronuncia entre otros LAGO MONTERO, J. M^a. En "Procedimiento sancionador separado del procedimiento sancionador tributario..." Op. Cit. Pág 336; ver también a CERVERA, MAGRANER y JUAN LOZANO. En "Análisis crítico del Reglamento..." Op.Cit. Pág. 14.

⁵² Ya que la separación, como indicaremos, no sólo ha de ser orgánica, sino también funcional. FUSTER ASENCIO, C. En EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág. 161.

⁵³ Vid, en este sentido, entre otros a LAGO MONTERO, J. M^a En "Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse". LA CRIMINALIZACIÓN DE LAS INFRACCIONES FISCALES. Op. Cit. Pág. 354.

sos, aun en los supuestos en los que se impugne la regularización y la imposición de la sanción, puesto que, si somos coherentes con nuestro planteamiento, una vez más sólo la pretendida eficacia y la agilidad, no los aspectos fácticos ni jurídicos que se solventan en los respectivos recursos, “justificarán” esta acumulación.

Los elementos indicados⁵⁴ son, a nuestro juicio, los elementos básicos que han de conformar la existencia de un auténtico procedimiento separado capaz de incorporar, con plena operatividad, los principios del *lus puniendi* del Estado al procedimiento sancionador. Y sobre ellos se debería construir el procedimiento separado como única garantía de la existencia de un auténtico procedimiento sancionador en materia tributaria.

No obstante, junto a todo lo anterior, y con una incidencia destacada en cada uno de los mencionados criterios, se torna trascendental el análisis del segundo pilar básico que, a nuestro juicio, precisa la articulación de un auténtico procedimiento separado; nos referimos a la separación orgánica. Y esta separación orgánica, a nuestro juicio, ha de enjuiciarse desde una doble perspectiva: desde la óptica de los órganos que resultan competentes para sustanciar el procedimiento de regularización y sancionador tributario, y desde la de los órganos competentes para la instrucción y resolución de este último.

La importancia de este segundo pilar, que, a nuestro juicio, exige la separación de los procedimientos para la verdadera operatividad de los principios que han de regirlo, es de tal calibre que creemos que es merecedor de un estudio particularizado que nos proponemos abordar en las líneas que siguen.

3. La separación orgánica como presupuesto básico para la existencia de un procedimiento sancionador

Sin duda, al menos a nuestro entender, el déficit más importante que cabe poner de manifiesto de nuestro actual derecho positivo, a la hora de establecer el procedimiento separado, es el absoluto silencio que nuestra Ley General guarda al respecto de los distintos órganos que han de sustanciarlo; silencio, que, aunque quede justificado por la huída en el texto legal a cualquier asignación orgánica, en modo alguno resulta neutral, puesto que al no pronunciarse sobre la problemática abordada, nos remite a la solución tradicional de nuestro ordenamiento.

En este sentido, las precisiones contenidas en el Reglamento que regula el régimen sancionador tributario – RD. 2063/2004, de 15 de octubre- no hacen sino confirmar nuestra sospecha, ya que el órgano competente para iniciar el procedimiento será el “que se deter-

⁵⁴ Existencia de un procedimiento ad hoc para la imposición de las sanciones, que se diferencie del de regularización por su respectiva adecuación al fin; independencia del acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador respecto a las noticias criminales observadas en el de regularización; instrucción independiente de ambos procedimientos basada en los distintos objetos a apreciar y en el diferente valor que en consecuencia han de tener las pruebas obtenidas en uno y otro procedimiento bajo armas diferentes; tramitación y documentación separada; imposición motivada y no automática de la sanción fundada en la acreditación de las pruebas practicadas en la instrucción sancionadora; y, un sistema de revisión del acto de imposición de la sanción no necesariamente acumulado con el del acto de liquidación.

mine en la normativa de organización aplicable..." y en su defecto *"el que tenga atribuida la competencia para su resolución"* –art. 22.3-; y aquellos iniciados por los órganos de la inspección *"será competente el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación"*, salvo que el inspector jefe designe otro diferente –art. 25.1- o, *"el equipo o unidad que haya desarrollado las actuaciones de las que trae causa la infracción"* –art. 22.3. Mientras que el órgano competente para realizar la instrucción será *"el que determine la normativa de organización aplicable"* –art. 23.1- y si son iniciados como consecuencia de un procedimiento inspector, la instrucción se encomendará por el inspector jefe *"al equipo o unidad competente para acordar el inicio, o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso"* –art. 25.3-. Mientras que el órgano competente para resolver, será *"el órgano competente"* –art. 24-; y en los sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento inspector elevará la propuesta *"el jefe de la unidad que haya suscrito o vaya a suscribir las actas... o al funcionario que determine el inspector jefe"* –art. 25.3-, que será el competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento sancionador –art. 25.7-.

Con esta forma de entender la separación de los procedimientos, una vez más se pone de manifiesto la ínsula de lo tributario, ya que no sólo se impone la identidad orgánica entre la dependencia regularizadora y sancionadora, sino que no se recoge la separación orgánica entre las distintas fases del procedimiento sancionador al modo que se precisa en el art. 134.2 de la L.30/1992⁵⁵.

Para entender en sus justos términos el alcance de la indicada medida y su importancia en relación al tema abordado, no se debe olvidar que nuestro Derecho positivo no sólo no impone la separación orgánica entre la instrucción y la resolución del procedimiento sancionador, sino que determina, insistimos, que sea el mismo órgano que ha actuado en el procedimiento de regularización el que resulte el competente para la imposición de la sanción. Y el análisis que ha de realizarse, también desde la perspectiva constitucional, de la idoneidad de la separación orgánica no puede hacerse sin estudiar de forma conjunta ambos datos que se acumulan en el sancionador tributario.

Por dicha razón, y para entender la verdadera importancia de la separación orgánica como pilar en el que ha de basarse la existencia de un auténtico procedimiento sancionador, estudiaremos, en primer lugar, los principios constitucionales que pueden verse afectados; en segundo término, las implicaciones que sobre dichos principios proyecta el hecho cierto de que los órganos encargados de la regularización de la deuda sean los competentes para la instrucción e imposición de la sanción; en tercer lugar, se estudiará la necesidad de la separación orgánica entre el instructor y el órgano competente para la imposición de la sanción; y, por último, se presentarán las consecuencias de la situación objeto de análisis, tanto desde la óptica de los principios constitucionales, como desde las posibilidades de su

⁵⁵ En el seno del Capítulo Segundo de su título noveno *"Principios del procedimiento sancionador"* al disponer cuanto sigue: *"Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberán establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos"*.

penetración en las reglas y técnicas del Derecho vigente, apuntando algunas propuestas de modificación normativa para acomodar las carencias observadas.

Desde la primera óptica de análisis, los principios que han de orientar la problemática estudiada han de situarse, por un lado, en la órbita del derecho a un Juez ordinario pre-determinado por la Ley, como derecho fundamental que pretende la independencia e imparcialidad del órgano juzgador⁵⁶, que se encuentra especialmente conectado, por otro lado, con el principio que ordena la existencia de un proceso con todas las garantías.

De esta forma, el derecho a un Juez imparcial tiene una doble vertiente: subjetiva, que trata de evitar la parcialidad del criterio del Juez o su mera sospecha derivada de sus relaciones con las partes; y objetiva, que trata de evitar esa misma parcialidad derivada de su relación con el objeto del proceso o de su relación orgánica y funcional con el mismo. Y junto a lo anterior, no debemos olvidar, como hemos tenido la oportunidad de analizar en otro lugar⁵⁷, que la garantía de imparcialidad adquiere su verdadera dimensión en el derecho a un proceso público con todas las garantías⁵⁸.

En esta línea de pensamiento, la imparcialidad y objetividad del juzgador aparece no sólo como una exigencia básica del proceso, derivada del mandato constitucional de actuar únicamente sujeto al imperio de la Ley, sino que además se erige en garantía fundamental de la Administración de Justicia propia del Estado de Derecho, de forma que la decisión adoptada sea conforme con el Ordenamiento jurídico y pronunciada por un tercero ajeno a los intereses del litigio y a sus titulares.

En el sentido antes indicado, la imparcialidad judicial constituye una garantía procesal que condiciona la existencia misma de la función jurisdiccional que obliga al Juez, por un lado, a no asumir procesalmente funciones de parte, y, por otro, a no mantener con las partes relaciones jurídicas o conexiones de hecho que puedan poner de manifiesto o exteriorizar una previa toma de posición anímica a favor o en su contra⁵⁹.

Y la indicada exigencia de imparcialidad, a nuestro juicio, forma parte del contenido esencial de los meritados principios constitucionales y, en consecuencia, de obligado cumpli-

⁵⁶ Vid STC 100/1996. F.J. 1º.

⁵⁷ Vid, en este sentido, nuestro trabajo *"EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (Análisis de los principios del primero en la articulación jurídica positiva del segundo)"*. Op. Cit.

⁵⁸ Ya que como nos reconoce el propio Tribunal Constitucional, la falta de imparcialidad del juzgador, "se ha encuadrado en la más reciente doctrina de este Tribunal dentro del derecho a un proceso con todas las garantías (por todas, STC 145/1988), pues entre las citadas garantías debe incluirse, aunque no se cite de forma expresa, el derecho a un Juez imparcial que pretende salvaguardarse mediante las causas de abstención y recusación que figuran en las Leyes" (STC 119/1993, de 19 de abril. F.J. IVº).

⁵⁹ "En tal sentido nuestra jurisprudencia viene distinguiendo entre una «imparcialidad subjetiva», que garantiza que el Juez no ha mantenido relaciones indebidas con las partes, y una «imparcialidad objetiva», es decir, referida al objeto del proceso, por la que se asegura que el Juez o Tribunal no ha tenido un contacto previo con el thema decidendi y, por tanto, que se acerca al objeto del mismo sin prevenciones en su ánimo"...(por todas, SSTC 47/1982, de 12 de julio, FJ 3; 157/1993, de 6 de mayo, FJ 2; y 47/1998, de 2 de marzo, FJ 4; 47/1998, de 2 de marzo, FJ 4; 11/2000, de 17 de enero, FJ 4; y 52/2001, de 26 de febrero, FJ 3)". (STC 154/2001, de 2 de julio, FJ. IIIº).

miento, en ambas manifestaciones del ius Puniendi del Estado⁶⁰. No debemos olvidar que es el propio Tribunal Constitucional quien enlaza la necesaria imparcialidad del juzgador con el mandato de separación orgánica entre el órgano instructor y decisorio⁶¹, puesto que el propio principio acusatorio y el derecho a un proceso público con todas las garantías exige, en cumplimiento de la indicada imparcialidad, la pertinente separación orgánica⁶².

