

MARTA VILLAR EZCURRA

*Profesora Adjunta de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad San Pablo-CEU
Abogada*

Extracto:

LA reciente reforma del IRPF, la realidad de la moneda única y los nuevos retos que en materia tributaria deben afrontar los Estados de la Unión Europea, constituyen motivo suficiente para reflexionar sobre la incidencia de estos factores en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

El sistema de cesión de tributos y la opción legislativa de compartir competencias normativas con las Comunidades Autónomas se inserta en un contexto más amplio, dentro del ordenamiento comunitario, que impone ciertas exigencias de armonización y no discriminación, que deben ser tenidas en cuenta e interpretarse en su justa medida.

El presente trabajo analiza desde el prisma del Derecho comunitario el reparto competencial diseñado en las Reformas de 1996 para las Comunidades Autónomas, apuntando los eventuales problemas de compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Descentralización de competencias normativas en materia tributaria *versus* armonización fiscal europea.
- III. La preocupación del legislador estatal: el nuevo artículo 19.2 de la LOFCA.
- IV. Las líneas de la armonización comunitaria y el principio de subsidiariedad.
 1. Realidades y proyectos en la armonización comunitaria.
 2. Algunas experiencias en Derecho comparado.
 3. El principio de subsidiariedad.
- V. Análisis de cada impuesto en particular: impuestos armonizados frente a impuestos cedidos.
- VI. Eventuales problemas de inadecuación al ordenamiento comunitario.
 1. Contenciosos de discriminación.
 2. Contenciosos de falta de armonización.
- VII. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

La reforma al modelo general de financiación de las Comunidades Autónomas que entró en vigor en 1997 sigue planteando algunas cuestiones sobre las que conviene reflexionar. En su conjunto, las medidas normativas de diciembre de 1996 han sido valoradas como necesarias y oportunas, y tanto por razones políticas como técnicas, partiendo de los defectos del sistema anterior. Recordemos sintéticamente, que el 31 de diciembre de 1996 terminaba el quinquenio 1992-1996, con la consiguiente necesidad de revisar el método de financiación para el quinquenio 1997-2001, que las exigencias de los criterios de convergencia de Maastricht obligaban a reducir los niveles de endeudamiento y déficit públicos ¹ y que el principio constitucional de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas venía exigiendo que se explicitaran medidas de «corresponsabilidad fiscal» efectiva ².

Con el nuevo diseño se ha reforzado la autonomía financiera en un doble sentido. Por un lado, cada Comunidad cuenta con mayores posibilidades para financiarse con recursos generados en su propio territorio y no tiene por qué depender, como tradicionalmente venía ocurriendo, de su grado de participación en ingresos estatales. De otro, las competencias normativas que pueden ejercer, en particular afectando al IRPF, les permiten ya decidir el volumen de recursos que desean obtener, acercando estas decisiones a sus propios residentes ³.

¹ Un análisis detallado puede encontrarse en PÉREZ DE AYALA, J.L.: «La Unión Económica y Monetaria y sus repercusiones en el Derecho Financiero Español» en: *Sistema fiscal español y armonización europea* (dir) YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., Marcial Pons, 1995, pág. 197 y ss. Asimismo, *vid.* Reglamentos Constitución Española 1466/97 y 1467/97 del Consejo, relativos a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo y al reforzamiento de la supervisión y coordinación de las políticas económicas, así como la Resolución del Consejo Europeo sobre el Pacto de estabilidad y crecimiento.

² *Vid.* sobre el origen y acepciones del término corresponsabilidad fiscal, GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: «La reforma de la Hacienda autonómica», *Impuestos* núm. 14/1997, pág. 17 y ss.

³ Sobre la reforma *vid. ad ex.*, entre la más reciente, VV.AA.: *El sistema de financiación autonómica*, MAP-Universidad San Pablo-CEU, Madrid, 1998; ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: «Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica I y II», *Quincena Fiscal* núm. 21 y 22/1997, SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y otros: «El nuevo modelo de cesión de Tributos y la Financiación Autonómica», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 177, diciembre 1997, LASARTE ÁLVAREZ, J.: «La Reforma de la financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001», *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 282/1997.

Uno de los aspectos más novedosos de la modificación de la LOFCA ⁴ y la nueva Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas ⁵, junto a la ampliación del ámbito de la cesión de una parte del IRPF, es la *atribución de competencias normativas* a las Comunidades Autónomas respecto al IRPF, ISD, IP, ITP y AJD y a los tributos sobre el juego, hasta tal punto que ya es usual la expresión de «tributos compartidos» ⁶ en lugar de «cedidos», para referirse a estos supuestos. Ambas medidas han sido valoradas como la materialización del principio de corresponsabilidad fiscal efectiva ⁷.

Si hacemos un breve recorrido al ejercicio de las competencias normativas, se pone de manifiesto que hasta las reformas que estamos considerando, las potestades-competencias tributarias se han ejercido mínimamente por parte de las Comunidades Autónomas, incluso en los regímenes forales de Convenio y Concierto. Los tributos propios han sido simbólicos ⁸ y en los tributos cedidos la uniformidad normativa era prácticamente absoluta ⁹.

Pese a ello, las exigencias de la normativa comunitaria ya habían puesto en tela de juicio la legalidad del ejercicio de tales competencias en algunos supuestos. Así ha ocurrido con las normas que aprobaron los incentivos fiscales en el IS y en el IRPF para las inversiones en el País Vasco (declaradas contrarias a la prohibición de ayudas estatales -art. 92 TCE ¹⁰, art. 87 n.n.*- por falsear

⁴ Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas.

⁵ Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

⁶ Vid. ad ex. VV.AA.: *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997. Consideramos acertada esta terminología que refleja bien que el tributo se diseña por distintos niveles de gobierno, mientras que en el caso de los tributos cedidos éstos se diseñan en todos sus elementos por el gobierno central.

⁷ O en terminología de RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J.: «*corresponsabilidad propia*», pues según estos autores, como para la mayoría de los que han estudiado el tema, la cesión de tributos sin capacidad normativa originaba cierto grado de corresponsabilidad fiscal impropia (vid. «Sistema y modelos de financiación autonómica», *Perspectivas del Sistema Financiero* núm. 51/ 1995, págs. 40-41).

⁸ En términos recaudatorios los tributos propios no suponen un importante volumen de ingresos, aunque cabe destacar los impuestos establecidos por las Comunidades Autónomas de Baleares, Canarias, Cataluña, Madrid y Valencia, a menudo con fines no financieros y siempre discutidos en su legitimidad o constitucionalidad (vid. el clarificador cuadro de clasificación de impuestos propios según su finalidad financiera o no-financiera que se ofrece en el estudio de SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y otros, *op.cit.* pág. 43).

⁹ La presión fiscal de los contribuyentes era bastante similar, y no se planteaban problemas significativos de deslocalización de inversiones o cambios ficticios de residencia para aprovechar ventajas fiscales ofrecidas desde otras Administraciones públicas.

¹⁰ Decisión 93/337/CEE de la Comisión, de 10 de mayo de 1993 (DOCE L 134, de 3 de junio de 1993, pág. 25 y ss.). Para ajustarse a esta Decisión se dictó la disposición adicional 8.ª de la Ley 42/1994, de acompañamiento para 1995, concediendo a los residentes en la Unión Europea que operaran en Vizcaya la devolución del exceso pagado por aplicación de la legislación tributaria del Estado.

* El Tratado de Amsterdam ha entrado en vigor el 1 de mayo de 1999, por lo que en este trabajo se incluye la referencia a la nueva numeración (n.n.) de la versión consolidada del Tratado de la Unión Europea (TUE) y del Tratado de la Comunidad Europea (TCE).

la competencia y por contravenir la libertad de establecimiento -art. 52 TCE ¹¹, art. 43 n.n.-), con el régimen especial de Canarias -ahora discutido por la Comisión ¹²-, o con el Arbitrio Municipal sobre la Importación de Mercancías exigido en Ceuta y Melilla -STJCE de 7 de diciembre de 1995, por considerar que se trataba de una exacción de efecto equivalente prohibida por el artículo 12 TCE ¹³, art. 25 n.n.-.

El nuevo sistema general de financiación autonómica avanza decididamente en la línea de la diversidad, de una mayor autonomía en el ejercicio de la potestad tributaria reconocida en el artículo 156.1 de la Constitución Española, y ello se hace coetáneamente a un proceso de armonización fiscal en el ámbito comunitario europeo, que no es sino una técnica instrumental al servicio de objetivos más amplios, como la plena realización del mercado interior, en el contexto de las obligaciones impuestas por el Tratado de la Comunidad Europea.

Será pues ineludible, para abordar el tema que nos ocupa, hacer un repaso a las exigencias del ordenamiento comunitario, particularmente en lo que a las obligaciones de no discriminación y de armonización tributaria se refiere, para discernir en qué medida el diseño normativo sobre financiación autonómica colisiona o puede colisionar con las exigencias comunitarias de hoy o las previstas ante la realidad del euro y los retos del siglo XXI, que marcan una tendencia hacia la homogeneización de sistemas fiscales para garantizar la libre circulación de capitales, personas, mercancías y servicios¹⁴, sin erosión de las bases imponibles de los Estados miembros.

¹¹ Aunque hay que advertir que sólo en la medida en que se negaba el incentivo a las sucursales y agencias de sociedades domiciliadas en el extranjero (*cf.*: Considerando 4.º de la Decisión 93/337/CEE). *Vid.* STS de 7 de febrero de 1998 (RJ 1998, 1111), que concluye que la Norma foral 8/1988 de Vizcaya es contraria al artículo 4 del Concierto Económico sobre la base de que la Decisión de la entonces CEE acredita la desigualdad y la alteración de la presión fiscal. A mayor abundamiento, *vid.* comentario a esta Sentencia de CUBERO TRUYO, A.M. y SÁNCHEZ PINO, A.J.: «Los incentivos fiscales del País Vasco frente a la libre competencia», en *Noticias de la Unión Europea* núm. 169/1999, pág. 97 y ss.

¹² En cuanto a la Zona Especial Canaria y a la reserva de inversiones, *vid.* GARCÍA MEILÁN, J.C.: «Las zonas "of shore" de Canarias y Madeira: algunos aspectos controvertidos», *Noticias de la Unión Europea* núm. 154/1997, pág. 41 y ss.

¹³ As. 45/1994, STJCE de 7 de diciembre de 1995. *Vid.* STS, de 13 de junio de 1998, en sentido contrario. El argumento del Tribunal Supremo, negando que se trate de una exacción de efecto equivalente, se centra en el cómo se planteó por el Tribunal de instancia la cuestión prejudicial y cómo se resolvió por el Tribunal de Luxemburgo. Ante la pregunta, el Tribunal comunitario ofrecía al juez de instancia tres hipótesis para enjuiciar «la casi absoluta ausencia de carga tributaria adicional para las operaciones interiores», habiéndose elegido la tercera de las opciones. Hay que advertir, sin embargo, que la jurisprudencia comunitaria sobre exacciones de efecto equivalente no se refiere tanto a la regulación formal de exenciones (sobre lo que argumenta el TS), como a su incidencia efectiva en la comercialización intracomunitaria de productos, por lo que nos parece más acertado el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

¹⁴ *Vid.* a propósito de las previsiones de futuro, las opiniones vertidas por CAAMAÑO ANIDO, M.A., en el prólogo al libro *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997, en particular, pág. 7.

A lo largo de estas líneas vamos a analizar, en el contexto del sistema general de financiación de las Comunidades Autónomas, *la atribución de competencias normativas desde las exigencias del ordenamiento jurídico comunitario*. Creemos que es imprescindible no olvidar que los sistemas tributarios estatal, autonómico y local diseñados desde la Constitución Española se insertan en un contexto más amplio, y en particular, y por cercanía, en el sistema diseñado por el Tratado de la Comunidad Europea (TCE), que tiene primacía sobre el Derecho nacional y que ha impuesto, entre otras, medidas normativas de «*armonización fiscal*»¹⁵, básicamente desde sus artículos 99 y 100 (arts. 93 y 94 n.n.).

La necesidad de no perder esta perspectiva se hace aún más patente si tenemos en cuenta el impacto de la implantación del euro y la reforma del IRPF, en el conjunto del sistema fiscal español. El euro supone la cesión plena de competencias decisorias sobre política monetaria a las instituciones del Sistema Europeo de Bancos Centrales, por lo que el factor fiscal se erigirá en elemento esencial si no determinante para la localización de inversiones y ahorros. Los vientos soplan hacia la competencia fiscal, la armonización «*vía mercado*» en contra de la tradicional armonización «*consensuada*», lo que permite prever alguna que otra deslocalización de capitales aprovechando las variables fiscales que los Estados de la Unión Europea ofrezcan, pues el «*diferencial fiscal*» cobra de nuevo una importancia significativa.

Los debates sobre la «*competencia fiscal dañina*» en el marco de la OCDE y el Código de Conducta Fiscal¹⁶ refrendan nuestro convencimiento sobre estas tendencias. También, en la preparación de la recién estrenada Ley 40/1998 del IRPF se ha considerado que «*como en el seno de la Unión Monetaria las curvas de rendimiento de los países miembros acabarán siendo muy parecidas, la fiscalidad jugará un papel crucial a la hora de atraer ahorro del exterior y de retener el ahorro interno. Una vez eliminada la posibilidad de competir por la vía de los tipos de interés nominales, la fiscalidad comparada verá incrementada su relevancia como elemento determinante de la asignación del ahorro entre los países pertenecientes al área del euro*»¹⁷.

¹⁵ Conviene advertir la imprecisión que conlleva el calificativo de «*fiscal*» pues no hay «*fisco*» en la Unión Europea. De ahí la conveniencia de que se empiecen a utilizar los calificativos de «*tributario*» o en su caso «*impositivo*» para referirlos a la armonización comunitaria. No obstante, respetaremos la terminología usual de «*armonización fiscal*» tal y como se emplea por las mismas instituciones de la Unión Europea.

¹⁶ *Vid.* Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos, de 1 de diciembre de 1997 en la sesión núm. 2053, publicadas como anexo I, en DOCE C 210, de 6 de julio de 1998. El Código atañe a la fiscalidad de las empresas, y se refiere a las medidas que pueden influir de forma significativa en la radicación de la actividad empresarial dentro de la Comunidad. Los Estados miembros se comprometen a mantener el *statu quo*, y a dismantelar las disposiciones y prácticas perniciosas. Se consideran medidas potencialmente perniciosas las que se dan en servicios intragrupo, servicios financieros, sociedades offshore, y en ayudas e incentivos regionales o sectoriales (*vid.* Primer Informe del Grupo del Código de Conducta, de 25 de noviembre de 1998, COM/1998, 595, final).

¹⁷ Informe de la Comisión técnica presidida por el prof. Lagares, para la reforma del IRPF, pág. 23.

II. DESCENTRALIZACIÓN DE COMPETENCIAS NORMATIVAS EN MATERIA TRIBUTARIA *VERSUS* ARMONIZACIÓN FISCAL EUROPEA

A priori, resulta tendencia contraria en materia fiscal la de armonizar en Europa y descentralizar competencias en España, pues la lógica de las cosas parece indicar que a mayor diversidad mayor peligro de desviarse del objetivo primero y común. Pero prescindiendo de apriorismos, conviene partir del análisis de los principios jurídicos aplicables a este contexto. Y el primero de ellos es el que afirma que el Derecho comunitario tiene *primacía* sobre los ordenamientos internos, luego habrá que situar la duda de legalidad desde el prisma del sistema comunitario. La primera gran pregunta entonces ante un panorama normativo como el actual es ¿cómo ve el Derecho comunitario la descentralización de competencias normativas en materia tributaria? Y la respuesta es fácil, pues viene de la mano de otros dos principios consolidados en la jurisprudencia del TJCE: los de *autonomía institucional* y *responsabilidad del Estado*.

De acuerdo con el principio de autonomía institucional¹⁸, el Derecho comunitario respeta el modelo de organización territorial del Estado, por lo que el sistema interno de distribución de competencias es, por principio, cuestión ajena a las exigencias comunitarias. Por otro lado, frente a los incumplimientos de normas o principios comunitarios el Estado es el único responsable ante el TJCE, ya sean órganos centrales, autonómicos o locales los directamente causantes -vía normativa, reglamentaria o ejecutiva- de las infracciones del Derecho comunitario.

Se ha dicho que la cesión de competencias normativas tiene por objeto «permitir a las Comunidades Autónomas intervenir en los elementos de cuantificación de los tributos cedidos a fin de elevar o rebajar su cuantía y, de tal modo, o perseguir mayores incrementos de recaudación, como indica el Acuerdo 1/1996, o entrar en pequeños procesos de competitividad fiscal con otras Comunidades (por ejemplo: fenómenos de deslocalización de la residencia habitual del causante en el Impuesto sobre Sucesiones) que ni ponen en peligro los principios constitucionales que la financiación autonómica debe acatar, ni menos aún la unidad fiscal del Estado»¹⁹.

