

**El nuevo modelo de financiación autonómica. Análisis  
exclusivamente constitucional**

Javier PÉREZ ROYO

Universidad de Sevilla

Working Paper n.136  
Barcelona 1997

## PRIMERA PARTE

### DELIMITACIÓN CONSTITUCIONAL DEL PROBLEMA

La reforma del sistema de financiación autonómica se ha instrumentado a través de la LO 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LO 9/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), reforma completada con la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, y traducida contablemente en la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales para 1997.

En la LOFCA, por tanto, es donde está el origen, jurídicamente hablando, de la reforma de la financiación autonómica y es, por ello, el núcleo esencial de la misma desde una perspectiva constitucional. En consecuencia, es en ella en la que habrá que centrar la argumentación.

Los motivos que vician de inconstitucionalidad tanto la LO 3/ 1996 como la Leyes 12 y 14/96 son numerosos y variados y los iremos viendo escalonadamente a lo largo de la exposición de la Segunda Parte del presente Trabajo. Pero antes de entrar en el análisis detallado de cada uno de ellos, hemos de plantear dos cuestiones previas de carácter exclusivamente constitucional y de alcance general, que, incomprensiblemente, han estado ausentes del debate sobre la reforma de la financiación autonómica.

La primera es la siguiente: ¿cabe territorializar el Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) sin reformar previamente la Constitución? No me refiero a la atribución de capacidad normativa a las Comunidades Autónomas en este impuesto y en otros impuestos «cedidos», que es una cuestión que analizaremos más adelante, sino a la cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas sin más. ¿Permite la Constitución tal como está redactada esa cesión?

La segunda también tiene alcance general y exige, en consecuencia, una respuesta previa antes de entrar en el análisis de motivos de inconstitucionalidad específicos o puntuales. Es la siguiente: en 1997, con la Constitución española tal como está redactada desde 1978, pero en 1997, ¿cabe introducir una reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas a través de una ley del Estado, aunque tenga el carácter de Ley Orgánica y aunque esté prevista

expresamente en la Constitución, o tiene necesariamente que hacerse a través de la reforma de los Estatutos de Autonomía?

Estamos en 1997 y no en 1980. ¿Es constitucionalmente admisible proceder en materia de financiación autonómica en 1997 como se procedió en 1980? ¿Son las mismas las exigencias constitucionales hoy que en el momento de la inicial puesta en marcha del Estado compuesto o Estado de las Autonomías? ¿Es igual la posición del legislador del Estado antes que después del ejercicio del poder estatuyente en los términos previstos en la Constitución, es decir, a través de la colaboración entre las Comunidades Autónomas y el Estado? El hecho de que existan diecisiete Comunidades Autónomas desde hace más de un decenio ¿es indiferente, constitucionalmente hablando, para el ejercicio de la competencia prevista en el artículo 157.3 CE? La rigidez de los Estatutos de Autonomía, exigida por el artículo 147.3 CE, ¿no alcanza a la financiación autonómica?

Estos son los interrogantes que el legislador del Estado tendría que haberse planteado antes de proceder como lo ha hecho. Si se los hubiera planteado y hubiera confrontado la forma en que iba a proceder con la decisión del constituyente respecto de la ordenación jurídica del Estado de las Autonomías, incluida la financiación, se habría dado cuenta de que no podía hacerlo. La definición constitucional de la estructura del Estado de las Autonomías, una vez aprobados los Estatutos de Autonomía, exige que cualquier reforma se haga bien a través de la reforma de la Constitución bien a través de la reforma de los Estatutos de Autonomía. No cabe reforma alguna, ni siquiera en materia de financiación, a través de la ley del Estado. Aunque la ley sea orgánica y aunque esté expresamente prevista en la Constitución. No hay nada en el artículo 157.3 CE, ni en su tenor literal, ni en su interpretación sistemática o teleológica, ni en su proceso de génesis, que justifique la manera de proceder del legislador del Estado, cuya constitucionalidad estamos cuestionando.

Quiere decirse, que, en nuestra opinión, la reforma de la financiación autonómica está viciada en su origen, porque ha sido instrumentada de una manera radicalmente incompatible con la definición constitucional de la estructura del Estado de las Autonomías, así como con el sistema de fuentes del derecho vigente desde 1978.

Es lo que vamos intentar demostrar a continuación, empezando por donde hay que empezar, esto es, por la definición constitucional de dicha estructura.

## LA ESTRUCTURA DEL ESTADO: PRINCIPIO DE UNIDAD Y DERECHO A LA AUTONOMÍA

El constituyente español de 1978 ha definido la estructura del Estado de una manera singular, combinando, por una parte, el establecimiento de un principio con el reconocimiento, por otra, de un derecho. El principio, obviamente, es el de unidad. El derecho, no menos obviamente, es el de autonomía.

Con ello el constituyente ha querido indicar de manera inequívoca que unidad y autonomía no tienen el mismo status en nuestra Constitución. La unidad es el principio político del Estado. La autonomía es el instrumento a través del cual el constituyente pretende que el principio se haga real y efectivo. El principio de unidad es, por tanto, simultáneamente presupuesto del reconocimiento del derecho a la autonomía y resultado del ejercicio efectivo de tal derecho por los titulares del mismo.

Esta es la razón por la que la Constitución no pudo dejar cerrada la estructura del Estado (TOMÁS Y VALIENTE, RUBIO LLORENTE, CRUZ VILLALÓN), ya que ello sólo sería posible a partir del momento en que se hubiera ejercido realmente el derecho a la autonomía dentro de las posibilidades y límites fijados en la Constitución y se hubieran constituido los titulares del derecho a la autonomía en Comunidades Autónomas. El poder constituyente remitía al poder estatuyente para acabar definiendo la estructura del Estado. Hasta que el poder estatuyente no hubiera sido ejercido, no se podría saber cuál era la estructura del Estado. La Constitución, en consecuencia, no estaría completa, en lo que a la estructura del Estado se refería, hasta que no hubieran sido aprobados los diferentes Estatutos de Autonomía.

Ahora bien, si la Constitución, como se acaba de decir, no cerraba la estructura del Estado, sí había algo que establecía con claridad: la unidad que se alcanzara como consecuencia del ejercicio del derecho a la autonomía tenía que ser coherente con la unidad de la que se había partido como presupuesto para el reconocimiento de dicho derecho. La unidad como presupuesto no pre-decidió la forma concreta del ejercicio del derecho a la autonomía. Pero sí la circunscribía dentro de unos límites que hacían imposible un resultado que estuviera en contradicción con el punto de partida. El constituyente estableció inequívocamente la vigencia de la regla lógica de la no-contradicción entre el principio de unidad como presupuesto del reconocimiento del derecho a la autonomía y como resultado del ejercicio del mismo.

Así fue aceptado pacíficamente en el debate constituyente. Así resulta de la redacción del texto constitucional. Así ha sido interpretado de manera concluyente por el Tribunal Constitucional.

En el proceso constituyente, aunque hubo diferencias respecto de la articulación concreta que debería dársele al Estado, no hubo ninguna respecto a que el Estado de la Constitución de 1978 tenía que ser un Estado presidido por el principio de unidad y organizado jurídicamente de forma descentralizada, así como tampoco la hubo respecto del sentido del ejercicio del derecho a la autonomía como instrumento de renovación de la unidad política de España. Miquel Roca lo diría en unos términos compartidos por todos: «Desde mi perspectiva nacionalista no puedo dejar de constatar, no sin emoción, que hoy coincidimos todos en la voluntad de poner fin a un Estado centralista; coincidimos todos en alcanzar por la vía de la autonomía un nuevo sentido de la unidad política de España».

Coherentemente con ese designio, la Constitución incluiría en el Título Preliminar una decisión política inequívoca, aunque su redacción testimoniara las dificultades que históricamente habíamos tenido para alcanzar un compromiso en este terreno. «La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas» (art. 2 CE).

Desde su primer pronunciamiento en la materia, en la STC 4/ 1981, el Tribunal Constitucional, con base en el artículo 2 CE, haría una interpretación entre el principio de unidad y el derecho a la autonomía que no deja lugar a dudas: «...en ningún caso el principio de autonomía (debería haber dicho el ejercicio del derecho a la autonomía) puede oponerse al de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde alcanza su verdadero sentido, como expresa el artículo 2 de la Constitución».

Ahora bien, lo que la Constitución expresa acerca de las relaciones entre el principio de unidad y el derecho a la autonomía es un deber ser. El derecho a la autonomía debe ser ejercido de tal manera que no suponga menoscabo del principio de unidad. Pero ese deber ser tiene que ser canalizado jurídicamente y, sobre todo, tiene que ser garantizado en su resultado.

Y tiene que serlo, porque, si bien es verdad que entre el principio de unidad y el derecho a la autonomía puede no darse incompatibilidad, no lo es menos que también puede darse, ya que no existe identidad entre ambos. Al contrario. No sólo son diferentes, sino que apuntan en principio en direcciones distintas. En consecuencia, su compatibilidad no puede ser dada por supuesta como algo evidente, sino que tiene que ser explicada. Pues no toda concepción del principio de unidad es compatible con el ejercicio del derecho a la autonomía, de la misma manera que no todo ejercicio del derecho a la autonomía desemboca en el principio de unidad. Habrá que ver, por tanto, qué ejercicio del derecho a la autonomía es compatible con el principio de unidad, porque ese únicamente será el constitucionalmente legítimo. Y habrá que ver asimismo como ha instrumentado jurídicamente el constituyente esa compatibilidad, a fin de garantizar la coherencia del resultado final.

Entre unidad y autonomía hay, pues, siempre una relación de tensión. Tensión que es radicalmente insuprimible y que no deja de operar en ningún momento. Dicha tensión es la que da vida a la estructura del Estado y la que la acaba dominando por completo. Precisamente por eso, no se la puede dejar nunca de lado y tiene que ser tomada en consideración a la hora de interpretar todos los preceptos constitucionales, como dejó dicho el Tribunal Constitucional en un pronunciamiento de importancia capital en la STC 35/82: «...al consagrar ésta (la Constitución) como fundamentos, de una parte, el principio de unidad indisoluble de la Nación española y, de la otra, el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran, determina implícitamente la forma compuesta del Estado en congruencia con la cual han de interpretarse todos los preceptos constitucionales».

Ahora bien, la tensión por sí sola no basta para mantener la estructura del Estado. Hace falta algo más. Pues si es verdad que sin ella no hay vida en la estructura del Estado, no lo es menos que ella sola no puede conseguir que dicha estructura funcione de manera estable. De ahí la necesidad de que la tensión sea permanentemente reconciliada, esto es, simultáneamente afirmada y negada, de tal manera que el permanente ejercicio del derecho a la autonomía acabe en la reafirmación asimismo permanente del principio de unidad. En términos hegelianos se podría decir, que el constituyente ha querido que la unidad política del Estado se alcanzara no mediante la identidad abstracta, sino mediante la constante negación de la negación.

Justamente por eso, porque el principio de unidad como presupuesto no es el mismo que el principio de unidad como resultado y porque el derecho a la

autonomía que se interpone entre ambos no permite por sí solo evitar que se pueda producir la contradicción entre uno y otro, es por lo que la Constitución tiene que completar la definición del derecho a la autonomía con otros principios que garanticen que esa contradicción no llegue a producirse. Dichos principios son los de igualdad y solidaridad.

Los principios de igualdad y de solidaridad son los instrumentos de los que se sirve el constituyente para garantizar que el ejercicio del derecho a la autonomía no sea contradictorio con el principio de unidad. La igualdad y la solidaridad son los mediadores entre el principio del Estado y el instrumento a través del cual dicho principio debe hacerse real y efectivo.

Dicho en otras palabras: la igualdad y la solidaridad son intercalados por el constituyente entre el principio de unidad y el derecho a la autonomía y son, por ello, elementos que entran en la propia definición constitucional del núcleo esencial de la estructura del Estado. En consecuencia, la igualdad y la solidaridad no pueden ser interpretados como límites externos para el ejercicio del derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones, sino que tienen que serlo como elementos que integran la definición constitucional del propio derecho a la autonomía.

En este sentido es perfectamente transplantable a la definición del derecho a la autonomía la argumentación del Tribunal Constitucional en la STC 37/1987 sobre el derecho de propiedad. En esta sentencia el Tribunal Constitucional afirmaba que «la fijación del contenido esencial de la propiedad privada no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida no como mero límite externo a su definición o a su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo. Utilidad individual y función social definen, por tanto, inescindiblemente el contenido del derecho de propiedad».

Exactamente lo mismo o todavía más cabe decir del derecho a la autonomía. De la misma manera que la utilidad individual está inescindiblemente unida a su función social y que ambas conjuntamente definen constitucionalmente el derecho de propiedad, así también la manifestación de voluntad autonómica por las nacionalidades y regiones está inescindiblemente unida a los principios de igualdad y solidaridad, a través de los cuales se garantiza que el ejercicio del derecho acaba en la reafirmación de la unidad política del Estado.

La estructura del Estado español, constitucionalmente definida, descansa en el principio de unidad, presupuesto del reconocimiento abstracto del derecho a la autonomía y resultado del ejercicio concreto del mismo con base en los principios de igualdad y solidaridad. Sin igualdad y solidaridad el principio de unidad y el derecho a la autonomía no son reconciliables. De ahí que todo ejercicio del derecho a la autonomía que no sea coherente con los principios de igualdad y solidaridad tenga que ser reputado anticonstitucional.

¿Qué límites se desprenden de dicha estructura del Estado constitucionalmente definida para el legislador estatal, en particular en lo que a la financiación de las Comunidades Autónomas se refiere?

Para dar una respuesta adecuada a este interrogante hay que avanzar un poco más y transitar del terreno de los principios al de la traducción de los mismos en normas específicas, a través de las cuales se los hace operativos, esto es, se los convierte en ordenación jurídica concreta de la estructura del Estado.

El constituyente español, en lo que a la estructura del Estado se refiere, no se limita a decir qué es lo que quiere, sino que decide también cómo conseguir el objetivo que se propone. De ahí que, junto al reconocimiento del derecho a la autonomía, en los términos que acabamos de ver, se ocupe también de las condiciones de ejercicio de dicho derecho, en los términos que vamos a ver. Si hasta ahora hemos visto el qué, ahora nos toca pasar a examinar el cómo. Entre ambos, como no podía ser de otra manera, la coherencia del constituyente es absoluta.

Pero no adelantemos conclusiones y pasemos a ver las condiciones de ejercicio del derecho a la autonomía. Al final dispondremos de todos los elementos necesarios y suficientes para ver cuales son los límites a los que está sometido el legislador del Estado en materia autonómica en general y en lo que a la financiación se refiere en particular.

## **CONCRECIÓN NORMATIVA DE LA DEFINICIÓN CONSTITUCIONAL DE LA ESTRUCTURA DEL ESTADO**

El constituyente español ha procedido de dos maneras en la concreción normativa de los principios constitucionales definidores de la estructura del Estado.