⁶⁰ A las mismas conclusiones deberíamos de llegar a través del estudio de los derechos contenidos en el CEDH y desarrollados por los pronunciamientos de sus órganos del control, y en dicho sentido, entre los derechos contenidos en el art. 6º del Convenio de Roma se encontraba aquél que señala *"Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá..."*; que en consecuencia ha de cumplir; entre otras, las siguientes exigencias: 1ª) *Independencia*: que ha de entenderse en un sentido amplio; ha de serlo tanto del ejecutivo, como de las partes en la causa (Vid. STEDH de 23 de junio de 1981. – caso Le Compte... contra Bélgica-); si bien ésta última tiene una estrecha relación con el principio de imparcialidad, al que aludiremos con posterioridad, la primera ha de tener en cuenta, para poder ser juzgada, tanto el sistema de elección de los miembros del tribunal, como la duración de su mandato; de igual forma, deberá observarse la existencia de protección contra presiones externas, así como la existencia de apariencia de independencia (Vid. STEDH de 22 de junio de 1989. – caso Langborger contra Suecia-). 2ª) *Imparcialidad*: que ha de apreciarse según un doble criterio: Desde una perspectiva objetiva y desde una óptica subjetiva (Vid. STEDH de 1 de octubre de 1982. – caso Piersak contra Bélgica-). En esta última hace referencia al fuero interno del juzgador en relación con la predisposición de favorecer a cualquiera de las partes, presumiéndose la imparcialidad subjetiva hasta que no se pruebe lo contrario (Vid. STEDH de 23 de junio de 1981. – caso Le Compte... contra Bélgica-). Aunque, en función del principio de apariencia, se puede recusar al Juez sobre el que legítimamente se pueda temer una falta de imparcialidad, ya que está en juego la confianza de los Tribunales que en una sociedad democrática han de inspirar a los justiciables (Vid. STEDH de 1 de octubre de 1982. – caso Piersak contra Bélgica-). Desde el punto de vista de la imparcialidad objetiva, se prohíbe al Tribunal, o a cualquiera de sus miembros, haber actuado ejerciendo jurisdicción en una instancia o fase previa del proceso Vid. STEDH de 26 de octubre de 1984. – caso De Cubber contra Bélgica-).

⁶¹ Si bien dicha doctrina se concreta en una dimensión estrictamente judicial, a nuestro juicio, dicho hecho obedece en exclusividad a la índole de la cuestión planteada, - ya que la STC 145/1988, de 12 de julio, enjuiciaba la constitucionalidad de las causas de recusación y en consecuencia de abstención de la Ley Orgánica 10/1980-.

⁶² *"la actividad instructora, en cuanto pone al que la lleva a cabo en contacto directo con el acusado y con los hechos y datos que deben servir para averiguar el delito y sus posibles responsables puede provocar en el ánimo del instructor, incluso a pesar de sus mejores deseos, prejuicios e impresiones a favor o en contra del acusado que influyan a la hora de sentenciar. Incluso, aunque ello no suceda, es difícil evitar la impresión de que el Juez no acomete la función de juzgar sin la plena imparcialidad que le es exigible"...* *"Por ello el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), en su decisión sobre el caso «De Cubber», de 26 de octubre de 1984, y ya antes en la recaída sobre el caso «Piersack», de 1 de octubre de 1982, ha insistido en la importancia que en esta materia tienen las apariencias, de forma que debe abstenerse todo Juez del que pueda temerse legítimamente una falta de imparcialidad, pues va en ello la confianza que los Tribunales de una sociedad democrática han de inspirar a los justiciables, comenzando, en lo penal, por los mismos acusados. Esta prevención que el Juez que ha instruido y que debe fallar puede provocar en los justiciables viene aumentada si se considera que las actividades instructoras no son públicas ni necesariamente contradictorias, y la influencia que pueden ejercer en el juzgador se produce al margen de «un proceso público» que también exige el citado art. 24.2 y del procedimiento predominantemente oral, sobre todo en materia criminal, a que se refiere el art. 120.2, ambos de la Constitución... Es de señalar también que a las mismas conclusiones ha llegado el TEDH interpretando el art. 6.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950. El citado artículo del Convenio, de conformidad con el cual deben interpretarse las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, afirma el derecho de toda persona a que su causa sea oída «por un Tribunal independiente e imparcial». Pues bien, en su citada Sentencia «De Cubber», el TEDH entendió que la actuación como Juez en el Tribunal sentenciador de quien había sido Juez Instructor de la causa suponía, por las razones ya expuestas, una infracción del derecho al Juez imparcial consagrado en el citado artículo del convenio".(F.J.Vº)...* *"Dado que la forma típica que adopta la instrucción en nuestro Derecho es el sumario puede definirse la instrucción, de acuerdo con el art. 299 de la L.E.Cr., como «las actuaciones encaminadas a preparar el juicio y practicadas para averiguar y hacer constar la perpetración de los delitos con todas las circunstancias que puedan influir en su calificación, y la culpabilidad de los delincuentes, asegurando sus personas y las responsabilidades pecuniarías de los mismos». Instructor de una causa, será por tanto, el Juez que lleve a cabo esas actuaciones y participe de forma activa en la investigación. Es precisamente el hecho de haber reunido el material necesario para que se celebre el juicio o para que el Tribunal sentenciador tome las decisiones que le corresponda y el hecho de haber estado en contacto con las fuentes de donde procede ese material lo que puede hacer nacer en el ánimo del instructor prevenciones y prejuicios respecto a la culpabilidad del encartado, quebrantándose la imparcialidad objetiva que intenta asegurar la separación entre la función instructora y la juzgadora". (F.J.VIIº de la STC 145/1988, de 12 de julio).*

No obstante, cuando se ha planteado ante el mismo Tribunal Constitucional la plasmación de la indicada doctrina al sancionador administrativo, en el pronunciamiento de nuestro Máximo Intérprete, de nuevo aparece “la teoría de los matices”, sin que se delimite, con la precisión que sería de desear, las diferencias existentes en el actuar administrativo, cuando la Administración actúa como tal y cuando lo hace ejerciendo el “*ius puniendi estatal*”; y, en consecuencia, sin la debida diferenciación de los principios aplicables en las diferentes actuaciones administrativas⁶³.

En efecto, si atendemos a la doctrina vertida por el TC en su Sentencia 22/1990⁶⁴, que como ha señalado CAAMAÑO ANIDO, no fue controvertida en la fecha en la que fue dictada, porque en ella la separación de los procedimientos “no pasaba de ser una mera reivindicación de la doctrina y cuya conversión en Derecho vigente era impensable”⁶⁵, el argumento de nuestro Máximo Intérprete, una vez más, parte de los consabidos “matices”, sin que, de nuevo, sean precisados en relación a su fundamento y a su concreto alcance. Ya que, a nuestro juicio, para no aplicar la necesidad de la separación orgánica como elemento de garantía de la imparcialidad al administrativo sancionador, no basta con la alusión al derecho al Juez preordenado por la Ley -puesto que el indicado derecho no constituye el monopolio del principio de imparcialidad-, sino que la propia doctrina del Tribunal Constitucional la ubica entre el contenido esencial del derecho a un proceso público con todas las garantías.

De igual forma, tampoco podemos residenciar el fundamento y el alcance de los indicados matices -y en consecuencia el de la no obligatoriedad constitucional de la existencia de la separación orgánica-, en las relaciones de independencia versus jerarquía que se encuentran en el orden administrativo, tal y como parece realizarlo nuestro Tribunal Constitucional, puesto que los recurrentes “matices” que pretendidamente se incorporan de las reglas de jerarquía en el actuar administrativo, posibilitan, en virtud del principio de autotutela, que la Administración sea juez y parte, que su estructura se configure con criterios jerárquicos, obligando a acatar las órdenes e instrucciones de sus superiores, y que

⁶³ En esta misma línea, entre otros, vid a FUSTER ASENCIO, C. En PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Págs. 154 y ss.

⁶⁴ “En primer lugar, no es ocioso traer a colación la cautela con la que conviene operar cuando de trasladar garantías constitucionales extraídas del orden penal al derecho administrativo sancionador, se trata; esta delicada operación no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza. De este modo, en distintas ocasiones el Tribunal Constitucional ha sostenido que no puede pretenderse que el Instructor en un procedimiento administrativo sancionador, y menos aún el órgano llamado a resolver el expediente, goce de las mismas garantías que los órganos judiciales; porque en este tipo de procedimientos el Instructor es también acusador en cuanto formula una propuesta de resolución sancionadora y, por otra parte, el órgano llamado a decidir es el mismo que incoa el expediente y, por ello, no deja de ser Juez y parte al mismo tiempo (ATC 320/1986, fundamento jurídico 5.º). En el mismo sentido y todavía con mayor rotundidad, en ATC 170/1987, fundamento jurídico 1.º, se dijo que el derecho al Juez ordinario es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo porque, sin perjuicio de la interdicción de toda arbitrariedad y de la posterior revisión judicial de la sanción, la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable en la misma medida de un órgano administrativo”. (F.J. IVº de la STC 22/1990, de 15 de febrero).

⁶⁵ CAAMAÑO ANIDO, M.A. En “Separación de procedimientos -de liquidación y sancionador- sin separación de órganos”. Rv Impuestos. Nº 15-16. 2000. Pág. 160.

los hechos acreditados en la instrucción, sean tenidos en cuenta en la resolución. Todo ello propicia que en la Administración sancionadora el instructor pueda acusar y que el órgano sancionador pueda incoar el expediente, que pueda recibir órdenes jerárquicas, o que la fase probatoria pueda desarrollarse durante la instrucción, pero no impide, como puede fácilmente desprenderse del análisis de los principios punitivos aplicables⁶⁶, que deba haber una acusación formal, que deban existir dos fases claramente diferenciadas -instrucción y resolución-, y que cada una de estas fases, según pensamos, deba ser encomendada a órganos distintos como única forma de salvaguardar el principio de imparcialidad.

Por otra parte, cuestión que creemos basilar a los efectos del tema estudiado, hemos de recordar que el Tribunal Constitucional no alude en la Sentencia de referencia y, en consecuencia, no niega, la necesidad del desinterés objetivo de la Administración y sobre todo, no entra a valorar, cuestión de extraordinaria importancia, las diferencias existentes, insistimos, en el actuar administrativo, cuando la Administración actúa como tal, y cuando lo hace ejerciendo el *"ius puniendi estatal"*. Y conviene prevenir, una vez más, que los principios aplicables no pueden ser los mismos en el ejercicio de ambas actuaciones⁶⁷.

A nuestro juicio, tanto la Administración, como la Jurisdicción, en el ejercicio del *"ius puniendi del Estado"*, operan siempre con desinterés objetivo, por cuanto que no tutelan un interés propio. Ni las penas, ni las sanciones, se aplican para tutelar ninguna situación jurídica del Orden Jurisdiccional o de la Administración. Y en consecuencia, en su ejercicio, no se puede predicar la autotutela que *"supone la actuación del derecho en un asunto propio: se es juez y parte; y todo ello en aras de la expeditividad y eficacia en la gestión de los servicios y asuntos públicos"* -ya que- *"la extensión de la autotutela fuera de los supuestos específicos de gestión, como es el ámbito sancionador, no encuentra hoy justificación. Y, no la encuentra porque aquí las sanciones no se aplican para tutelar ninguna situación jurídica de la Administración, ningún interés propio, sino el orden social en su conjunto. De ahí que sea más adecuado en este ámbito hablar de heterotutela, y exigir la neutralidad e independencia en los órganos que la imparten"*⁶⁸.

Pensar de forma distinta supone volver a calificar las sanciones administrativas y las tributarias como de autoprotección, considerarlas como una reacción ante la lesión de los intereses de la Administración, y a estas alturas del devenir histórico, no debe quedar duda de que el interés protegido por los preceptos dedicados al régimen de infracciones y sanciones de nuestra *"LGT no es sólo el interés recaudatorio de la Administración tributaria, sino también el interés colectivo de que se cumpla el Ordenamiento tributario"*⁶⁹; en definitiva, el inte-

⁶⁶ Vid, en este sentido, nuestro trabajo *"EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (Análisis de los principios del primero en la articulación jurídica positiva del segundo)"*. Op. Cit

⁶⁷ En esta línea, se debe consultar a FUSTER ASENCIO, C. En *EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO*. Op. Cit. Págs. 154 y ss.