Esta finalidad y la técnica diseñada para acometerla en el modelo general de financiación autonómica, no suponen de por sí un alejamiento de las tendencias armonizadoras promovidas por las Directivas comunitarias. Es un diseño normativo interno de Haciendas territoriales que, en sí mismo, no ha de colisionar con las exigencias comunitarias de armonización fiscal.

¹⁸ Que se deduce del artículo 5 TCE (art. 10 n.n.).

¹⁹ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Los tributos cedidos...* cit., pág. 18.

La autonomía institucional también supone que la situación de eventual incumplimiento se resuelva conforme a las normas materiales y procesales del Derecho nacional, para remediar la situación contraria a las exigencias comunitarias. Los actos nacionales dictados en ejecución de normas internas contrarias al Derecho comunitario serán impugnables por falta de legítima base jurídica ²⁰. Merece recordar en este contexto que las sentencias del TJCE tienen efectos temporales, y las declaraciones que contienen producen normalmente efectos retroactivos, tanto si la sentencia del TJCE es declarativa del incumplimiento del Estado español de las normas comunitarias, como si se trata de una sentencia prejudicial interpretativa, pues la constatación de que un acto es inválido por contrario al ordenamiento comunitario afecta a éste desde su entrada en vigor ²¹. Sin embargo, el TJCE es competente para limitar los efectos retroactivos de sus sentencias y de esta forma recortar las consecuencias económicas y jurídicas que se deriven de su declaración.

Volviendo al principio de autonomía institucional, hay que insistir en que es fundamentalmente expresión del respeto de los autores de los Tratados comunitarios a los sistemas de organización territorial de los Estados miembros de la Unión Europea, lo que explica la variedad de modelos de Estados regionales, federales o, en nuestro caso, autonómico. Sin embargo, *la libertad de los Estados en la organización del modelo territorial aparece condicionada por la exigencia de dar plena eficacia a las disposiciones del Derecho comunitario*, de manera que, como ha reiterado el TJCE en multitud de ocasiones ²², el Estado nunca puede oponer, frente a una situación de incumplimiento al Derecho comunitario, sus peculiaridades internas o su particular modelo de distribución de poderes, y además debe elegir, bajo su responsabilidad, la solución mejor adaptada al contenido y a los objetivos marcados en las normas comunitarias ²³.

²⁰ El principio de autonomía institucional no supone una remisión absoluta e incondicionada a los ordenamientos nacionales, sino que el propio TJCE se ha encargado de establecer algunos límites, que son de dos tipos. En primer lugar, la aplicación de las disposiciones nacionales debe hacerse de forma no discriminatoria respecto de las que procedan en los litigios puramente nacionales. En consecuencia, el régimen procesal y material de protección de los derechos contenidos en normas comunitarias no puede ser más gravoso o resultar más limitado que cuando se trata de proteger derechos derivados del ordenamiento interno (*principio de equivalencia*). Por otro lado, la aplicación de las normas nacionales no puede imposibilitar la tutela judicial ni la eficacia de los derechos que el ordenamiento comunitario reconoce al particular (*principio de efectividad*). Sobre la cuestión, entre otros, *vid.* ORDOÑEZ SOLÍS, D.: *La ejecución del Derecho Comunitario Europeo en España*, Cuadernos de Estudios Europeos, Civitas, 1994, págs. 66-71.

²¹ *Vid.* *Le droit de la Communauté économique européenne*, J. MEGRET, vol. 10 -*La Cour de Justice, les actes des institutions*-, tome 1, Université Libre de Bruxelles. Institut d'études européennes. Editions de l'Université de Bruxelles, 1983, pág. 254.

²² Por ejemplo, en su Sentencia de 2 de febrero de 1982, as. C-68/81, *Comisión c. Reino de Bélgica*, el Tribunal recuerda su jurisprudencia constante, en el sentido de que un Estado miembro no puede excusarse en la existencia de disposiciones, prácticas o situaciones internas para justificar el incumplimiento de las obligaciones resultantes de las Directivas comunitarias (Rec. 1982-2, pág. 153). Por su parte, la STJCE de 11 de julio de 1984, as. C-130/83, *Comisión c. República Italiana*, afirmó que es el Estado miembro el obligado a ejecutar aquellas actuaciones precisas para que sean derogadas las medidas internas contrarias al Derecho comunitario, sin que la negativa para alcanzar tal objetivo (derogación de las disposiciones contrarias al Derecho comunitario) por parte de una región del propio Estado miembro excluya la responsabilidad de este último (*cf.* apdos. 3 y 8, Rec. 1984-7, pág. 2.849). *Vid.* en la doctrina MANGAS MARTÍN, A.: *Derecho comunitario europeo y Derecho español*, Tecnos, Madrid, 1987 (2.ª edic.), en especial, págs. 184-185 y 218 y ss.

²³ SSTJCE de 6 de mayo de 1982, as. *BayWa c. BALM C-146,192 y 193/81* (Rec.1982-5, págs. 1.532-1.533) y as. *Fromme c. BALM C-54/81* (Rec.1982-5, pág. 1.449).

Como bien se ha dicho, aunque desde el punto de vista de las decisiones políticas, «la integración europea plantea un dilema crucial de valores entre la razón de Estado y la razón de Europa... a pesar de que en diferentes contextos hay que defender una combinación... entre ambas razones, el proceso de integración europea requiere otorgar más peso y alguna prioridad a la razón de Europa sobre la razón de Estado. A veces se niega la existencia de este dilema afirmando que el progreso de ambas razones está unido. Es cierto que los Estados miembros se benefician de la integración europea, pero también es cierto que a la hora de fijar la posición de un país en decisiones cruciales que afectan al futuro de la Unión, los intereses nacionales pueden entrar en contradicción con el interés europeo. Esto explica la importancia de ponderar el valor que debe otorgarse al progreso de la integración frente a la defensa de los intereses nacionales en el marco de la Unión Europea»²⁴.

Toda esta reflexión explicada en terminología comunitaria podría expresarse desde el principio de primacía del ordenamiento comunitario sobre los internos que se afirmó para garantizar una aplicación uniforme del mismo, y del principio resulta que *el diseño de financiación autonómica de las normas orgánicas de 1996, que, en principio, es indiferentemente asumido por la Comunidad Europea, no debe poner en peligro la eficacia de los fines del Tratado de Roma ni colisionar con ninguno de sus principios*; aunque también se ha llegado a considerar que la ausencia de homogeneidad de vías de Derecho nacionales puede comprometer la uniformidad de aplicación del Derecho comunitario, a pesar de que «la igualdad de derechos que reconoce a los individuos y aún más, su primacía, es elemento esencial de la construcción europea»²⁵.

En cuanto al principio de responsabilidad del Estado frente a las Comunidades Europeas, sería deseable en primer lugar, prevenir los incumplimientos aprovechando efectivamente los cauces y técnicas legales de coordinación, cooperación y colaboración interadministrativa, y si finalmente se declara un incumplimiento de España a las normas comunitarias provocado por el mal ejercicio competencial de una Comunidad Autónoma, arbitrar medidas de compensación presupuestarias²⁶, pues de lo contrario la irresponsabilidad de alguna Comunidad Autónoma no

²⁴ Yehezkel DROR: «Las capacidades para gobernar y la integración europea», *Gestión y Análisis de Políticas Públicas* núm. 4/1995, pág. 7.

²⁵ KOVAR, R. : «Vois de Droit ouvertes aux individus devant les instances nationales en cas de violation des normes et décisions du Droit Communautaire», en: *Les recours des individus devant les instances nationales en cas de violation du Droit européen*, Coloquio, Larcier, Bruselas, 1997, pág. 251.

²⁶ En otro orden de cuestiones, a propósito de las exigencias de disciplina presupuestaria exigidas por el Tratado de Maastricht, se han propuesto estrategias diversas de reforma institucional para los procesos presupuestarios, *vid.* GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M.: «Convergencia europea y modernización de las instituciones presupuestarias», *Gestión y Análisis de Políticas Públicas* núm. 4/1995, pág. 13 y ss., donde además de reflexiones sobre diversas alternativas para hacer efectiva la disciplina presupuestaria en el ámbito comparado, puede encontrarse una sugerente valoración del modelo español incidiendo en la necesidad de una profunda reforma del sector público.

recaería sobre sus propios residentes ²⁷. Constituiría una solución coherente con el principio de corresponsabilidad desde la faceta del gasto ²⁸.

La necesidad de potenciar las relaciones de cooperación entre el Estado y las Comunidades Autónomas es fundamental ²⁹ para evitar, tanto los incumplimientos de las normas comunitarias, como el efecto de una pluralidad de políticas de gestión de la mano de cada autonomía territorial que impida una integración jurídica y política coherente en el sistema general de financiación. Algunas de las fórmulas que se ofrecen, ya están jurídicamente previstas y van desde el Consejo de Política Fiscal y Financiera, las conferencias sectoriales, los convenios de colaboración, de ventanilla única (por ejemplo con Valencia, Madrid y Galicia), hasta la decisión de establecer una Consejería autonómica en el seno de la Representación Permanente de España ante la Unión Europea o la institucionalización de la Conferencia Sectorial para Asuntos relacionados con las Comunidades Europeas ³⁰.

²⁷ Así, la disposición adicional 8.ª de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, dio cumplimiento a la Decisión 13/337/CEE que recayó sobre los incentivos fiscales a la inversión en el País Vasco, arbitrando a los no residentes en España que lo sean en la Unión Europea un derecho de reembolso contra la Administración Tributaria del Estado, de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso, por no aplicación de los incentivos. No obstante, hay que tener en cuenta que el problema deriva de la competencia exclusiva del Estado sobre las entidades extranjeras y de cómo están definidos los puntos de conexión. Sobre la necesidad de reformar los puntos de conexión, *vid.* FALCÓN y TELLA, R.: «Los problemas de la determinación del domicilio fiscal», en: VV.AA, *El sistema de financiación autonómica*, MAP-Universidad San Pablo CEU, Madrid, 1998, especialmente, pág. 61 y ss., quien estima que «cualquier diferencia en el régimen tributario aplicable entre el País Vasco o Navarra, por un lado, y el territorio de régimen común, encierra en sí misma un atentado, potencial o real, a la libertad de establecimiento tal y como ha sido configurada por la jurisprudencia comunitaria», en *op. cit.*, pág. 62.

²⁸ En el mismo sentido *vid.* LOPE CUFI, O. y M.: «Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades como ayudas de Estado», *Quincena Fiscal* núm. 19/1997, págs. 18-19, quienes apuntan cuatro vías de solución:

- 1.ª Incrementar el cupo que abona el País Vasco al Estado,
- 2.ª Promover contenciosos para declarar la ilegalidad de las Normas Forales en cuestión por vulnerar la Ley de Concerto (así ocurrió por STS de 7 de febrero de 1988),
- 3.ª La vía del artículo 155 de la Constitución Española, y
- 4.ª Que consideramos inviable en el estado actual del Derecho comunitario, promover declaración de las instituciones comunitarias, solución contraria a la tendencia de la jurisprudencia del TJCE, que sobre la base de la autonomía institucional remite a los Derechos internos para que éstos concreten la solución.

²⁹ En esta idea insiste RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. en un magnífico análisis sobre las «Perspectivas para la consolidación del Estado autonómico», publicado en *La Ley, Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía* núm. 4.439, de 16 de diciembre de 1997, págs. 1-5.

³⁰ Con la aprobación de la Ley 2/1997, de 13 de marzo reguladora de la misma (BOE de 15 de marzo de 1997). Esta Conferencia Sectorial se configura como órgano de cooperación y diálogo para permitir la solución progresiva de las cuestiones que plantean la participación de las Comunidades Autónomas en la elaboración y aplicación del Derecho y las políticas comunitarias europeas, así como la formación de la voluntad del Estado en el seno de las Comunidades Europeas.

Otras de las fórmulas exigirían importantes reformas institucionales en el Senado ³¹ y en la Administración periférica. En este sentido, RODRÍGUEZ-ARANA ³² propone reformar la composición y las funciones de la Cámara Alta, promoviendo su especialización y diferenciación respecto del Congreso de los Diputados para «que sea expresión del desarrollo autonómico del Estado y cauce de integración y canalización de las disfuncionalidades que afectan al Estado autonómico». Respecto a la Administración periférica, considera que su adaptación a las exigencias del Estado autonómico «debe permitir eliminar posibles duplicidades y conseguir una mejora en la calidad de los servicios que la Administración presta a los ciudadanos», sin perjuicio de que la denominada Administración Única o Común ya forme parte del Derecho positivo español, como se deduce de la Exposición de Motivos de la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado ³³. La reforma del Senado se ha entendido necesaria también desde la perspectiva de la conveniencia de dotar de mayor estabilidad al sistema de reparto de fondos previstos en la LOFCA, sin perjuicio de que fuera deseable además una ley general común que mejorara la técnica de colaboración.

III. LA PREOCUPACIÓN DEL LEGISLADOR ESTATAL: EL NUEVO ARTÍCULO 19.2 DE LA LOFCA

El legislador español ha tenido en cuenta el contexto comunitario, y con carácter cautelar en la modificación al texto de la LOFCA ha incorporado un nuevo párrafo al artículo 19.2, referido a las exigencias de armonización en el marco de la normativa de la Unión Europea, cautela que nos parece incompleta o si acaso innecesaria por aplicación del principio de primacía del Derecho comunitario y del efecto directo de sus normas.

En efecto, el artículo 19.2 *in fine* de la LOFCA en su nueva redacción recoge que «las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado **cuando resulte necesario** para dar cumplimiento a la normativa sobre **armonización fiscal de la Unión Europea**». Las competencias a las que el precepto se refiere son competencias normativas con relación a los impuestos cedidos (IRPF, IP, ISD, ITP y AJD y tributos sobre el juego) y limitadas a los aspectos que en el mismo precepto se contemplan ³⁴.

³¹ En la doctrina existe ya un amplio consenso. Entre otros, *vid.* MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 1996, CORONA, J.F., ALONSO, L.M., y PUY, P.: *La reforma del sistema de financiación autonómica. Hacia un federalismo competitivo*, Círculo de empresarios, Madrid, 1997.

³² *Op. cit.*, pág. 3 y ss.

³³ Ley 6/1997, de 14 de abril (BOE de 15 de abril de 1997).

³⁴ Cada Comunidad Autónoma puede asumir competencias normativas para regular la tarifa y las deducciones de la cuota en el IRPF; la determinación del mínimo exento y la tarifa en el Impuesto sobre el Patrimonio; la fijación de cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente y tarifa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en el caso de adquisiciones *mortis causa*, las reducciones de la base imponible); en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la regulación del tipo de gravamen para las concesiones administrativas, la transmisión de

La valoración que nos sugiere esta cláusula no es de por sí negativa. Más bien explicita una realidad absolutamente evidente, que quizás por ello, por su obviedad, resulta innecesaria: la necesidad de integrar en el grupo normativo regulador de la financiación de las Comunidades Autónomas el Derecho comunitario en su conjunto, y en particular las normas sobre armonización fiscal. Parece que el legislador ha sido consciente de que la «obviedad» de las exigencias derivadas del ordenamiento comunitario pasa en no pocas ocasiones desapercibida y quiere salvar la responsabilidad del Estado ante la Comunidad Europea. Pensemos en situaciones como la tardía adaptación de la normativa española a las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades o en algo mucho más habitual, en el retraso en la transposición de Directivas o en la incorrección de las que se implementan en el ordenamiento interno.

La Exposición de Motivos de la Ley 3/1996, de 27 de diciembre, fundamenta esta cláusula explicando que «se regula la incidencia en el ámbito de los tributos cedidos, del necesario sometimiento de España a las exigencias de armonización fiscal emanadas de la Unión Europea³⁵. A tal fin, en la nueva redacción que se da al artículo 19.2 de la LOFCA se prevé que cuando tales exigencias de armonización fiscal así lo determinen, la atribución de competencias a las Comunidades Autónomas con relación a los tributos cedidos quedará sin efecto, pasando el Estado a ejercer dichas competencias».

Como hemos advertido antes, la responsabilidad ante el incumplimiento de las exigencias de la normativa comunitaria es del Estado, aunque la acción de las Comunidades Autónomas sea la que pueda comprometer al Estado internacionalmente (supranacionalmente)³⁶, por lo que políticamente entendemos la motivación que subyace al precepto. El mismo Tribunal Constitucional ha sido sensible al hecho de que el Estado, como responsable último del cumplimiento del Derecho comunitario, ha de tener algún instrumento que le permita preservar tal cumplimiento³⁷, aparte del resorte

bienes inmuebles y la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos excepto los derechos reales de garantía, en la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» y el tipo de gravamen de los documentos notariales en la modalidad de «actos jurídicos documentados», y finalmente, en los tributos sobre el juego, la determinación de exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la gestión, liquidación, recaudación e inspección.