La Constitución establece, por un lado, un límite absoluto y previo al ejercicio del derecho a la autonomía. O si se prefiere decirlo de otra manera: reconoce en abstracto el derecho a la autonomía con un límite absoluto a su posible ejercicio. Hay un territorio en el que el ejercicio del derecho a la autonomía está excluido a priori. Esa decisión la adopta el constituyente español en el Título I, «De los derechos y deberes fundamentales».

La Constitución establece, por otro, las condiciones de ejercicio del derecho a la autonomía, contemplando los cinco momentos indispensables para que dicho derecho pueda tener un contenido real y efectivo: iniciativa del proceso autonómico, elaboración y aprobación del Estatuto de Autonomía, organización política de la comunidad autónoma, delimitación de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas y financiación de las Comunidades Autónomas. Tales condiciones están reguladas en el Título VIII de la Constitución en unos términos parecidos para cada uno de estos momentos o fases del ejercicio del derecho a la autonomía, aunque también con diferencias en lo que a la financiación autonómica se refiere respecto a las demás.

A continuación vamos a pasar al examen de cada una de estas dos maneras de proceder del constituyente, a fin de extraer las consecuencias pertinentes para el problema que tenemos que resolver.

## **LOS DERECHOS Y DEBERES FUNDAMENTALES COMO ELEMENTOS DEFINITORIOS DE MANERA INMEDIATA Y DIRECTA DE LA UNIDAD POLÍTICA DEL ESTADO Y SUSTANCIALMENTE RESISTENTES, POR ELLO, A LA TERRITORIALIZACIÓN DEL PODER**

Desde fecha muy temprana, desde la STC 25/1981, el Tribunal Constitucional definiría la naturaleza de los derechos fundamentales en nuestro ordenamiento constitucional y haría suya la tesis del «doble carácter» de dichos derechos fundamentales, extrayendo de dicha tesis la conclusión de que no se ven ni pueden verse afectados, ni en su definición ni en su ejercicio, por la territorialización del Estado.

En el Fto. Jco. 5 de la mencionada sentencia el Tribunal Constitucional afirma: «Ello resulta lógicamente del doble carácter que tienen los derechos

fundamentales. En primer lugar, los derechos fundamentales son derechos subjetivos, derechos de los individuos no sólo en cuanto derechos de los ciudadanos en sentido estricto, sino en cuanto garantizan un status jurídico o la libertad en un ámbito de existencia. Pero al propio tiempo, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto ésta se configura como marco de una convivencia humana justa y pacífica, plasmada históricamente en el Estado de Derecho y, más tarde, en el Estado social de Derecho o el Estado social y democrático de Derecho, según la fórmula de nuestra Constitución (art. 1.1)».

Y una vez sentada esta afirmación, el Tribunal Constitucional añade: «En el segundo aspecto, en cuanto elemento fundamental del ordenamiento objetivo, los derechos fundamentales dan sus contenidos básicos a dicho ordenamiento, en nuestro caso al del Estado social y democrático de Derecho, y atañen al conjunto estatal. En esta función, los derechos fundamentales no están afectados por la estructura federal, regional o autonómica del Estado. Puede decirse que los derechos fundamentales, por cuanto fundan un status jurídico-constitucional unitario para todos los españoles y son decisivos en igual medida para la configuración del orden democrático en el Estado central y en las Comunidades Autónomas, son elemento unificador, tanto más cuanto que el cometido de asegurar esta unificación...compete al Estado. Los derechos fundamentales son así un patrimonio común de los ciudadanos individual y colectivamente, constitutivos del ordenamiento jurídico cuya vigencia a todos atañe por igual. Establecen por así decirlo una vinculación directa entre los individuos y el Estado y actúan como fundamento de la unidad política sin mediación alguna».

La cita es larga pero vale la pena. Entre el principio de unidad política del Estado y los derechos y deberes fundamentales no caben intermediarios. El ejercicio del derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones no puede penetrar en este terreno, que está reservado de manera exclusiva y excluyente al Estado. Así lo especificaría expresamente la Constitución en el art. 149.1.1ª: «El Estado tiene competencia exclusiva sobre...la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales».

Obviamente este precepto constitucional y la propia doctrina del Tribunal Constitucional de la que acabamos de dejar constancia, no pueden ser interpretados en el sentido de que les esté vedada a las Comunidades Autónomas cualquier actuación que incida de alguna manera en el terreno

delimitado por los derechos y deberes fundamentales, ya que eso conduciría a dichas Comunidades Autónomas a la inactividad más absoluta. Tanto desde el punto de vista material como desde el punto de vista de la eficacia territorial de sus normas, el Tribunal Constitucional, desde la STC 37/1981, reconoció la capacidad de las Comunidades Autónomas para actuar de una manera que pudiera incidir en el ejercicio de los derechos y deberes fundamentales. «El principio de igualdad de derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio nacional...no puede ser entendido en modo alguno como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento de la que resulte que, en igualdad de circunstancias, en cualquier parte del territorio nacional se tienen los mismos derechos y obligaciones, ya que, en virtud de las competencias legislativas de las Comunidades Autónomas, nuestro ordenamiento tiene una estructura compuesta por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de los derechos o posiciones jurídicas fundamentales».

¿Qué consecuencias se derivan de esta doctrina constitucional para el cumplimiento del deber fundamental establecido en el art. 31 CE?

Para dar respuesta a este interrogante es oportuno reproducir los términos utilizados por el constituyente, que son los siguientes: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

El deber constitucional fundamental está definido como un deber universal, cuyo cumplimiento tiene que individualizarse de acuerdo con la capacidad económica con base en los principios de igualdad y progresividad, ya que, como afirma el Tribunal Constitucional, «la igualdad que se reclama en el art. 31 CE va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad» (SSTC 27/1981, 54/1993, 134/1996).

Las figuras tributarias a través de las cuales se hace real y efectivo ese deber constitucional son variadas y es cierto que la Constitución no menciona ninguna en particular en el mencionado artículo 31, ni en ningún otro artículo de la Constitución. El IRPF no figura expresamente en la Constitución. En consecuencia, podría pensarse que en este terreno la libertad de configuración del legislador del Estado respecto de cualquiera de los posibles tributos es prácticamente total.

Y sin embargo, no es así. No todas las figuras tributarias ocupan la misma posición, tienen el mismo status, en lo que a la definición del deber fundamental se refiere. La posición jurídica fundamental de cada ciudadano en el cumplimiento del deber constitucional no se ve afectada por igual por los diferentes tributos. Y entre todos es claro que el IRPF ocupa una posición distinta de todos los demás. Se trata del único tributo del que son predicables de manera inmediata y directa todas las características que, según el art. 31 CE, definen el deber constitucional. Se trata, por tanto, del tributo que no agota el deber constitucional, pero que sí define la posición jurídica fundamental del ciudadano en el cumplimiento de dicho deber. Y en este sentido no hay posibilidad alguna de admitir su territorialización.

Para que eso fuera posible, el constituyente tenía que haber previsto expresamente esa posibilidad en el texto constitucional. El constituyente tenía que haber excepcionado de manera explícita la normación general que estaba imponiendo respecto de los derechos y deberes fundamentales, para que la territorialización del IRPF fuera posible. Sin manifestación expresa de la voluntad del constituyente en ese sentido, no es posible interpretar la Constitución de esa manera. ¿Con base en qué teoría general de los derechos y deberes fundamentales puede alcanzarse una solución de este tipo a partir de la redacción actual de la Constitución?

Una comparación con el otro deber fundamental creo que puede ayudar a entender la decisión constitucional. ¿Hay alguien en su sano juicio que considere que se podría admitir la competencia de las Comunidades Autónomas para decidir sobre el treinta por ciento del tiempo de la prestación del servicio militar o de la prestación social sustitutoria?

En lo que a la definición de la posición jurídica fundamental de ciudadano en el cumplimiento del deber fundamental de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se refiere, el IRPF es el instrumento decisivo. El IRPF no es un tributo más. Es el tributo a través del cual se define para cada ciudadano el núcleo esencial del deber constitucional. Justamente por eso, sin previsión expresa del constituyente, su territorialización no es posible. Lo que impide la territorialización del IRPF es su propia naturaleza y no su mayor o menor potencia recaudatoria o su mayor o menor incidencia en la definición de la política económica general o en la unidad del mercado. No son las consecuencias, más o menos previsibles, de su territorialización las que hacen que dicha territorialización sea anticonstitucional. También, como tendremos

ocasión de ver en la Segunda Parte del Trabajo, pero no son lo decisivo. Son las premisas constitucionales desde las que se incorpora al ordenamiento, las que impiden una operación de este tipo. Por eso decíamos al iniciar este apartado de nuestra argumentación que se trata de un límite a priori y, en cuanto tal, absoluto para el ejercicio del derecho a la autonomía por las nacionalidades y regiones. Límite que, sin manifestación expresa de voluntad del constituyente, no puede ser sobrepasado por el legislador del Estado. Para territorializar el IRPF resulta absolutamente indispensable la reforma de la Constitución.

## **LAS CONDICIONES DE EJERCICIO DEL DERECHO A LA AUTONOMÍA: SU INDISPONIBILIDAD PARA EL LEGISLADOR DEL ESTADO**

La Constitución regula los cinco momentos a través de los cuales se podrá hacer efectivo el ejercicio del derecho a la autonomía por los titulares del mismo, esto es, por las nacionalidades y regiones: iniciativa del proceso autonómico, elaboración y aprobación del estatuto de autonomía, determinación de la organización política de la Comunidad Autónoma, delimitación de las competencias entre el Estado y la Comunidad Autónoma y financiación de la Comunidad Autónoma.

La forma en que la Constitución regula estos cinco momentos es tan singular como lo fue la manera de definir la estructura del Estado en el art. 2 CE. Aunque la Constitución reconoce la titularidad del derecho a la autonomía a las nacionalidades y regiones de manera exclusiva, impone, sin embargo, en su ejercicio, la colaboración de dichas nacionalidades y regiones con el Estado, de tal manera que dicho ejercicio no es resultado exclusivamente de la manifestación de voluntad de las nacionalidades y regiones, sino de la manifestación de voluntad conjunta de las nacionalidades y regiones y del Estado.

La colaboración tiene una intensidad distinta según los diversos momentos o fases del ejercicio del derecho, pero se da en todos. El constituyente no permite que, en ningún momento, el derecho a la autonomía se ejerza independientemente de la voluntad del Estado. Es la forma que tiene el constituyente de garantizar la subordinación del instrumento, derecho a la autonomía, al principio, unidad política del Estado.

Ahora bien, si la colaboración se da en todas las fases, en la financiación se produce en unos términos distintos. En las primeras cuatro fases la

colaboración se produce única y exclusivamente en el ejercicio del poder estatuyente y desde el punto de vista de la definición del marco jurídico de las relaciones entre el Estado y la Comunidad Autónoma dicha colaboración se agota en ese ejercicio. No hay actividad del Estado constitucionalmente relevante antes de la aprobación del Estatuto, ni puede haberla después. Las remisiones que se contemplan en la Constitución al legislador del Estado en el art. 144 o en el art. 150 de la Constitución no afectan al marco definidor del ejercicio del derecho a la autonomía por las nacionalidades y regiones y no se integran, por tanto, en el bloque de constitucionalidad. Se trata en ambos casos de cláusulas de cierre contempladas por el constituyente bien como cautelas para que el proceso de territorialización del Estado no quede incompleto, pudiendo el Estado sustituir la iniciativa de alguna provincia para convertirse en Comunidad Autónoma (art. 144 CE), bien como complemento puntual de la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas operada a través del Estatuto de Autonomía dentro de las posibilidades establecidas en la Constitución (art. 150 CE). La actuación del legislador del Estado prevista en el art. 144 CE es simplemente un acto «preparatorio» para el ejercicio del poder estatuyente. La actuación del legislador del Estado prevista en el art. 150 CE es simplemente un acto «complementario» del ejercicio del poder estatuyente, que presupone en todo caso la vigencia del marco constitucional-estatutario sin poder alterarlo. Una vez que las nacionalidades y regiones y el Estado han fijado de común acuerdo en el proceso estatuyente el marco en el que se va a mover el ejercicio del derecho a la autonomía, dicho marco es indisponible para el Estado. Sólo puede ser modificado a través de la renovación del acuerdo entre la Comunidad Autónoma correspondiente y el Estado. La necesidad de colaboración no puede desaparecer en ningún momento.

La Constitución impone, pues, a las nacionalidades y regiones para constituirse en Comunidades Autónomas la colaboración del Estado. Sin colaboración del Estado no pueden ejercer el derecho a la autonomía. Pero una vez que el Estado ha prestado su colaboración en el proceso estatuyente, los términos en que la ha prestado son indisponibles para él. Si la Constitución limita a las nacionalidades y regiones en el ejercicio del poder estatuyente, imponiéndoles un control externo a través de la intervención del Estado, la Constitución limita también al Estado, una vez que el poder estatuyente ha sido ejercido, impidiéndole actuar unilateralmente sobre el resultado normativo de dicho poder estatuyente. A partir del momento en que el Estatuto de Autonomía ha sido aprobado, el marco jurídico del ejercicio del derecho a la autonomía por las Comunidades Autónomas y de sus relaciones con el Estado ha quedado fijado de manera indisponible unilateralmente tanto para las Comunidades

Autónomas como para el Estado. Ni el legislador de la Comunidad Autónoma ni el legislador del estado pueden alterarlo. Únicamente a través de la reforma del Estatuto podrá introducirse algún tipo de modificación (STC 76/1983). Y para la reforma hace falta de nuevo la colaboración entre las Comunidades Autónomas y el Estado.

Así es como resuelve la Constitución las relaciones de colaboración entre los titulares del derecho a la autonomía y el Estado en cuanto portador del principio de unidad política en las cuatro primeras fases o momentos de ejercicio de tal derecho. Pero ¿qué ocurre con la quinta, con la financiación? ¿Procede el constituyente de manera idéntica o se aparta de la forma en que ha regulado las cuatro anteriores?

La simple lectura de los artículos de la Constitución relativos a la financiación autonómica pone de manifiesto que el constituyente tenía conciencia de que la financiación era un momento «singular» en el ejercicio del derecho a la autonomía, que comportaba «peculiaridades», que lo diferenciaban de los otros momentos o fases.

Dichos artículos comienzan en el 156 con una especie de reproducción parcial del artículo 2 de la Constitución en términos financieros y acaban en el 158 con una reafirmación, también en términos financieros, de los principios de igualdad y solidaridad. El constituyente reafirma expresamente los principios constitucionales definidores de la estructura del Estado en el primero y último de los artículos dedicados a la financiación autonómica, intercalando entre ambos el artículo en el que regula materialmente dicha financiación, el art. 157 CE.

En ninguna de las otras fases de ejercicio del derecho a la autonomía el constituyente había procedido así. Si ahora lo hace, algún sentido tiene que tener. Volveremos sobre ello. Ahora hay que pasar a analizar el artículo 157 de la Constitución, para ver en qué términos ha quedado fijada la relación de colaboración de los titulares del derecho a la autonomía y el Estado en esta fase de ejercicio de dicho derecho.