⁶⁸ FUSTER ASENCIO, C. En *EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO*. Op. Cit. Pág. 155.

⁶⁹ RUFIÁN LIZANA, M^a.D. En *"La constitucionalidad de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la Ley General Tributaria"*. Civitas. REDF.N^o 58. 1988. Pág.225.

rés de la lesión del derecho tributario es el interés general, no el interés de la Administración⁷⁰. Y todo ello, salvo que una y otra vez se proclame la sustancial identidad entre el ilícito penal y administrativo y no se deriven de tal afirmación las consecuencias ordenadas por nuestros principios constitucionales.

Por tanto, insistimos, es imprescindible que se realice, también desde la perspectiva de los pronunciamientos de nuestro Máximo Intérprete, una clara distinción cuando la Administración actúa en el ejercicio de la autotutela de sus propios intereses, y cuando lo hace ejerciendo el “*lus puniendi*” estatal, puesto que el grado de imparcialidad en ambos órdenes es cualitativamente distinto⁷¹. A nuestro juicio, resulta evidente que ambos tipos de imparcialidad vienen claramente condicionados por la finalidad del procedimiento a desarrollar; aun por la misma Administración, ya que como ha significado SUAY RINCÓN⁷², en el procedimiento administrativo sancionador, el órgano administrativo competente para resolver no se encuentra preordenado en su decisión por el interés primario de la Administración, no actúa como parte, y, en consecuencia, ha de valorar con plena objetividad los intereses en conflicto, con desinterés tanto en relación a las partes como al objeto del procedimiento. Por tanto, es el derecho a un proceso con todas las garantías el que ha de demandar la independencia e imparcialidad del juzgador. Y para ello, aunque no sea suficiente, es imprescindible, no sólo la separación orgánica entre quien instruye y resuelve, sino también, y quizás de forma prioritaria, entre quien sustancia el procedimiento de regularización de la deuda y quien instruye y resuelve el procedimiento sancionador; recordemos, una vez más, con principios que han de ser claramente diferenciados.

No obstante todo lo anterior, la situación de nuestro Derecho positivo configura no sólo la ausencia de la indicada separación, sino que impone que sean los mismos órganos los que sustancien ambos procedimientos. Y como señalábamos, para estudiar la idoneidad constitucional de nuestro sancionador tributario debemos analizar de forma conjunta ambos datos que se acumulan en el mismo, ya que, a nuestro juicio, si ambas resultan ser exigencias derivadas de los principios analizados, su incumplimiento acumulado nos conduce a una situación que los lesiona claramente.

⁷⁰ Vid. Fundamento Jurídico IIIº de la STS 76/1990.

⁷¹ “Cuando actúa en el ámbito administrativo, también el funcionario ha de ser imparcial –como así lo refrenda el art. 103 de la CE– y para garantizar esta imparcialidad se regula la abstención y la recusación. Con ello se trata de garantizar la neutralidad de las partes en el procedimiento, pero con la imparcialidad del funcionario lo que se quiere es asegurar el desinterés subjetivo de la persona concreta, pero ello no está al servicio del desinterés objetivo de la Administración. Esta tiene que ser imparcial en relación con los administrados sin favorecer a unos en perjuicio de otros, esto es, actuando con objetividad, pero al servicio de los intereses generales, lo que su pone que la actividad de la administración se ejerce en asunto propio y por tanto no hay desinterés objetivo. Pero cuando actúa el “*lus puniendi*” Estatal a través del cauce procedimental establecido para ello es exigible una imparcialidad administrativa que se asimile a la imparcialidad de tipo jurisdiccional porque de lo contrario de qué serviría declarar la aplicación de los principios penales al procedimiento administrativo sancionador, y establecer un concreto cauce procedimental en que dichos principios puedan desplegar toda su virtualidad si al final nos encontramos que todas esas garantías no se cumplen por la parcialidad de la administración”. (FUSTER ASENCIO, C. En EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág. 155).

⁷² Vid. Entre otros, su trabajo “La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador”. RAP Nº 123. 1990. Pág. 169 y ss.

En esta línea, una vez que hemos identificado los principios constitucionales que pueden verse afectados, debemos centrar nuestras actuales consideraciones en el análisis de las implicaciones que sobre dichos principios ha de operar la constatación de que nuestro derecho positivo encarga al mismo órgano las actuaciones de regularización de la deuda, y la instrucción y resolución del procedimiento sancionador tributario.

De esta forma, la separación de los procedimientos, ordenada por el artículo 208 de nuestra LGT, no ha afectado a la atribución de competencias orgánicas para su ejercicio, de manera que, por un lado, los órganos competentes para la resolución de los expedientes sancionadores siguen siendo los que tienen atribuidas las funciones de regularización de la deuda, mientras que por otro, los competentes para la iniciación y la instrucción del procedimiento van a ser los órganos que han realizado las indicadas actuaciones de regularización, lo que supone, como ha denunciado gran parte de la doctrina que se ha ocupado del tema, por ejemplo en la regularización inspectora⁷³, que en la inmensa mayoría de los supuestos el inspector actuante en las actuaciones de comprobación e investigación va a ser el funcionario competente para iniciar e instruir el expediente sancionador «en el llamado procedimiento separado», y que el inspector-jefe que efectúa la liquidación es también quien dicta el acto de imposición de la sanción⁷⁴.

Y si se separan los procedimientos, porque los principios aplicables en ambos y los deberes del obligado tributario y del imputado en el procedimiento sancionador son claramente diferenciables, y las armas de defensa absolutamente distintas, no se puede pretender la imparcialidad del órgano que actúa en ambos procedimientos⁷⁵, porque ni en la teoría, ni en la práctica, ni por las disposiciones de nuestro Derecho positivo⁷⁶, es posible que

⁷³ De igual forma se podía especificar, en relación a los órganos gestores que realizan actuaciones de regularización y son competentes para instruir y resolver los procedimientos sancionadores derivados de los mismos. Para su análisis, ver por todos a MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. En *LA GESTIÓN TRIBUTARIA: UNA REFORMA NECESARIA*. Publicaciones de la Universidad de Alicante. 2001. Págs. 162 y ss.

⁷⁴ En este mismo sentido, con la normativa anterior se expresan CERVERA TORREJÓN, F; MAGRANER MOREMO, F.J. y JUAN LOZANO, A. M^º. En "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (II)". Op. Cit. Pág. 12.

⁷⁵ En palabras del profesor ESCRIBANO LÓPEZ, F^º "La idea de no procurar la contaminación entre el órgano que realiza la comprobación y la liquidación y aquél que lleva a cabo el procedimiento sancionador no se ha producido. Aquí puede estar uno de los talones de Aquiles de la novedosa dualidad procedimental". (En "El procedimiento sancionador en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo reglamentario". Rv. Estudios Financieros. N^º 45. 1999. Pág. 9.

En este mismo sentido, entre otros muchos, se pueden consultar los trabajos de ANIBARRO PÉREZ, S y BLASCO DELGADO, C. En "Las infracciones y sanciones tributarias en el marco de la LGT". Op. Cit. Pág. 67 y ss; DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, B. En "La posición jurídica del contribuyente desde el estatuto que regula sus derechos y garantías". Rv. Jurisprudencia Tributaria. 1998-II. Págs. 1190 y ss; PETER H.J. ESSERS y ERIC C.C.M. KEMMEREM. En "L'esperienza olandese. LE SANZIONI TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA EUROPEA. Ed. Giuffrè. Milano. 2001. Pág. 30 y ss.

⁷⁶ Baste a estos solos efectos recordar la literalidad del art. 210.5 de nuestra Ley general " Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, esta se incorporará al acuerdo de iniciación....", que como nos aclara el art. 23.6 del Reglamento del régimen sancionador tributario se advertirá expresamente al interesado que "de no formular alegaciones, ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta".

el órgano de regularización ignore, a lo largo de dichas funciones, los aspectos concernientes al procedimiento sancionador que se están poniendo frente a sus ojos⁷⁷. Podemos adormecer nuestras conciencias reivindicando en cada procedimiento el principio de adecuación al fin, proclamando la separación de los distintos expedientes, ordenando la independencia de los mismos, pero todo ello sólo será un instrumento de legitimación de las mismas conductas existentes con anterioridad a la proclamación de los procedimientos separados, puesto que los *“vicios de inconstitucionalidad que se pretenden salvar difícilmente no se reproducirán si en la instrucción del expediente sancionador actúa no sólo el órgano sino el particular funcionario que intervino en las previas actuaciones de comprobación e investigación”*⁷⁸.

Y junto a lo anterior; que, a nuestro juicio, constituye el eje central de la lesión de los principios constitucionales analizados, no se puede desconocer que en nuestro actual sistema, la instrucción de los expedientes sancionadores sólo se inicia si, después, quien ha de resolver lo autoriza, y que la instrucción se desarrollará por quien designe quien después ha de resolver; teniendo en cuenta, además, que los encargados de resolver son puestos de libre designación en la estructura administrativa⁷⁹.

Y no es ocioso recordar, en este momento, que la doctrina que se deriva sobre la imparcialidad de los órganos de control del Convenio de Roma, ha señalado no sólo que dicha doctrina ha de enjuiciarse desde una perspectiva objetiva y desde una óptica subjetiva⁸⁰, sino que en función del principio de apariencia, se puede recusar al órgano decisorio sobre el que legítimamente se pueda temer una falta de imparcialidad, ya que está en juego la confianza de los órganos que en una sociedad democrática han de inspirar a los imputa-

⁷⁷ Vid. En este sentido a DEL PASO BENGIOA, J.M^a. En “Relaciones entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador administrativo”. PRINCIPIOS, DERECHOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO. Documentos de trabajo del IEF. N^o 19/01. Vol. I^o. Pág. 67 y ss.

⁷⁸ CERVERA TORREJÓN, F; MAGRANER MORENO, F.J. y JUAN LOZANO, A. M^a. En “Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (II)”. Op. Cit. Pág. 13. En este mismo sentido ver entre otros a MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. En LA GESTIÓN TRIBUTARIA: UNA REFORMA NECESARIA. Op. Cit. Pág. 166.

⁷⁹ Por lo que no podemos sino concluir con MARTÍNEZ HORNERO que *“la concentración real de competencias decisorias de todos los procedimientos de inspección en los puestos unipersonales cubiertos mediante el sistema de libre designación –y libre remoción–, sin mecanismos de control interno o externo suficientes, configura, objetivamente considerado, y con independencia de las propias cualidades personales de quienes los puedan ocupar en cada momento dado, un área de riesgo muy considerada...si se tiene confianza en la estructura basada en la confianza el modelo es de plena seguridad...pero haciendo abstracción de este factor de confianza personal, ajena al mundo del Derecho y a la reflexión jurídica, un modelo de estas características y con esas fisuras ... produce muy poca seguridad y garantía de una actuación imparcial y objetiva”*. MARTÍNEZ HORNERO, F^o. J. EN “Idoneidad constitucional de la actuación sancionadora de la inspección de los tributos”. Rv. Estudios Financieros. N^o 226. 2002. Págs. 3 y ss. No se puede desconocer que en su excelente trabajo, en el que trata de analizar no el régimen de infracciones y sanciones, sino la idoneidad de los órganos inspectores para el ejercicio objetivo e imparcial de la potestad sancionadora, ha ido poniendo de manifiesto algunos aspectos que ponen en duda la indicada imparcialidad, que van desde la ausencia de independencia económica, puesto que el complemento de productividad decidido por el responsable de la gestión de cada programa de gastos puede dar al traste con la misma, hasta la elección definitiva de los sujetos que van a ser objeto de actuaciones de regularización, que también aparece reservada al Inspector Jefe.