- ³⁵ Hubiera sido deseable sustituir Unión Europea por Comunidad Europea, pues las normas emanan del bloque comunitario integrado en la más amplia Unión Europea que incluye otros dos pilares de carácter intergubernamental, relativos a política exterior y de seguridad común y a asuntos de justicia e interior.
- ³⁶ Es posible que se produzca una disociación entre el Estado responsable *ad extra* del cumplimiento de las Directivas y las Comunidades Autónomas que de acuerdo con el orden interno de reparto de competencias deben incorporar el contenido de éstas en el orden interno.
- ³⁷ Aparte de la vía del artículo 155 de la Constitución Española, el Tribunal Constitucional viene a reconocer la necesidad de que el Estado pueda adoptar las medidas precisas para garantizar el cumplimiento del Derecho comunitario, entre otras, en sus Sentencias 79/1992 y 117/1992. En la primera de ellas, afirma que no cabe ignorar la necesidad de proporcionar al Gobierno los instrumentos indispensables para desempeñar la función que le atribuye el artículo 93 de la Constitución Española, es decir, «para adoptar las medidas necesarias a fin de garantizar el cumplimiento de las resoluciones de los organismos internacionales a cuyo favor se han cedido las competencias». También ha insistido en que las competencias se ejerzan de acuerdo con el principio de coordinación que «se traduce en una doble exigencia: de una parte, prevenir que la utilización del poder financiero del Estado pueda desconocer, desplazar o limitar las competen-

extraordinario del artículo 155 de la Constitución Española, que sólo conviene «cuando los incumplimientos del Derecho comunitario sean de tal forma reiterados y constatados judicialmente que la salvaguarda del interés general de España esté, no en un grave riesgo, sino que haya sido materialmente lesionado (por ejemplo, la condena de España por el Tribunal de Justicia de la Comunidad a consecuencia de violaciones continuadas al Derecho comunitario por normas de una Comunidad Autónoma y desacato de ésta a las sentencias del Tribunal Constitucional)»³⁸.

Nos parece, sin embargo, que las expresiones que hemos resaltado, son suficientemente indeterminadas como para poder provocar problemas en su aplicación cuando el Estado vaya a hacer valer tal cláusula de automatismo. Por otro lado, el Derecho comunitario no determina cómo deben distribuirse las competencias internas, y alguna interpretación de la cláusula será necesaria y por tanto no exenta de polémica. Además, ¿operará en la práctica esta cláusula automáticamente y se retrotraerán -quedando sin efecto- las competencias que hayan sido ejercidas por las Comunidades Autónomas?, y si no fuera así, ¿habrá que derogar todas las normas de los Parlamentos autonómicos que las hayan aprobado concretando su ejercicio competencial y sus modalidades o significará una derogación automática?, ¿surgirá en estos supuestos, eventualmente, el derecho de los contribuyentes a la devolución de los ingresos practicados por indebidos? ¿Y si hay exigencias que no son en sí mismas -técnicamente- normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea, sino normativa de coordinación, de unificación, de aproximación de legislaciones o, incluso, derivadas de las decisiones del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que pueden ser más inmediatas?, ¿podrá esta cláusula constituirse en base suficiente para la «reasignación» de competencias en el orden interno provocando eventuales efectos retroactivos de las derogaciones normativas en cadena?

Éstos son, entre otros, los interrogantes que la cláusula sugiere. En los ensayos de respuesta a estas preguntas ha de partirse de que la pertenencia de España a la Unión Europea no altera el reparto competencial entre Estado y Comunidades Autónomas. Antes lo hemos argumentado con jurisprudencia comunitaria, pero también nuestro Tribunal Constitucional asume el principio de autonomía institucional. Tuvo ocasión de pronunciarse por primera vez en Sentencia núm. 252/1988, de 20 de diciembre, sobre las competencias de inspección de los productos cárnicos, cuando afirmaba en su F.J. 2.º 3, que «son, en consecuencia las reglas internas de delimitación competencial las que en todo caso han de fundamentar la respuesta a los conflictos de competencia planteados entre el Estado

cias materiales autonómicas, y, de otra, evitar asimismo que la extremada prevención de potenciales injerencias competenciales acabe por socavar las competencias estatales en materia financiera, el manejo y la disponibilidad del Estado de sus propios recursos y, en definitiva, la discrecionalidad política del legislador estatal en la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la actividad financiera pública» (STC 68/1996).

³⁸ MANGAS MARTÍN, A.: *Derecho comunitario europeo y Derecho español*, op.cit., pág. 302. Es interesante la comparación que presenta Araceli MANGAS del sistema constitucional de control del cumplimiento del Derecho comunitario por las Comunidades Autónomas en España «con el sistema *legal* improvisado en Italia» afirmando que el Tribunal Constitucional italiano ha reiterado la legitimidad de la sustitución en caso de incumplimiento, como un instrumento ordinario sin posibilidad de recurrir a otros, mientras que en «la Constitución española sólo se produce invasión de competencias de las Comunidades Autónomas ante situaciones que han originado materialmente violación continuada y grave de intereses superiores del conjunto de la nación española».

y las Comunidades Autónomas, las cuales, por esta misma razón tampoco podrán considerar ampliado su propio ámbito competencial en virtud de una conexión internacional». Más adelante ha confirmado el mismo criterio, como puede observarse en las SSTC núm. 76/1991, de 11 de abril, núm. 115/1991, de 23 de mayo, o núm. 236/1991, de 12 de diciembre. El «bloque de constitucionalidad» no queda pues afectado por la adhesión de España a las Comunidades Europeas.

Lo que se plantea entonces es: ¿qué ocurre si cambia el contexto normativo comunitario en presencia de un diseño de competencias normativas compartidas en el ámbito impositivo? Es ajeno a las instancias comunitarias quién deba dictar la norma interna de incorporación del contenido de las Directivas. Lo importante es que se cumpla bien la recepción. Queda como una «cuestión interna» de cada uno de los Estados miembros qué órgano o entidad concreta, y a través de qué norma, deba cumplirse el resultado impuesto por la Directiva. Si el problema de delimitar quién debe transponer las Directivas comunitarias ha de resolverse a la luz del propio ordenamiento interno, la respuesta del artículo 19.2 de la LOFCA, aunque poco clara a otros efectos, es en este punto terminante: las competencias pasarán a ser ejercidas por el Estado. Siguiendo la terminología de la profesora MANGAS MARTÍN³⁹, la «omnipresencia» de la competencia estatal ha impuesto tal solución, cuando hubiera sido deseable que se explicitara de otro modo el hecho de que la Administración Central y las Comunidades Autónomas deben vigilar que se cumpla lo dispuesto por las normas comunitarias en materia tributaria, por ejemplo con alguna de las técnicas de coordinación (art. 155 CE) que el mismo ordenamiento interno prevé, para posibilitar «un cierto control del poder central sobre la ejecución del Derecho comunitario en el ámbito autonómico»⁴⁰.

De esta manera, la solución de nuestro legislador orgánico hace revivir el problema de la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en el ámbito material de competencias cedido a las instancias comunitarias, en virtud de lo que ha venido denominándose efecto «Bumerang»⁴¹, cuando existen otras fórmulas de coordinación que se pueden aprovechar, y parece aportar una solución de automatismo retroactivo en la asignación competencial que por inser-

³⁹ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, McGraw-Hill, Madrid, 1996. La profesora MANGAS afirma, cuando trata la cuestión de la intervención de las Comunidades Autónomas en la fase descendente o aplicativa del Derecho Comunitario, lo siguiente: «Cuando la competencia legislativa y reglamentaria de las Comunidades Autónomas deba tener en cuenta, a tenor de la Constitución o del Estatuto de Autonomía, la legislación básica o la ordenación general del Estado, entiendo que tales principios o bases pueden quedar sustituidos por el contenido de la disposición comunitaria. La atribución no sería en favor de las Comunidades Autónomas, sino que **la beneficiaria habría sido la Comunidad Europea por efecto del artículo 93 de la Constitución española**. En definitiva, creo que en el ordenamiento español no se pueden admitir las leyes españolas *recepticias*», pág. 557.

⁴⁰ FALCÓN y TELLA, R.: «El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea», *Sistema fiscal español y armonización europea*, Marcial Pons, 1995, pág. 46.

⁴¹ La posición sustentada por el Tribunal Constitucional corrobora esta aseveración. Cabe citar, por ejemplo, su Sentencia 115/1995, donde afirmó que «el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas no resulta alterado ni por el ingreso de España en la Comunidad Europea ni por la promulgación de normas comunitarias». En sentido similar, *vid.* SSTC 117/1992, 79/1992, 252/1988, 64/1991, 76/1991, 115/1991 ó 236/1991.

tarse en la LOFCA integraría el «bloque de constitucionalidad». Sin embargo, la ambigüedad de los términos «*cuando resulte necesario*» complica el pretendido efecto automático de la cláusula de reversión competencial, pues, en definitiva, ¿a quién corresponderá interpretar la necesidad?

Además, insistimos, la problemática suscitada por la técnica de incorporación de las Directivas en el ordenamiento jurídico español ha de ser siempre planteada sin olvidar las dos premisas del enfoque comunitario: por un lado, el Estado español como destinatario inmediato de las mismas, es responsable de su incumplimiento frente a las instancias comunitarias; de otra parte, tal responsabilidad no implica de por sí un cambio en la distribución interna de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, como para que aquél absorba sin más por tal circunstancia las competencias que, según las normas internas, corresponderían a las Comunidades Autónomas.

Lo que hasta aquí hemos hecho es valorar la cláusula del artículo 19.2 de la LOFCA y plantear diversos interrogantes. Trataremos de concretar respuestas respecto a alguno de ellos. La disposición se aplicará «cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre *armonización fiscal* de la Unión Europea». La armonización fiscal en la Unión Europea hace referencia a todas aquellas medidas normativas en el ámbito del pilar comunitario que tratan de evitar distorsiones a los objetivos del Tratado. El instrumento normativo típico de la armonización es la Directiva que contiene el «común denominador normativo» pudiendo coincidir con el concepto de «bases» en los supuestos de competencias compartidas. La armonización supone eliminar las diferencias entre las legislaciones internas a fin de que pueda alcanzarse un objetivo común. Se precisa eliminar todo lo que se oponga a que las normas produzcan efectos similares en su aplicación. De este modo, las legislaciones armonizadas se alinean en torno a una pauta modelo -que generalmente se contiene en Directivas- o bien resultan de modificaciones de disposiciones internas para responder a principios comunes definidos previamente.

Pero las normas fiscales de la Comunidad Europea que pueden imponer una recuperación competencial desde las Comunidades Autónomas hacia el Estado pueden venir de la mano de instrumentos que no sean calificados de «armonizadores» en la terminología comunitaria, sino que se articulen técnicamente como medidas de aproximación de legislaciones -*cfr.* art. 100 TCE, art. 94 n.n.-, coordinación o incluso de unificación -lo que es más improbable pero no impensable- en materia fiscal. Pese a que puede considerarse que existe una jerarquía, una relación de intensidad creciente entre los conceptos de aproximación, coordinación, armonización y unificación, como señalaba hace tiempo el profesor VANDER ELST⁴², suele aceptarse que la aproximación de legislaciones aparece en el Tratado como una noción general que acaso engloba las dos primeras.

⁴² R. VANDER ELST: «Les notions de coordination, d'harmonisation, de rapprochement et d'unification du droit dans le cadre juridique de la Communauté économique européenne» dans: *Les instruments du rapprochement des législations dans la C.E.E.*, Editions de l'Université de Bruxelles, 1976, pág. 7.

El término mismo «armonización» es objeto de las más diversas interpretaciones, que complican la eficacia de la cláusula contenida en el artículo 19.2 de la LOFCA. Ni siquiera aparece unánimemente aceptado su carácter instrumental al servicio de objetivos comunitarios. Así, BIRD⁴³ afirma que la política de armonización fiscal constituye un fin en sí mismo, posee su propia naturaleza intrínseca, frente a la opinión mayoritaria que incide en su carácter instrumental.

No ha pasado desapercibido al legislador el que la armonización de la imposición indirecta está ya muy avanzada, y que poco se ha armonizado en los impuestos directos, pero parece que no ha considerado que el Estado puede resultar obligado por la Comunidad Europea en materia tributaria por otros motivos que nada tienen que ver o sí tienen que ver pero no constituyen propiamente «armonización fiscal». Pensemos en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en materia de no discriminación (arts. 6, 48, 52, 59, 73 B TCE; arts. 12, 39, 43, 49 y 56 n.n.), donde se han sentenciado asuntos relacionados con la tributación directa (asuntos *Biehl*, *Schumacker*, *Werner*, *Wielocks*, *Asscher*, *Commerzbank o Bachmann*) que sin duda alguna imponen obligaciones que afectan a la tributación sobre el renta de personas físicas y jurídicas; y que el Estado legislador y ahora también las Comunidades Autónomas deberán tener en cuenta cuando ejerzan sus competencias normativas en relación con los tributos cedidos. La previsión del artículo 19.2 de la LOFCA es insuficiente y no alcanzaría en pura interpretación técnica y literal a estos casos que no son de armonización normativa sino exigencias directas del Tratado.

Por estos motivos, nos parece desafortunada, por imprecisa e incompleta, la «cláusula cautelar» contenida en el artículo 19.2 de la LOFCA, al recoger como «salvedad» a las competencias normativas que el Estado «comparte» con las Comunidades Autónomas con relación a los tributos cedidos la necesidad de «dar cumplimiento a la normativa sobre la armonización fiscal de la Unión Europea». Insistimos en que quizás hubiera sido más oportuno arbitrar esta cautela, propia de la conciencia de los «devaneos» del ordenamiento comunitario en materia tributaria, haciendo uso de las técnicas de coordinación y de órganos como el Consejo de Política Fiscal y Financiera o de otras formas de concreción del principio constitucional de coordinación enunciado en el artículo 156 de la Constitución Española. O si acaso, hubiera sido deseable hacer referencia no sólo a exigencias de armonización fiscal normativa, sino a normas comunitarias sobre fiscalidad e incluso al «*acervo comunitario*» dado que el término incluye las interpretaciones del TJCE.

⁴³ BIRD, R.: «Tax harmonization in Federations and common markets», en M. Newmann y K. W. Roskamp (eds.) «Public Finance and performance of enterprises», «I.I.P.F.», Wayne State University Press, Detroit, 1989. También la «armonización fiscal» se ha contemplado como un proceso cuyo fin en sí mismo es conseguir la plena neutralidad de los sistemas impositivos nacionales, sin llegar a su uniformización (vid. FUENTES QUINTANA, E. en *Política Fiscal e Integración Europea. España ante la integración europea*, Ariel, Barcelona, 1966), y como un proceso dinámico hacia la uniformidad fiscal (vid. CALLE SAIZ, R.. «La Teoría de la armonización fiscal y la Armonización Fiscal Europea», *HPE* núm. 6/1970, pág. 407). Sobre otras acepciones vid. *La armonización Fiscal en la Unión Europea*, de ALONSO GONZÁLEZ, L.M. y otros, Cedecs, Barcelona, 1997, págs. 20-25. Igualmente, *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, de MATA SIERRA, M.ª T., Lex Nova, Valladolid, 1993, págs. 33-65.

IV. LAS LÍNEAS DE LA ARMONIZACIÓN COMUNITARIA Y EL PRINCIPIO DE SUBSIDIARIEDAD

Es importante conocer los logros y los proyectos de armonización fiscal comunitaria, no sólo para entender las reformas que encuentran su causa en la Comunidad Europea, sino también para prever en qué medida y momento la cláusula de automatismo prevista en el artículo 19.2 de la LOFCA se hará valer. Asimismo, entendemos oportuno aportar una mínima perspectiva de lo que ocurre en otros países, así como referir al valor que el principio de *subsidiariedad* puede representar para la redistribución competencial interna en materia tributaria.

1. Realidades y proyectos en la armonización comunitaria.

Las denominadas normas fiscales del Tratado -art. 95 y ss., art. 90 n.n.- sólo previeron la armonización de la imposición indirecta, que se entendía prioritaria para eliminar las distorsiones a la realización de las libertades comunitarias. Así, las Directivas de armonización comunitaria son prolijas en el ámbito de la fiscalidad indirecta sobre todo respecto al IVA y a los impuestos especiales -«accisas» en terminología comunitaria-, y sólo referidas a la fiscalidad de las matrices y filiales, a las operaciones de fusión, escisión y otras de agrupación empresarial en lo que a la imposición directa se refiere. No hay que olvidar que las normas originarias no sólo contienen las bases para armonizar sino reglas aplicables directamente, como la que prohíbe los impuestos internos discriminatorios o protectores del producto nacional concurrente (art. 95 TCE, art. 90 n.n.) y las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana (art. 12 TCE, art. 25 n.n.), y aunque no son normas de rango «armonizador» las interpretaciones del TJCE han permitido eliminar obstáculos fiscales a la libre circulación y acercar conceptos tributarios en los ordenamientos internos.