El artículo 157 tiene tres apartados. En el primero se enumeran «los recursos» de las Comunidades Autónomas. En el segundo se establecen los «límites» al ejercicio del poder tributario por las Comunidades Autónomas. En el tercero se hace una remisión al legislador del Estado en los términos siguientes: «Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver

los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado».

Se trata de la única ocasión dentro del Título VIII en la que el constituyente remite al legislador del Estado y no exclusivamente al poder estatuyente en el momento en que regula una de las fases o momentos de ordenación jurídica de la estructura del Estado. En el terreno de la financiación la Constitución no remite exclusivamente al Estatuto de Autonomía, como ha hecho en las demás fases del ejercicio del derecho a la autonomía, sino que remite tanto al Estatuto de Autonomía como a la ley orgánica del Estado.

Quiere decirse que la actuación del legislador del artículo 157.3 es constitucionalmente relevante para la definición de la colaboración del Estado con las Comunidades Autónomas en esta fase del ejercicio del derecho a la autonomía. ¿Cómo se compatibiliza esta actuación con la colaboración prestada por el Estado en el ejercicio del poder estatuyente? ¿Qué relación tiene la LOFCA con el Estatuto de Autonomía? ¿Qué lugar ocupa cada una de estas normas en la definición de la financiación autonómica? La remisión al legislador del Estado del art. 157.3 CE ¿debe ser entendida como una remisión posterior al ejercicio del poder estatuyente o anterior o tanto anterior como posterior? Y en el caso de que sea posible una intervención del legislador del Estado tanto antes como después de aprobados los Estatutos de Autonomía, ¿es la misma la posición del legislador en el primer caso que en el segundo? ¿La LOFCA anterior a los Estatutos de Autonomía puede ser la misma que la LOFCA posterior a dichos Estatutos? ¿Cabe una intervención unilateral del Estado en la financiación autonómica después de la aprobación de los Estatutos de Autonomía?

Que la intervención del legislador del Estado de manera unilateral con base en el art. 157.3 CE antes del ejercicio del poder estatuyente era no sólo posible sino conveniente y hasta imprescindible, ha sido admitido de manera reiterada por el Tribunal Constitucional: «Con el art. 157.3 CE, que prevé la posibilidad de que una Ley Orgánica regule las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, no se pretendió sino habilitar una intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial a fin de alcanzar un mínimo grado de homogeneidad en el sistema de financiación autonómico, orillando así la dificultad que habría supuesto que dicho sistema quedase al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía. Su función no es, por tanto, ...sino sencillamente permitir que una Ley Orgánica -la actual LOFCA- pudiese insertarse en el bloque de la constitucionalidad delimitador del concreto alcance de las competencias

autonómicas en materia financiera (por todas, SSTC 181/1988 Fto. Jco. 7; 183/1988 Fto. Jco. 3; 250/1988 Fto. Jco. 1 y 150/1990 Fto. Jco. 3)» (STC 68/1996 Fto. Jco. 9).

En la inicial puesta en marcha del Estado de las Autonomías la intervención unilateral del legislador del Estado en la delimitación del bloque de la constitucionalidad era no sólo admisible sino indispensable en lo relativo a la financiación autonómica. En esto la financiación autonómica se diferencia de los otros cuatro momentos o fases del ejercicio del derecho a la autonomía.

Pero ¿es admisible hoy? ¿Puede el legislador del Estado con base en el art. 157.3 continuar definiendo de manera unilateral el bloque de la constitucionalidad en materia de financiación autonómica? ¿Continúa siendo diferente la posición del legislador de la LOFCA respecto del bloque de constitucionalidad que la del legislador del Estado respecto de las demás fases o momentos de ejercicio del derecho a la autonomía?

Nada hay en la Constitución que justifique esta interpretación. El inciso primero del apartado 3 del art. 157 CE dice textualmente: «Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1...». Y en la Constitución española, en el Título VIII, el término competencia hace referencia a la asunción por una Comunidad Autónoma de la disponibilidad sobre una determinada materia a través de su Estatuto de Autonomía dentro del marco previsto en la Constitución. Competencias estatutariamente asumidas dentro de las materias constitucionalmente asumibles. Esta es la norma constitucional para la delimitación de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Y esta norma es aplicable también a la financiación autonómica. La Constitución no contiene «impuestos cedidos», aunque estos sean los términos que utiliza en el art. 157.1.a), sino «impuestos cedibles», esto es, susceptibles de ser cedidos. La LOFCA de 1980 no regulaba impuestos cedidos sino impuestos cedibles. Los impuestos cedibles sólo se convierten en impuestos cedidos, cuando así lo deciden los Estatutos de Autonomía. La LOFCA, de acuerdo con el tenor literal del art. 157.3 CE y de acuerdo con la «lógica» de la estructura del Estado constitucionalmente definida, no es una norma atributiva de competencias, sino reguladora del «ejercicio» de las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas a través de los Estatutos de Autonomía dentro de los «recursos» previstos en la propia Constitución. Así lo reconoce expresamente la LOFCA, cuyo art. 10.2 dice textualmente respecto de la figura de los impuestos cedidos lo siguiente: «Se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud

de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una ley específica».

Dicho con otras palabras: la LOFCA como decisión unilateral del Estado pudo insertarse en el bloque de constitucionalidad autonómico cuando el derecho a la autonomía no había sido ejercido por las nacionalidades y regiones en colaboración con el Estado. Hoy la LOFCA sólo puede ser una norma «reactiva», es decir, una norma que reacciona ante los cambios que introduzcan los Estatutos de Autonomía en la financiación autonómica a través del procedimiento de reforma en ellos previstos. Si se reforman los Estatutos de Autonomía y se revisa la financiación autonómica, entonces, pero únicamente entonces, podrá o tendrá incluso que intervenir el legislador del Estado para regular el «ejercicio» de las nuevas competencias financieras. Lo que no puede admitirse constitucionalmente es la reforma unilateral por el legislador del Estado del bloque de la constitucionalidad.

Esta solución, además de incompatible con la propia dicción literal del art. 157.3 CE e incongruente con la regulación general del ejercicio del derecho a la autonomía, es inaceptable desde el punto de vista del principio democrático. La reforma de los Estatutos de Autonomía es el procedimiento a través del cual se garantiza el derecho de las minorías a participar en la definición del bloque de la constitucionalidad. Con el procedimiento que se ha seguido, se produce una modificación del bloque de la constitucionalidad, sin que las minorías en las Comunidades Autónomas hayan tenido ninguna posibilidad de intervenir, ya que en el Consejo de Política Fiscal y Financiera, que es donde las Comunidades Autónomas han aprobado el «nuevo modelo de financiación autonómica», únicamente están presentes los Gobiernos de las Comunidades Autónomas. De aceptar esta manera de proceder, resultaría que el bloque de la constitucionalidad se puede modificar unilateralmente por el legislador del Estado previo acuerdo con los gobiernos de las Comunidades Autónomas (y no de todas) en un órgano, del que no sólo están excluidas las minorías, sino que discute además a puerta cerrada y cuyas decisiones no se publican siquiera en el BOE. Si la LOFCA forma parte del bloque de constitucionalidad, como dice el Tribunal Constitucional, esta forma de proceder es inadmisibles. De forma unilateral pudo entrar en el bloque de constitucionalidad, porque el Estado de las Autonomías todavía no existía y porque su contribución era indispensable para que existiera. De forma unilateral no puede modificar el bloque de constitucionalidad una vez que el Estado de las Autonomías existe y funciona desde hace más de una década. El Estado de las Autonomías no es el mismo antes de su nacimiento que cuando ha llegado a ser adulto. Las exigencias

constitucionales, derivadas del principio democrático y de la propia definición constitucional de la estructura del Estado, son muy distintas en uno y otro momento ¿Cómo se puede admitir en 1997 que cambie el bloque de la constitucionalidad sin reforma constitucional o estatutaria?

Es verdad que, en materia de financiación autonómica, los Estatutos de Autonomía, todos en términos prácticamente copiados del Estatuto de Autonomía de Cataluña, han abierto la puerta a la reforma de la financiación autonómica sin necesidad de reformar el Estatuto de Autonomía.

En efecto en la Disposición Adicional Sexta del Estatuto de Autonomía de Cataluña, tras enumerar en el apartado 1 los impuestos que se ceden a la Generalidad, se añade un apartado 2, que dice así: «El contenido de esta Disposición se podrá modificar mediante acuerdo del Gobierno de la Generalidad, que será tramitado por el Gobierno como proyecto de ley. A estos efectos, la modificación de la presente Disposición no se considerará modificación del Estatuto». (El precepto, en lo que aquí interesa, figura en términos idénticos en todos los demás Estatutos de Autonomía).

La finalidad de esta disposición es clara. Al exigir la Constitución que las CC.AA. asuman sus competencias, del tipo que sean, y por tanto también las tributarias, a través de sus Estatutos de Autonomía y al imponer, consiguientemente, el art. 10.2 de la LOFCA la mención estatutaria como un requisito imprescindible para que se materializara la cesión del impuesto, es lógico, que, ante la previsible hipótesis de una alteración en el número de los impuestos cedidos a medida que se avanzara en la construcción del Estado de las Autonomías, se adoptase un mecanismo de «modificación» de estos preceptos mucho más simple que el previsto para la verdadera reforma del Estatuto de Autonomía. Así ha venido a reconocerlo el Tribunal Constitucional, que vincula la redacción de la Disposición Adicional Sexta del Estatuto de Autonomía de Cataluña a la finalidad de que «las Cortes Generales puedan disponer otras cesiones de tributos complementarias» (STC 181/1988, FJ 3).

Ahora bien, una cosa es que se admita esta vía de reforma «impropia» para «cesiones complementarias» y otra muy distinta que se la utilice para establecer un «nuevo modelo de financiación autonómica», que exige nada menos que la modificación del bloque de la constitucionalidad. Dicho proceder sólo podría ser calificado de «fraude de Constitución». No nos encontramos ante un «complemento» de financiación, sino ante una reforma de la financiación autonómica. Y una reforma de la financiación autonómica es una reforma de la

estructura del Estado y, como tal, tiene que ser instrumentada a través de la reforma de la Constitución y la reforma de los Estatutos de Autonomía, según el alcance de la misma, o en todo caso, a través de la reforma de los Estatutos de Autonomía.

La 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, está, pues, viciada de inconstitucionalidad en su origen. Ha reformado la Constitución al posibilitar la territorialización parcial del IRPF sin seguir el procedimiento de reforma previsto en ésta y ha reformado las competencias financieras de las Comunidades Autónomas sin que se haya seguido el procedimiento de reforma previsto en los Estatutos de Autonomía. El legislador del Estado ha hecho lo que en ningún caso puede hacer. Toda la reforma de la financiación autonómica nace, en consecuencia, viciada de inconstitucionalidad.

## SEGUNDA PARTE

En la Primera Parte del Trabajo hemos partido de la definición constitucional de la estructura del Estado de las Autonomías y hemos comprobado como la reforma de la financiación autonómica, al haber sido instrumentada de la forma en que lo ha sido, está viciada de inconstitucionalidad en su origen. El nuevo sistema de financiación autonómica es, por tanto, anticonstitucional en sus fundamentos.

Pero lo es también en sus detalles, que es lo que vamos a ver en esta Segunda Parte, en la que vamos a proceder de manera inversa a como lo hemos hecho en la primera. Vamos a partir de los preceptos de la LO 3/1996 y de la leyes 12 y 14/1996, a través de los cuales se han introducido los cambios en el sistema de financiación autonómica, para acabar en la Constitución y comprobar si tales preceptos son compatibles o no con ella.

La razón de que la reforma de la financiación autonómica sea anticonstitucional desde esta doble perspectiva no es distinta. Al contrario. Si la reforma es anticonstitucional tanto en sus fundamentos como en sus detalles es porque el legislador ha quebrado la «lógica» que presidió la construcción jurídica

del Estado de las Autonomías, lógica que le proporcionó y le continúa proporcionando coherencia a la estructura del mismo.

En la Primera Parte lo hemos visto con mucha claridad. El constituyente español del 78 dio una respuesta a un problema de alcance general y no exclusivamente español, como es el de la compatibilidad del poder del Estado con el de los entes territoriales de ámbito inferior al Estado, pero le dió una respuesta «española», esto es, una respuesta específica a la forma singular en que el problema se presentaba en España a mediados de los setenta. La «lógica» del constituyente español del 78 era, como la lógica de todos los constituyentes que en el mundo han sido, una lógica «histórica», tributaria de la evolución de los distintos reinos medievales españoles en el tránsito de la Baja Edad Media a la Edad Moderna, así como de las respuestas que a la estructura del Estado se había pretendido dar en el siglo XVIII con la llegada de los Borbones y en los siglos XIX y XX con el Estado Constitucional en sus diferentes manifestaciones legítimas o en las diversas dictaduras ilegítimas.

El constituyente llegó a la conclusión de que no existía en el derecho comparado una respuesta para la forma específica en que el problema se presentaba en España. Por eso tuvo que innovar. Pero no innovó de cualquier manera. Lo hizo de manera coherente, con una «lógica» jurídica. Distinta de la utilizada por otros países, pero no por ello menos lógica, menos coherente, que la de los demás.

Dicha lógica se fundamentó y tomó como punto de partida un compromiso de naturaleza política, consistente en la integración armónica de las dos grandes alternativas que se habían enfrentado en la interpretación de la historia de España: aquella que considera que España es una Nación única y aquella que considera que España es una realidad plurinacional. España acabaría siendo definida constitucionalmente como una Nación integrada por nacionalidades y regiones.

Dicho compromiso de naturaleza política tenía que encontrar una traducción constitucional en una estructura del Estado que pudiera ser operativa. Es lo que se consiguió en la forma en que hemos visto, a través del establecimiento del principio de unidad y el reconocimiento del derecho a la autonomía. A partir de ahí se diseñaron todos los elementos de la estructura del Estado de tal manera que se garantizara en todo momento tanto la unidad política del Estado como el ejercicio real y efectivo del derecho a la autonomía por las nacionalidades y regiones. Dicho resultado se consiguió imponiendo una

colaboración entre el Estado y las nacionalidades y regiones, colaboración que, una vez traducida normativamente en los Estatutos de Autonomía con base en la Constitución, se convertía en indisponible unilateralmente tanto para el Estado como para las Comunidades Autónomas, que únicamente podían intervenir en ella a través de la reforma de la Constitución o de la reforma de los Estatutos de Autonomía.

Esta es la «lógica» que está detrás de la construcción jurídica del Estado de las Autonomías y es la que le da sentido a los diferentes elementos que había que combinar para hacer la estructura del Estado operativa, así como también la que convierte a dicha estructura en algo coherente.

Con dicha lógica se puede estar de acuerdo o se puede estar en desacuerdo. En consecuencia, se puede considerar que debe ser reformada o incluso que debe ser sustituida por otra distinta. Pero lo que no se puede es introducir, de forma subrepticia y por urgencias políticas, reformas que no son ni material ni formalmente coherentes con dicha lógica, porque entonces se acaba inevitablemente en la irracionalidad y el disparate.