⁸⁰ Vid entre otras muchas la STEDH de 1 de octubre de 1982 – caso Piersack contra Bélgica–.

dos, y que desde el punto de vista de la imparcialidad objetiva, el art. 6 del Convenio prohíbe que el órgano decisorio haya actuado en una instancia o fase previa⁸¹.

Y a este respecto, puede ser especialmente ilustrativo el análisis de la STEDH *Castillo Algar Contra España*, de 28 de octubre de 1998, en el que resulta condenado el Estado español, puesto que en ella el Tribunal de Estrasburgo precisa cual debe ser el ámbito de la imparcialidad objetiva del órgano encargado de enjuiciar la causa⁸². En la indicada Sentencia se señala que el derecho contenido en el art. 6 del Convenio a un órgano independiente e imparcial⁸³ pretende evitar que el órgano decisorio carezca de toda “*idea preconcebida*” a la hora de ejercer su función como consecuencia de haber intervenido previamente en la causa, bien en su fase de instrucción, bien en el denominado período intermedio, como garantía de que no se prejuzgue la culpabilidad del acusado en el correspondiente procedimiento sancionador. El Tribunal subraya que ha de rodearse de las máximas garantías al principio de imparcialidad objetiva del órgano sancionador; e insiste que ha de quedar disipada toda duda legítima de “*contaminación*” al respecto.

Y como la indicada jurisprudencia es perfectamente aplicable a los procedimientos preparatorios en los que, existiendo indicio de infracción, la investigación se dirige contra una persona concreta⁸⁴, a partir del *Asunto Castillo Algar/España*⁸⁵, parece que no deben existir dudas de que este principio es perfectamente operativo en la coincidencia en un mismo funcionario de la condición de órgano competente para la instrucción y resolución de los procedimientos de regularización y de imposición de la sanción, ya que dicha condición mancha el procedimiento sancionador de “*suspicio partialitatis*”, convirtiéndolo, en palabras del Tribunal Europeo, en “*iudex suspectus*”.

Pero con todo cuanto antecede, que a nuestro juicio resulta suficiente para fundamentar la tacha de inconstitucionalidad a la asignación orgánica del tributario sancionador; como decíamos, a esta realidad no ha de resultar ajeno el hecho de que, además, en el mismo, no sólo no existe separación orgánica entre el procedimiento de regularización y el sancionador tributario, sino que en este último no existe separación entre el órgano encargado de la instrucción y resolución. Dedicaremos las siguientes reflexiones a este último aspecto, sin perder de vista, insistimos, que su enjuiciamiento constitucional no puede realizarse sin tener presentes las consideraciones previamente indicadas.

⁸¹ Vid. Entre otras muchas la STEDH de 26 de octubre de 1984 .caso De Cubber contra Bélgica-.

⁸² Para su desarrollo recomendamos la lectura del trabajo de CAAMAÑO ANIDO, M.A. “Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador- sin separación de órganos”. Op. Cit. Págs. 158 y ss.

⁸³ Derecho que aparece también recogido en el art. 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos. Para un análisis de los mismos, recomendamos la lectura del trabajo de PETER H.J. ESSERS y ERIC C.C.M. KEMMEREM. En “L’esperienza olandese. LE SANZIONI TRIBUTARIE NELL’ESPERIENZA EUROPEA. OP. Cit. Pág. 30 y ss.

⁸⁴ Vid. Por todas, la STEDH J.B. contra Suiza de 3 de mayo de 2001.

⁸⁵ Con anterioridad, como nos pone de manifiesto CAAMAÑO ANIDO, M. A. (“Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador- sin separación de órganos”. Op. Cit. Pág. 165); tanto la jurisprudencia europea, como también la penal y la constitucional española, eran reticentes a sublimar la relevancia del principio de imparcialidad judicial objetiva.

Decíamos en el análisis de los principios constitucionales afectados, que el propio Tribunal Constitucional es el que ha vinculado la necesaria imparcialidad del juzgador con el mandato de separación orgánica entre el instructor y el órgano encargado de la imposición de la sanción, señalando que el principio acusatorio y el derecho a un proceso público con todas las garantías exige, en cumplimiento de la indicada imparcialidad, la pertinente separación orgánica.

En definitiva, el principio acusatorio, consagrado en el derecho a un proceso público con todas las garantías exige: 1º.- la existencia dentro del proceso penal de dos fases claramente diferenciadas -la fase de instrucción y de juicio oral-⁸⁶; 2º.- la atribución de la instrucción y el juicio oral a dos órganos diferentes⁸⁷; 3º.- el deslinde de las funciones de acusación y decisión que han de ser encomendadas también a órganos distintos⁸⁸; 4º.- la correlación entre la acusación y el fallo⁸⁹.

Como hemos venido desarrollando a lo largo del presente trabajo, sólo las reglas y técnicas de penetración de los principios al sancionador tributario han de justificar la inclusión de los matices que deben instalarse, según la propia doctrina del Tribunal Constitucional, en la calificación del ilícito, en la competencia del órgano sancionador y en el procedimiento para su imposición. Ya se ha indicado, líneas arriba, que los señalados matices no pueden obedecer, a nuestro juicio, al principio de autotutela de la Administración, ya que las sanciones administrativas no pueden considerarse como de autoprotección, y, en consecuencia, cuando actúa en el ejercicio del ius puniendi, es más correcto hablar de heterotutela. De igual forma, hemos precisado que aunque, la Administración se estructure conforme a principios jerárquicos, éstos no impiden la exigencia de imparcialidad en el ejercicio de sus funciones por mandato del art. 103.3 de la propia Constitución.

Y aunque los matices pueden penetrar en la estructura del procedimiento sancionador, puesto que por un lado, la Administración sancionadora puede al mismo tiempo sostener la acusación⁹⁰ y, por otro, en el procedimiento sancionador, los hechos acreditados en la instrucción son aquéllos que han de ser tenidos en cuenta en la resolución⁹¹, ya que la fase probatoria se realiza en la instrucción del procedimiento, limitándose la resolución a calificar y sancionar los hechos fijados por el instructor; los indicados matices, que pueden

⁸⁶ En la primera se pretende verificar si existen indicios suficientes de delito para que las partes acusadoras puedan ejercer su derecho a acusar; en la segunda, enjuiciar, a la luz de las normas penales, los hechos que en ella se prueben, lo que impide otorgar valor probatorio a las diligencias sumariales, cuya única virtualidad es determinar si existe base para acusar.

⁸⁷ Con la finalidad de evitar el prejuzgamiento y por lo tanto que el acusado pueda ser juzgado por un órgano falto de imparcialidad.

⁸⁸ Este principio exige no sólo que el Tribunal sentenciador no pueda condenar si no existe acusación, sino que ni siquiera se pueda iniciar el juicio oral si falta aquélla.

⁸⁹ Es decir, que sólo se puede condenar a quien ha sido acusado y en base a los hechos que le imputa la acusación.

⁹⁰ De ahí que el órgano instructor pueda acusar y el órgano sancionador pueda incoar el expediente.

⁹¹ A diferencia que en proceso penal dónde no pueden ser valorados más hechos que aquellos que se acrediten en el juicio oral y con la inmediación del Tribunal sentenciador.

hacerse derivar de las características propias atinentes a la competencia del órgano y del procedimiento administrativo, no justifican que no se mantenga, en el administrativo sancionador, el resto de las garantías constitucionales derivadas del principio acusatorio.

Desde esta perspectiva creemos difícilmente rebatible: 1º que aunque la realice la propia Administración, debe haber acusación formal, de manera que no se pueda sancionar a quien no ha sido acusado o por hechos distintos de aquéllos que se le imputó en la acusación; 2º.- que deben existir dos fases claramente diferenciadas, una instructora y otra decisoria; 3º.- que cada una de estas fases ha de ser encomendada a órganos distintos, como única garantía de evitar prejuizgamientos, contrarios, sin duda, al principio constitucional de imparcialidad del juzgador.

Puede ser cierto, como ha declarado el Tribunal Constitucional, que la imparcialidad e independencia exigibles a los Tribunales sentenciadores no debe ser equiparable a la exigible a los órganos administrativos con competencia sancionadora, pues éstos, por ser Administración, pertenecen a la misma organización que acusa, y además, están sujetos a las exigencias derivadas de la jerarquía. Ello no significa que la Constitución no les imponga el deber de ser imparciales. Deben serlo en toda su amplitud, sin más limitaciones que las que exige su ubicación dentro de la organización administrativa, que no son otras que las que han sido citadas, entre las que no se encuentra, por tanto, la posibilidad de que las labores instructoras y sancionadoras recaigan en un mismo órgano. Y prueba de cuanto estamos señalando es que la propia norma administrativa -art. 134.2 LRJAP y PAC- impone la preceptiva separación orgánica, que, a nuestro juicio, no resulta ser sino una exigencia constitucional derivada del derecho a un proceso con todas las garantías.

Somos conscientes de que un sector muy importante de la doctrina ha considerado que *"de la Constitución no se deriva directamente, y así lo ha entendido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la exigencia de que se articule un separación entre el órgano de resolución en los procedimientos administrativos sancionadores"*⁹². Pero repasemos la doctrina del Tribunal Constitucional, para cerciorarnos de nuestras consideraciones.

Por un lado, la STC 76/1990, de 26 de abril, en la que se enjuiciaba la L. 10/1985 que atribuía a la Inspección de los Tributos, además de sus tradicionales funciones investigadoras y comprobadoras, funciones de liquidación, señaló que: *"...debe señalarse que tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como si se atribuyen ambas a un mismo órgano, el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerarquía, y esta circunstancia, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia ad extra de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución*

⁹² CERVERA TORREJÓN, F.; MAGRANER MORENO, F.J. y JUAN LOZANO, A. M^a. En "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (II)". Op. Cit. Pág.12; en este mismo sentido se expresan entre otros ZORNOZA PÉREZ, J.J. En EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, Op. Cit. Pág. 118; SESMA SÁNCHEZ, B. En "Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario". Op. Cit. Pág. 120.

de funciones entre los mismos. Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales. El derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley y a un proceso con todas las garantías - entre ellas, la independencia e imparcialidad del juzgador- es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo, ya que la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos (STC 175/1987 y 22/1990; ATC 320/1986, 170/1987 y 966/1987)”⁹³.

Por otro lado, la STC 22/1990, de 15 de febrero, reiterando lo ya manifestado en Autos anteriores⁹⁴, ha afirmado, como indicábamos líneas arriba, que: “En primer lugar, no es ocioso traer a colación la cautela con la que conviene operar cuando de trasladar garantías constitucionales extraídas del orden penal al derecho administrativo sancionador, se trata; esta delicada operación no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza. De este modo, en distintas ocasiones el Tribunal Constitucional ha sostenido que no puede pretenderse que el Instructor en un procedimiento administrativo sancionador, y menos aún el órgano llamado a resolver el expediente, goce de las mismas garantías que los órganos judiciales; porque en este tipo de procedimientos el Instructor es también acusador en cuanto formula una propuesta de resolución sancionadora y, por otra parte, el órgano llamado a decidir es el mismo que incoa el expediente y, por ello, no deja de ser Juez y parte al mismo tiempo...”⁹⁵.