Las propuestas de nuevas Directivas armonizadoras se refieren al establecimiento de un régimen fiscal común para las sociedades asociadas de diferentes Estados miembros ⁴⁴, y a las retenciones a cuenta sobre los intereses y lo que es lo mismo sobre la fiscalidad del ahorro ⁴⁵, estando en

⁴⁴ Propuesta de Directiva del Consejo, de 6 de marzo de 1998 (DOCE C 123, de 22 de abril de 1998, pág. 9 y ss.), afectando a los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. Su objeto es eliminar los obstáculos a la cooperación transfronteriza entre sociedades de distintos Estados miembros, tales como la posible doble imposición de dichos pagos, la pesada carga de trámites administrativos y los problemas de tesorería para las sociedades afectadas mediante la supresión de los impuestos sobre los pagos de intereses y cánones en el Estado miembro en que se generen. Cuenta ya con dictámenes favorables del CES de 1 de julio de 1998 y del Parlamento Europeo, de 16 de septiembre de 1998.

⁴⁵ Para garantizar un mínimo de imposición efectiva de las rentas del ahorro dentro de la Comunidad. *Vid.* Propuesta de Directiva COM (1998) 295, final (DOCE C 212, de 8 de julio de 1988, pág. 13 y ss.). Tiene por objeto hacer que los Estados adopten las medidas necesarias para hacer posible un mínimo de imposición efectiva de los intereses pagados a personas físicas que tengan su residencia fiscal en un Estado miembro distinto a aquel en que el agente pagador efectúe el abono. Se opta por la coexistencia de dos sistemas: bien suministrar información al Estado miembro de residen-

marcha reformas a las Directivas ya en vigor, tanto en materia de IVA para cumplir el programa de trabajo para la transición al nuevo sistema común de IVA ⁴⁶, como de accisas.

Acorde con los compromisos políticos alcanzados en las reuniones ECOFIN, el Programa de Convergencia de España de 1997, que cubre el período 1997-2000, prestó especial atención a la evolución de las finanzas públicas con objeto de lograr una consolidación fiscal sólida y duradera y pretendió diversificar los recursos coactivos, trasladando los impuestos hacia otras cargas que incidían sobre los servicios públicos no básicos e individualizables, de manera que no soporten su financiación los ciudadanos que no los utilicen, lo que, además -se estima-, mejorará la asignación de los recursos, a la par que modernizará la administración y los procedimientos tributarios. Entre las medidas que se previeron figuran las siguientes:

- Reforma profunda del IRPF orientada, por un lado, a la redefinición del concepto de capacidad económica a gravar y, por otro, a la extensión de las bases de gravamen y adecuación de la estructura de las tarifas y tipos máximos a las últimas tendencias de la Unión Europea.
- Revisión del sistema de tributación de las PYMES por su condición de motor de crecimiento económico y creadoras de empleo.
- Revisión de la fiscalidad del ahorro y de las rentas del capital, con vistas a fomentar el ahorro, teniendo en cuenta el entorno económico internacional y, en concreto, la introducción de la moneda única y la libertad de movimientos de capitales.
- Revisión de la fiscalidad indirecta, general y específica, con el fin de armonizarla con la de la Unión Europea.
- Revisión y potenciación del actual sistema de tasas y precios públicos.

Parece que estas reformas, muchas de las cuales ya son efectivas, pretenden hacer frente al reto de la implantación de la moneda única que sugiere asumir la armonización fiscal desde un acercamiento global de los sistemas tributarios. Así se deduce del documento de la Comisión de 20 de marzo de 1996, preparatorio de la reunión celebrada por el ECOFIN en Verona el siguiente 13 de abril, bajo el título «La fiscalidad en la Unión Europea. Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios» ⁴⁷, donde se potencia el papel que ha de desempeñar el tributo medioambiental y

cia fiscal del beneficiario efectivo («régimen de información»), bien aplicar un sistema de retención a cuenta en el Estado pagador con un tipo mínimo del 20% sobre los intereses abonados por agente pagador al beneficiario efectivo, salvo que se aporte un certificado de la autoridad competente del Estado miembro de la residencia fiscal. *Vid.* ALIAGA AGULLÓ, E.: «La imposición mínima sobre los intereses: análisis de la Propuesta de Directiva de 20 de mayo de 1998», *Quincena Fiscal* núm. 22 y 23/1998.

⁴⁶ *Vid.* especialmente las propuestas más recientes sobre el Comité IVA (DOCE núm. C 278 de 13 de septiembre de 1997, pág. 6) y los servicios de telecomunicaciones (DOCE núm. C 78 de 12 de marzo de 1997, pág. 22).

⁴⁷ Texto revisado en COM (96) 54 final de 22 de octubre de 1996.

del denominado «Código de conducta en el ámbito de la fiscalidad empresarial»⁴⁸, que aboga por medidas generales de coordinación fiscal en la Unión Europea. Este documento constituye un elemento de gran provecho en la concreción de las medidas fiscales nacionales que tienen o pueden tener una incidencia determinante para la localización de las empresas en el territorio comunitario y que, en consecuencia, constituyen *indicios* de medidas potencialmente perjudiciales al interés comunitario. Entre ellas se mencionan el tratamiento fiscal diferente entre residentes y no residentes, los aligeramientos fiscales que favorecen las inversiones en ciertas regiones y las ayudas de Estado.

Finalmente, se ha de indicar que la Reforma de Amsterdam puede significar un impulso al proceso armonizador que supere el obstáculo técnico de la exigencia de unanimidad, al introducirse el principio de cooperación reforzada o flexibilidad (art. 43 TUE y 11 TCE en la versión consolidada de los Tratados⁴⁹).

2. Algunas experiencias en Derecho comparado.

Si nos centramos en el IRPF, que es sin duda el instrumento de mayor importancia recaudatoria y de política fiscal en toda la OCDE⁵⁰, en el ámbito comparado, coexiste una pluralidad de impuestos sobre la renta en un mismo Estado, relacionados con los distintos niveles de gobierno -central, regional y local- lo que debe ponerse en relación directa con las formas de organización política interna de cada país y con el diseño del impuesto, que se considera «un buen instrumento para su territorialización y cesión a niveles de gobierno subcentrales». Sin embargo, de estas características no cabe inferir una tendencia consustancial al IRPF, sino más bien una tendencia propia de los procesos de descentralización política y económica que se vive en las sociedades avanzadas⁵¹.

En efecto, en la teoría de las relaciones financieras en un Estado descentralizado se entremezclan consideraciones políticas y técnicas. Desde el prisma de la organización política del Estado, la soberanía tributaria compartida, típica del Derecho anglosajón (EEUU, Canadá, etc.) reconoce plenitud de potestades en las áreas reconocidas constitucionalmente para cada nivel de Hacienda;

⁴⁸ Extractado y comentado en *Quincena Fiscal* núm. 21/1997 por J.J. BAYONA GIMÉNEZ, pág. 49 y ss., quien afirma, siguiendo el análisis de la Comisión, que «la competencia fiscal ... corre el riesgo de convertirse desde la óptica de la Unión Europea, en un juego de suma cero en los desplazamientos de factores productivos entre Estados, de forma que no sólo no se potencia un real crecimiento económico, sino que se obtenga, como único resultado, una pérdida en la recaudación fiscal global que perjudique la lucha contra el déficit público y comprometa la consecución de otras políticas comunitarias», pág. 50.

⁴⁹ *Vid.* sobre este principio, A. MANGAS MARTÍN: «La cooperación reforzada en el Tratado de Amsterdam», *Comunidad Europea* núm. 10/1998, pág. 27 y ss. Quizás pueda aplicarse este principio como «último recurso» en materia de armonización fiscal, salvándose el obstáculo de la exigencia de unanimidad en las decisiones del Consejo.

⁵⁰ Alcanzando una recaudación en torno a un 10%.

⁵¹ Como se señala en el Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma del IRPF, de 13 de febrero de 1998, págs. 29-30.

mientras que el Derecho continental europeo, reconoce una soberanía tributaria «derivada» (Alemania, Austria, etc.) donde se comparten las principales figuras impositivas. Las consideraciones técnicas «reposan sobre el cumplimiento de una finalidad muy concreta: cómo articular de la mejor forma posible y sometiéndose a criterios de justicia, la participación de los entes central y descentralizados en la realización de los objetivos que tienen encomendados»⁵².

Pese a que modelo federal y unitario descentralizado en dos o tres niveles, respondan conceptualmente a una filosofía de organización política y territorial determinada, cabe apreciar una biunivocidad entre nivel de desarrollo económico y grado de descentralización fiscal. Si nos atenemos a la información que suministra la OCDE, se observa que la distribución de los ingresos tributarios es bastante similar en todos los niveles de gobierno, con independencia del carácter federal o unitario del país⁵³, y sin perjuicio del diferente peso de los impuestos directos o indirectos en el sistema⁵⁴. Asimismo, se pone de manifiesto la influencia del sector público y del nivel de gastos que implica, como factor determinante de un importante grado de centralización fiscal. Finalmente, se observa que los mecanismos de solidaridad son muy similares en países centralizados y descentralizados.

A propósito de las relaciones financieras en un sistema descentralizado de Haciendas públicas, suelen distinguirse dos modelos: un sistema de transferencias compensatorias desde el nivel central de gobierno, y el que se ha denominado de «perecuación fiscal»⁵⁵ cuya finalidad consiste en igualar el esfuerzo fiscal de cada nivel para garantizar unas mismas cotas de prestación de servicios públicos (MUSGRAVE)⁵⁶. Como señalan ZURDO Y GIMÉNEZ-REYNA, «aparece de esta forma la exigencia de orientar la financiación pública hacia un concepto ideal de "nivel de servicios mínimos", respondiendo así a una finalidad esencialmente niveladora»⁵⁷.

⁵² VV.AA.: *Financiación de las Comunidades Autónomas y corresponsabilidad fiscal*, Fundació Bancaixa, Valencia, 1996, pág. 237.

⁵³ *Cfr. Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965-1995*. Son de interés los cuadros publicados, donde se desglosan los ingresos tributarios totales por niveles de gobierno.

⁵⁴ En los sistemas federales, el peso de los impuestos sobre la renta (55,9%) es mayor que el de los impuestos sobre el consumo (49,6%), mientras que en los unitarios ocurre lo contrario, los impuestos al consumo (49,6%) priman sobre los directos (41%).

⁵⁵ VV.AA.: *Financiación de las Comunidades Autónomas y corresponsabilidad fiscal*, Fundación Bancaixa, Valencia, 1996, pág. 238.

⁵⁶ *The Theory of Public Finance: A study in public economy*, McGraw-Hill, New York, 1959. Versión castellana: *Teoría de la Hacienda Pública*, Aguilar, Madrid, 1968.

⁵⁷ *La financiación autonómica y local. Análisis del régimen actual y propuestas de modificación*. Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales. Madrid, 1993, pág. 86.

Es importante advertir que el grado de autonomía tributaria de los países federales no guarda, sin embargo, relación con el grado de nivelación. Así, EEUU otorga a los Estados un alto grado de autonomía tributaria pero, sin embargo no prevé con mandato constitucional como en Suiza, una igualación plena o parcial de los recursos de esos mismos Estados. Canadá por el contrario, es el mejor ejemplo de la conjunción de autonomía tributaria, corresponsabilidad fiscal y nivelación de los recursos disponibles entre las provincias. Alemania, por su parte, disfruta de un sistema de impuestos compartido combinado con fuertes mecanismos de nivelación de recursos.

Así pues, la experiencia del Derecho comparado pone de manifiesto que existen en los Estados federales o descentralizados divergencias importantes en el régimen tributario aplicable en cada territorio, llegando incluso en el caso de EEUU a una especialización en cada Estado para determinados sectores por el juego de los incentivos tributarios, sin que ello se traduzca necesariamente en la generación de distorsiones importantes. En el mismo caso español, tenemos una Hacienda general y varias Haciendas forales coexistiendo pacíficamente sistemas tributarios distintos. La clave puede estar en la definición de los puntos de conexión con los impuestos y en la adopción de medidas de coordinación y solidaridad que completen eventuales disfuncionalidades del diseño.

3. El principio de subsidiariedad.

Uno de los principios jurídicos sobre los que se asienta la Unión Europea, y que reviste especial importancia para comprender el reparto de poderes entre los Estados y las instituciones comunitarias, es el de *subsidiariedad* contemplado en el artículo 3 B del TCE (art. 5 n.n.). Este principio resulta aplicable en aquellos ámbitos en los que la Comunidad ejerce competencias de forma compartida con los Estados miembros. Se formula del modo que sigue: «En los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Comunidad intervendrá, conforme al principio de subsidiariedad, sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada a nivel comunitario. Ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del presente Tratado»⁵⁸.

Se trata de un principio típico del modelo federal de organización política, que pretende acercar las decisiones a los ciudadanos, asentando una regla de ejercicio competencial. Ha sido considerado a la vez freno e impulso de la actividad de las instituciones comunitarias. Freno, en el sentido de que las instituciones comunitarias no deben intervenir cuando el objetivo pueda ser alcanzado

⁵⁸ Aparece aludido por primera vez en el Acta Única Europea que introduce el artículo 130 R en el Tratado, cuyo apartado cuarto afirmaba (ha sido reformado por el Tratado de Maastricht) -en materia de medio ambiente- que la Comunidad actuará en la medida en que los objetivos puedan conseguirse en mejores condiciones en el plano comunitario que en el de los Estados miembros considerados aisladamente.

de forma eficaz y suficientemente por instituciones u órganos estatales o infraestatales. Impulso, en cuanto que las instituciones comunitarias, tienen obligación de intervenir -de ejercer su competencia, legislando- cuando el objetivo a alcanzar no pueda ser cumplido de manera eficaz a escala estatal o infraestatal (local, autonómico, etc.), ya sea por la dimensión o por los efectos de la acción emprendida.

De acuerdo con la Comunicación de 27 de octubre de 1992 de la Comisión al Consejo, este principio alcanza a la preparación de la acción comunitaria, a la gestión de políticas y al control financiero. Trata de contribuir a asegurar al ciudadano que las decisiones se tomen lo más próximas a él, garantizando que la competencia se ejerce al nivel adecuado y en la intensidad adecuada⁵⁹. Para ello se aplicarían dos «tests». El de eficacia comparativa entre la acción comunitaria y la de los Estados miembros, impondría la actuación de la instancia que disponga de los medios suficientes para alcanzar el objetivo. Por su parte, el test de proporcionalidad serviría para ponderar la intensidad que debe alcanzar la acción comunitaria, si debe adoptar la forma de actos jurídicos o no, y en caso afirmativo se preferirá los actos-marco, mínimos, de reconocimiento mutuo, evitando legislar al detalle. El principio de *subsidiariedad* significa, en definitiva, que la Comunidad actúe en lo esencial, o en palabras de la Comisión «que actúe menos para actuar mejor».

Siguiendo el estudio de Ricardo CALLE SAIZ⁶⁰ a propósito de la aplicación de este principio al proceso de armonización fiscal comunitaria, se plantea como primer interrogante si el principio de *subsidiariedad* puede afectar o no al ritmo del proceso de armonización fiscal y/o a la forma en que debe configurarse este proceso. Y considerando la aportación de Guillermo DE LA DEHESA⁶¹ traslada la problemática del principio de *subsidiariedad* al campo de la competencia fiscal, previendo una tendencia hacia una menor fiscalidad directa, que podría terminar en una desaparición de cualquier política redistributiva en la Unión Europea, e incluso con una redistribución a la inversa para terminar con el Estado del Bienestar. Propone dos soluciones para evitar tal «predicción de resultado»: la primera, es la armonización fiscal en todos los países; la segunda, centralizar los impuestos sobre los factores de producción más móviles y, también los beneficios sociales de dichos factores.

⁵⁹ Conectando con el principio de proporcionalidad de las medidas a adoptar, a decir de la Comisión, se deberá reducir la legislación comunitaria a lo esencial sin incurrir en exceso de reglamentación, preferir la legislación marco, priorizar la puesta en marcha de programas de ayuda para la coordinación de las acciones nacionales o las recomendaciones sobre el recurso sistemático a la armonización de legislaciones.

⁶⁰ *Hacienda Pública Europea*, AC, Madrid, 1996, en especial págs. 415 a 441. Las consideraciones del Profesor CALLE SAIZ, se formulan básicamente desde la vertiente hacendista (con análisis de opciones de eficacia) y económica. Sin embargo, no faltan aportaciones de carácter jurídico en las precisiones conceptuales que de este concepto deduce. Por otro lado, la bibliografía que recoge en sus notas y resume en texto es de gran interés y utilidad.

⁶¹ «Una nota sobre los peligros del principio de subsidiariedad», *ICE* núm. 278/1994, pág. 31 y ss.