Es, precisamente, lo que ha ocurrido con la reforma de la financiación autonómica. Los vicios de inconstitucionalidad que la aquejan no son sólo los generales o fundamentales que hemos visto en la Primera Parte del Trabajo. La reforma se ve afectada también por vicios de inconstitucionalidad en los detalles, esto es, en prácticamente cada uno de los preceptos de las tres leyes en los que la reforma se ha concretado.

Esto es lo que vamos a ver en esta Segunda Parte del Trabajo, que inevitablemente no va a poder tener el grado de coherencia que ha tenido la Primera Parte. En ésta partíamos de una estructura lógica y a partir de ella analizábamos la instrumentación jurídica de la reforma de la financiación autonómica.

En esta Segunda Parte tenemos que partir de la reforma de la financiación autonómica, que carece de toda lógica, ya que responde al mero impulso coyuntural de conseguir una mayoría para la formación de gobierno, y en consecuencia, a partir de la falta de lógica es difícil construir una exposición coherente. En esta parte del Trabajo no es la Constitución la que sirve de punto de partida, sino las violaciones de la Constitución perpetradas por los preceptos concretos de la LO 3/1996 y de las leyes 13 y 14/1996 a través de los cuales se ha introducido la reforma de la financiación autonómica. Como en estos lo que

reina, desde la perspectiva constitucional, es el disparate, la argumentación que sigue no va a poder corregir ese defecto en el punto de partida.

Obviamente, ello no quiere decir que la argumentación que a continuación se ofrece sea disparatada. Todo lo contrario. El disparate está en estas normas. Es lo que vamos a poner de manifiesto contraponiendo la «irracionalidad» del legislador con la «racionalidad» del constituyente. Al final quedará claro por qué la reforma no es sólo anticonstitucional en sus fundamentos sino también en sus detalles.

En esta segunda parte vamos a seguir el siguiente orden:

Vamos a analizar en primer lugar seis vicios de inconstitucionalidad, que son consecuencia de la atribución de capacidad normativa a las Comunidades Autónomas en los impuestos cedidos. Tales vicios de inconstitucionalidad afectan a preceptos de la LO 3/1996 y de la Ley 14/1996.

En segundo lugar, vamos a analizar tres vicios de inconstitucionalidad que afectan a los preceptos de la Ley 12/1996 relativos a la «determinación del porcentaje de participación» de las CC.AA. en los ingresos del Estado.

Entremos en materia.

## **I. IMPOSIBILIDAD CONSTITUCIONAL DE ATRIBUIR A LAS CC.AA. PODER NORMATIVO SOBRE LOS IMPUESTOS CEDIDOS**

Empecemos por donde tenemos que empezar, esto es, por recordar lo que dice el art. 157.1 de la Constitución: «Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado».

¿Qué es lo que ha podido querer decir el constituyente con los términos «impuestos cedidos»? ¿Puede el legislador previsto en el art. 157.3 CE, esto es, el legislador de la LOFCA, al regular la financiación autonómica o al reformarla, decidir qué es lo que ha querido decir el constituyente con los términos impuestos cedidos o, por el contrario, los términos tienen que ser interpretados de acuerdo con el concepto de impuesto cedido tal como ha sido definido legislativa, jurisprudencial y doctrinalmente en nuestro Derecho? ¿Puede el

legislador del Estado «inventarse» un nuevo concepto de impuesto cedido para conseguir la finalidad que se propone? ¿Puede ser el concepto de impuesto cedido de la LO 3/1996 un concepto distinto del concepto de impuesto cedido del art. 157.1.a) CE o tiene que ser el mismo? ¿Puede, en definitiva, el legislador decir que donde la Constitución dice impuesto cedido hay que entender que dice impuesto compartido? ¿Es esto constitucionalmente admisible?

Las respuestas negativas a estos interrogantes casi se imponen por sí mismas. Y sin embargo eso es no sólo lo que ha hecho el legislador, sino lo que ha pretendido hacer, como resulta claro de la Exposición de Motivos de la LO 3/1996, en la que se dice textualmente lo siguiente: «En orden a la materialización de ese principio de corresponsabilidad fiscal efectiva, el modelo aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera ha optado por hacer uso del mecanismo de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, y ello mediante la adopción de las dos medidas siguientes: en primer lugar mediante la ampliación del ámbito de la cesión a una parte del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; en segundo lugar, mediante la atribución a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos, incluyendo la mencionada parte del impuesto citado.

Ninguna de las dos medidas reseñadas tienen cabida en el marco conformado por la vigente LOFCA, razón por la cual resulta necesario introducir en este texto legal las modificaciones que permitan el adecuado encauzamiento de aquéllas».

Ni en la vigente LOFCA ni en la vigente Constitución. Por eso no figuraban en la primera LOFCA: porque no podían figurar, como vamos a ver. Pero lo que me interesa resaltar en este momento es que la Constitución no contiene simplemente un «mecanismo de cesión de tributos», sino que define normativamente los recursos de las Comunidades Autónomas a través de los «impuestos cedidos». Impuesto cedido no es un «mecanismo» del que el legislador puede hacer uso como le da la gana. Impuesto cedido es un «concepto jurídico» del que sólo se puede hacer uso de tal manera que no se lo desnaturalice. El legislador de la LOFCA no puede hacer que lo que no es un impuesto cedido sea un impuesto cedido y a la inversa. El legislador reformador de la LOFCA no puede «inventarse» un concepto ad hoc de impuesto cedido para conseguir la finalidad que se propone. Para eso tiene que reformar la Constitución.

El impuesto cedido no es, pues, un mecanismo sino una forma jurídicamente ordenada de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado. Al redactor de la Exposición de Motivos de la LO 3/1996 habría que recordarle que la Constitución es una norma jurídica y que no contiene «mecanismos» sino preceptos vinculantes. Desde una perspectiva económica o sociológica se puede hablar de «mecanismos». Desde una perspectiva jurídica, es inadmisibles. Y dicha forma jurídicamente ordenada comporta que el impuesto cedido es de titularidad estatal y que «al Estado corresponde su entera regulación jurídica» (MARTÍNEZ LAFUENTE. La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, Ed. Civitas, Madrid, 1983, p. 45-46).

Justamente por eso, por ser impuesto de titularidad estatal, es por lo que resulta imposible compatibilizar tal naturaleza con el reconocimiento a las CC.AA. de capacidad normativa sobre el mismo. Lo que define al poder tributario es que tiene que ejercerse «mediante ley» (art. 134 CE). La capacidad normativa no es, en consecuencia, un elemento más en la definición del poder tributario y de sus productos, los impuestos, sino que es el elemento definitorio de dicho poder tributario y de cada uno de los impuestos. De ahí que no se puedan equiparar las otras dos grandes esferas de competencia que todas las Constituciones de los Estados Federales reconocen respecto de los impuestos, la gestión y la recaudación (MICHAEL BOTHE: Die Kompetenzstruktur des modernen Bundesstaates in Rechtsvergleichender Sicht, Springer, Berlín, 1977, p. 232 y ss.) con la capacidad normativa sobre los mismos. Se puede atribuir a los entes subcentrales, esto es, a las CC.AA. competencias en gestión o recaudación, sin que el impuesto pierda por ello la condición de impuesto cedido. Pero en cuanto se le atribuye capacidad normativa, el impuesto no puede no ser un impuesto compartido. Por tanto, la atribución del derecho a la recaudación -total o parcial- y de las facultades de gestión, que hasta ahora se habían reconocido a las CC.AA. en algunos impuestos cedidos, no impedía que se les pudiera seguir considerando impuestos cedidos. Sin embargo, la atribución de capacidad normativa que ahora se les confiere, resulta de todo punto incompatible con la naturaleza del impuesto cedido constitucionalmente definida, en la medida en que dejan de ser impuestos de exclusiva titularidad estatal, para pasar a ser impuestos de titularidad compartida, lo que claramente contradice el tenor literal del art. 157.1.a) CE.

Cambiar la naturaleza del impuesto cedido y convertirlo de facto en compartido le está vedado al legislador. Y sin embargo, es lo que ha hecho. Y no de manera inadvertida, sino plenamente consciente, como se desprende de la

lectura de los propios Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera, en los que la reforma de la financiación autonómica tiene su origen, como la propia Exposición de Motivos de la LO 3/1996 reconoce expresamente.

Tales Acuerdos de 23 de septiembre de 1996, a través de los cuales se aprobó el modelo de financiación para el quinquenio 1997-2001, admiten abiertamente que el «Libro Blanco sobre la financiación de las Comunidades Autónomas» no pretendía sino introducir «un nuevo esquema financiero basado fundamentalmente en tributos compartidos» (vid. Acuerdo Primero, segundo epígrafe). La LO 3/1996 de reforma de la LOFCA y la ley 14/1996 de cesión de tributos, al atribuir facultades normativas a las CC.AA. sobre los impuestos cedidos, no han hecho otra cosa que materializar las sugerencias efectuadas a tal respecto por dicho «Libro Blanco», llegando incluso a superarlas en muchos aspectos, como en el nada desdeñable de que aquél no contemplaba la posibilidad de que las CC.AA. pudieran decidir acerca de las deducciones del IRPF.

Esto último es constitucionalmente irrelevante, ya que el problema no es que el legislador haya ido por este camino más lejos o se haya quedado más cerca de lo que fueron las propuestas del «Libro Blanco». El problema, desde el punto de vista constitucional, es que por este camino el legislador no puede ir a ninguna parte. Y no puede ir porque la figura del «impuesto compartido» no aparece en la enumeración de las diversas fuentes de ingreso relacionadas en el art. 157 CE, por lo que, manifiestamente, carece de cobertura constitucional. Pues no se puede pasar por alto que el constituyente en dicho artículo se expresa en términos imperativos, por una parte, y limitativos, por otra: «Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos...».

De la única manera en que se podría llegar a una conclusión distinta de la que hemos llegado, sería considerando a los impuestos cedidos como impuestos que no son de titularidad estatal. Si los impuestos cedidos no fueran de titularidad estatal, entonces podrían tal vez admitirse operaciones como las que la reforma contempla. Pero si son de titularidad estatal, tales operaciones no caben.

Y a esa conclusión no se puede llegar, porque el Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado sobre esta cuestión y ha hecho suya la opinión prácticamente unánime en la doctrina acerca de la titularidad estatal de los impuestos cedidos. En La STC 296/94, al resolver diversas cuestiones de inconstitucionalidad en relación con la Ley del Parlamento de Cataluña 2/1987,

que estableció un recargo sobre el gravamen fiscal sobre el juego creado por el Real Decreto-ley 16/1977, el Tribunal Constitucional entendió que se hallaba plenamente justificada su implantación en virtud de la facultad de «establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos», que el art. 12.1 LOFCA había reconocido con base en el art. 157.1.a) CE. Pues bien, en lo que aquí interesa, el Tribunal Constitucional en el FJ 4º dice: «...resulta evidente que el régimen jurídico de la figura impositiva, establecido en el Real Decreto-ley 16/1977 y completado por disposiciones posteriores, especialmente el Real Decreto-ley 9/1980 y el Real Decreto 2.221/ 1984, se estructura como un «impuesto estatal», y en tal condición ha sido cedido a la Comunidad Autónoma de Cataluña...». Y en el mismo fundamento jurídico volvería a reiterarse en que el reiterado tributo «es un verdadero impuesto estatal, cedido a la Generalidad de Cataluña por la Ley 41/1981, y de manera general a todas las Comunidades Autónomas por la Ley 30/1983, sobre el cual la Comunidad de Cataluña, en ejercicio legítimo del poder tributario que le confieren los arts. 133.2 y 157.1.a) de la Constitución, 44.6 de su Estatuto de Autonomía, 4.1.c) y d), 11.1.f) y 12.1 de la LOFCA, puede imponer el recargo fiscal aquí cuestionado...».

Dicho en pocas palabras: si los impuestos cedidos son impuestos de titularidad estatal y si las palabras en castellano tienen algún valor, es evidente que, si el Estado comparte con las CC.AA. poderes normativos y facultades de gestión -careciendo, además, del derecho de recaudación- se habrá automáticamente transformado la naturaleza del impuesto, que habrá pasado a convertirse en un impuesto compartido, esto es, en una categoría de ingresos que, simplemente, no está contemplada en la Constitución. Las únicas facultades normativas que cabe reconocer a las CC.AA. respecto de los impuestos cedidos se limitan al establecimiento de recargos, en la medida en que éstos sí están expresamente previstos en la Constitución.

Pero no es sólo de la propia caracterización constitucional de los impuestos cedidos como impuestos de titularidad estatal de donde se deduce que es anticonstitucional la atribución a las CC.AA. de capacidad normativa, si se exceptúa la facultad de establecer recargos. A tal conclusión se llega también a partir del art. 149.1.14 CE, tal como ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional de manera reiterada e inequívoca.

Dicho art. 149.1.14 CE atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de «Hacienda General». De acuerdo con la STC 179/1985, este título competencial «comprende obviamente la regulación de los impuestos estatales, tanto en sus aspectos principales o fundamentales como en los accesorios o

accidentales». Y ello sin perjuicio, continúa el Tribunal Constitucional, de que, en virtud del art. 157 CE, el Estado pueda autorizar que las CC.AA. fijen recargos sobre los impuestos estatales, como así hizo con el art. 12 LOFCA al permitir su establecimiento respecto de los impuestos cedidos y los no cedidos que gravan la renta y el patrimonio de las personas físicas (FJ 3º).

Pero el Tribunal Constitucional no se ha limitado a delimitar este título competencial de la forma que acabamos de ver, sino que ha precisado además qué margen de maniobra tiene tanto el legislador del Estado como el legislador de la Comunidad Autónoma en relación con el mismo. La doctrina general la sentaría el Tribunal Constitucional en la STC 35/1982, en la que diría lo siguiente: «El art. 149.1 de la Constitución utiliza para delimitar el ámbito reservado en exclusiva a la competencia estatal diversas técnicas, cuya compleja tipología no es el caso analizar en detalle. Sobresale, sin embargo, la diferencia, que aquí sí es pertinente, entre la reserva de toda una materia (v. gr. Relaciones Internacionales, Defensa y Fuerzas Armadas, Administración de Justicia, Hacienda General y Deuda del Estado, etc.) y la reserva de potestades concretas (sea la legislación básica o toda la legislación sobre determinadas materias). En el primer caso, la reserva estatal impide, no ya que una Comunidad Autónoma pueda asumir competencias sobre la materia reservada, sino también que pueda orientar su autogobierno en razón de una política propia acerca de ella, aunque pueda participar en la determinación de tal política en virtud de la representación específica que las distintas Comunidades tienen en el Senado».