Y de la indicada doctrina jurisprudencial, al menos a nuestro juicio, puede no resultar descabellado extraer, junto a las consideraciones formuladas líneas arriba, dos claras conclusiones: 1ª.- En los procedimientos administrativos no sancionadores⁹⁶ no es exigible la separación orgánica entre el instructor y el decisor; 2ª.- En los sancionadores administrativos, por el contrario, sí es preceptiva esta separación orgánica, es decir, que el órgano que instruya sea distinto del que resuelva, sin perjuicio de que se admita aquel grado de dependencia o parcialidad que pueda resultar por la pertenencia a la Administración de dichos órganos.

⁹³ F.J.VIIIº-A. de la STC 76/1990, de 26 de abril.

⁹⁴ Vid. ATC 320/1986 –F.J.Vº–; y ATC 170/1987 –F.J.Iº–.

⁹⁵ “...(ATC 320/1986, fundamento jurídico 5.º). En el mismo sentido y todavía con mayor rotundidad, en ATC 170/1987, fundamento jurídico I.º, se dijo que el derecho al Juez ordinario es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo porque, sin perjuicio de la interdicción de toda arbitrariedad y de la posterior revisión judicial de la sanción, la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable en la misma medida de un órgano administrativo” (F.J.IVº de la STC 22/1990, de 15 de febrero).

⁹⁶ En este sentido FUSTER ASENCIO, C. En EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág. 155, califica la doctrina emanada de la STC 76/1990, de apresurada y excesivamente generalista, puesto que si bien es cierto que la imparcialidad de la Administración no tiene el mismo alcance en todas sus actuaciones, la indicada doctrina no debería ser aplicable al procedimiento sancionador.

Para llegar a dicha conclusión⁹⁷, hemos de insistir que los principios del *ius puniendi* sólo se excepcionan en su penetración al sancionador administrativo en aquello que resulte incompatible con la naturaleza peculiar de éste último, siendo evidente que la separación orgánica instructor/sancionador no resulta incompatible con el carácter administrativo de un procedimiento sancionador –art. 134.2 LRJAP y PAC-. Sí lo será, por el contrario: exigir que la acusación se sostenga por partes distintas de los órganos implicados en el procedimiento, que el órgano sancionador tenga un grado de independencia absoluto respecto de cualquier otro órgano, negar valor probatorio a los hechos fijados en la fase de instrucción, impedir que el órgano instructor proponga la sanción, que el sancionador tenga competencia para incoar el procedimiento..., todos esos matices del principio acusatorio⁹⁸ derivan de la propia pertenencia a la Administración de los órganos que intervienen en el procedimiento, pero, entre ellos, no se encuentra la separación orgánica demandada por el principio de imparcialidad, por lo que no nos parece desacertado afirmar, con convicción, que de la doctrina de nuestro Máximo Intérprete no sólo no se deriva la imposibilidad en el ámbito administrativo de la separación orgánica, sino que, al contrario, se ha de imponer la misma, por la necesaria imparcialidad del juzgador, que exige tanto el principio acusatorio como el derecho a un proceso con todas las garantías.

Y a todo ello, en la situación actual de nuestro Derecho positivo, ha de agregarse –insistiremos una vez más- que el órgano competente para la instrucción e imposición de la sanción resulta ser el mismo que instruye y resuelve el procedimiento de liquidación, con lo que, sin ninguna duda, carece de la imparcialidad constitucionalmente exigida para no pre-juzgar la sanción que ulteriormente ha de ser impuesta.

Como consecuencia de todo cuanto antecede, creemos que en nuestro actual derecho positivo, no sólo se lesionan los derechos constitucionales que se proclaman vigentes, sino que no se dan las circunstancias necesarias para la articulación de un procedimiento separado, que, a nuestro juicio, es imposible construirlo mientras que no se deslinden desde la perspectiva orgánica las funciones de regularización de la deuda y de imposición de la sanción. Y una vez realizada la indicada distinción, se separen, también desde dicha perspectiva, las fases de instrucción y resolución del pertinente procedimiento sancionador.

Mientras que se adquiere por parte de nuestro legislador la conciencia de todo ello⁹⁹, o exista un pronunciamiento de nuestro Máximo Intérprete en el sentido defendido en las presentes consideraciones¹⁰⁰, la separación de los procedimientos no solventará los pro-

⁹⁷ Que parece compartir, entre otros GOROSPE OVIEDO, J. I. En CONSECUENCIAS DEL IMPAGO DE LOS TRIBUTOS. INTERESES, RECARGOS Y SANCIONES. Op. Cit. Pág. 193.

⁹⁸ En este sentido MORILLO MÉNDEZ, A. Pone de manifiesto que “*la imposibilidad de que el procedimiento sancionador tributario esté sometido a los principios de publicidad, intermediación, ni oralidad, obliga al menos a analizarlo desde la perspectiva de la objetividad. Para ello, es necesario examinar antes la independencia y la imparcialidad del juzgador. Requisitos exigidos en el procedo por el art. 6.1 del CEDH*”. (En “El procedimiento sancionador tributario desde la perspectiva de las garantías del imputado”. Rv, Gaceta Fiscal. N° 208. 2002. Pág.131).

⁹⁹ Que ha de englobar, como se ha estudiado, como primer pilar, la independencia de expedientes y como segundo la orgánica, puesto que dicha independencia ha de ser por un lado funcional y por otro, orgánica. Vid. En este sentido a FUSTER ASENCIO, C. En EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág.161.

blemas denunciados durante décadas por nuestra doctrina, y sólo conllevará una penetración parcial y absolutamente insuficiente de los principios estudiados. Sin que, a nuestro juicio, sea suficiente con proclamar la posibilidad de recusación del órgano instructor o sancionador por haber intervenido en el procedimiento de regularización, por mucho que los *"motivos de abstención y/o recusación deriven directamente del principio constitucional de imparcialidad, cuyas exigencia se extreman en la actuación de la potestad sancionadora de la Administración que, no se olvide, no deja de constituir una quiebra parcial y consentida del principio de separación de poderes en la medida que constituye la aplicación de normas que participan de la misma naturaleza que el Derecho penal"*¹⁰¹.

La doctrina ha venido señalando la necesidad de que en el procedimiento sancionador tributario se confíe a órganos distintos de los de gestión tributaria, como en su momento se decidió con el de reclamaciones económico-administrativas¹⁰², puesto que las tesis de judicializar las sanciones tributarias a partir de los juicios de faltas¹⁰³, hoy por hoy, resultan inviables.

A partir de aquí, las propuestas presentadas han sido muy distintas: desde la atribución de la competencia para instruir y resolver el sancionador tributario a un órgano distinto del de regularización¹⁰⁴; o en su caso, a una unidad administrativa distinta¹⁰⁵; o incluso, adoptando una tercera opción, autodenominada conciliadora, que consiste en la estructuración no de una separación orgánica, sino personal, de tal forma que no se permitiese al funcionario que actúe en los procedimientos de regularización participar en el procedimien-

¹⁰⁰ Como parece sostener PONT MESTRES M. En "El procedimiento sancionador tributario". Rv. Técnica Tributaria. Nº 51. Págs. 149 y ss.

¹⁰¹ CERVERA TORREJÓN, F; MAGRANER MORENO, FJ. y JUAN LOZANO, A. M^a. En "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (II)". Op. Cit. Pág. 13. En Este mismo sentido recomendamos la lectura del comentario realizado al respecto por ARIAS VELASCO, J. En "El expediente distinto e independiente o los mismos perros con distintos collares (fabula)". Rv. Quincena Fiscal. Nº 16. 1999. Pág. 43 y ss; CAAMAÑO ANIDO, M. A. En "Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador– sin separación de órganos". Op. Cit; MORILLO MÉNDEZ, A. En "El procedimiento sancionador tributario desde la perspectiva de las garantías del imputado". Op. Cit. Pág. 131 y ss; BANACLOCHE PÉREZ, J. En su editorial en la Rv. Impuestos Nº5. 2000. Pág. 11.

¹⁰² En este sentido ver entre otros a ALBIÑANA GARCÍA- QUINTANA C. En el prólogo a la obra de MUÑOZ BAÑOS. C. INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. Op. Cit. Pág. 20; FUSTER ASENCIO, C. En EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág. 162.

¹⁰³ Vid. En este sentido a MORILLO MÉNDEZ, A. En "El procedimiento sancionador tributario desde la perspectiva de las garantías del imputado". Op. Cit. Pág. 133.

¹⁰⁴ Vid. Entre otros muchos a JUAN LOZANO, A. M^a. En "Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de Gestión e Inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales". Rv. Estudios Financieros Nº 173-174. Págs. 3 y ss; FENELLÓS PUIGCERVER, V. En EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE. Ediciones Tro. Valencia. 1998. Pág. 389; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. En LA GESTIÓN TRIBUTARIA: UNA REFORMA NECESARIA. Op. Cit. Pág. 163; ESEVERRI MARTÍNEZ, E. En "La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador". Ponencia presentada a las Jornadas sobre técnica tributaria aplicada organizadas por el IEF y el Consejo de Defensa del Contribuyente. Madrid. 2001; ANIBARRRO PÉREZ, S. En "La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y de imposición de sanciones". Ponencia presentada a las Jornadas sobre Técnica Tributaria Aplicada organizadas por el IEF y el Consejo de Defensa del Contribuyente. Madrid. 2001.

¹⁰⁵ MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C; CASADO OLLERO, G; y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. En CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág. 472.

to sancionador, proponiendo, por ejemplo, que el actuario inicie el procedimiento y que se cree una dependencia orgánica -ad hoc- para su instrucción y resolución¹⁰⁶.

A nuestro juicio, la solución ha de venir de la mano del mayor respecto a los principios que han quedado referenciados líneas arriba, y para ello, nada mejor que respetar, en todos su extremos, la doctrina de la separación antes indicada, que ha de partir de la distinción de entre quien inicia el expediente, quien lo instruye -que debe ser un órgano ad hoc¹⁰⁷, especializado, por preparación, en los principios aplicables en los órdenes punitivos-, y quien lo resuelve, que ha de pertenecer a una dependencia orgánica diferente a aquél a quien corresponda la competencia de instrucción del procedimiento sancionador.

Se elija el modelo que se quiera, a nuestro juicio, como hemos intentado poner de manifiesto en las consideraciones que anteceden, la separación orgánica se torna no sólo en una exigencia constitucional derivada del principio de imparcialidad ordenado por el derecho a un procedimiento con todas las garantías, sino también como el segundo pilar básico sobre el que se ha de construir la articulación jurídica de un auténtico procedimiento separado capaz de responder a las exigencias de los principios constitucionales aplicables.

4. A modo de epílogo con cierta resignación

A lo largo del presente trabajo hemos intentado poner de manifiesto la necesidad, perentoria a nuestro juicio, de la construcción de un auténtico procedimiento separado como única garantía de la existencia en nuestro sector del ordenamiento de un procedimiento sancionador que sea respetuoso con los principios constitucionales que han de regularlo.

Hemos intentado huir del análisis pormenorizado de nuestro derecho positivo, aunque, evidentemente, se ha de partir de su regulación, que ha sido incapaz de introducir las técnicas y las reglas de penetración de los principios del orden punitivo estatal.

La nueva Ley General Tributaria y el RRSST que se ha promulgado en su desarrollo, suponen, a los efectos del presente trabajo, una nueva oportunidad perdida, no sólo por su incapacidad de introducir los elementos técnicos necesarios para la construcción del sancionador tributario, sino por los atisbos de involución que parecen contemplarse ante el fracaso que en la praxis supuso la separación de los procedimientos ordenada en nuestro sector del ordenamiento por la llamada Ley de derechos y garantías de los contribuyentes.