La experiencia está demostrando que la primera opción se viene ejercitando en el marco jurídico comunitario para los países integrados en la Unión Europea, pero sin alcanzar a la tributación directa más que en la medida de lo necesario para conseguir objetivos típicamente comunitarios cuales son el garantizar el buen funcionamiento del mercado común o la neutralidad fiscal para determinadas operaciones empresariales⁶², mientras que la segunda se ha seguido por los países que han acogido la fórmula del «federalismo fiscal»⁶³, tales como Estados Unidos o Canadá, que cuentan con un impuesto federal sobre el capital y la renta y también con un subsidio de desempleo de nivel federal. Bien es verdad, que se admiten fórmulas intermedias o graduaciones variables de descentralización de funciones o competencias normativas en materia de tributos, más o menos próximas a los extremos⁶⁴. Se ha propuesto⁶⁵, para nuestro marco de organización territorial, entre otras opciones, la estructura de un federalismo competitivo como alternativa a la actual situación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, argumentando que mejora la democracia, refuerza el control del poder político, la eficiencia económica y del gasto público, reduce la presión fiscal y el déficit público, favorece el cumplimiento de las obligaciones fiscales y favorece el desarrollo económico y todo ello sin poner en peligro la existencia de una autoridad central fuerte y sin menoscabar la solidaridad.

Por su parte, el Informe que publicó en 1993 el «Centre for Economic Policy Research»⁶⁶, parte del criterio de que el principio de *subsidiariedad* introducido por el Tratado de Maastricht es vago y susceptible de interpretaciones conflictivas, además de ser una guía incompleta para adoptar decisiones respecto en dónde debe residir el poder para exigir impuestos, para realizar un gasto orientado a la provisión de bienes y servicios públicos, y para regular el comportamiento de los agentes

⁶² Vid. Exposición de Motivos de las Directivas del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativas al régimen común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (90/434/CEE) y al régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (90/435/CEE), las únicas aprobadas en materia de fiscalidad directa, según ya se dijo.

⁶³ Según Guillermo DE LA DEHESA instrumento básico, en la cúpula de redistribución y solidaridad.

⁶⁴ Ya en 1978, prologando el libro *La descentralización fiscal frente a la crisis económica*, de GIMÉNEZ, A. y otros, H.Blume, Madrid, Julio SEGURA, destacaba como «el tema más controvertido y complejo en la panorámica política y económica (de entonces) del Estado español, el de las autonomías», porque «el abanico de opiniones políticas defendidas van desde un Estado Federal, en que las autonomías sean reales y efectivas, hasta el mantenimiento de la situación centralista (de entonces), pasando por posiciones que aceptan grados variables de descentralización ... que afectan sólo a ciertas nacionalidades» y propone como idea central que debe presidir todo planteamiento de autonomías y federalismos desde el punto de vista económico que «el énfasis debe dirigirse a garantizar la equidad en el disfrute de los resultados del proceso productivo, pero no hacia la semejanza de las estructuras productivas» e insiste en «romper el círculo vicioso que produce una estructura dual como la española (de entonces) que dedique el aparato fiscal a penalizar y gravar actividades antisociales e improductivas y a transferir con criterios colectivos recursos de unas áreas a otras», para que el objetivo no sea crear nacionalidades autosuficientes desde el punto de vista económico. Por otro lado, en el libro se explican los desequilibrios españoles y la responsabilidad del sector público en la agudización de los mismos y se fundamenta la tesis de *la necesidad de una descentralización fiscal como instrumento de lucha contra la crisis y la dicotomía regiones pobres-regiones ricas*.

⁶⁵ Por CORONA, J.F., y otros en: *La Reforma del sistema de financiación autonómica...*, op. cit.

⁶⁶ Vid. CEPR: *Making Sense of Subsidiarity: How Much Centralization for Europe*, London, 1993.

del sector privado. Plantea la problemática del principio de *subsidiariedad* desde la perspectiva de la movilidad de los factores, la competencia fiscal y la supervivencia del Estado-nación, en la dicotomía entre una Comunidad descentralizada dentro de un Estado del Bienestar sustancialmente menos intenso que en la actualidad o una Comunidad centralizada que mantenga la opción de un Estado del Bienestar a los niveles actuales. De ahí que se admita en el Informe que las actitudes hacia el grado adecuado de centralización en la Comunidad pueden estar limitadas por las actitudes hacia el propio Estado del Bienestar, al ser ambas inseparables.

Ello sugiere que para llegar a una conclusión sobre lo óptimo o al menos el «second best» en materia de distribución de las potestades tributarias, hay que tener siempre en cuenta, no sólo resultados económicos, principios jurídico-constitucionales y consideraciones hacendísticas, sino también y sobre todo el correlativo de los ingresos que es la necesidad de gasto. En este sentido, la evolución del peso del sector público en los Estados es un elemento en absoluto despreciable.

W. MOLLE ⁶⁷ plantea el debate sobre fiscalidad y subsidiariedad, buscando las condiciones según las cuales la competencia de los Estados nacionales en materia de fiscalidad debe verse limitada con la finalidad de alcanzar un mayor bienestar para el conjunto de la Comunidad Europea y concluye que el principio de subsidiariedad significa que las naciones deben disponer de un máximo de soberanía y flexibilidad para orientar su propio sistema fiscal. En una interpretación económica del principio, la distribución de competencias entre los distintos niveles de gobierno en la Comunidad debe realizarse de forma que se contribuya a un mayor bienestar en el conjunto de la Comunidad Europea y lleve a un resultado equitativo para sus miembros.

Desde estas premisas, las autoridades nacionales no deben transferir a las comunitarias una parte de sus poderes en materia fiscal, mas que si se puede demostrar que la solución comunitaria mejora el bienestar, lo que ocurrirá si se dan dos circunstancias:

- 1.^a Que las externalidades de las medidas fiscales nacionales impliquen distorsiones a escala internacional, y
- 2.^a Que la supresión de estas distorsiones por una solución comunitaria produzca ventajas netas.

En cuanto al grado de integración, es evidente que a mayor grado de integración en determinados campos (por ejemplo, liberalización de movimientos de capitales), mayor número de campos fiscales afectados.

⁶⁷ «Subsidiarité et Fiscalité», en: *Trois Défis de Maastricht. Convergence, Cohésion, Subsidiarité*, L'Harmattan, Paris, 1993, pág. 155 y ss.

Combinando los dos elementos, W. MOLLE propone una distribución de tareas entre los distintos niveles de gobierno en materia fiscal en función de los flujos de comercio, factores de producción y política económica que le lleva a proponer que hay que combinar el rigor donde es necesario y la flexibilidad donde es posible, para dar la respuesta más adecuada a los desafíos del proceso de integración en materia de armonización fiscal. Cuando la Comunidad Europea progresa hacia una Unión Política la situación puede variar, pues a mayor integración mayor presión para una solidaridad más interjurisdiccional y ello exigirá en la Unión sistemas de seguridad social con un considerable poder de redistribución ⁶⁸.

Finalmente, conviene aludir a las indicaciones del Protocolo anejo al Tratado de Amsterdam, sobre la aplicación de los principios de *subsidiariedad* y *proporcionalidad*, que apuntan a las siguientes directrices para saber cuándo la actuación comunitaria está justificada:

- Cuando el asunto que se considere, presente aspectos transnacionales que no puedan ser regulados satisfactoriamente mediante la actuación de los Estados miembros.
- Cuando las actuaciones de los Estados miembros únicamente, o la ausencia de actuación comunitaria entren en conflicto con los requisitos del Tratado (tales como la necesidad de corregir distorsiones a la competencia o evitar restricciones encubiertas del comercio o reforzar la cohesión económica y social), o perjudiquen considerablemente, por algún otro cauce, los intereses de los Estados miembros.
- Cuando la adecuación comunitaria proporcione claros beneficios debido a su escala o a sus efectos en comparación con la actuación a nivel de los Estados miembros.

En definitiva, teniendo en cuenta las opiniones, informes y textos que serán jurídicamente vinculantes cuando entren en vigor, hemos de concluir que el principio de *subsidiariedad* de la Comunidad Europea trasvasado al campo tributario y enlazado con el de reconocimiento mutuo y la armonización de lo esencial ⁶⁹, no puede retardar ni perturbar el proceso de armonización fiscal que debe continuar según las necesidades de la plena Unión Económica y Monetaria y las nuevas realidades del proceso de integración en la Unión Política. Asimismo, confiamos en que los «tests» propuestos desde los textos comunitarios sean elementos que colaboren a desbloquear las negociaciones para avanzar en la línea armonizadora.

⁶⁸ Actualmente se critica al Presupuesto comunitario su escaso poder redistributivo, pues constituye un reflejo de la tendencia hacia políticas reguladoras y no redistributivas.

⁶⁹ Que son la más significativa expresión de la combinación entre supranacionalidad y descentralización, e inspiran la adopción de las Directivas. Vid. PADOA SCHIOPPA, T.: *The Road to Monetary Union in Europe*, ed. Claredon Press Oxford, N.York, 1994, pág. 108.

V. ANÁLISIS DE CADA IMPUESTO EN PARTICULAR: IMPUESTOS ARMONIZADOS FRENTE A IMPUESTOS CEDIDOS

Tratamos ahora las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en cada tributo en particular, en contraste con las exigencias del Derecho comunitario. No obstante, alguno de los problemas que se plantean tan sólo se enunciarán para ser objeto de un mayor desarrollo más adelante en un examen conjunto.

Seguiremos el orden de asunción de competencias normativas por las Comunidades Autónomas respecto a los tributos cedidos que se establece en la LOFCA (arts. 11, 19.2) y en la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (art. 2). Se tendrá en cuenta no sólo las competencias normativas que se ceden, sino las medidas de cautela y coordinación que se explicitan en el artículo 13 de la Ley de Cesión, así como las limitaciones generales y específicas previstas para cada tributo.

En sustancia, de las disposiciones introducidas en la reforma de 1996 se deduce la preocupación del legislador por impedir que el ejercicio de las competencias normativas sobre los tributos cedidos pueda quebrar el principio de solidaridad entre todos los españoles. De ahí que se prohíba en el artículo 19.2 de la LOFCA la adopción de medidas «que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos» y se obligue a «mantener una presión fiscal global equivalente a la del resto del territorio nacional», aunque sea una cláusula difícil de aplicar si atendemos a la interpretación del Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad (*vid. ad.ex.*, STC 150/90) y a la dificultad de medir la presión fiscal de un territorio con objetividad.

Con relación a las limitaciones generales al ejercicio de competencias normativas, el artículo 4.2 de la Ley de Cesión de Tributos al Estado impone a las Comunidades Autónomas evitar efectos fiscales indirectos que no se ajusten al régimen tributario establecido por las normas estatales. Las limitaciones específicas requieren un análisis tributo a tributo. La atribución de competencias normativas pretende ⁷⁰ que las Comunidades Autónomas puedan intervenir en la cuantificación de los tributos cedidos o entrar en pequeños procesos de competitividad fiscal con otras Comunidades que ni ponen en peligro los principios constitucionales ni la unidad fiscal del Estado. Sin embargo, para garantizar una homogeneidad de resultado en el ejercicio de las facultades normativas en cada Comunidad Autónoma, se establecen limitaciones específicas.

- a) El IRPF: constituye el sustento fundamental de la corresponsabilidad fiscal pues es el tributo más perceptible para contribuyente sobre el esfuerzo fiscal que realiza, o en otras palabras, sobre su contribución al sostenimiento de los gastos públicos y sobre el reparto que entre Administraciones públicas se efectúa de la obligación general de contribuir.

⁷⁰ Seguimos a ALONSO GONZÁLEZ, L. M., en: *Los tributos cedidos...*, *op. cit.*, pág. 18.

Las Comunidades Autónomas pueden regular respecto a este impuesto la tarifa y las deducciones de la cuota con las concreciones y salvedades acotadas en el artículo 13 de la Ley de Cesión. El Estado reduce su tarifa y permite a las Comunidades Autónomas crear su propia tarifa «complementaria» con un límite en el incremento o en la disminución de un 20% sobre la cuota que resultaría de aplicar a la misma base la tarifa estatal. Pero se reserva las competencias para regular los tipos de gravamen autonómicos de las rentas irregulares y los aplicables a determinadas categorías de rentas, los ajustes en la cuota íntegra, los límites de deducción a la base imponible, los pagos a cuenta y las *deducciones por inversiones empresariales*. Como se aprecia todas estas cautelas del legislador constituyen la expresión de la compatibilidad del nuevo diseño competencial con el principio de unidad financiera con que se define en el ordenamiento constitucional la autonomía de las Comunidades Autónomas ⁷¹. *A priori*, como el tipo de gravamen cero constituye la técnica para concretar mínimos exentos, parece que las Comunidades Autónomas pueden ejercer su competencia estableciendo mínimos exentos más generosos. Sin embargo, el límite del 20% en una interpretación literal de la norma anula la posibilidad de este ejercicio competencial ⁷².

La exclusión de la posibilidad de regular autónomamente las deducciones por inversiones empresariales parece pensada para evitar que se reproduzcan en las Comunidades Autónomas de régimen general los incumplimientos al Derecho comunitario que se pusieron de manifiesto en las Comunidades Autónomas de régimen especial de Concierto y Convenio. En efecto, según ya se ha apuntado, por una Decisión de la Comisión ⁷³ se entendió que los beneficios fiscales a la inversión que en el IS se concedían en el País Vasco constituían ayudas de Estado contrarias al artículo 92 TCE ⁷⁴ (art. 87 n.n.) y al principio de libertad de establecimiento del artículo 58.2 TCE (art. 48 n.n.), entre otras razones porque las sucursales de sociedades domiciliadas en otros Estados miembros, no podían beneficiarse de estas ayudas. Esta Decisión comunitaria ha servido de argumento a nuestro Tribunal Supremo para anular las correspondientes normas forales en un pronunciamiento de 1998 que ha sido muy discutido ⁷⁵. También puede entenderse como un «síntoma más de esa tenden-

⁷¹ Vid. SSTC 1/1982, 11/1984, 96/1984, 87/1985, 29/1986, 88/1986, 64/1990 y 69/1990.

⁷² Vid. CENCERRADO MILLÁN, E. en: «Comentarios de legislación: La regulación contenida en la nueva Ley de Cesión de Tributos no permite modificar el mínimo exento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Quincena Fiscal* núm. 12/1997, págs. 43-45, quien apunta que sólo «mediante una interpretación teleológica ... y sistemática ... podría aceptarse la modificación del mínimo exento».

⁷³ Decisión 93/337/CEE de 10 de mayo de 1993 (DOCE núm. L 134, de 3 de junio de 1993) contra los beneficios fiscales establecidos por las Normas Forales 28/1988, de Álava, 8/1988 de Vizcaya y 6/1988 de Guipúzcoa, y las previsiones de deducción del 20% en la cuota del IRPF y del IS, de las Normas 18/1993 de Álava, 5/1993 de Vizcaya y 11/1993 de Guipúzcoa.

⁷⁴ Vid. el estudio de LOPE CUFI, M. y O.: «Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades como ayudas de Estado», *Quincena Fiscal* núm. 19/1997, pág. 11 y ss., ya citado. Recordemos que las ayudas contrarias al Derecho comunitario por falsear la competencia pueden aparecer bajo diversas formas, por ejemplo mediante ayudas o subvenciones directas o medidas de idéntico efecto como las intervenciones que bajo formas diversas alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa.

⁷⁵ STS de 27 de febrero de 1998. Vid. comentarios sobre la Sentencia de A. CUBERO TRUYO y A.J. SÁNCHEZ DEL PINO, en *Noticias de la Unión Europea* núm. 169/1999, pág. 97 y ss., que entienden que «resulta ilustrativa de lo que podríamos llamar un fenómeno de reforzamiento del principio (típicamente comunitario aunque a la vez interno) de

cia a la sacralización de la libre competencia empresarial claramente marcada por la influencia de la Unión Europea»⁷⁶. Lo que sí es cierto es que debe considerarse la jurisprudencia comunitaria y los límites que las normas del TCE imponen a las discriminaciones fiscales, especialmente respecto a los establecimientos permanentes, en lo que se conoce como el fenómeno de la «personalización del establecimiento permanente»⁷⁷. Por otro lado, con la exclusión que comentamos, se intenta controlar generosidades en la regulación de deducciones estableciendo que éstas no pueden suponer directa ni indirectamente una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de rentas⁷⁸.

Entendemos con GARCÍA NOVOA que el nuevo diseño «va a provocar tratamientos diferenciados entre residentes y no residentes en una Comunidad Autónoma en función de una distinta fiscalidad en el tramo autonómico del IRPF. Incluso las diferencias de presión fiscal que se pueden originar, facultarían deslocalizaciones y permitirían aplicar mecanismos tributarios pensados originariamente para operaciones con no residentes»⁷⁹, cuyo contraste habría de realizarse con las prohibiciones comunitarias de discriminar, que como *a priori* sólo protegen situaciones «comunitarizadas»⁸⁰ no afectarían a esta delimitación competencial. El hecho de que la regulación del tratamiento fiscal a los no residentes no se haya cedido a las Comunidades Autónomas favorece igualmente la coherencia con las exigencias del ordenamiento comunitario -cuestión sobre la que abundaremos más adelante-. Sin embargo, con la nueva LIRPF 40/1998, de 9 de diciembre, las divergencias del enfoque estatal y el autonómico (general y foral) respecto a la estructura general del impuesto pueden reavivar el debate sobre la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas. Por ejemplo, en la medida en que el IRPF «general-estatal» incide para valorar la capaci-

libre competencia empresarial y libertad de establecimiento», en pág. 102, así como de SIMÓN ACOSTA, E. en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 21/1998, pág. 7 y ss. En los dos casos se comparte el criterio de que el Tribunal Supremo se escuda en la Decisión comunitaria para amparar su conclusión de que existe una diferencia de trato que provoca una disminución discriminatoria de la presión fiscal global. *Vid.* asimismo otras reflexiones que hacen CUBERO y SÁNCHEZ PINO en: «Algunas reflexiones sobre el poder tributario foral», *Quincena Fiscal* núm. 4/1998, pág. 89 y ss.