La doctrina del Tribunal Constitucional no puede ser más clara. En la economía de las sentencias del Tribunal Constitucional las enumeraciones ejemplificativas, como las que hace en esta sentencia o como la que hizo, por ejemplo, en la STC 107/1984 sobre los derechos fundamentales en los que coinciden los ciudadanos españoles y los extranjeros en la titularidad y en el ejercicio, son siempre enumeraciones en las que el Tribunal Constitucional se queda corto y se limita a incluir en la enumeración ejemplificativa aquello que resulta indiscutible o evidente. Para el Tribunal Constitucional no existía ni existe la menor duda que para el constituyente la Hacienda General era una materia de titularidad estatal no sólo de manera exclusiva sino también excluyente y, en consecuencia, que no cabe la atribución de poderes normativos a las CC.AA. En relación con los impuestos de titularidad estatal, cedidos o no cedidos, el Estado no puede dejar de concentrar toda la capacidad normativa. Esta exigencia constitucional tiene carácter general, pero se manifiesta con su máxima intensidad, como vamos a ver en el siguiente motivo de inconstitucionalidad, cuando la atribución de la capacidad normativa se proyecta sobre el IRPF.

Por las razones expuestas, esto es, por vulneración de los arts. 157.1.a) y 149.1.14ª CE es anticonstitucional el artículo único de la Ley Orgánica 3/1996, por el que se modifican los arts. 10.3 y 19.2 de la L.O. 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, reconociendo a éstas competencias normativas sobre los impuestos cedidos. Asimismo resultan anticonstitucionales, en la medida en que contemplan atribuciones normativas respecto de los impuestos cedidos, los arts. 13, 27, 28, 29, 30, 31 y 32 de la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

## **II. ANTICONSTITUCIONALIDAD EN PARTICULAR DE LA CESIÓN DE CAPACIDAD NORMATIVA EN EL IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

En la Primera Parte del Trabajo hemos argumentado que el IRPF no agota el deber de contribuir que impone el art. 31 CE a todos los ciudadanos, pero sí define la posición jurídica fundamental del ciudadano respecto del deber de contribuir y que, justamente por ello, no es territorializable. Es un límite absoluto y a priori para el ejercicio del derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones. Podría pensarse, en consecuencia, que no es necesario argumentar nada más en relación con este impuesto.

En nuestra opinión, es así. No debería ser necesario argumentar nada más. Pero, por si no se compartiera la argumentación de la Primera Parte del Trabajo, vamos a poner de manifiesto a continuación que la cesión del IRPF en los términos en que se ha producido es, además, anticonstitucional por otros motivos adicionales, que pasamos a examinar.

### **INCOMPATIBILIDAD DE LA ATRIBUCIÓN DE CAPACIDAD NORMATIVA A LAS CC.AA. SOBRE ELEMENTOS ESENCIALES DEL IRPF CON EL PRINCIPIO DE UNIDAD DEL MERCADO**

La atribución de facultades normativas sobre elementos esenciales del IRPF tan relevantes como la tarifa y las deducciones difícilmente puede compaginarse con el principio de unidad de mercado consagrado en el texto constitucional.

Es verdad que el principio de unidad de mercado o unidad económica no aparece expresamente mencionado como tal en el texto constitucional. Pero nadie discute que tal principio está consagrado en la Constitución. De acuerdo con una línea jurisprudencial plenamente consolidada, que se inicia con la STC 1/1982, la Constitución vigente contiene un conjunto de normas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica, marco que se halla presidido por la exigencia de que los principios básicos del orden económico sean los mismos en todo el ámbito nacional, como proyección concreta en el ámbito económico del principio de unidad política del Estado que consagra el art. 2 CE. «La efectiva unicidad del orden económico nacional requiere la existencia de un mercado único» (STC 64/1990, FJ 3º).

El principio de unidad política no está garantizado si no se garantiza el principio de unidad económica o de unidad de mercado y, en consecuencia, si el constituyente ha querido lo primero ha tenido que querer también lo segundo.

¿Qué límites se desprenden del principio de unidad de mercado para el legislador del Estado en materia de financiación autonómica? La atribución de competencias normativas a las CC.AA. sobre elementos esenciales del IRPF ¿afecta simplemente al principio de unidad de mercado de una manera que se podría considerar constitucionalmente tolerable o lo vulnera?

Para dar respuesta a estos interrogantes hay que pasar a examinar las normas a través de las cuales la Constitución garantiza la efectividad del principio de unidad de mercado. Normas que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, son de dos tipos: unas mediante las cuales se reconocen al Estado determinados títulos competenciales exclusivos y otras a través de las cuales se imponen ciertas limitaciones a las competencias autonómicas.

Los títulos competenciales estatales que tratan de garantizar el principio de unidad de mercado son tres: el previsto en el art. 149.1.14ª, que acabamos de ver en el motivo de inconstitucionalidad anterior. El 149.1.1ª, que reserva al Estado la competencia exclusiva sobre «la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales». Y el 149.1.13ª, que reserva al Estado la competencia exclusiva sobre «bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica». De ellos y de su interpretación por la jurisprudencia constitucional se desprenden las correlativas limitaciones para las CC.AA. A continuación vamos a examinar exclusivamente estos dos

últimos títulos competenciales, ya que el primero lo hemos analizado pormenorizadamente en el motivo de inconstitucionalidad anterior.

Ya sabemos por la Primera Parte del presente Trabajo, que, de acuerdo con la interpretación del Tribunal Constitucional, en virtud del art. 149.1.1ª, «la potestad legislativa de las Comunidades Autónomas no puede regular las condiciones básicas de ejercicio de los derechos fundamentales o posiciones jurídicas fundamentales» (STC 37/1981, FJ 2º). Y también sabemos lo que esto supone respecto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31 CE). Pero no es éste el único precepto del Título I en el que incide la atribución de capacidad normativa a las Comunidades Autónomas sobre elementos esenciales del IRPF. La incidencia de dicha atribución de capacidad normativa en otros derechos fundamentales como la libertad de profesión y oficio (art. 35) y la libertad de empresa (art. 38) resulta difícilmente discutible.

Pero no es el hecho de que se vean afectados determinados derechos o deberes fundamentales, con ser importante, lo más decisivo en la interpretación del art. 149.1.1ª CE para la solución del problema que tenemos que resolver.

Lo decisivo es que el art. 149.1.1ª dice lo que dice y además ocupa en la Constitución el lugar que ocupa. No sólo es el primero de los apartados del art. 149 sino además no se parece en nada en su redacción a todos los demás apartados de dicho artículo. Desde el punto de vista de su contenido y función el 149.1.1ª es distinto de todos los demás apartados de dicho artículo.

Todos los demás apartados, como acabamos de ver en el motivo de inconstitucionalidad anterior en la interpretación del Tribunal Constitucional (STC 35/1982), contienen normas atributivas de competencia al Estado, atributivas de toda la materia o de facultades específicas en una materia, pero todos, sin excepción, contienen normas atributivas de competencias en materias concretas.

El art. 149.1.1ª no es propiamente una norma atributiva de competencia. No hay una materia en la que se reserve la competencia al Estado, sino que el art. 149.1.1ª contiene una reserva general a favor del Estado para garantizar la igualdad de todos los ciudadanos en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes fundamentales.

El art. 149.1.1ª es un precepto «finalista», es decir, un precepto que tiene la finalidad de orientar la acción del legislador del Estado no sólo en el ejercicio de las demás competencias enumeradas en los demás apartados del artículo

149, sino en todas las demás competencias atribuidas al Estado en los demás artículos del Título VIII de la Constitución, entre las que destaca, por lo que ya sabemos, la contemplada en el apartado 3 del art. 157 CE.

Obviamente, en la estructura «compuesta» de nuestro Estado ese carácter «finalista» de la norma del art. 149.1.1ª tiene una doble vertiente: se proyecta, por un lado, positivamente sobre el legislador del Estado, imponiéndole el ejercicio de sus competencias en una determinada dirección; pero se proyecta, por otro, negativamente sobre el legislador de la Comunidad Autónoma, al que está vedado el acceso a determinadas materias o el ejercicio de determinadas facultades en relación con determinadas materias.

Así viene interpretando el art. 149.1.1ª CE el Tribunal Constitucional de manera reiteradísima. «Lo que cabe exigir a los órganos de las Comunidades Autónomas, y lo que debe ser preservado por el Estado es, estrictamente, que el despliegue de las competencias de aquéllas no cree rupturas...en las «condiciones básicas» de igualdad de todos los españoles para el ejercicio y cumplimiento de sus derechos y deberes constitucionales» (SSTC 75/1990, FJ 5º y 86/1990, FJ 5º). Justamente por eso, añade el Tribunal Constitucional, la función de la norma contenida en el art. 149.1.1ª CE estriba, de una parte, en determinar los fines que deben alcanzar las restantes competencias estatales, orientando así la actividad del Estado, y, de otra parte, en limitar el propio radio de acción de las competencias autonómicas (SSTC 37/1981, 71/1982, 32/1983, 52, 1988...). El Estado, en consecuencia, no puede ignorar dicho precepto al acometer la tarea de definir el modelo de financiación autonómica que le encomienda el art. 157.3 CE. Las conclusiones que de esta exigencia se derivan para el legislador estatal no pueden ser desconocidas, como ha hecho el legislador al reformar la financiación autonómica.

En efecto, el Tribunal Constitucional ya ha tenido ocasión de afirmar de manera categórica la estrecha relación existente entre el art. 149.1.1ª CE y la esfera tributaria, llegando a reconocer que la diversidad de tratamiento respecto de la imposición estatal vulnera dicho precepto constitucional en relación con el deber de contribuir. Así en la STC 87/1987 dice: «Este peculiar régimen fiscal ha de encontrar una aplicación uniforme, pues sería inconciliable con lo prevenido en el art. 149.1.1, en relación con los deberes tributarios en presencia (art. 31.1. de la misma Norma fundamental) la existencia en este punto de una potencial diversidad de criterios para la aplicación de unas calificaciones que así operan como presupuesto de tratamientos específicos respecto de impuestos y exacciones estatales» (FJ 3º) (Repárese en el «potencial»).

Lo que se discutía en la sentencia que se acaba de mencionar era la posibilidad de que la Generalitat de Cataluña pudiera calificar una película como «de arte y ensayo» o la pudiera identificar con el signo «X». Dice el Tribunal Constitucional: «La calificación de una película como de «arte y ensayo» o su identificación con el signo «X» lleva aparejada en la legislación estatal (Ley 1/1982, de 24 de febrero) una serie de efectos de carácter fiscal cuya adjudicación no puede realizarse sino de manera uniforme en todo el territorio, al corresponder a impuestos y exacciones estatales» (FJ 3º). Y a continuación añade el inciso que hemos citado en el párrafo anterior sobre la incompatibilidad del ejercicio de la competencia por la Comunidad Autónoma y el art. 149.1.1ª CE.

La pregunta se impone: si no es compatible con el art. 149.1.1ª CE la titularidad de la Comunidad Autónoma de la competencia de calificar a una película de «arte y ensayo» o de identificarla con el signo «X», ¿podrá serlo la titularidad de fijar la tarifa y las deducciones de la cuota del IRPF?

Y es que, como es obvio, la eficacia del art. 149.1.1ª CE encuentra su máxima expresión y sentido al proyectarse al supuesto que nos ocupa, a saber: la posibilidad de que las CC.AA. puedan decidir sobre los tipos y las deducciones del principal impuesto redistribuidor del sistema tributario. No son las consecuencias del ejercicio de la libertad normativa por parte de las CC.AA. lo que puede llegar a ser anticonstitucional. Es la posibilidad misma de ejercicio de capacidad normativa en este terreno la que es anticonstitucional. No es la real diversidad resultante sino «la potencial diversidad de criterios para la aplicación de unas calificaciones que operan como presupuesto de tratamientos específicos respecto» no «de impuestos y exacciones estatales en general», sino respecto del impuesto más importante del sistema tributario y más decisivo para definir la posición jurídica del ciudadano en cuanto contribuyente, lo que resulta constitucionalmente inadmisibile.

Por eso la discusión sobre las consecuencias de la atribución de capacidad normativa sobre elementos esenciales del IRPF es constitucionalmente irrelevante. Los argumentos sobre CC.AA. más ricas o menos ricas, sobre el mayor o menor margen de maniobra de unas y otras, e incluso sobre la posibilidad, contemplada en los propios Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera, de que alguna Comunidad Autónoma tenga un exceso de financiación con los recursos provenientes de los impuestos cedidos, carecen de relevancia constitucional. La Constitución no prohíbe única y exclusivamente la ruptura real y efectiva de la igualdad, sino que prohíbe, y de

manera expresa, la posibilidad de que esa ruptura pueda producirse. La norma no es anticonstitucional por la aplicación que pueda hacerse de la misma, sino que es anticonstitucional porque contempla una posibilidad que la Constitución no permite. Este es el sentido del art. 149.1.1ª CE y por eso está colocado donde está colocado y está redactado como está redactado. Es un precepto que tiene sentido como presupuesto y como límite para el ejercicio de las demás competencias atribuidas al Estado o a las CC.AA. No para el resultado del ejercicio, sino para el ejercicio.

Esto es lo que se le ha pasado por alto al legislador al dictar la LO 3/1996 y la Ley 14/1996. Tal como las ha redactado es imposible entender adecuadamente observado el principio de igualdad en el sostenimiento de los gastos públicos, tal como ha sido concretado por el constituyente en los arts. 31.1 y 149.1.1ª CE. «La igualdad que se reclama en el art. 31 CE», ha dicho el Tribunal Constitucional, «va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad» (SSTC 27/1981, FJ 4º, 54/1993, FJ 1º y 134/1996, FJ 5º). Es esta igualdad contributiva la que a través del art. 149.1.1ª CE se impone al legislador del Estado y la que, en consecuencia, convierte en anticonstitucional la ley que la desconoce o vulnera.

Pero no es sólo la específica exigencia constitucional de igualdad contributiva a partir de los arts. 31.1 y 149.1.1ª CE la que resulta afectada por la posibilidad de existencia de diversos tipos impositivos y diferentes deducciones respecto del IRPF, sino que también se ven menoscabados el genérico principio de igualdad del art. 14 y el mandato del art. 9.2 CE, incluyendo, naturalmente, la obligación que pende sobre los poderes públicos de lograr «una distribución de la renta regional y personal más equitativa» (art. 40.1 CE).

El Tribunal Constitucional no ha tenido ocasión de pronunciarse todavía entre la relación que media entre la concentración de poder normativo en manos del Estado y la preservación de la igualdad y la solidaridad en relación con el IRPF. Eso es lo que va a tener que resolver en este recurso. Pero sí ha tenido ocasión de pronunciarse sobre dicha relación respecto de la prestación patrimonial de carácter público que más semejanza guarda con el IRPF en lo tocante a su función redistributiva de la riqueza en el seno del «Estado social y democrático de Derecho»: me refiero a las cotizaciones de la Seguridad Social.