Las cosas son lo que son. Las normas jurídicas han de responder a la naturaleza y a la teleología de las instituciones que pretenden regular. Basta su articulación coherente para conseguir sus objetivos. A estas alturas del devenir histórico hemos de empeñarnos en acabar, definitivamente, con la ínsula del tributario. Aunque no corren buenos tiempos para la lírica. Seguiremos intentándolo. ■

¹⁰⁶ Como propone el informe presentado por el Consejo para la Defensa del Contribuyente a las Jornadas sobre Técnica Tributaria Aplicada organizadas por el IEF y el Consejo de Defensa del Contribuyente. Madrid. 2001.

¹⁰⁷ Puesto que a nuestro juicio, para conseguir la imparcialidad en el procedimiento sancionador, se ha de reforzar, con carácter prioritario el status del Juez instructor, que ha de estar al margen de la dependencia administrativa a la que corresponda la competencia para sancionar. En esta misma línea se expresa entre otros FUSTER ASENCIO, C. En EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág.162.

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Unión Europea



**Comentario de Jurisprudencia
del TJCE**



Colaboradores:

- **José Manuel Calderón Carrero**
Universidad de A Coruña
- **Francisco Alfredo García Prats**
Universidad de Valencia
- **María Amparo Grau Ruiz**
Universidad Complutense de Madrid
- **Nuria Puebla Agramunt**
Universidad Complutense de Madrid



Asociación Española de
Asesores Fiscales



■ Comentario de Jurisprudencia del TJCE

■ María Amparo Grau Ruiz

Universidad Complutense de Madrid

Sentencia de 17 de enero de 2008

■ **Asunto:** C-105/07

■ **Partes:** Lammers & Van Cleeff NV y Belgische Staat

■ **Síntesis:** Libertad de establecimiento – Libre circulación de capitales – Legislación tributaria – Impuesto sobre sociedades – Intereses abonados por una filial como retribución de fondos prestados por la sociedad matriz establecida en otro Estado miembro – Recalificación de los intereses como dividendos sujetos a tributación – No recalificación en caso de intereses abonados a una sociedad residente.

I. Comentario y legislación española

El abono de intereses por una sociedad residente de un Estado miembro a un administrador que sea una sociedad establecida en el mismo o en otro Estado miembro, no puede dar lugar a su recalificación como dividendos sólo en el segundo caso, si al inicio del período impositivo, el importe total de los anticipos generadores de intereses es superior al capital desembolsado incrementado por las reservas sujetas a tributación.

Baste traer a colación que, para evitar problemas similares de compatibilidad con el Derecho Comunitario, ya la legislación española relativa a la subcapitalización fue modificada en su día. En la actualidad, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo, en su artículo 20.1 dice textualmente: “cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad, excluidas las entidades financieras, con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio español con las que esté vinculada, exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra del capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos”. Sin embargo, el apartado 4 del precepto en cuestión indica lo siguiente: “lo previsto en este artículo no será de aplicación cuando la entidad vinculada no residente en territorio español sea residente en otro

Estado miembro de la Unión Europea, salvo que resida en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal". Sobre la posición de la Administración tributaria con respecto a este precepto, puede consultarse la Resolución de la DGT de 21 julio de 2006.

Conviene dejar constancia de que la Abogado General en el caso al que nos referimos fue la Sra. J. Kokott y el Tribunal atendió su petición de que el asunto fuese juzgado sin conclusiones.

2. Antecedentes

Las sentencias de 13 de julio de 1993, Commerzbank, C-330/91, Rec. p.I-4017; de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p.I-6161; de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, Rec. p.I-1727; de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Rec. p.I-I 1779; de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p.I-10837; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p.I-7995; de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p.I-2107; de 18 de julio de 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p.I-0000 y de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C-443/06, Rec. p.I-0000.

3. Cuestión planteada

¿Se oponen los artículos 12, 43, 46, 48, 56 y 58 del Tratado CE a la normativa nacional belga establecida en el artículo 18, párrafo primero, punto 3, y párrafo segundo, punto 3, del CIR 92, en su versión vigente en la época de los hechos, según la cual los intereses no se recalificaban como dividendos y no se sometían a tributación en caso de que se abonaran a un administrador que fuera una sociedad belga, mientras que, en caso de que se abonaran a un administrador que fuera una sociedad extranjera, en las mismas circunstancias, dichos intereses se recalificaban como dividendos y se sometían a tributación?

4. Fallo

Los artículos 43 y 48 del Tratado CE sí se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, según la cual los intereses abonados por una sociedad residente de un Estado miembro a un administrador que sea una sociedad establecida en otro Estado miembro se recalifican como dividendos y se someten como tales a tributación siempre que, al inicio del período impositivo, el importe total de los anticipos generadores de intereses sea superior al capital desembolsado incrementado por las reservas sujetas a tributación, mientras que, en las mismas circunstancias, si dichos intereses se abonan a un administrador que sea una sociedad establecida en el propio Estado miembro, no se recalifican como dividendos ni se someten como tales a tributación. ■

Sentencia de 21 de febrero de 2008

■ **Asunto:** C-425/06

■ **Partes:** Ministero dell'Economia e delle Finanze, anteriormente Ministero delle Finanze, y Part Service Srl, en liquidación, anteriormente Italservice Srl

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículos 11, parte A, apartado 1, letra a), y 13, parte B, letras a) y d) – Arrendamiento financiero – Fraccionamiento artificial de la prestación en varios elementos – Efectos – Reducción de la base imponible – Exenciones – Práctica abusiva – Requisitos.

I. Comentario y legislación española

La situación de partida en el caso comentado es que la celebración separada de contratos de arrendamiento financiero, de financiación, de seguro y de intermediación frente a la celebración de un único contrato de leasing produce como resultado que sólo se sujete a IVA la contraprestación por la cesión del uso del bien, en vez de toda la contraprestación.

El núcleo de la sentencia gira alrededor del concepto de abuso de Derecho en el Derecho Comunitario. ¿Basta que la finalidad esencial de la operación sea obtener una ventaja fiscal? ¿O que la operación se lleve a cabo sin otros motivos económicos? Se discute el carácter idéntico de ambos criterios o si el segundo aporta algo más o menos al concepto. A nuestro modo de ver, puede resultar complicado averiguar cuál de varios motivos económicos perseguidos es el esencial en una operación determinada y con el primer criterio se genera inseguridad jurídica para los contribuyentes. Además, en ningún caso avala el Tribunal de Luxemburgo una posible derivación automática de dicha finalidad esencial de ahorro fiscal de cara a afirmar que existe una práctica abusiva. Es fácil observar que lo deja en manos del órgano jurisdiccional nacional, pues emplea la expresión “puede declararse”, lo que no implica necesariamente que haya de hacerse en todo caso.

En la regulación española del “conflicto en la aplicación de la norma” de la Ley General Tributaria de 58/2003, de 17 de diciembre, el artículo 15.1 hace referencia a que “se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.

El Abogado General fue el Sr. M. Poiares Maduro y, conforme a su petición, este asunto fue juzgado sin conclusiones.

2. Antecedentes

Las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p.I-973; de 19 de febrero de 2002, Arduino, C-35/99, Rec. p.I-1529; de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Rec. p.I-3193; de 11 de septiembre de 2003, Cookies World, C-155/01, Rec. p.I-8785; de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, Rec. p.I-9433 y de 11 de julio de 2006, Chacón Navas, C-13/05, Rec. p.I-6467.

3. Cuestiones planteadas

- 1.^a El concepto de abuso de Derecho, definido en la sentencia como una operación cuya finalidad esencial es obtener una ventaja fiscal, ¿es coincidente, más amplio o más restrictivo que el de operación llevada a cabo sin otros motivos económicos que no sean la obtención de una ventaja fiscal?
- 2.^a ¿Puede considerarse que, a efectos de la aplicación del IVA, constituye un abuso de Derecho (o de formas jurídicas), con la consiguiente falta de percepción de recursos propios de las Comunidades procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, la celebración separada de contratos de arrendamiento financiero (leasing), de financiación, de seguro y de intermediación, cuyo resultado es que únicamente se grave con el IVA la contraprestación por la cesión del uso del bien, mientras que la celebración de un único contrato de leasing, según la práctica y la interpretación de la jurisprudencia nacional, tendría también como objeto la financiación y, por tanto, entrañaría la sujeción al IVA de la totalidad de la contraprestación?

4. Fallo

- 1) La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debe interpretarse en el sentido de que puede declararse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad esencial de la operación u operaciones de que se trate.
- 2) Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, a la luz de los elementos interpretativos proporcionados por la presente sentencia, si, a efectos de la aplicación del IVA, operaciones como las que son objeto del litigio principal pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva con arreglo a la Sexta Directiva 77/388. ■

Sentencia del TJCE de 6 de marzo de 2008

■ **Asunto:** C-98/07

■ **Partes:** Nordania Finans A/S, BG Factoring A/S y Skatteministeriet

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículo 19, apartado 2 – Cálculo de la prorrata de deducción – Exclusión de la cuantía del volumen de negocios relativa a las entregas de bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa – Concepto de “bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa” – Vehículos adquiridos por una sociedad de arrendamiento financiero para ser arrendados y posteriormente vendidos a la expiración del contrato de arrendamiento-venta.

I. Comentario y legislación española

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, transpuso a nuestro Derecho interno de las previsiones contenidas en la Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre volumen de negocios.

Conviene tener en cuenta que, a raíz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03, Comisión contra el Reino de España, la Ley 3/2006, de 29 marzo, modificó la Ley 37/1992, para adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva europea, porque desde la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la percepción de subvenciones que no formaran parte de la base imponible del Impuesto implicaba una limitación en el derecho a la deducción para los empresarios o profesionales. El legislador español optó por eliminar toda restricción en el derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, según la Exposición de motivos: “evitando de esta manera que la realización de operaciones limitativas del derecho a la deducción pueda traer como consecuencia una limitación desproporcionada en este derecho al incluir estas subvenciones en el denominador de la prorrata, cuando a falta de dichas operaciones no cabe la citada inclusión”.

Sin embargo, el objeto de discusión en el caso que nos ocupa son los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa de arrendamiento financiero, que primero los arrienda y a la expiración de los contratos, los revende. Finalmente se recalca que el concepto de bien de inversión no incluye los vehículos comprados y revendidos, pues forman parte integrante de su actividad económica habitual.

En nuestro país, el artículo 108 de la Ley del IVA ofrece un concepto positivo de bienes de inversión: “Uno. A los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén nor-

malmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación"; que complementa en el apartado dos con una delimitación negativa (referida a accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión, a las ejecuciones de obra, envases y embalajes, etcétera). Sobre la posición administrativa en relación con el propio concepto de bien de inversión, pueden encontrarse Resoluciones de la DGT de 25 de septiembre de 2007, de 2 abril de 2003, de 23 febrero y de 14 abril de 2000, de 23 de noviembre de 1999, de 18 de mayo de 1999, de 8 de febrero de 1999, de 20 de febrero y de 11 junio de 1998.

No está de más recordar que el artículo 9.1.d) de la Ley del IVA, al incluir entre las operaciones asimiladas a las entregas de bienes realizadas sin contraprestación el autoconsumo de bienes alude a la afectación o el cambio de afectación de bienes adquiridos en el ejercicio de la actividad empresarial del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión. Y que el artículo 95.3 desarrolla las limitaciones del derecho a deducir las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional; encontrándose regulado el procedimiento para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión en el Capítulo I del Título VIII de dicha Ley (particularmente, en el artículo 107).