⁷⁶ CUBERO TRUYO, A.M. y SÁNCHEZ PINO, A.J.: *Algunas reflexiones... op. cit.*, pág. 99.

⁷⁷ *Vid.* sobre el tema, GARCÍA PRATS, A.: *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid, 1996.

⁷⁸ Apartado b) del artículo 13.uno.1.º de la Ley de Cesión. *Vid.* VARONA ALABERN, J.E.: «Principales novedades de la reciente Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas», *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 292/1997, pág. 3 que entiende que se trata de evitar posibles discriminaciones que puedan incidir en la localización del ahorro.

⁷⁹ GARCÍA NOVOA, C.: «Financiación autonómica y Derecho comunitario», *Crónica Tributaria* núm. 85/1998, pág. 138. El Profesor GARCÍA NOVOA se refiere a las técnicas antielusivas para operaciones vinculadas y cambios de residencia.

⁸⁰ Esto es, situaciones en las que un nacional de un Estado miembro se traslada a otro en el que recibe un tratamiento fiscal discriminatorio o sin trasladarse tributa en ese otro Estado por rentas o bienes allí obtenidos o situados de forma más desfavorable que los propios nacionales. Sin el elemento de extranjería, en principio, la protección comunitaria no le alcanzaría.

dad económica gravable en el mínimo personal y familiar y en las reducciones en la base imponible, mientras que en los territorios históricos vascos se pretende mantener la técnica de deducciones en la cuota ⁸¹, al igual que en las Comunidades Autónomas de régimen general.

- b) El Impuesto sobre el Patrimonio: las Comunidades Autónomas pueden regular el mínimo exento y la tarifa. La cautela a este respecto se formula respecto a la tarifa que «deberá tener una progresividad similar a la del Estado, siendo idéntica a la de este último en cuanto a la cuantía del primer tramo de base liquidable y tipo marginal mínimo» ⁸². Tales competencias normativas no parece que sean susceptibles de comprometer al Estado desde el ámbito comunitario más allá de las exigencias del principio de no discriminación que analizaremos en el apartado siguiente. Sin embargo, hay que advertir que esta capacidad normativa podrá incidir, teniendo en cuenta el punto de conexión de la residencia habitual del sujeto pasivo, en una mayor o menor tributación que incluso podrá llegar a los supuestos extremos de gravamen o exención de bienes situados en otras Comunidades Autónomas, y ello podría tacharse de contrario al artículo 157.3 de la Constitución Española cuando prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio.
- c) El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: las Comunidades Autónomas pueden ejercer competencias en la fijación de la cuantía, de los coeficientes del patrimonio preexistente y la tarifa, así como en el caso de adquisiciones *mortis causa*, para establecer reducciones de la base imponible. La tarifa deberá ser progresiva, de forma similar a la del Estado, e idéntica a la de éste en cuanto a la cuantía del primer tramo de la base liquidable y tipo marginal mínimo. Las reducciones de la base imponible establecidas por el Estado deberán mantenerse, pudiendo las Comunidades Autónomas crear otras que respondan a circunstancias de carácter económico o social siempre que no supongan reducción de la carga global por este tributo. Podrán producirse diferencias de tributación, teniendo en cuenta los puntos de conexión en las adquisiciones *mortis causa* y en las donaciones de bienes y derechos que no sean inmuebles, hasta tal punto que el legislador ha exigido la aplicación de la normativa autonómica de residencia en el territorio de la Comunidad Autónoma que sea competente durante los cinco años anteriores a la fecha del devengo del impuesto. Este impuesto no ha sido objeto de armonización en el ámbito de la Comunidad Europea ni parece que haya ninguna previsión al respecto, tal vez por el número de países que lo tienen establecido, por lo que no sugiere problemas desde esta óptica.
- d) El ITP y AJD: lo más relevante es que queda al margen del ámbito normativo de las Comunidades Autónomas el gravamen de operaciones societarias. Seguramente, la razón se encuentre en que se trata de una modalidad de gravamen sometida a armonización fis-

⁸¹ Sobre los riesgos de la disparidad de criterio *vid.* las advertencias de E. SIMÓN ACOSTA, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 21/1998, pág. 9.

⁸² Artículo 13.dos de la Ley de Cesión.

cal comunitaria -por la vía de la Directiva 69/335/CEE, de 17 de julio de 1969⁸³ que en su versión modificada de 1985 previó un tipo máximo del 1%-, y por ello el legislador ha decidido evitar incompatibilidades con las exigencias comunitarias de la mano de las regulaciones de las Comunidades Autónomas. En la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» se permite regular el tipo de gravamen en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. En la modalidad de «actos jurídicos documentados», se autoriza a las Comunidades Autónomas fijar el tipo de gravamen de los documentos notariales. Los puntos de conexión para este impuesto tratan de evitar el ejercicio de opciones fiscales del sujeto pasivo que conduzcan a una menor tributación. Entendemos que las competencias que ejerzan las Comunidades Autónomas respecto a este impuesto al no poder referirse a elementos que puedan crear nuevos impuestos semejantes al de operaciones societarias, no colisionarán con las exigencias comunitarias que, de acuerdo con la última jurisprudencia del TJCE⁸⁴, ha puesto en tela de juicio la legalidad de la normativa general con relación a lo dispuesto en la Directiva 69/335, antes citada.

- e) Los tributos sobre el juego: las competencias que las Comunidades Autónomas pueden asumir son máximas tanto respecto al margen de maniobra para decidir el importe de la recaudación como para la determinación de los elementos esenciales de los tributos, y habrá que cuidar que la normativa autonómica en este ámbito no contravenga las exigencias comunitarias. Tales exigencias pueden venir, básicamente de la mano de los artículos 12⁸⁵ y 95 TCE (arts. 25 y 90 n.n.). Aunque también habrá que tener *in mente* a la hora de controlar la posibilidad que tienen las Comunidades Autónomas de regular y de exigir tributos sobre el juego, que el TJCE ha tenido ocasión de pronunciarse reiteradamente⁸⁶ para

⁸³ DOCE núm. L 249, de 3 de octubre de 1969, pág. 25 y ss.

⁸⁴ Entre otras, *vid.* las STJCE siguientes: de 5 de marzo de 1998, as. C-347/96, *Solred SA c. Administración General del Estado*, donde se resuelve una cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Madrid, fallando en contra del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados del 0,5% para los documentos por los que se formaliza una aportación de capital, Rec. 1998-I, pág. 937; STJCE de 11 de diciembre de 1997, as. C-42/96, *Società immobiliare SIF* (cuestión prejudicial del Tribunal de Venecia sobre aportación de bienes inmuebles); STJCE de 11 de diciembre de 1997, as. C-8/96 (por Tribunal de Tours, a propósito del impuesto regional sobre los certificados de matriculación de vehículos); STJCE de 13 de octubre de 1992, as. C-50/91, *Commerz Credit Bank* (por el Bundesfinanzhof alemán, sobre el impuesto sobre aportaciones y el concepto de rama de actividad), Rec. 1992-I, pág. 5.225; STJCE de 13 de octubre de 1992, as. C-49/91, *Weber Haus GMBH & co KG* (mismo organismo alemán), sobre transferencia de beneficios, Rec. 1992-I, pág. 5.207; STJCE de 13 de diciembre de 1991, as. C-164/90, *Muwi Bouwgroep BV* (por el Hoge Raad de los Países Bajos), sobre impuesto sobre aportaciones, Rec. 1991-I, pág. 6.049; STJCE de 26 de septiembre de 1996, as. C-287/94, *A/S Richard Frederiksen & Co*, Rec. 1996-I, pág. 4.581; STJCE de 13 de febrero de 1996, as. ac. C-197/94 y C-252/94, Rec.1996-I, pág.0505. Más recientemente, STJCE de 27 de octubre de 1998, as. C-94/97, *Manifsttura italiana Nonwoven SpA*, Bol. act. núm. 26/98.

⁸⁵ *vid.* PERIS GARCÍA, P.: «Tasas autonómicas y exacciones de efecto equivalente», *Palau* 14/1988, núm. 4, pág. 69.

⁸⁶ Entre otros, as. C-252/86, *Bergandi*, Rec. 1988, pág. 1.343 y ss., y as.ac. 93/88 y 94/88, *Wisselink*, Rec. 1988, pág. 2.671 y ss. *vid.* CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Jurisprudencia Tributaria del TJCE 1992-1995*, La Ley-Actualidad, 1997, pág. 267.

velar por el cumplimiento del artículo 33 de la Sexta Directiva sobre IVA ⁸⁷ que establece la prohibición de que los Estados miembros introduzcan impuestos sobre el volumen de negocios equivalentes al IVA en sus sistemas tributarios, y ha entendido que la contradicción existirá cuando los impuestos se apliquen de forma general a las transacciones que tengan por objeto bienes y servicios, sean proporcionales al precio de los bienes o servicios, se perciban en cada fase del proceso de producción y que el impuesto se deba una vez deducido el impuesto pagado por la transacción precedente. Pensemos que se plantearon dos cuestiones prejudiciales al TJCE por parte de la Audiencia Nacional ⁸⁸, para obtener una decisión interpretativa que permitiera decidir la conformidad del gravamen complementario de la mal llamada tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar de la Ley 5/1990, de 29 de junio ⁸⁹, que fueron resueltas por Sentencia de 26 de junio de 1997, que indicó que corresponde al juez nacional comprobar si el tributo controvertido puede gravar la circulación de bienes y servicios de manera equiparable al IVA, y para ello deberá examinar si dicho tributo tiene las características esenciales de este último, dando las mismas pautas que han sido extractadas.

- f) Recargos sobre el IVA: aunque limitado el objeto de nuestro estudio a las competencias normativas, dado que atendemos al parámetro de las exigencias del ordenamiento comunitario no es inoportuno realizar algunos apuntes sobre el tributo estrella de la Comunidad Europea. El IVA se configura en la reforma como un tributo cedible [art. 11 e) de la LOFCA], sólo en la fase minorista. Como se indica en el Libro Blanco sobre la Reforma de la financiación autonómica ⁹⁰ la fase minorista puede ir referida, bien a las ventas efectuadas por los comerciantes minoristas, bien a las ventas efectuadas a consumidores finales. Y la opción por una u otra interpretación no es irrelevante. A pesar de que la fase minorista debería ser definida en función de que el destinatario de la operación fuera un consumidor (final), desde un punto de vista práctico habrían de considerarse como objeto de cesión todas las operaciones realizadas por sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones mayoritario sea efectuado a consumidores finales ⁹¹. La segunda opción parece ser más cohe-

⁸⁷ Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (DOCE núm. L 145, pág.1). Por ejemplo, en la Sentencia *Bergandi*, de 3 de marzo de 1988, as. C-252/1986, (Rec. pág. 1.343), se cuestiona la conformidad con el artículo 33 de la Sexta Directiva de un tributo estatal francés que gravaba las máquinas automáticas instaladas en los lugares públicos con una cuota anual según la categoría del aparato, a lo que el Tribunal contestó afirmativamente. En igual sentido STJCE *Philippe Lambert*, de 15 de marzo de 1989 as. ac. C-317/86 y ss., Rec. pág. 787.

⁸⁸ El asunto fue resuelto en Sentencia dictada el 23 de octubre de 1997, siendo el argumento principal la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del artículo 38.2.2. de la Ley 5/1990, de 29 de junio (FJ 2.º, RJ 1997, 1.221).

⁸⁹ Este gravamen fue declarado inconstitucional por infringir el principio de seguridad jurídica en STC 173/1996, de 31 de octubre (RTC 1996, 173), *vid.* comentarios a la Sentencia de VILLAR EZCURRA, M. en *Quincena Fiscal* núm. 6/1997, pág. 35 y ss. y JIMÉNEZ COMPAIRED, I. en *Quincena Fiscal* núm. 8/1997, pág. 9 y ss. y ha vuelto a crear polémica con ocasión de la STC 159/1997, de 2 de octubre (RTC 1997, 159) en que se rechaza un amparo posteriormente a la declaración de inconstitucionalidad del precepto. *Vid.* votos particulares de la Sentencia y comentarios en la doctrina tributaria (editoriales de *Quincena Fiscal* núm. 20/1997, pág. 5 y ss., de *Jurisprudencia Tributaria* núm. 18/1998, pág. 16 y ss.).

⁹⁰ *Vid.* «Informe sobre el actual sistema de financiación y sus problemas», *IEF*, Madrid, 1995.

⁹¹ BELTRÁN I BERNABÉ, R.: «La cesión de la fase minorista del Impuesto sobre el Valor Añadido: El caso de Cataluña», *HPE* núm. 1/1992, pág. 207.

rente con las características del impuesto pues permitiría gravar todo el consumo realizado en el respectivo ámbito jurisdiccional, pagando siempre el mismo tipo impositivo que será el de la jurisdicción fiscal donde se efectúe el consumo⁹². El que las Comunidades Autónomas pudieran establecer tipos impositivos diferentes en el IVA es lo que ha provocado mayores recelos respecto a las exigencias de las Directivas comunitarias, pues como pone de manifiesto LASARTE ÁLVAREZ⁹³, el que Europa sólo imponga tipos mínimos y exigencias de soportar una misma carga tributaria por todos los bienes negociados en un mercado y no se pronuncie sobre el tema de la fase minorista⁹⁴, no significa que no deba tenerse en cuenta la tendencia a la igualación de los tipos y a la unificación del mercado⁹⁵. Ciñéndonos a la posibilidad de establecer recargos sobre la fase minorista del IVA y pese a que se ha considerado que el recurso a los recargos se ha devaluado desde la reforma de 1996⁹⁶, existen precedentes en la jurisprudencia del TJCE que claramente permiten deducir la conformidad de esta posibilidad con el artículo 33 de la Sexta Directiva de IVA que prohíbe el establecimiento de impuestos similares al IVA pero no evita las sobreimposiciones⁹⁷, pero que cuestionarían su conformidad con el artículo 95 TCE (art. 90 n.n.) que prohíbe impuestos internos discriminatorios en la medida en que tuvieran incidencia sobre el consumo potencial de los productos importados en beneficio de los productos nacionales que compiten con ellos⁹⁸. Iguales consideraciones merece la posibilidad de recargos sobre los impuestos especiales que también han sido objeto de armonización comunitaria, destacando la Directiva 92/12, de 15 de febrero, sobre régimen general, tenencia, circulación y control de los productos objeto de impuestos especiales. Sin embargo, debe advertirse la ineficacia⁹⁹ del apartado f) del artículo 11 de la LOFCA, pues la normativa comunitaria y su transposición en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos especiales, en su configuración actual carecen de fase minorista, exceptuando el impuesto de matriculación de determinados medios de transporte.

⁹² Vid. SEVILLA SEGURA, J.V.: «El IVA como tributo compartido», *Noticias de la Unión Europea* núm. 155/1997, págs. 55-58. Téngase en cuenta también el trabajo de la Comisión «Un sistema común de IVA. Programa para el Mercado Único», COM (96) 328 final.

⁹³ En «Perspectivas de reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas», *Revista de Estudios Regionales* núm. 44/1996, págs. 200 y 201.

⁹⁴ En efecto, desde la Primera Directiva de 11 de abril de 1967, se tuvo la intención de salvaguardar la fase del comercio minorista (DOCE L 71, de 14 de abril de 1967, pág. 1.301).

⁹⁵ El IVA no ha sido elegido como impuesto para la corresponsabilidad por los problemas de carácter comunitario. Un excelente análisis de las opciones desechadas por la reforma puede encontrarse en ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Los tributos cedidos*, *op.cit.*, págs. 21-23.

⁹⁶ *Ibid.* págs. 13-14.

⁹⁷ Pese a que esta postura pueda llegar a estimarse como desalentadora. Vid. ÁLVAREZ ARROYO, F.: «El concepto de impuesto sobre el volumen de negocios en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia», *Noticias de la Unión Europea* núm. 133/1996, pág. 69.

⁹⁸ STJCE de 9 de julio de 1987, *Comisión c. Bélgica*, as. C-356/1985, Rec.1987, pág. 3.299.

⁹⁹ Que no «contradicción» como se afirma en VV.AA.: *Financiación de las Comunidades Autónomas y corresponsabilidad fiscal*, *op.cit.* pág. 233.