Hay que resaltar que la propia Comunidad Autónoma promotora del conflicto que originaría la primera decisión del Tribunal Constitucional en este terreno (STC 124/1989), admitía que la solidaridad quedaba garantizada «por la

totalidad de las potestades normativas atribuidas al Estado» en la materia (FJ 2º). Pero el Tribunal Constitucional iría más lejos, afirmando que la preservación de la igualdad de los ciudadanos en el régimen de derechos y deberes en materia de Seguridad Social, exigía no sólo la competencia legislativa exclusiva del Estado, sino también la recaudación efectiva «...las concretas facultades que integran la competencia estatutaria de gestión del régimen económico de la Seguridad Social serán sólo aquellas que no puedan comprometer la unidad del sistema o perturbar su funcionamiento económico uniforme, ni cuestionar la titularidad estatal de todos los recursos de la Seguridad Social o engendrar directa o indirectamente desigualdades entre los ciudadanos en lo que atañe a la satisfacción de sus derechos y al cumplimiento de sus obligaciones de seguridad social» (FJ 3º). Así pues, la igualdad y la solidaridad justifican «la competencia exclusiva del Estado no sólo de normación, sino también de disponibilidad directa sobre esos fondos propios» (FJ 3º). Esta línea jurisprudencial ha sido recordada recientemente en sus justos términos en la STC 195/1996 (FFJJ 6º y 7º).

La pregunta se impone: ¿Puede ser menos exigente el Tribunal Constitucional respecto del IRPF que respecto de las cotizaciones a la Seguridad Social? ¿Son menores las exigencias constitucionales de igualdad y solidaridad respecto del impuesto que define la posición jurídica fundamental del ciudadano respecto del deber de contribuir que respecto de las cotizaciones a la Seguridad Social, por muy importantes que estas sean? Si el Tribunal Constitucional respecto de las cotizaciones a la Seguridad Social afirma que tiene que estar reservado al Estado no sólo la normación sino también la disponibilidad directa sobre dichas cotizaciones, ¿puede decir algo distinto sobre el IRPF?

Por lo demás, hay que subrayar expresamente que esta posición del Tribunal Constitucional, según la cual el Estado ha de conservar el poder normativo y la disponibilidad de los fondos generados por los instrumentos fiscales y financieros que tienen una manifiesta finalidad redistributiva, como lo son las cotizaciones a la Seguridad Social, (pero también y todavía más el IRPF), es la que más claramente se acomoda a la cláusula del Estado social y democrático de Derecho del art. 1.1. CE. La implantación y posterior profundización del Estado Social en todos los países, pero singularmente en aquellos que conocen una distribución territorial del poder, han estado siempre ligadas con un inexorable proceso de centralización financiera, que ha tenido siempre en la imposición sobre la renta su máximo protagonista. De ahí que resulte plenamente coherente que, en un país como Alemania, no se reconozca a los Länder ningún poder normativo en relación con el impuesto sobre la renta. Y el ejemplo de Alemania es importante, ya que su Constitución, al regular el

régimen de las «competencias concurrentes», consagra el principio de «uniformidad de las condiciones de vida» (art. 72.2.3 GG), principio que, estrechamente conectado con la cláusula del Estado Social (arts. 20 y 28 GG) guarda un evidente paralelismo con nuestro art. 149.1.1ª CE.

Precisamente por eso, no puede extrañar que el Tribunal Constitucional haya reiterado en numerosísimas ocasiones que es a la luz de la cláusula del Estado social y democrático de Derecho como debe interpretarse el resto de los preceptos constitucionales y señaladamente el principio de igualdad (SSTC 11/1981, 42/1982, 81/1982, 3/1983, 14/1983, 18/1984, 53/1985...). De esta manera el Tribunal Constitucional viene a decir que el legislador, cuando al desplegar su actividad pueda afectar al principio de igualdad, resulta materialmente constreñido por la exigencia de tomar en consideración la cláusula del Estado social y democrático de Derecho (STC 34/1981, FJ3º).

Quiere decirse que el legislador del art. 157.3 CE tiene que moverse en un «universo jurídico», en el que los arts. 1.1, 9.2, 14, 31.1 y 149.1.1ª son piezas claves. Los principios de unidad política y de unidad de mercado son incomprensibles sin estos artículos. En consecuencia, tampoco puede serlo el derecho a la autonomía. No se trata de «obstáculos» que el legislador tiene que ver como puede «esquivar». Al contrario: son los preceptos que tienen que encontrar una traducción fiel en la obra del legislador. Y esto brilla por su ausencia en la reforma de la financiación autonómica. El ejercicio del derecho a la autonomía que posibilita no cabe dentro de la Constitución. Dicho ejercicio está inescindiblemente unido a través de los principios de igualdad y solidaridad a los principios de unidad política y unidad económica del Estado. Sin ellos estamos en otro terreno distinto del configurado por la Constitución. La letra de la reforma es anticonstitucional, pero el espíritu también.

Además de en el art. 149.1.1ª, la Constitución contempla la salvaguardia del principio de unidad de mercado desde otra perspectiva. Si el 149.1.1º contempla el principio de unidad de mercado desde el ciudadano y sus derechos, en el 149.1.13ª el constituyente contempla el principio de unidad de mercado desde el Estado. De ahí la competencia exclusiva del Estado sobre las «bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica».

Este título competencial ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional en los términos siguientes: «...responde al principio de unidad económica y abarca la definición de las líneas de actuación tendentes a alcanzar los objetivos de política económica global o sectorial fijados por la propia Constitución, así

como la adopción de las medidas precisas para garantizar la realización de los mismos». Y es así porque «la necesaria coherencia de la política económica exige decisiones unitarias que aseguren un tratamiento uniforme de determinados problemas en orden a la consecución de dichos objetivos y evite que, dada la estrecha interdependencia de las actuaciones llevadas a cabo en las distintas partes del territorio, se produzcan resultados disfuncionales o disgregadores» (STC 186/1988, FJ 2º).

El interrogante se impone ¿puede compaginarse la preservación de la coherencia de la política económica con el hecho de que las CC.AA. puedan decidir sobre la tarifa y las deducciones de la cuota del IRPF? ¿Es coherente esta posibilidad con la dicción literal del art. 149.1.13ª CE?

Volver sobre la experiencia alemana en este terreno puede ser particularmente pertinente. En primer lugar, porque se trata de un Estado Federal clásico, en el que el Bund tiene un menor nivel de atribuciones en la esfera económica que el que nuestra Constitución atribuye al Estado. Y en segundo, porque el tema se planteó expresamente en un proceso formal de reforma de la Constitución.

Pues bien, cuando en la segunda mitad de los sesenta se discutía la reforma de la Ley Fundamental de Bonn con la finalidad de definir constitucionalmente la financiación tanto del Bund como de los Länder, el informe Tröger descartó tajantemente la posibilidad de reconocer poder normativo alguno a los Länder en relación con la imposición sobre la renta, aduciendo que ello obstaculizaría la dirección unitaria de la política económica (Vid. Kommision für die Finanzreform: Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland, Kohlhammer, 1966, p. 76). Y así se haría en 1969 al aprobar la correspondiente reforma de la Constitución. La Ley Fundamental de Bonn actualmente vigente no atribuye facultad alguna a los Länder sobre el impuesto general sobre la renta, si exceptuamos, obviamente, aquella forma de participación a través del Bundesrat, que es la misma que el Tribunal Constitucional reconoce a nuestras CC.AA. en relación con la materia «Hacienda General» a través del Senado (art. 149.1.14ª CE STC 35/1982).

La atribución de capacidad normativa a los entes subcentrales sobre elementos esenciales del IRPF no es coherente con las exigencias del principio de unidad de mercado y de dirección unitaria de la política económica. Por eso, lo deseable es que ni siquiera a través de la reforma de la Constitución se proceda a su introducción.

Ahora bien, esta es una consideración de naturaleza política y no jurídica. El que no sea políticamente deseable, no quiere decir que no sea jurídicamente posible. A través de la reforma de la Constitución sí se puede tomar la decisión de atribuir capacidad normativa a las CC.AA. sobre elementos esenciales del IRPF. Pero únicamente a través de la reforma de la Constitución. El legislador no puede excepcionar la vigencia del art. 149.1.13ª y decidir que la competencia estatal sobre «las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica» no incluye la competencia normativa exclusiva del Estado sobre todos los elementos esenciales del IRPF. Si las palabras en castellano conservan algún valor, esto no cabe sin reformar previamente la Constitución. ¿Con base en qué interpretación (gramatical, sistemática, teleológica o histórica) es posible llegar a la conclusión a partir del 149.1.13ª CE de que el legislador puede atribuir capacidad normativa a las CC.AA. sobre elementos esenciales del IRPF? Por mucha «especificidad» que se le conceda a la interpretación constitucional respecto de la interpretación jurídica en general, hay límites que no se pueden traspasar. Y nos encontramos en uno de esos supuestos. No se puede «jugar» con la Constitución de esta manera.

Justamente por eso, a nadie puede extrañar que la doctrina, a partir de la redacción del art. 149.1.13ª y 14ª CE, de manera prácticamente unánime, (RODRÍGUEZ BEREIJO, FERREIRO LAPATZA, GARCÍA AÑOVEROS, MUÑOZ MACHADO...) haya sostenido que la permanencia del IRPF en manos del Estado es una imposición constitucional, coincidiendo en subrayar que, de lo contrario, resultaría inviable el diseño de una política económica unitaria.

Esa misma conclusión es la que alcanzó el legislador de la LOFCA en 1980. La Memoria que acompañaba al proyecto de la LOFCA justificaba la prohibición de la cesión del IRPF en la necesidad de preservar la dirección unitaria de la economía así como también en la de garantizar la redistribución de la riqueza en el seno del Estado de las Autonomías. Refiriéndose a la clasificación entre impuestos cedibles y no cedibles, la Memoria se expresaba en los siguientes términos: «Es lícito indagar acerca de las razones que justifican semejante distribución. El cumplimiento de los objetivos atribuidos al sector público en una economía moderna proporciona la clave. Como en diversas ocasiones señalamos en esta Memoria, las doctrinas más ortodoxas atribuyen un protagonismo al sector público en el cumplimiento de las funciones estabilizadoras, distributivas y de desarrollo dentro de los regímenes fiscales descentralizados. Lógico es pensar que una eficaz consecución de las mismas requiera la utilización de aquellos instrumentos que resulten más adecuados. En

el ámbito de la política fiscal los impuestos sobre la renta, el patrimonio, las ventas y los beneficios de las sociedades se han mostrado como muy útiles para lograr una estabilidad del nivel de actividad económica y para mejorar la distribución de poseído» (Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. El debate en las Cortes Generales, Madrid, 1982, p. 98-99).

Esta era la interpretación constitucional de la Constitución, es decir, la que tenía que hacer el legislador del art. 157.3 CE. Y mientras la Constitución esté redactada de la forma en que lo está ahora mismo, no es posible, en lo que a la capacidad normativa sobre el IRPF se refiere, otra interpretación distinta.

En atención a lo expuesto, ha de concluirse declarando la inconstitucionalidad del artículo único de la LO 3/1996, en la medida en que modifica los arts. 11 y 19.2 de la LO 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, atribuyendo a éstas la recaudación parcial así como facultades normativas en relación con un impuesto, como el IRPF, que la Constitución reserva íntegramente al Estado. Por esta misma razón, incurren en inconstitucionalidad los arts. 2.1.a), 3 b), 8, 13.1 y 27 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

### **III. AUN ADMITIENDO QUE LA ATRIBUCIÓN DE PODER NORMATIVO SOBRE LOS IMPUESTOS CEDIDOS FUERA CONSTITUCIONALMENTE POSIBLE, TAL MEDIDA REQUERIRÍA INEXCUSABLEMENTE LA REFORMA DE LOS ESTATUTOS DE AUTONOMÍA**

En realidad, argumentar este vicio de inconstitucionalidad a estas alturas del guión parece bastante ocioso. En la Primera Parte del Trabajo hemos visto como el legislador del Estado en 1980, esto es, en el momento de la inicial puesta en marcha del Estado de las Autonomías, podía e incluso tenía que hacer uso de la competencia prevista en el art. 157.3 CE antes de la aprobación de los Estatutos de Autonomía. Pero también hemos visto como, una vez aprobados los Estatutos de Autonomía, el legislador del Estado sólo puede hacer uso de dicha competencia tras la reforma de los mencionados Estatutos de Autonomía. Y en los dos primeros motivos de inconstitucionalidad de esta segunda parte del trabajo, hemos visto, en primer lugar, que el legislador del Estado no puede, en general, cambiar la naturaleza de «los recursos» de las CC.AA. constitucionalmente definidos, convirtiendo a los impuestos cedidos en impuestos compartidos a través de la atribución a las CC.AA. de competencias

normativas sobre los mismos; y en segundo lugar, hemos visto que si no puede hacerlo en general, mucho menos todavía puede hacerlo en particular respecto del IRPF. Insistir ahora en que la reforma de la LOFCA, tal como la ha instrumentado la LO 3/1996, tiene que conllevar la reforma de los Estatutos de Autonomía no parece que tenga mucho sentido.

Y no lo tiene. La reforma de la financiación autonómica es tan anticonstitucional por lo ya expuesto hasta el momento, que seguir acumulando vicios de inconstitucionalidad, como el que vamos a argumentar en este apartado parece superfluo. Pero por razones de prudencia y de diligencia argumentadora, también hemos de ocuparnos de él.

En lo único en que se puede estar de acuerdo con la LO 3/1996 es en que la atribución de capacidad normativa a las CC.AA. en los impuestos cedidos exigía la reforma de la LOFCA. Esto es indiscutible.

Lo que ocurre es que ese no es el único problema que el legislador del Estado tenía que haberse planteado. Más todavía: no es ni siquiera el problema constitucionalmente más relevante, sino que es un problema que tenía que haberse planteado «por conexión o consecuencia», por utilizar la terminología asentada en la jurisprudencia constitucional. La LOFCA tendría que haber sido reformada por conexión o consecuencia, es decir, porque se hubiera reformado previamente la Constitución y/o los Estatutos de Autonomía, pero no de forma autónoma.

Y tendría que haber sido así, porque la LOFCA no es una norma atributiva de competencias, sino de regulación del ejercicio de las competencias asumidas por las CC.AA. a través del Estatuto de Autonomía dentro del marco previsto en la Constitución. En buena lógica, es la modificación de las competencias tributarias de las CC.AA. la que exige la reforma de la LOFCA y no a la inversa.

Pero, aún admitiendo que se pueda proceder a la inversa y que el legislador del Estado ha ejercido correctamente desde una perspectiva temporal la competencia prevista en el art. 157.3 CE, lo que no se puede obviar en ningún caso es la reforma de los Estatutos de Autonomía. La reforma de los Estatutos de Autonomía tenía que haberse hecho a la entrada. Pero si no se ha hecho a la entrada, hay que hacerlo, en todo caso, a la salida.

Y hay que hacerlo porque la propia LOFCA lo impone. Mejor dicho, porque la Constitución lo impone y la LOFCA lo concreta.

Y la Constitución lo impone, porque, como hemos visto en la Primera Parte del Trabajo, todos los momentos de la vida del Estado de las Autonomías están presididos por la colaboración del Estado y de las nacionalidades y regiones tanto antes como después de que éstas se hayan constituido en CC.AA. La estructura del Estado descansa en una colaboración permanente entre el Estado y las CC.AA. Dicha colaboración queda normativamente fijada a través del ejercicio del poder estatuyente y sólo puede ser modificada en sus elementos estructurales a través de la renovación de la voluntad estatuyente, es decir, a través del procedimiento de reforma de los Estatutos de Autonomía.