El Abogado General en este caso fue el Sr. Y. Bot, quien presentó sus conclusiones en audiencia pública el 13 de diciembre de 2007.

2. Antecedentes

Las sentencias de 1 de febrero de 1977, *Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, Rec. p.I 113; de 15 de octubre de 1992, *Tenuta il Bosco*, C-162/91, Rec. p.I-5279; de 11 de julio de 1996, *Régie dauphinoise*, C-306/94, Rec. p.I-3695; de 16 de enero de 2003, *Maierhofer*, C-315/00, Rec. p.I-563; de 15 de julio de 2004, *Harbs*, C-321/02, Rec. p.I-7101; de 8 de diciembre de 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Rec. p.I-10683; de 8 de febrero de 2007, *Investrand*, C-435/05, Rec. p.I-1315; de 18 de octubre de 2007, *Österreichischer Rundfunk*, C-195/06, Rec. p.I-0000.

3. Cuestión planteada

¿Debe interpretarse la expresión "bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa", que figura en el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva, en el sentido de que comprende los bienes que compra una empresa de arrendamiento financiero con la finalidad, por una parte, de arrendarlos y, por otra, de revenderlos a la expiración de los contratos de arrendamiento-venta?

4. Fallo

El artículo 19, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debe interpretarse en el sentido de que el

concepto de «bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa» no incluye los vehículos que una empresa de arrendamiento financiero adquiere con el fin de arrendarlos y posteriormente venderlos a la expiración de los contratos de arrendamiento-venta, dado que la venta de los referidos vehículos al término de tales contratos forma parte integrante de las actividades económicas habituales de dicha empresa. ■

Sentencia del TJCE de 3 de abril de 2008

■ **Asunto:** C-27/07

■ **Partes:** Banque Fédérative du Crédit Mutuel y Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

■ **Síntesis:** Impuesto sobre sociedades – Directiva 90/435/CEE – Beneficio imponible de la sociedad matriz – Carácter no deducible de los gastos y cargas referidos a la participación en la sociedad filial – Fijación a tanto alzado de la cuantía de dichos gastos – Límite del 5% de los beneficios distribuidos por la sociedad filial – Inclusión de créditos fiscales.

I. Comentario y legislación española

El concepto de “beneficios distribuidos por la sociedad filial”, en el artículo 4.2 *in fine* de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, permite una normativa que incluye en ellos los créditos fiscales otorgados para compensar una retención en origen aplicada a la sociedad matriz por el Estado miembro de la filial.

En España la Ley 29/1991, de 16 diciembre, adecuó determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Concretamente en su Título II incorporó la Directiva relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, cuyo principio general es que los beneficios distribuidos por la sociedad filial a su sociedad matriz quedan exentos de retención en origen. Desde entonces, se aclaró que los beneficios distribuidos por una sociedad filial española a su sociedad matriz de otro Estado miembro no están sujetos a retención y, además, la sociedad matriz española que recibe dividendos de una sociedad filial de otro Estado miembro integra, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, los beneficios líquidos recibidos y el impuesto correspondiente a tales beneficios efectivamente pagado por la sociedad filial deduciendo, de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, las cantidades ya satisfechas por la filial con el límite resultante de aplicar el tipo de gravamen del Impuesto a la parte de la base imponible que corresponda a tales beneficios recibidos.

Las conclusiones de la Abogada General, Sra. E. Sharpston, fueron presentadas en audiencia pública el 24 de enero de 2008.

2. Antecedentes

Las sentencias de 17 de octubre de 1996, *Denkavit y otros*, C-283/94, C-291/94 y C-292/94, Rec. p.I-5063; de 8 de junio de 2000, *Epson Europe*, C-375/98, Rec. p.I-4243; de 4 de octubre de 2001, *Athinaiki Zythopoiia*, C-294/99, Rec. p.I-6797, y de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rec. p.I-11753.

3. Cuestiones planteadas

La integración, en el beneficio imponible de una sociedad matriz establecida en Francia, del 5 % de los créditos fiscales atribuidos con ocasión de la distribución de beneficios por una filial establecida en otro Estado miembro, cuando tales beneficios distribuidos hayan sido objeto en ese otro Estado de una retención en origen, no produce ningún efecto sobre el nivel de tributación de la sociedad matriz cuando ésta puede imputar íntegramente tales créditos fiscales al impuesto devengado.

En el caso de que la sociedad matriz, por no haber decidido redistribuir dichos beneficios entre sus propios accionistas en un plazo de cinco años, no pueda utilizar la ventaja fiscal que representan los referidos créditos fiscales, ¿puede considerarse que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva, autoriza la tributación adicional del impuesto sobre sociedades que resulta de la integración del 5 % de los créditos fiscales en su base imponible, debido a la reducida cuantía de tal gravamen y a la circunstancia de que ha sido establecido en relación directa con el pago de créditos fiscales instaurados con el fin de atenuar la doble imposición económica de los dividendos, o debe considerarse contrario a los objetivos que se derivan del artículo 4 de la Directiva?

4. Fallo

El concepto de «beneficios distribuidos por la sociedad filial», en el sentido del artículo 4, apartado 2, última frase, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro que incluye en dichos beneficios los créditos fiscales otorgados para compensar una retención en origen aplicada a la sociedad matriz por el Estado miembro de la filial. ■

Auto del TJCE de 23 de abril de 2008

■ **Asunto:** C-201/05

■ **Partes:** The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation y Commissioners of Inland Revenue

■ **Síntesis:** Artículo 104, apartado 3, párrafo primero, del Reglamento de Procedimiento – Libertad de establecimiento – Libre circulación de capitales – Fiscalidad directa – Impuesto sobre sociedades – Dividendos de acciones que una sociedad residente percibe de una sociedad no residente – Régimen de las sociedades extranjeras controladas (SEC) – Situación con relación a un país tercero – Calificación de las reclamaciones interpuestas contra la Administración tributaria – Responsabilidad de un Estado miembro por infracción del Derecho comunitario.

I. Comentario y legislación española

Merecen ser comentadas las restricciones que encuentra el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales, prohibidas respectivamente por los artículos 43 y 56 del Tratado CE, en el caso en cuestión.

De entrada, los artículos 43 y 48 del Tratado CE no permiten incluir en la base imponible de una sociedad residente establecida en un Estado miembro, los beneficios obtenidos por una sociedad extranjera controlada en otro Estado miembro cuando tributen en este último a un nivel inferior al aplicable en el primer Estado. La única excepción es la referida a los montajes puramente artificiales destinados a eludir el impuesto nacional, pero siempre con la salvaguardia de que la sociedad extranjera controlada está implantada realmente en el Estado miembro de acogida y ejerza efectivamente su actividad económica.

Por su parte, el artículo 56 del Tratado CE impide eximir del Impuesto sobre sociedades los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente, y mientras sujetar los dividendos que una sociedad residente percibe de una sociedad no residente de la que posee menos del 10 % de los derechos de voto, sin concederle un crédito fiscal por el impuesto efectivamente pagado por la sociedad que distribuye beneficios en su Estado de residencia. También impide que determinados dividendos que compañías aseguradoras residentes perciben de sociedades residentes queden exentos del Impuesto sobre sociedades, sin que la exención alcance a dividendos análogos percibidos de sociedades no residentes (si el tratamiento de estos últimos es menos favorable).

Como es sabido, el artículo 21 de la Ley española del Impuesto sobre sociedades regula la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. Sobre este precepto pue-

den consultarse las Resoluciones de la DGT de 6 y 19 de marzo de 2008; de 4 de julio, de 12 septiembre, de 4 y 7 diciembre de 2007; de 23 marzo y 11 de mayo de 2006.

No puede pasarse por alto la aseveración del Tribunal de que cuando la legislación de un Estado miembro vulnera el artículo 43 o el artículo 56 del Tratado CE, a la hora de calcular una indemnización, el órgano jurisdiccional remitente puede comprobar la diligencia razonable en la actuación de los interesados para evitar o minimizar el perjuicio, y en el ejercicio de las acciones legales. No menos importante resulta a este respecto que para garantizar el posible ejercicio de los derechos de los particulares, también este órgano jurisdiccional puede determinar si la aplicación de la legislación hubiera desembocado, en cualquier caso, al fracaso de las pretensiones de los demandantes ante la Administración tributaria del Estado miembro.

El Tribunal de Luxemburgo resuelve esta cuestión prejudicial mediante auto motivado, oída la Abogada General, Sra. V. Trstenjak, en virtud del artículo 104.3.1º del Reglamento de Procedimiento.

2. Antecedentes

Las sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p.I-249; de 14 de diciembre de 1995, Sanz de Lera y otros, C-163/94, C-165/94 y C-250/94, Rec. p.I-4821; de 13 de abril de 2000, Baars, C-251/98, Rec. p.I-2787; de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p.I-4071; de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, Rec. p.I-1727; de 15 de julio de 2004, Lenz, C-315/02, Rec. p.I-7063; de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p.I-1957; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p.I-7995; de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p.I-8203; de 3 de octubre de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec., p.I-9521; de 25 de enero de 2007, Festersen, C-370/05, Rec. p.I-1129; de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p.I-2107; de 24 de mayo de 2007, Holböck, C-157/05, Rec. p.I-4051; de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, Rec. p.I-0000.

3. Cuestiones planteadas

- 1) ¿Es contrario a los artículos 43 CE o 56 CE que un Estado miembro mantenga vigentes y aplique medidas que:
 - a) eximen del impuesto sobre sociedades los dividendos que una sociedad residente en dicho Estado miembro (en lo sucesivo, “sociedad residente”) percibe de otras sociedades residentes y que, sin embargo,
 - b) sujetan al impuesto sobre sociedades los dividendos que la sociedad residente percibe de una sociedad residente en otro Estado miembro y, en particular, de una sociedad, controlada por ella, residente en otro Estado miembro y sujeta en dicho Estado a un nivel de tributación inferior (en lo sucesivo, “sociedad controlada”), tras conceder una desgravación para evitar la doble imposición por las retenciones en

origen que deben practicarse por los dividendos y por el impuesto subyacente pagado por la sociedad controlada sobre sus beneficios?