VI. EVENTUALES PROBLEMAS DE INADECUACIÓN AL ORDENAMIENTO COMUNITARIO

Los problemas de inadecuación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas pueden analizarse tributo a tributo, según esté armonizado o no, o en función de otros criterios. El que nuestro objeto de estudio se ciña al reparto de competencias normativas en el nuevo diseño de 1996 hace que, una vez que hayamos afirmado que en sí mismo, como diseño, no colisiona con el Derecho comunitario y hayamos apuntado los problemas tributo a tributo, no obstante lo dispuesto en el artículo 19.2 *in fine* de la LOFCA a propósito de la armonización fiscal comunitaria, nos parezca más oportuno tratar los problemas previsibles desde el Derecho comunitario en su conjunto y no sólo desde la perspectiva de la conformidad con las Directivas armonizadoras ¹⁰⁰.

Como se verá, muchas de las cuestiones no se ponen en entredicho ahora, con ocasión de la aplicación del nuevo diseño de competencias tributarias compartidas, sino que venían planteándose desde mucho antes, incluso cuestionando los regímenes fiscales especiales o forales, pero es importante traerlas a colación en tanto se mantienen con la Reforma de 1996.

1. Contenciosos de discriminación.

El Tratado de Roma se preocupa por prohibir en varias de sus disposiciones discriminaciones fiscales y no fiscales. Sin embargo es una realidad que existen discriminaciones disfrazadas en casi todos los Estados miembros, que pueden resultar contrarias a las normas originarias sobre exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana, tributos internos discriminatorios, o libertad de circulación de personas, capitales y servicios, y al derecho al libre establecimiento. En el caso español, entendemos que los mayores riesgos pueden venir de la mano de aquellas medidas adoptadas con mayor autonomía, esto es, de tributos autonómicos propios, de la proliferación de tributos medioambientales, y en el caso de los cedidos de las medidas que se arbitren para la tributación sobre el juego. No obstante, se plantean también algunas fricciones por parte de las normas que se adopten en el ámbito del IRPF y otros impuestos cedidos. A ellas dedicamos ahora nuestra atención.

a) Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana.

Suprimida la barrera arancelaria para España desde 1993, los derechos de importación y exportación pueden reproducirse, de alguna manera, mediante la exigencia de prestaciones patrimoniales coactivas de efecto equivalente, que en definitiva discriminan al producto extranjero-comunitario de

¹⁰⁰ A mayor abundamiento sobre el tema, *vid.* GARCÍA NOVOA, C.: «Financiación autonómica y Derecho comunitario», *Crónica Tributaria* núm. 85/1998, pág. 119 y ss.

forma más o menos sutil, más o menos encubierta. Se trata de las denominadas exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana, que prohíbe el artículo 12 TCE (art. 25 n.n.). Igualmente, resultan prohibidos aquellos sistemas impositivos internos que discriminen al producto importado de origen comunitario o protejan el producto nacional concurrente, en el artículo 95 TCE (art. 90 n.n.).

Las exacciones de efecto equivalente constituyen un concepto jurídico indeterminado, por lo que la jurisprudencia del TJCE ha sido la encargada de concretarlo y definirlo, permitiendo corregir las conductas estatales del más variado tipo que, en definitiva, constituyen un obstáculo para la libre circulación de mercancías. El punto de arranque jurisprudencial se encuentra en el asunto «*Pan de especias*»¹⁰¹ en el que se define la noción para los casos en que existe un producto nacional que proteger, y por tanto, el efecto discriminatorio es patente: «Se trata de un derecho unilateralmente impuesto por un Estado miembro que afecta a productos importados, por el hecho de traspasar la frontera, en dicho momento o en un momento ulterior y que teniendo como resultado el alterar el precio del producto tiene la misma incidencia que un derecho de aduana»¹⁰². El segundo asunto clave en la línea definitoria de las exacciones de efecto equivalente es el asunto «*Fondo social de los diamantistas belgas*»¹⁰³, donde se planteó la cuestión de determinar si puede entenderse que exista una exacción de efecto equivalente en ausencia de producto nacional, a la que el Tribunal comunitario da respuesta afirmativa: «Toda carga pecuniaria distinta de un derecho de aduana, aunque sea mínima, cualquiera que sea su denominación y la técnica de percepción, *que grave productos nacionales o importados por razón de su paso por la frontera*, aunque no se perciba en beneficio del Estado, no tenga efecto discriminatorio protector o no haya producción nacional competidora».

Posteriormente, el Tribunal fue refinando la noción y estableciendo límites al respecto. Las exacciones de efecto equivalente pueden estar permitidas por el Derecho comunitario únicamente en tres circunstancias: si responden a un servicio efectivamente prestado, si son consecuencia de un interés comunitario, y si se trata de un tributo interno no discriminatorio (art. 95 TCE, art. 90 n.n.)¹⁰⁴.

¹⁰¹ As. 2 y 3 /62 *Comisión c. Bélgica y Luxemburgo*, STJCE de 14 de diciembre de 1962, Rec. 1962-I, pág. 425.

¹⁰² Recordemos que el derecho de aduana grava los productos importados o exportados y que tiene bien un efecto protector o bien recaudatorio si no existe una producción nacional que se pretenda proteger.

¹⁰³ As. ac. 2 y 3 /1969, STJCE de 1 de julio de 1969, Rec. 1963-I, pág. 211.

¹⁰⁴ Resumidamente, se entiende que existe servicio efectivamente prestado, cuando la carga pecuniaria sea impuesta unilateralmente por un Estado al producto importado pero como contraprestación de un servicio que el Estado presta efectivamente al importador reportándole una ventaja específica y siendo el importe de esa carga proporcional al coste del servicio la exacción de efecto equivalente estará justificada y no prohibida. Por su parte, el interés comunitario se manifiesta desde el momento en que exista una norma comunitaria que admita la licitud de una conducta estatal que constituya una exacción de efecto equivalente, pues aunque la carga pecuniaria se imponga unilateralmente, se estará cumpliendo una norma comunitaria que justifica y ampara la medida. Los casos más frecuentes se refieren a los controles sanitarios, veterinarios y fitosanitarios. Este tipo de controles a la exportación suelen posibilitarse por medio de una serie de Directivas comunitarias y por Convenios suscritos por la Comunidad con países en vías de desarrollo. En estas normas se prevé la posibilidad de que se cobre una tasa por la realización de estos controles. Por último, imposición interior, existe en principio cuando la carga pecuniaria grava al producto importado pero también al nacional, de ahí que constituya no una exacción de efecto equivalente, sino un tributo interno cuya legalidad hay que estudiar en el ámbito de la prohibición del artículo 95 TCE (art. 90 n.n.).

Toda esta jurisprudencia debe considerarse por las Comunidades Autónomas en régimen general, especialmente en el establecimiento de tributos propios, y por las Comunidades Autónomas en régimen especial para evitar pronunciamientos contrarios de parte del Tribunal Comunitario Europeo, como ocurrió respecto al arbitrio sobre la producción y la importación en Ceuta y Melilla, considerado por el Tribunal de Luxemburgo una exacción de efecto equivalente, pese al juicio del Tribunal Supremo ¹⁰⁵.

b) Tributos internos discriminatorios y ayudas públicas contrarias al TCE.

El artículo 95 TCE (art. 90 n.n.) prohíbe los tributos internos discriminatorios para los productos de otros Estados miembros tanto si en el Estado impositor existe producción igual o similar ¹⁰⁶ (apartado 1.º), en cuyo caso el criterio determinante es la existencia de una discriminación directa o indirecta -por ejemplo estableciendo diferencias, en los tipos, la determinación de la base imponible o las modalidades de percepción del impuesto- como en el caso contrario (apartado 2.º), debiendo estarse entonces al criterio de la sustituibilidad del producto discriminado con el que potencialmente satisfaga al consumidor ¹⁰⁷.

Las ayudas públicas, en principio prohibidas por el Tratado de Roma si falsean o amenazan de falsear las reglas de libre competencia -arts. 92 a 94, 87 a 89 n.n.- están en íntima relación con el ámbito de aplicación de los artículos 12 y 95 TCE, 25 y 90 n.n. En efecto, un tributo interno indirecto que grave igual las operaciones interiores y las intracomunitarias, pero cuya recaudación se destine a repartir ayudas públicas o a rebajar la presión fiscal de las empresas nacionales, económi-

¹⁰⁵ Así, mientras la STJCE de 7 de diciembre de 1995 falló dando a entender al Tribunal Superior de Justicia de Andalucía que el arbitrio constituía una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, aunque presentara la apariencia de un tributo interno, pues estaba en realidad configurado de modo que, ya por el tenor de las normas que lo imponen, ya por el modo en que lo aplica la Administración, grava los productos importados o determinadas categorías de dichos productos, con exclusión de los productos locales de la misma categoría, el Tribunal Supremo en Sentencia de 13 de junio de 1998 dictada en interés de ley, niega tal conclusión, haciendo valer otras hipótesis planteadas por el Tribunal de Luxemburgo en su razonamiento. («la sentencia impugnada ... partió de valoraciones estereotipadas y carentes de todo soporte deductivo, que la alinearon, apriorísticamente, con la tercera y más grave hipótesis de gravamen de efecto equivalente que había contemplado el Tribunal de Luxemburgo» -FJ 4.º-). El legislador, no obstante, optó por ajustar la Ley 8/1991, de 25 de marzo, al contenido de la Sentencia comunitaria, dictando el RDL 14/1996, de 8 de noviembre, en cuyo preámbulo expresamente se confesaba la necesidad de ajustar la ley a los criterios de la Sentencia del Tribunal comunitario. Otras Sentencias del Supremo reiteraban el convencimiento de que se trataba de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana (*vid.* entre otras, SSTs de 28 de marzo de 1998, RJ 2285, de 14 de junio y 11 y 12 de julio de 1995, RJ, 5090, 6235, 6236).

¹⁰⁶ Respecto a qué haya de entenderse por producto nacional similar, se huye del criterio formal de atender a las clasificaciones de mercancías del arancel exterior común o las fiscales. De acuerdo con este criterio, los productos serían similares cuando entran en una misma partida o categoría arancelaria o fiscal. El TJCE ha seguido un criterio material: son similares cuando están en la misma fases de comercialización o producción y presentan a la vista de los consumidores propiedades análogas y responden a las mismas necesidades. En cuanto a qué haya de entenderse por «tributo superior», hay que atender a la cuantía final a ingresar en aplicación del tributo sea cuál sea la técnica (tipo más elevado, diferente cálculo de la base, distintas deducciones, etc.).

¹⁰⁷ Un estudio completo sobre la jurisprudencia comunitaria en aplicación del artículo 95 TCE puede encontrarse en SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: «Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *RCT* núm. 186/1998, pág. 3 y ss.

camente estará asumiendo el papel de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana si la presión fiscal resulta totalmente compensada o de un tributo interno discriminatorio contrario al artículo 95 TCE ¹⁰⁸ (art. 90 n.n.), si la compensación es parcial. No obstante, en este último supuesto podría ocurrir que el examen de legalidad comunitaria hubiera de hacerse desde las disposiciones que regulan las ayudas públicas, pues en la medida que las exacciones fiscales se declaren ayudas de Estado conformes con el Tratado no se podría entender que el examen de conformidad no ha tenido en cuenta las posibles vulneraciones a los artículos 12 y 95 TCE ¹⁰⁹ (arts 25 y 90 n.n.).

Respecto a estas formas de discriminación que hemos expuesto en los apartados a) y b) anteriores, es en el campo de las tasas y gravámenes medioambientales donde proliferan los peligros de desajuste en el ejercicio de competencias autonómicas pues las Comunidades Autónomas se ven incitadas a acudir al tributo extrafiscal al no existir baldíos tributarios y al permanecer los recortes del artículo 6.2 de la LOFCA. A pesar de que la Comisión apoya los tributos medioambientales no sólo como generadores de ingresos adicionales que permitirán reducir la presión fiscal sobre las rentas del trabajo sino como incentivos para modificar comportamientos contrarios al medio ambiente ¹¹⁰, también desde Bruselas se hacen recomendaciones para que la aplicación de exacciones medioambientales no contraríe otros objetivos del Tratado de Roma. En particular, la Comunicación de la Comisión de 1997 ¹¹¹ señala la conveniencia de analizar previamente al establecimiento del tributo medioambiental que no se trate de exacciones de efecto equivalente, de medias de efecto equivalente a restricciones cuantitativas, de tributos internos discriminatorios, de ayudas estatales contrarias a las libertades comerciales, o incluso que las técnicas de exención o desgravación no sean medios para discriminar o ayudar a determinados sectores, falseando las reglas de competencia.

Merece recordarse el riesgo que existe de que determinadas tasas y precios públicos diseñadas y exigidas como tributos propios por las Comunidades Autónomas, puedan constituir exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana, *en la medida en que puedan discriminar a los productos procedentes de Estados miembros de la Unión Europea*. El problema se ha planteado ya respecto de determinadas tasas como las que se cobraban por las inspecciones en función no del coste del servicio sino de la cantidad de producto importado, y cuya tarifa se fijaba en función de la unidad de peso o producto, que fueron declaradas contrarias al ordenamiento comunitario por ser exacciones de efecto equivalente en la STSJ del País Vasco, de 27 de junio de 1992 ¹¹².

También conviene poner el artículo 95 TCE (art. 90 n.n.) en relación con las prohibiciones de establecer medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas -art. 30 TCE, art. 28 n.n.-

¹⁰⁸ Como se afirma entre otras, en la STJCE de 11 de marzo de 1992, as. C-78-83/90, *Compagnie commerciale de l'Ouest*, en relación a una exacción parafiscal, Rec. 1992, pág. I-1.847.

¹⁰⁹ A mayor abundamiento sobre estas cuestiones, *vid.* VILLAR EZCURRA, M.: «Las ayudas estatales de carácter fiscal y el Derecho comunitario: algunas notas sobre su diferencia de los tributos internos discriminatorios y las exacciones de efecto equivalente a propósito del primer informe sobre el Código de Conducta Fiscal», *Boletín Aranzadi Fiscal* núm. 2/1999, pág. 1 y ss.

¹¹⁰ *Vid.* Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios de 22 de octubre de 1996.

¹¹¹ «Impuestos y gravámenes ambientales en el Mercado Único». Doc. COM (97) 9 final.

¹¹² AT núm. 39.

pues puede ocurrir que una medida tributaria interna sea compatible con lo establecido en el artículo 95 TCE (art. 90 n.n.) y sin embargo, que la presión fiscal que comporte tenga como efecto una limitación a la libre circulación de mercancías ¹¹³.

c) El principio de no discriminación por razón de nacionalidad.

La influencia que ha tenido en la evolución de la fiscalidad comunitaria la protección del Tribunal de Luxemburgo ha dispensado a la eficacia del mercado interior y a la movilidad de los factores de producción en el ámbito espacial de la Unión Europea es indudable. Suprimidas las barreras fronterizas y en situación de libertad, mercancías, personas, servicios y capitales pueden utilizar las ventajas comparativas que ofrezca la Hacienda de cada país, y esta realidad invita a una competencia a la baja para captar bases imponibles. En el sistema comunitario, garante de las libertades económicas, los impuestos y las ayudas fiscales se conciben como elementos distorsionantes que impiden la igualdad de oportunidades. Por ello se entiende que el TJCE llegue a conclusiones que abogan por un tratamiento tributario homogéneo entre residentes y no residentes y enjuicie cada vez con mayor recelo los supuestos de discriminación interna de origen fiscal que afecten a aquellas libertades.

La importancia para los Estados miembros de la jurisprudencia del TJCE en materia de no discriminación y su repercusión en el IRPF y en el IS, es tal que algunos Estados han cambiado ya sus normas, adaptándose a los pronunciamientos del Tribunal. Así, Luxemburgo ha eliminado la discriminación impositiva sobre los establecimientos permanentes, mientras que Alemania y Holanda han reformado sus legislaciones impositivas para acoger a los no residentes considerando su situación personal, aunque con técnica distinta ¹¹⁴. El mismo legislador español, en la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de los no residentes y Normas Tributarias, ha recogido en su artículo 33 una opción para los residentes de otros Estados de la Unión Europea, que no es sino la incorporación de la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 21 de diciembre de 1993, sobre el régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside. La medida aplicable con carácter opcional no hace sino posibilitar la consideración a las circunstancias personales y familiares del contribuyente si la mayor parte de su renta la percibe de territorio español.

Por esta vía de las normas del Tratado que pretenden evitar las discriminaciones por razón de nacionalidad y de la interpretación del Tribunal de Luxemburgo, estamos asistiendo a lo que podríamos denominar una «armonización indirecta no normativa» de determinadas disposiciones de los impuestos nacionales directos que gravan la renta. El principio de no discriminación por razón de nacionalidad se formula con carácter general en el artículo 6 TCE (art. 12 n.n.), pero adquiere protección más amplia y eficaz con respecto a las cuatro grandes libertades a que se refieren los artículos 48, 52, 59 y 73 B y ss. TCE (arts. 39, 43, 49 y 56 n.n.), disposiciones que protegen la libertad de circu-

¹¹³ Vid. VILLAR EZCURRA, M.: «Las ayudas estatales... *cit.*, pág. 5.