Precisamente porque esto es lo que la Constitución impone, es por lo que la LOFCA en su artículo 10.2 estableció que: «Se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud del precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una ley específica».

En realidad, como ya quedó dicho en la Primera Parte del Trabajo, aunque la Constitución utiliza los términos «impuestos cedidos» y a ellos nos hemos estado refiriendo a lo largo de toda la exposición, lo que la Constitución contempla en el art. 157.1 y posteriormente en la LOFCA (art. 11) no son impuestos cedidos sino impuestos cedibles, es decir, impuestos susceptibles de ser cedidos. El impuesto cedible se convierte en impuesto cedido cuando la Comunidad Autónoma lo incorpora a su Estatuto de Autonomía. Entonces y únicamente entonces el impuesto es un impuesto cedido. Hasta ese momento es un impuesto susceptible de ser cedido, pero no cedido. Esta operación no la puede hacer la LOFCA. De ahí el art. 10.2 que acabamos de transcribir. Y si no lo podía hacer en 1980, mucho menos lo puede hacer en 1997. Por eso la intervención del Estatuto de Autonomía es ineludible. Con él y únicamente con él empieza jurídicamente la competencia de la Comunidad Autónoma

La competencia de la Comunidad Autónoma sobre el impuesto cedible no la decide ni la puede decidir unilateralmente el Estado, sino que la tienen que decidir conjuntamente el Estado y la Comunidad Autónoma correspondiente a través de la elaboración del Estatuto de Autonomía o a través de la reforma del mismo. Así es como el impuesto cedible se transforma en cedido. En consecuencia, para el ejercicio de la competencia normativa sobre los impuestos cedibles en los términos previstos en la LO 3/1996 es absolutamente indispensable que se proceda a la reforma de los Estatutos de Autonomía. Las CC.AA. no tienen todavía la competencia normativa sobre los impuestos

cedibles, sino que tienen únicamente la posibilidad de asumir dicha competencia a través de sus Estatutos de Autonomía, es decir, a través de la reforma de los mismos.

Es verdad que en el Consejo de Política Fiscal y Financiera se han producido contactos entre el Estado y las CC.AA., contactos que han acabado en unos «Acuerdos». Pero tales Acuerdos no pueden ocupar la posición del Estatuto de Autonomía desde ningún punto de vista. Los Acuerdos no son normas jurídicas sino negociación política y, por lo tanto, no sirven como instrumentos de atribución de competencias a las CC.AA. La colaboración entre el Estado y las CC.AA. que la Constitución exige para definir todos los momentos relevantes para la estructura del Estado, y la financiación lo es, no puede instrumentarse a través del Consejo de Política Fiscal y Financiera y «sus Acuerdos». Los «Acuerdos» del Consejo de Política Fiscal y Financiera son desde el punto de vista constitucional, un momento «preparatorio» para la decisión jurídica que el Estado deba adoptar en materia de financiación autonómica. No son ni siquiera un momento necesario de acuerdo con reiterada jurisprudencia constitucional (SSTC 63/1986, FJ 11º; 96/1990, FJ 4º; 237/1992, FJ 3º; 68/1996, FJ 10º). Es decir, es un momento que puede incluso no producirse. Constitucionalmente no son nada más. En consecuencia, desde el punto de vista constitucional, tales «Acuerdos» no pueden ser en ningún caso el instrumento de colaboración del Estado y las CC.AA. para la definición de las competencias financieras de estas últimas. El único instrumento que la Constitución admite es el Estatuto de Autonomía. Y de ahí que cualquier reforma de la financiación autonómica exija la reforma del Estatuto de Autonomía. Ni el Estado ni las CC.AA., ni conjuntamente ni por separado, pueden considerar que la financiación autonómica se puede modificar a través de unos «Acuerdos» y de una reforma de la LOFCA al margen por completo de los Estatutos de Autonomía. Esta forma de actuar supone una quiebra de la estructura del Estado tal como está constitucionalmente definida. Desde una perspectiva política podrá merecer la opinión que merezca. Desde una perspectiva constitucional es absolutamente inadmisibles esa forma de proceder.

Dicho en pocas palabras: en el caso de que la reforma de la financiación autonómica exija cambios en el bloque de constitucionalidad, no siendo, en consecuencia, posible recurrir a la «reforma impropia» del Estatuto de Autonomía prevista en la Disposición Adicional Sexta. 2 del estatuto de Cataluña y las concordantes de los demás Estatutos de Autonomía (Vid. Primera Parte del Trabajo), dichos cambios tendrán que producirse siempre a través de la reforma

de los Estatutos de Autonomía y de la LOFCA y, eventualmente, a través de la reforma de la Constitución.

En puridad este no es un motivo de inconstitucionalidad, ya que la inconstitucionalidad por omisión no existe en nuestro ordenamiento. En realidad, desde un punto de vista jurídico, la reforma de la financiación autonómica todavía no se ha producido. La reforma de la LOFCA, en el mejor de los casos, esto es, dando por supuesto que la Constitución lo permita y dando por supuesto que en 1997 la LOFCA puede ser reformada antes que los Estatutos de Autonomía, ha posibilitado la reforma de la financiación autonómica, en la medida en que ha ampliado la relación de impuestos cedibles y en la medida en que ha abierto la posibilidad de que los Estatutos de Autonomía puedan incluir competencias normativas sobre los impuestos cedibles. Pero hasta que no las incluyan, dichas competencias no serán operativas. La LOFCA posibilita la asunción y el ejercicio de competencias, pero no las atribuye. Eso sólo puede hacerlo el Estatuto de Autonomía. A este disparate conduce la quiebra de la lógica del constituyente en la definición de la estructura del Estado.

#### **IV. LA REGULACIÓN DE LAS FACULTADES NORMATIVAS DE LAS CC.AA. SOBRE LOS IMPUESTOS CEDIDOS EFECTUADA POR LA LO 3/1996 NO SATISFACE LA RESERVA DE LEY ORGÁNICA DEL ART. 157.3 CE**

Hasta el momento hemos venido argumentado que el legislador del Estado ha hecho lo que no podía hacer y que, precisamente por eso, la reforma de la financiación autonómica está viciada de inconstitucionalidad. Ahora vamos a ver como el legislador ha incurrido también en el vicio de inconstitucionalidad opuesto, es decir, ha hecho menos de lo que debía.

La ruptura de la «lógica» del constituyente conduce a este disparate. El legislador ha perdido el norte y da palos de ciego. Ha hecho lo que no podía hacer. Pero, en el supuesto de que se pudiera admitir que lo que ha hecho lo podía hacer, entonces ha hecho menos de lo que debía haber hecho.

Dicho en otras palabras: la reforma de la financiación autonómica es anticonstitucional simultáneamente por exceso y por defecto. El legislador ha hecho simultáneamente más de lo que podía y menos de lo que debía. Seguir el itinerario del legislador es entrar en un mundo jurídicamente delirante. La reforma de la financiación autonómica es el camarote de los Hermanos Marx. No tiene ni pies ni cabeza.

En efecto, si admitimos que el legislador del Estado podía hacer lo que ha hecho, entonces en la LO 3/1996 se tenía que haber regulado la atribución de capacidad normativa a las CC.AA. de una manera más detallada, porque, de lo contrario, no se satisface la reserva de ley orgánica del art. 157.3 CE. Es lo que vamos a ver en este motivo de inconstitucionalidad.

La LO 3/1996, en lo que a las facultades normativas de las CC.AA. sobre los impuestos cedibles (todavía no cedidos, recuérdese) se refiere, se ha limitado, por una parte, a modificar el art. 10.3 LOFCA, disponiendo en su último inciso que «la cesión podrá comprender competencias normativas, en los términos que determine la Ley de Cesión de Tributos». Y, por otra parte, reforma su art. 19.2 en el sentido de que las CC.AA. «puedan asumir en los términos que establezca la Ley de Cesión de Tributos, las siguientes competencias normativas: a) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota. b) En el Impuesto sobre el Patrimonio la determinación del mínimo exento y la tarifa...».

La LO 3/1996 se limita, como expresamente reconoce en su Exposición de Motivos, a «delimitar en líneas generales la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas en relación a cada uno de los tributos susceptibles de cesión, delimitación ésta que habrá de ser precisada y concretada por la Ley de Cesión de Tributos». Y, en efecto, la Ley 14/1996, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, cuyo objetivo, según confiesa su Exposición de Motivos, es servir de «marco de referencia idéntico para todas las Comunidades Autónomas» al objeto de encauzar las particulares leyes específicas de cesión previstas ya en la redacción original de la LOFCA (art. 10.2), se encarga de perfilar dichas competencias normativas en su art. 13. Precepto en el que destaca sobremanera, en contraste con el laconismo del modificado art. 19.2 LOFCA, el detalle con que se regula las facultades legislativas en relación con el IRPF.

El interrogante se impone: ¿Puede entenderse satisfecha con esta manera de proceder la reserva de ley orgánica del art. 157.3 CE? ¿Es compatible el laconismo del art. 19.2 LOFCA, especialmente en lo concerniente al IRPF, con la exigencia constitucional de ley orgánica «para regular el ejercicio de las competencias financieras» de las CC.AA.? ¿Puede el legislador orgánico delegar en el legislador ordinario el cumplimiento de la tarea que tiene constitucionalmente encomendada?

Es verdad que, en consonancia con el carácter excepcional que la figura de la ley orgánica tiene en un sistema basado en el principio democrático general de la mayoría simple (SSTC 5/1981, 6/1982...), el Tribunal Constitucional ya ha indicado que la función del art. 157.3 CE no es «la de establecer una reserva de Ley Orgánica en cuya virtud cualquier aspecto atinente al nutrido grupo de recursos autonómicos enumerados en el art. 157.1 CE requiriese ineludiblemente una norma de tal rango» (STC 68/1996, FJ 9º). Se reconocía así, implícitamente, lo que en ocasiones anteriores había señalado la jurisprudencia constitucional en relación con otras concretas reservas de esta índole, a saber, que «no existe, de principio, imposibilidad constitucional para que la Ley Orgánica llame a la ordinaria a integrar en algunos extremos sus disposiciones «de desarrollo», dando así lugar...a una colaboración entre normas» (SSTC 137/1986, FJ 3º y 224/1993, FJ 3º). No es de extrañar, por tanto, que en este contexto la STC 181/1988 llegase a la conclusión de que la redacción originaria de la LOFCA cumplía la reserva del art. 157.3 CE, por más que en su art. 10.2 se remitiese a la específica ley de cesión en lo tocante a la determinación del concreto alcance de la misma.

Parecería, en consecuencia, que la cuestión ya está resuelta y que la jurisprudencia constitucional avala la forma de proceder del legislador en la LO 3/1996.

Y sin embargo, no es así. El marco normativo en el que el Tribunal Constitucional emitió este pronunciamiento, según el cual la redacción original de la LOFCA satisfacía las exigencias de la reserva de Ley Orgánica del art. 157.3 CE, es tan distinto del actual, que no puede trasplantarse dicha doctrina constitucional a las actuales circunstancias. La LOFCA original cubría las exigencias constitucionales, pero la reforma operada a través de la LO 3/1996 no las cubre.

En la versión inicial de la LOFCA la figura de los impuestos cedidos sólo permitía a las CC.AA. asumir competencias de gestión, competencias que, desde una perspectiva constitucional, tienen una relevancia incomparablemente menor que las de carácter normativo que ahora se le confían. ¿Puede realmente aceptarse que, bajo el manto de la afirmación del Tribunal Constitucional de que no es necesaria la Ley Orgánica para regular «cualquier aspecto» de los impuestos cedidos, cabe incluir la capacidad normativa sobre los impuestos cedidos en general y sobre el IRPF en particular? ¿La potestad normativa sobre los impuestos cedidos y en particular sobre elementos esenciales del IRPF es «cualquier aspecto» de la «regulación de las competencias financieras» de las

CC.AA. o es un aspecto esencial? Si es «cualquier aspecto», cabe la remisión normativa al legislador ordinario. Pero si no es «cualquier aspecto», no cabe. Esta es la doctrina del Tribunal Constitucional y es con este canon con el que hay que juzgar la reforma de la financiación autonómica.

Que la capacidad normativa sobre los impuestos cedidos y en particular sobre el IRPF no es «cualquier aspecto», sino un aspecto esencial de «la regulación de las competencias financieras» de las CC.AA. resulta difícilmente discutible. En primer lugar, porque la competencia legislativa sobre los impuestos se ha considerado, desde siempre, una nota característica de «lo estatal», una, por utilizar la terminología clásica de BODINO, de las «señales características de la soberanía». Por eso, el constituyente decidió declarar expresamente que el poder tributario originario reside exclusivamente en el Estado y que dicho poder tributario tiene que ejercerse siempre «mediante ley» (art. 133.1 y 2 CE). La capacidad normativa no es un elemento adjetivo sino «constitutivo» del poder tributario. Cuando hablamos de facultades normativas y no de simples facultades de gestión, es que estamos en otro terreno y las exigencias constitucionales pasan a ser completamente distintas.

Pero hay más. La atribución de competencias normativas, a diferencia de las puramente administrativas, posibilita que las decisiones de las CC.AA. afecten a las posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes fundamentales, como hemos tenido ocasión de ver reiteradamente a lo largo de los motivos de inconstitucionalidad anteriores.

Ciertamente se podría argumentar, que los derechos y deberes fundamentales que se ven afectados, principio de igualdad (art. 14) y deber de contribuir (art. 31), no están cubiertos por la reserva de Ley Orgánica (por todas STC 76/1983) y que, en consecuencia, el que se puedan ver afectados de esta manera no puede suponer una vulneración de dicha reserva. Pero esa argumentación no es admisible. La reserva de Ley Orgánica la impone el art. 157.3 CE para la «regulación de las competencias financieras» de las CC.AA., reserva que debe entenderse que afecta a todos los elementos «esenciales» de dicha regulación. Y en este sentido difícilmente puede haber un elemento más esencial que aquél que incida en la definición de la posición jurídica fundamental del ciudadano respecto del cumplimiento del deber de contribuir. Es la combinación de los arts. 14, 31.1, 149.1.1<sup>a</sup> y 157.3 CE la que impone que la reserva de ley orgánica no sea una reserva «formal», sino una reserva «material». El legislador ordinario y sólo el legislador ordinario puede desarrollar

el art. 31.1 CE. Pero únicamente el legislador orgánico puede regular la atribución de capacidad normativa a las CC.AA. No son las mismas las exigencias constitucionales cuando el legislador del Estado ejerce una competencia propia del Estado, que cuando transfiere una competencia propia del Estado a las CC.AA. En el primer caso basta la ley ordinaria. En el segundo, es necesario la Ley Orgánica. Y una Ley Orgánica «material», no exclusivamente formal.

Dicho en pocas palabras: el legislador orgánico no puede delegar en el legislador ordinario elementos esenciales de la financiación autonómica, porque, en tal caso, se incumple manifiestamente la voluntad del constituyente expresada en el art. 157.3 CE.