- 2) ¿Son contrarios los artículos 43 CE, 49 CE o 56 CE a una legislación fiscal nacional de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, con arreglo a la cual, antes del 1 de julio de 1997:
 - a) determinados dividendos percibidos por una compañía aseguradora residente en un Estado miembro de una sociedad residente en otro Estado miembro (en lo sucesivo, "sociedad no residente") estaban sujetos al impuesto sobre sociedades y, sin embargo,
 - b) la compañía aseguradora residente podía optar por que los dividendos correspondientes percibidos de una sociedad residente en el mismo Estado miembro no estuvieran sujetos al impuesto sobre sociedades, con la consecuencia de que una sociedad que hubiera optado por dicha solución no podía reclamar el pago del crédito fiscal al que, de otro modo, hubiera tenido derecho?
- 3) ¿Son contrarios los artículos 43 CE, 49 CE o 56 CE a una legislación fiscal nacional de un Estado miembro como la controvertida en el asunto principal, que:
 - a) establece que, en circunstancias determinadas, la sociedad residente está sujeta al impuesto por los beneficios de una sociedad controlada que es una sociedad residente en otro Estado miembro según se define en la primera cuestión prejudicial, letra b);
 - b) impone determinados requisitos cuando la sociedad residente no solicita o no puede reclamar una exención, y paga el impuesto por los beneficios de dicha sociedad controlada; e
 - c) impone otros requisitos cuando la sociedad residente trata de obtener una exención de dicho impuesto?
- 4) ¿Sería diferente la respuesta a las cuestiones primera a tercera, si la sociedad controlada (en las cuestiones primera y tercera) o la sociedad no residente (en la segunda cuestión) fueran residentes en un tercer país?
- 5) Si, antes del 31 de diciembre de 1993, un Estado miembro adoptó las medidas descritas en las cuestiones primera a tercera, y, después de dicha fecha, modificó tales medidas del modo descrito en la [resolución de remisión], y si dichas medidas en su versión modificada constituyen restricciones prohibidas por el artículo 56 CE, ¿debe considerarse que dichas restricciones constituyen restricciones que no existían el 31 de diciembre de 1993 a efectos del artículo 57 CE?
- 6) En el supuesto de que cualquiera de las medidas a las que se hace referencia en las cuestiones primera a tercera sea contraria a las disposiciones comunitarias indicadas, en circunstancias en que la sociedad residente y/o la sociedad controlada formulen cualquiera de las siguientes reclamaciones:

- a) una solicitud de devolución del impuesto sobre sociedades (o por la pérdida de liquidez ocasionada por las cantidades pagadas en concepto de dicho impuesto) con el que se haya gravado indebidamente a la sociedad residente en las circunstancias indicadas en las cuestiones primera a tercera;
- b) una reclamación de restitución y/o compensación por las pérdidas, las desgravaciones y los gastos realizados por la sociedad residente (o a cuyo favor hayan renunciado otras sociedades del mismo grupo residentes en el mismo Estado miembro) para suprimir o reducir las cargas impositivas contraídas en virtud de las medidas indicadas en las cuestiones primera a tercera, cuando dichas pérdidas, desgravaciones y gastos podrían haberse utilizado con otros fines o haberse trasladado a un ejercicio posterior;
- c) una reclamación de compensación por los costes, pérdidas, gastos y obligaciones soportados en razón del cumplimiento de la legislación interna a que se hace referencia en la tercera cuestión prejudicial;
- d) cuando una sociedad controlada haya distribuido reservas a la sociedad residente con el fin de cumplir los requisitos de la legislación nacional para que la sociedad residente no quede sujeta al impuesto del modo que se indica en la tercera cuestión, y cuando, al hacerlo, la sociedad controlada haya incurrido en costes, gastos y obligaciones que podría haber evitado de haber podido destinar dichas reservas a otros fines, una reclamación de compensación por dichos costes, gastos y obligaciones,

¿debe considerarse que dichas reclamaciones constituyen:

- reclamaciones de devolución de cantidades indebidamente recaudadas, nacidas como consecuencia y complemento de la infracción de las disposiciones comunitarias antes mencionadas, o
 - reclamaciones de compensación o indemnización de daños y perjuicios, de modo que es preciso que concurren los requisitos establecidos en la sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du Pêcheur y Factortame* (C 46/93 y C 48/93, Rec. p.11029), o bien
 - reclamaciones del pago de una cantidad equivalente a la ventaja indebidamente denegada?
- 7) En el caso de que la respuesta a cualquier parte de la sexta cuestión prejudicial sea que las reclamaciones son reclamaciones del pago de una cantidad equivalente a una ventaja indebidamente denegada:
- a) ¿son tales reclamaciones consecuencia, y complemento, del derecho conferido por las disposiciones comunitarias antes mencionadas, o
 - b) es preciso que concurren todos o algunos de los requisitos para el reembolso establecidos en la sentencia [*Brasserie du Pêcheur y Factortame*, antes citada], o bien
 - c) deben concurrir otros requisitos?

- 8) ¿Implica alguna diferencia el hecho de que, como cuestión de Derecho interno, las reclamaciones a que se hace referencia en la sexta cuestión prejudicial se interpongan como reclamaciones de restitución o se interpongan, o deban interponerse, como reclamaciones de indemnización de daños y perjuicios?
- 9) ¿Qué orientación, en su caso, considera conveniente ofrecer el Tribunal de Justicia en los presentes litigios sobre las circunstancias que el órgano jurisdiccional nacional debería tener en cuenta a la hora de determinar si se ha producido una violación suficientemente caracterizada en el sentido de la sentencia [Brasserie du Pêcheur y Factortame, antes citada], en particular en lo que respecta a si, en el estado actual de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la interpretación de las disposiciones comunitarias pertinentes, el incumplimiento es de carácter excusable?
- 10) Como cuestión de principio, ¿puede existir una relación de causalidad directa, en el sentido de la sentencia [Brasserie du Pêcheur y Factortame, antes citada], entre cualquier infracción de los artículos 43 CE, 49 CE y 56 CE y las pérdidas comprendidas en las categorías mencionadas en la sexta cuestión prejudicial, letras a) a d), que, según se alega, derivan de dicha infracción? En caso de respuesta afirmativa, ¿qué orientación, en su caso, considera conveniente ofrecer el Tribunal de Justicia sobre las circunstancias que el órgano jurisdiccional nacional debería tener en cuenta a la hora de determinar si existe tal relación de causalidad directa?
- 11) A la hora de determinar la pérdida o perjuicio por el que pueda concederse una indemnización, ¿tiene el órgano jurisdiccional nacional la facultad de apreciar si los perjudicados mostraron una diligencia razonable para evitar o limitar su pérdida, en particular ejercitando acciones legales que pudieran haber demostrado que las disposiciones nacionales no tenían el efecto (en virtud de la aplicación de [CDI]) de imponer las obligaciones mencionadas en las cuestiones prejudiciales primera a tercera?
- 12) ¿Incide en la respuesta a la undécima cuestión la opinión de las partes, en su momento, sobre el efecto de los CDI?

4. Fallo

- 1) El artículo 43 CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una legislación de un Estado miembro que declara exentos del impuesto sobre sociedades los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente, mientras que sujeta a dicho impuesto los dividendos que una sociedad residente percibe de una sociedad no residente de la que posee una participación que le confiere una influencia real en las decisiones de dicha sociedad y le permite determinar las actividades de ésta, concediendo un crédito fiscal por el impuesto efectivamente pagado por la sociedad que distribuye beneficios en su Estado miembro de residencia, siempre que el tipo impositivo sobre los dividendos de origen extranjero no sea superior al tipo impositivo aplicado a los dividendos de origen nacional y que el crédito fiscal sea al menos igual al importe pagado en el Estado miembro de la sociedad que distribuye beneficios hasta

el límite de la cuantía impositiva aplicada en el Estado miembro de la sociedad beneficiaria.

El artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una legislación de un Estado miembro que declara exentos del impuesto sobre sociedades los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente, mientras que sujeta a dicho impuesto los dividendos que una sociedad residente percibe de una sociedad no residente de la que posee al menos el 10 % de los derechos de voto, concediendo un crédito fiscal por el impuesto efectivamente pagado por la sociedad que distribuye beneficios en su Estado miembro de residencia, siempre que el tipo impositivo sobre los dividendos de origen extranjero no sea superior al tipo impositivo aplicado a los dividendos de origen nacional y que el crédito fiscal sea al menos igual al importe pagado en el Estado miembro de la sociedad que distribuye beneficios hasta el límite de la cuantía impositiva aplicada en el Estado miembro de la sociedad beneficiaria.

Además, el artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una legislación de un Estado miembro que declara exentos del impuesto sobre sociedades los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente, mientras que sujeta a dicho impuesto los dividendos que una sociedad residente percibe de una sociedad no residente de la que posee menos del 10 % de los derechos de voto, sin concederle un crédito fiscal por el impuesto efectivamente pagado por la sociedad que distribuye beneficios en su Estado de residencia.

- 2) El artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la legislación de un Estado miembro que permite que determinados dividendos que compañías aseguradoras residentes perciben de sociedades residentes queden exentos del impuesto sobre sociedades, pero excluye tal exención para dividendos análogos percibidos de sociedades no residentes, siempre que esto implique un tratamiento menos favorable de estos últimos dividendos.
- 3) Los artículos 43 CE y 48 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la inclusión, en la base imponible de una sociedad residente establecida en un Estado miembro, de los beneficios obtenidos por una sociedad extranjera controlada en otro Estado miembro cuando dichos beneficios estén sujetos en este último a un nivel de tributación inferior al aplicable en el primer Estado, a menos que tal inclusión concierna únicamente a los montajes puramente artificiales destinados a eludir el impuesto nacional normalmente adeudado.

Por consiguiente, la aplicación de esa medida tributaria debe descartarse cuando resulte, en función de elementos objetivos y verificables por terceros, que, a pesar de que existan motivos de índole fiscal, la citada sociedad extranjera controlada está implantada realmente en el Estado miembro de acogida y ejerce en él actividades económicas efectivas.

No obstante, los artículos 43 CE y 48 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una legislación fiscal nacional que impone determinados requisitos cuando la sociedad residente pretende quedar exenta de los impuestos ya pagados por los

beneficios de dicha sociedad controlada en su Estado de residencia, siempre que dichos requisitos tengan como objetivo comprobar la realidad de la implantación de la sociedad extranjera controlada y el carácter efectivo de las actividades económicas de ésta sin que ello implique restricciones administrativas excesivas.

- 4) Los artículos 56 CE a 58 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la legislación de un Estado miembro que concede una ventaja fiscal en relación con el impuesto sobre sociedades para determinados dividendos que sociedades residentes perciben de sociedades residentes, pero excluye tal ventaja para los dividendos percibidos de sociedades establecidas en un país tercero especialmente cuando la concesión de dicha ventaja está supeditada a requisitos cuya observancia sólo puede ser comprobada por las autoridades competentes de dicho Estado miembro recabando información del Estado en que esté establecida la sociedad que reparte los dividendos.
- 5) A falta de normativa comunitaria, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables, incluida la calificación de las demandas presentadas ante los órganos jurisdiccionales nacionales por quienes hayan sido perjudicados. No obstante, dichos órganos están obligados a garantizar que los justiciables disponen de un cauce procesal efectivo que les permita obtener la devolución del impuesto indebidamente recaudado y de las cantidades pagadas a dicho Estado miembro o retenidas por éste en relación directa con tal impuesto. Por lo que respecta a otros perjuicios sufridos por una persona por una infracción del Derecho comunitario imputable a un Estado miembro, éste está obligado a reparar los daños causados a los particulares en las condiciones recogidas en el apartado 51 de la sentencia de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du Pêcheur y Factortame* (C 6/93 y C 48/93), sin que esto excluya que, con arreglo al Derecho nacional, el Estado pueda incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos.

Cuando la legislación de un Estado miembro constituya una restricción a la libertad de establecimiento prohibida por el artículo 43 CE o una restricción a la libre circulación de capitales prohibida por el artículo 56 CE, el órgano jurisdiccional remitente, para determinar el perjuicio indemnizable, puede comprobar si los perjudicados han actuado con una diligencia razonable para evitar el perjuicio o reducir su importancia, y, si, en especial, han ejercitado en tiempo oportuno todas las acciones que en Derecho les correspondían. No obstante, para evitar que el ejercicio de los derechos que los artículos 43 CE y 56 CE confieren a los particulares sea imposible o excesivamente difícil, el órgano jurisdiccional remitente puede determinar si la aplicación de dicha legislación, en relación, en su caso, con las disposiciones pertinentes de los convenios para evitar la doble imposición, hubiera conducido, en cualquier caso, al fracaso de las pretensiones de las demandantes en el litigio principal ante la Administración tributaria del Estado miembro de que se trate. ■