¹¹⁴ Así, la solución alemana es hacer tributar a determinados no residentes (fronterizos) por obligación personal, mientras que en Holanda tributan como no residentes por obligación real pero atendiendo a sus circunstancias personales.

lación de personas, servicios y capitales y que tienen pleno efecto directo. Desde la Sentencia *Sotgiu* ¹¹⁵, el TJCE ha sancionado que las normas de igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones patentes por razón de nacionalidad, sino también *cualquier forma encubierta de discriminación* que aplicando cualesquiera otros criterios de distinción produzca, de hecho, el mismo resultado. Asistimos a una evolución jurisprudencial hacia posturas que permiten cuestionar la validez absoluta y no discutida del criterio de discriminar en función de la residencia, admitido por la generalidad de los países a la hora de establecer un vínculo obligacional en materia tributaria. Es común que los residentes puedan hacer valer sus circunstancias personales para disminuir la carga impositiva, no así los no residentes, al desconocerse las circunstancias personales y familiares.

Siguiendo las decisiones del TJCE, desde 1983 sobre la diferencia de tratamiento fiscal para residentes y no residentes, que en principio la admiten, siempre y cuando las circunstancias personales puedan hacerse valer en algún Estado, se aprecia una especial protección a la situación de los trabajadores fronterizos que deben encontrar las mismas ventajas que el Estado de acogida otorga a sus propios residentes. La citada Recomendación de la Comisión de 21 de diciembre de 1993, sobre el tratamiento de determinadas rentas de no residentes a nacionales de la Comunidad Europea ¹¹⁶, en la medida en que concreta el concepto de «ingresos significativos» ¹¹⁷ que debe determinar el lugar donde se hagan valer las circunstancias personales y familiares, podría convertirse en cauce para promover importantes cambios jurídicamente vinculantes en pro de la armonización del IRPF en el ámbito comunitario, al estilo iniciado por el legislador español, según el artículo 33 de la Ley 41/1998. Como acertadamente se ha dicho, el efecto que la Recomendación puede tener sobre las legislaciones de los Estados miembros «pone de manifiesto que se ha iniciado un proceso de crisis o revisión de la configuración actual de los criterios de sujeción al poder tributario estatal» ¹¹⁸. Y ello unido a la tendencia del TJCE a interpretar ampliamente la no discriminación por razón de nacionalidad, protegiendo frente a discriminaciones de residencia fiscal, permite afirmar que una tendencia a aproximar los conceptos de nacionalidad y residencia a efectos tributarios. Entendemos que esto significa que existen fisuras en la distinción entre obligación personal y real de contribuir que requieren una revisión de los puntos de conexión de las normas tributarias ¹¹⁹. Otras posturas van incluso más lejos, planteando en la exigencia de revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional, la implantación de un sistema basado en el principio de territorialidad ¹²⁰.

¹¹⁵ STJCE de 12 de febrero de 1974, as. C-175/75, Rec. I pág.153.

¹¹⁶ Recomendación 94/70/CE de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen (DOCE núm. L 39, de 10 de febrero de 1994), que aboga por considerar que existe una situación comparable a la del residente cuando el que obtiene renta en el Estado en que se desarrolla su actividad constituye, como mínimo un 75% de la renta total imponible del no residente.

¹¹⁷ Fue en el as. C-279/93 *Sumacker* en STJCE de 14 de febrero de 1995, Rec. 1995-I pág. 225, donde se afirmó que lo determinante es el lugar de ingresos significativos.

¹¹⁸ SOLER ROCH, M.ª T.: «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», en: *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova-Asociación Española de Asesores Fiscales, Valladolid, 1997, pág. 77.

¹¹⁹ Vid. sobre el particular CUBERO TRUYO, A.M.: «Un nuevo enfoque legislativo para la obligación real de contribuir», *Boletín Aranzadi Fiscal* núm. 3/1998.

¹²⁰ Vid. VOGEL, K.: «Problems of a Most-Favoured-Nation Clause in Intra-EU Treaty Law», *EC Tax* núm. 4, 1995.

Es importante advertir que, en principio, en el ámbito de libre circulación de personas, se exige un grado de «comunitarización» para que estas normas protejan de modo efectivo. Por grado de «comunitarización» se entiende la exigencia de que haya un elemento de *extranjería* y que se haya hecho uso de las libertades comunitarias de movimiento, esto es, lo que se conoce como el elemento de «transnacionalidad»¹²¹. De ahí que por regla general la protección del Derecho comunitario no alcance, en principio, a las situaciones puramente internas (as. *Werner*¹²²) y es más, que sea indiferente frente a discriminaciones a la inversa, esto es, frente a un mejor tratamiento, en este caso de naturaleza impositiva, a los nacionales comunitarios extranjeros no residentes. Sin embargo, en el asunto *Asscher*¹²³ el Tribunal dio un giro importante al entender que, aunque las disposiciones sobre libre circulación no pueden aplicarse a situaciones puramente internas de un Estado miembro, «no es menos cierto que el alcance del artículo 52 del Tratado no puede interpretarse de manera que *excluya del ámbito de aplicación del Derecho comunitario a los propios nacionales de un Estado determinado, cuando éstos, por su propio comportamiento, se encuentran respecto del Estado miembro del que son originarios en una situación equiparable a la de cualquier otro sujeto que goza de los derechos y libertades que garantiza el Tratado*», por lo que cabe afirmar que la libre circulación de personas reforzada con los derechos inherentes al *ciudadano comunitario* (art. 8.A.1.º TCE) puede poner en entredicho, ante el caso concreto, el diseño normativo en los tributos compartidos.

El Asunto *Halliburton Services*¹²⁴, abre la puerta a la interdicción de las discriminaciones que tengan un efecto indirecto en el tráfico económico intracomunitario, toda vez que el pago de un impuesto (ITP) con motivo de la venta de un inmueble que repercute en el transmitente no nacional constituye una carga -que empeora las consideraciones de venta- contraria al derecho de establecimiento, y aunque el pronunciamiento afecta a la discriminación entre sucursales y filiales en la medida en que la causa está en un impuesto sobre transmisiones patrimoniales habrá de ser considerado *pro futuro* por el legislador¹²⁵.

De todo lo expuesto, parece deducirse que quizás no sea tan descabellado profundizar en el estudio de volver a considerar el principio de territorialidad como criterio de sujeción pues los malabarismos normativos a que obliga las interpretaciones del Tribunal de Luxemburgo, pueden llevar a una excesiva complejidad en la aplicación de los impuestos personales que abocaría a situaciones

¹²¹ El profesor GARCÍA NOVOA argumenta en torno a este elemento transnacional su juicio de conformidad del sistema de financiación autonómica con la libre circulación de trabajadores en: *Financiación ... cit.*, pág. 124 y ss.

¹²² As. C-112/91, resuelto por STJCE de 26 de enero de 1993 (Rec. 1993-I, pág. 429). Con posterioridad en el as. *Sumacker*, se dictó una Sentencia que constituyó todo un revuelo pues por primera vez se protegía una situación puramente interna por tener en cuenta el lugar de ingresos significativos para hacer valer circunstancias personales y familiares. Ha sido una de las sentencias del TJCE sobre fiscalidad, más comentada en publicaciones españolas (*vid.ad.ex.* FALCÓN y TELLA, R., en *Quincena Fiscal* núm. 4/1995) y extranjeras (*vid. ad. ex.* KNOBBE-KEUK, B.: «Freizügigkeit und direkte Besteuerung», en *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* número 65/1995, págs.167-169, o «La non discriminazione anche nel settore dell'imposizione diretta: Intervento della corte di giustizia», *Diritto e pratica tributaria* 1995, pág. 1.471 y ss.).

¹²³ As. C-107/94, STJCE de 27 de junio de 1996, Rec. 1996-I, pág. 3.089.

¹²⁴ As. 1/93, STJCE de 12 de abril de 1994, Rec. 1994-I, pág. 1.137.

¹²⁵ Puede encontrarse un comentario a la Sentencia en *Jurisprudencia Tributaria del TJCE (1992-1995)* págs. 127-136.

de incumplimiento. El documento «simplify international taxation» incluido en el informe de la Comisión Kemp ¹²⁶ pensado para el sistema de EEUU, realiza esta propuesta que se entiende hará de EEUU un lugar particularmente atractivo en el cual invertir. También dentro y fuera del ámbito europeo se ha planteado la exigencia de revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional y, en algunos casos se ha propugnado abiertamente la implantación de un sistema basado en el principio de territorialidad ¹²⁷.

Toda esta doctrina trasladada al tema que nos ocupa incide en el diseño de los tributos compartidos directos y personales, esto es, del IRPF, IP e IS y D, especialmente por los resultados que las diferencias normativas pueden poner de manifiesto y por los problemas que pueda plantear la residencia como punto de conexión ¹²⁸ básicamente en el IRPF pero también respecto al IP y al IS y D e incluso respecto a determinados hechos imposables del ITP y AJD -pese al importante esfuerzo en la delimitación de los puntos de conexión ¹²⁹-, en la medida en que cabría apreciar discriminaciones en función de la residencia que encubrieran discriminaciones a los nacionales comunitarios contrarias a las normas del TCE.

Aparte de ello, también ha incidido esta doctrina en los beneficios fiscales del sistema foral vasco al que nos hemos referido ya y que sin duda constituye un importante precedente a considerar para evitar que situaciones semejantes se repitan para las Comunidades Autónomas de régimen general.

2. Contenciosos de falta de armonización.

La armonización fiscal no es original y propia de la integración en la Unión Europea, sino que todo proceso de integración económica determina la necesidad de armonizar normativas tributarias, tanto para evitar que las disparidades fiscales obstaculicen la libre circulación de factores de producción y distorsionen el régimen de libre y leal competencia, al no ser las condiciones de competencia equitativas si unos productores soportan más carga fiscal que otros, como por cuestiones relacionadas a la soberanía fiscal.

¹²⁶ Puede encontrarse una breve reseña elaborada por NÚÑEZ GRAÑÓN, M., en *Quincena Fiscal* núm. 10/1997, pág. 43 y ss.

¹²⁷ Vid. SOLER ROCH, M.ª T.: *Una reflexión ... cit.* en nota 45, pág. 78.

¹²⁸ Sobre el tema, vid. FALCÓN y TELLA, R.: «Los problemas de determinación del domicilio fiscal», en: VV.AA. *El sistema de financiación autonómica*, MAP-Universidad San Pablo-CEU, Madrid, 1998, especialmente, pág. 58 y ss., así como ORÓN MORATAL, G.: «La residencia habitual como punto de conexión en los impuestos directos: problema actual y causa de próximas reformas legislativas», en VV.AA.: *Presente y futuro ... cit.*, pág. 79 y ss.

¹²⁹ Vid. editorial de *Quincena Fiscal* núm. 3/1997, «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la "residencia" de las personas físicas», pág. 6, donde con acierto se reclaman mejoras en el concepto legal de residencia a efectos de cesión sobre la base de una crítica a la configuración artificial elegida por el legislador según criterios objetivos, en la medida en que la residencia estará basada en el lugar de obtención de la renta o en el mero aumento de ésta coincidiendo con un cambio de residencia.

Entre las competencias normativas cedidas a las Comunidades Autónomas sólo las que se refieren al ITP han sido objeto de armonización, y hemos advertido que el hecho de que las Comunidades Autónomas no puedan regular sobre el gravamen de operaciones societarias es, en principio, dato suficiente para vaticinar que el ITP-AJD como tributo regulado por el Estado y las Comunidades Autónomas no colisionará con las exigencias armonizadoras, más allá de lo que antes de la reforma se venía cuestionando. Cabría asimismo apuntar la posibilidad de que ciertos recargos, tasas o tributos extrafiscales puedan ser contrarios al artículo 33 de la Sexta Directiva de IVA. En la medida en que ya hemos tratado estas cuestiones en el apartado anterior, sólo resta desear que las técnicas de cooperación se utilicen y funcionen para que las decisiones políticas y normativas no conduzcan a situaciones contrarias al ordenamiento jurídico comunitario.

VII. CONCLUSIONES

De todo lo anteriormente expuesto resultan las siguientes conclusiones:

1. *A priori*, parece tendencia contraria en materia tributaria, la de armonizar en Europa y descentralizar competencias normativas en España, pues la lógica de las cosas parece indicar que a mayor diversidad mayor peligro de desviarse del objetivo primero y común. Pero el Derecho comunitario respeta la descentralización de competencias a nivel interno y por tanto también si esta descentralización se proyecta sobre la regulación de los principales impuestos que componen el sistema impositivo estatal español. Otra solución sería contraria al principio comunitario de autonomía institucional, que implica el que el sistema interno de distribución de competencias es, en principio, cuestión ajena a las exigencias comunitarias europeas. Sin embargo, la libertad del Estado en la organización del modelo territorial aparece *condicionada* por la necesidad de dar plena eficacia a las disposiciones comunitarias, lo que se traduce en la imposibilidad de oponer peculiaridades internas o un particular modelo de distribución de poderes, frente a eventuales ataques de incumplimiento del Estado al ordenamiento comunitario y en la obligación para los Estados de buscar, bajo su responsabilidad, la solución mejor adaptada a los objetivos marcados en las normas comunitarias.
2. En el diseño de las reformas de 1996 al modelo de financiación de las Comunidades Autónomas se han previsto las más importantes exigencias que formula el Derecho comunitario y se han tenido en cuenta las tendencias que las políticas fiscales europeas demandan, tanto en lo que al abanico de impuestos cedidos se refiere, como a la previsión de las competencias normativas que las Comunidades Autónomas pueden ejercer sobre los tributos cedidos; pues entre otras medidas se ha evitado la cesión de competencias para regular el gravamen de operaciones societarias, objeto ya de armonización por la Directiva 69/335 o la posibilidad de conceder autónomamente deducciones por inversiones de carácter empresarial en la cuota del IRPF, aspecto sobre el que las normas del TCE sobre no discriminación tienen incidencia [particularmente, los arts. 52 y 59 (arts. 43 y 49 n.n.), sobre derecho de establecimiento y libre prestación de servicios].

3. Los problemas que puede plantear el ejercicio competencial de las Comunidades Autónomas en relación a los tributos que comparte con el Estado, pueden venir de la mano no ya de nuevos avances normativos plasmados en la aprobación de nuevas Directivas de armonización fiscal, como las previstas para el pago de intereses o el pago de cánones e intereses entre empresas asociadas, que obliguen a replantear la regulación impositiva española y las diferencias de resultado en las distintas Comunidades Autónomas, sino más bien de colisiones con las prohibiciones de ayudas de Estado, de discriminación fiscal y por razón de nacionalidad, que se encuentran en disposiciones de Derecho originario, esto es, en el Tratado de la Comunidad Europea (arts. 92, 95 y 6 TCE; 87, 90 y 12 n.n.).
4. Los impuestos armonizados por Directivas comunitarias europeas no coinciden con los impuestos en los que se comparten competencias reguladoras a nivel interno. La armonización fiscal comunitaria se ha centrado en el IVA, en los Impuestos especiales (accisas) y en los que afectan a las operaciones societarias, relegándose a un segundo plano la armonización de la imposición directa, que sigue sin referirse a otros impuestos que no sean los que gravan la renta de las Sociedades. Atendiendo a los precedentes de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, pueden plantearse problemas de inadecuación al ordenamiento comunitario en el caso del IRPF, del IP y del ISD por contravenir las prohibiciones de discriminar por razón de nacionalidad; también en los tributos sobre el juego donde las competencias de las Comunidades Autónomas son amplias, y se pueden provocar situaciones de resultado que constituyan exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana, tributos internos discriminatorios o impuestos similares al IVA, supuestos todos ellos considerados contrarios directamente al ordenamiento comunitario (arts. 12 y 95 TCE; arts. 25 y 90 n.n. y 33 de la Sexta Directiva en materia de IVA).
5. Por estas circunstancias, la cláusula de «reversión competencial» insertada en el artículo 19.2 de la LOFCA no será suficiente para dar respuesta a los eventuales problemas de colisión con el Derecho comunitario o a nuevas exigencias que puedan derivar de normas o interpretaciones del TJCE, porque no alcanza a los supuestos más previsibles -declaraciones del TJCE afectando al sistema tributario español por contrario al principio de no discriminación- y no aclara cuándo la reversión resultará «necesaria», aunque siendo el Estado el único responsable ante las instituciones de la Comunidad Europea, es comprensible que se haya arbitrado una cautela específica que pretende evitar situaciones de incumplimiento.
6. El principio de *subsidiariedad* no debe obstaculizar el avance armonizador europeo, sino que todas las instancias de gobierno son responsables de que la descentralización decisional no suponga un taifismo tributario que pueda poner en peligro los objetivos comunitarios. Para hacer posible esta necesidad conviene anticipar los «tests» propuestos en el Protocolo del Tratado de Amsterdam, pese a que el mismo no haya entrado todavía formalmente en vigor.