Y esto es lo que ha hecho. El reformado art. 19.2 LOFCA, por sólo mencionar el ejemplo más relevante, se limita a señalar que las CC.AA. podrán regular las tarifas y las deducciones del IRPF sin mayor concreción, remitiéndose en lo restante a la Ley de Cesión de Tributos.

Y no es que el legislador orgánico no fuera consciente de que la atribución de capacidad normativa a las CC.AA. exigía una detallada regulación general, al objeto de homogeneizar el futuro ejercicio de dicha competencia normativa por las CC.AA. Es en este contexto (último inciso del art. 10.3 y primer párrafo del art. 19.2 LOFCA) en el que el legislador orgánico de la LO 3/1996 remite al legislador ordinario, a la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, la posterior Ley 14/1996, que también estamos recurriendo. Con este modo de proceder el legislador orgánico está reconociendo que un aspecto absolutamente esencial en el reparto de las competencias financieras, cual es el de las facultades legislativas sobre los impuestos, debe quedar regulado de manera detallada para el conjunto de las CC.AA., evitándose así que dicho reparto quede a disposición del acuerdo de las Comisiones Mixtas, que, como es sabido, el Gobierno debe presentar necesariamente a las Cortes dentro del proyecto de la específica ley de cesión que ha de dictarse para cada Comunidad Autónoma.

La apreciación general del legislador orgánico es correcta. Lo que no lo es, es la remisión al legislador ordinario para que desempeñe esa tarea, que es lo que ha ocurrido.

En efecto. Como reconoce expresamente en su Exposición de Motivos, la Ley 14/1996 contiene el «marco de referencia idéntico para todas las

Comunidades Autónomas». Y basta la lectura somera de su art. 13, en el que se regula el alcance de las competencias normativas sobre los impuestos cedidos, para constatar de manera inmediata que, efectivamente, tal precepto, al delimitar ese «marco de referencia» genérico absolutamente imprescindible dada la relevancia de la materia, no viene sino a usurpar el ámbito que sólo a la Ley Orgánica corresponde.

Esta conclusión, esto es, que los arts. 10.3 y 19.2 LOFCA no satisfacen la exigencia de Ley Orgánica del art. 157.3 CE, se refuerza todavía más al comprobar el detalle con el que la LO 3/1996 ha regulado la «resolución de conflictos», a la que ha dedicado en exclusiva un Capítulo entero (el nuevo Capítulo IV de la LOFCA).

Ciertamente la «resolución de conflictos» figura en el art. 157.3 CE y es parte integrante, por lo tanto, de la reserva de ley orgánica, como puntualizó el Tribunal Constitucional en la STC 181/1988 (FJ 6º). Nada hay que objetar a la manera de proceder de la LO 3/1996 en este punto.

Lo que no se comprende es la disparidad de criterios. El legislador rebaja la garantía en los aspectos sustantivos, esto es, en la «regulación del ejercicio de las competencias financieras» de las CC.AA., que es la primera y más importante tarea que asigna el art. 157.3 CE al legislador orgánico y, sin embargo, la refuerza en los aspectos procesales, que también está contemplada en el art. 157.3 CE, pero a continuación de la que acabamos de mencionar y con un alcance que no puede ser sino menor. Y la refuerza en los aspectos procesales, precisamente porque la ha rebajado en los aspectos sustantivos. Es el haber definido la atribución de la capacidad normativa a las CC.AA. de una manera muy difusa, la que obliga al legislador a reforzar los mecanismos de resolución de conflictos, como viene a reconocer la propia Exposición de Motivos de la LO 3/1996: «La articulación del principio de corresponsabilidad fiscal efectiva, mediante la ampliación del ámbito de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y la atribución a éstas de ciertas competencias normativas en relación a dichos tributos, requiera...dotar al sistema de tributos cedidos de normas procedimentales y órganos, que permitan resolver con rapidez y eficacia los conflictos que puedan suscitarse entre las distintas Comunidades Autónomas con motivo del ejercicio de sus competencias en relación a los tributos que se contemplan».

Dicho en pocas palabras: el legislador orgánico provoca el incendio y después se ofrece de bombero. El legislador orgánico se ve obligado a regular

con toda profusión de detalles los mecanismos de resolución de unos conflictos, que él mismo propicia por el incumplimiento del mandato constitucional del art. 157.3 CE en lo que a la atribución de capacidad normativa a las CC.AA. en los impuestos cedidos se refiere.

Por todo lo expuesto, resulta obvio que, con la nueva versión de los arts. 10.3 y 19.2 LOFCA, se procede a un reenvío al legislador ordinario «con condiciones tan laxas» (STC 137/1986, FJ 3º), que se defrauda la reserva constitucional a favor de la Ley Orgánica. En consecuencia, tales artículos no pueden no ser considerados anticonstitucionales. Pues, a poco que se reflexione, es inevitable llegar a la conclusión de que el reparto del poder normativo sobre los impuestos, verdadera clave de bóveda de la Constitución financiera en todo Estado políticamente descentralizado, no es «cualquier aspecto», sino que es un aspecto de importancia capital en la delimitación de las competencias financieras de las CC.AA. y, en cuanto tal, está reservado constitucionalmente al legislador orgánico. «Y de ahí que parezca evidente que su regulación deba tener lugar a través de un tipo de ley que, de forma excepcional y tasada, ha previsto la Constitución como expresión de una democracia de consenso» (SSTC 224/1993, FJ 3º y 254/1994, FJ 4º).

La quiebra de la reserva de Ley Orgánica ha de conducir, pues, a la declaración de inconstitucionalidad del art. 10.3, último inciso y 19.2 LOFCA, según han sido modificados por la LO 3/1996, así como a la del art. 13 de la Ley 14/1996.

## **V. LA ATRIBUCIÓN DE PODER NORMATIVO EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y CON EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES INFRINGE LA PROHIBICIÓN DE QUE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS PUEDAN ADOPTAR MEDIDAS TRIBUTARIAS SOBRE BIENES SITUADOS FUERA DE SU TERRITORIO (ART. 157.2 CE)**

La nueva redacción del art. 19.2 LOFCA reconoce a las CC.AA. en sus apartado b) y c), respectivamente, competencias normativas respecto del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Facultades legislativas que, en conexión con lo establecido en el art. 10.4. a) LOFCA, entrañan la quiebra del principio de territorialidad expresamente recogido en materia tributaria en el art. 157.2 CE. El alcance de estas competencias normativas ha sido delimitado por la Ley 14/1996, art. 13.2 y 3, que también, por este mismo motivo, resulta anticonstitucional. Veamos por qué.

Que el territorio opera como elemento delimitador de las competencias de las CC.AA. en sus relaciones recíprocas así como en sus relaciones con el Estado, es algo que nadie discute (por todas SSTC 44/1984, FJ 2º y 132/1996, FJ 4º). Pues es absolutamente inobjetable que la eficacia de las competencias autonómicas, por su propia naturaleza, ha de ceñirse a los respectivos territorios. Justamente por eso, la Constitución impone como contenido obligatorio del Estatuto de Autonomía «la delimitación de «su» territorio» (art. 147.2.b) CE). Con dicha delimitación no viene sino a definirse el ámbito espacial de aplicabilidad de los actos y disposiciones jurídicas de cada Comunidad Autónoma (STC 99/1986, FJ 4º). Sólo con esta referencia territorial puede, en verdad, satisfacerse «la necesidad de hacer compatible el ejercicio simultáneo de las competencias asumidas por las distintas Comunidades» (STC 44/1984, FJ 2º).

Ahora bien, a pesar de que el territorio sea un límite natural e insoslayable para la totalidad de las competencias autonómicas, el constituyente quiso proyectarlo específicamente en la esfera tributaria, recogiendo, además, en términos especialmente rigurosos: «Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio...» (art. 157.2 CE). Y en desarrollo de este precepto, el art. 9 LOFCA estableció unos principios muy precisos en relación con los impuestos propios de las CC.AA., con la finalidad de evitar cualquier posibilidad de enfrentamiento fiscal entre Comunidades Autónomas.

El alcance y sentido del art. 157.2 CE lo determinó con notable claridad el Tribunal Constitucional en la STC 150/1990. En dicha sentencia, en la que se debatía la posible infracción del art. 157.2 CE con motivo del establecimiento de un recargo sobre el IRPF, el Tribunal Constitucional llegó a la conclusión de que tal vulneración no se produjo, porque con la adopción de dicha medida no se vieron afectados directamente los bienes situados en otras CC.AA.: «El art. 157.2 de la Constitución prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad» (FJ 5º). Así pues, no se infringió el art. 157.2 CE, continua el Tribunal Constitucional en el mismo FJ, «porque lo que dicho precepto prohíbe a las Comunidades Autónomas es «adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio»; y, a la evidencia de que la renta personal gravada por el recargo autonómico no es un bien situado en territorio alguno, hay que añadir la de que las rentas no son bienes, sino que son los bienes los que producen renta».

Excluida, por tanto, la hipótesis de que el recargo sobre el IRPF entrañase la adopción de una medida que directamente afectase bienes situados en el territorio de otras CC.AA., el Tribunal Constitucional no pudo sino concluir negando la vulneración del art. 157.2 CE, aunque reconociese que el recargo sí podía producir efectos mediatos o indirectos sobre tales bienes. Con ello, no venía sino a proseguir una línea jurisprudencial en relación con el principio de territorialidad, iniciada con la STC 37/1981, según la cual la naturaleza territorial de las competencias autonómicas no significa que le esté vedado a las CC.AA. la toma de decisiones que, materialmente, puedan producir consecuencias más allá de su territorio, pues ello conduciría a las CC.AA. a no poder hacer prácticamente nada (SSTC 37/1981, 72/1983, 44/1984, 86/1989...). En conexión con esta jurisprudencia anterior el Tribunal Constitucional en la mencionada STC 150/1990 añadía: «Es cierto que, en el caso que ahora enjuiciamos, los efectos del recargo en el Impuesto sobre la Renta pueden alcanzar indirectamente a los bienes situados fuera del territorio de la Comunidad de Madrid, en cuanto a las rentas producidas o imputadas a los mismos; pero de ello no cabe derivar, como pretenden los recurrentes, una vulneración del art. 157.2 de la Constitución», puesto que «una cosa es adoptar medidas tributarias sobre bienes y otra distinta establecer un recargo tributario cuyos efectos puedan alcanzar mediata o inmediatamente, en el «plano de lo fáctico», a los bienes como fuente de la riqueza o renta que constituye el hecho imponible (STC 37/1987, fundamento jurídico 14)» (FJ 5º).

La aplicación de la doctrina sentada en esta STC 150/1990 al Impuesto sobre el Patrimonio y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con el gravamen de las adquisiciones «mortis causa», revela inequívocamente que las disposiciones impugnadas quebrantan la prohibición del art. 157.2 CE, al permitir que las CC.AA. adopten medidas normativas desencadenantes de efectos jurídicos extraterritoriales directos y no meramente fácticos.

Así es, en efecto, en lo que al Impuesto sobre el Patrimonio se refiere, ya que, de acuerdo con el art. 3 de la Ley 19/1991, reguladora del mismo, constituye su hecho imponible «la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del art. 1º de esta Ley». Y según el señalado párrafo: «A los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder».

Quiere decirse que, en consonancia con la naturaleza personal del impuesto, se acumula en la persona del sujeto pasivo, del titular del patrimonio, la totalidad de sus bienes, y ello con independencia de que los mismos puedan estar situados en diversos territorios. Por tanto, dado que la Ley 14/1996 ha fijado como punto de conexión la «residencia habitual» (art. 5.2), es evidente que el ejercicio del poder normativo por una Comunidad Autónoma donde tenga su residencia el sujeto pasivo incidirá también, directamente, en los bienes localizados fuera de su territorio. A diferencia de lo que acontecía en el supuesto enjuiciado en la STC 150/1990, en el que la renta se presentaba jurídicamente como algo diverso de los bienes que la generaban, cuando del patrimonio se trata, es claro que cualquier decisión normativa que sobre él se adopte no puede dejar de incidir, de manera inmediata y directa, sobre todos y cada uno de los elementos que lo integran, se encuentren donde se encuentren.

Otro tanto sucede con el impuesto que grava las adquisiciones «mortis causa», puesto que, de acuerdo con el art. 3.1.a) de la Ley 29/1987, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, su hecho imponible está constituido por «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio». Al resultar afectado por el gravamen el conjunto de los bienes adquiridos «mortis causa» por el sujeto pasivo, se hace asimismo evidente que las medidas normativas que adopta la Comunidad Autónoma donde hubiese tenido su residencia habitual el causante (pues éste es el punto de conexión del impuesto: art. 10.4.a) LOFCA y 6.2.a) de la Ley 14/1996), afectarán a todos ellos, sea cual sea el territorio donde los bienes estén situados.

En consecuencia, por infringir la prohibición del art. 157.2 CE han de ser declarados anticonstitucionales el art. 10.4.a) LOFCA en relación con lo dispuesto en el art. 19.2 b) y c) de la misma. Asimismo, y por el mismo motivo, habría que declarar la anticonstitucionalidad de los arts 5.2 y 6.2.a) de la Ley 14/1996, en relación con lo establecido en su art. 13.2 y 3; inconstitucionalidad que habría que extender por conexión a los arts 28 y 29 de la citada Ley 14/1996.

## **VI. LA PRUEBA DEL NUEVE DEL DISPARATE CONSTITUCIONAL: LA INCOMPATIBILIDAD DE LA REGULACIÓN DE LA «RESIDENCIA HABITUAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS» EFECTUADA EN EL ART. 10 DE LA LEY 14/1996 CON EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA LIBERTAD DE RESIDENCIA**

En los motivos anteriores de inconstitucionalidad hemos tenido ocasión de poner de manifiesto de manera reiterada los disparates, desde una perspectiva constitucional, a los que conduce la quiebra de la «lógica» del constituyente respecto de la estructura del Estado por parte del legislador tanto en la LO 3/1996 como en la ley ordinaria 14/1996.

En este vamos a referirnos brevemente a un disparate constitucional, que me atrevería a calificar de más disparatado todavía que los anteriores. Si hiciera falta una prueba de que el legislador ha perdido el norte y da palos de ciego, la regulación de la «residencia habitual de las personas físicas» efectuada en el art. 10.3.2 de la Ley 14/1996 la suministra de manera indiscutible.

Oigamos al legislador: «No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos». A continuación, en relación con el IRPF y con el Impuesto sobre el Patrimonio, se fijan determinadas circunstancias en las que se presumirá que no ha existido cambio de residencia, salvando el supuesto de que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años.

¿Se le ha olvidado al legislador que hay un art. 19.1 en la Constitución, según el cual «los españoles tienen derecho a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional»?

¿Desconoce el legislador que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, la libertad de elección de residencia «comporta la obligación correlativa de los poderes públicos de no adoptar medidas que restrinjan u obstaculicen ese derecho fundamental» (STC 8/1986, FJ 3º)?

¿Ignora el legislador que, a tenor de la jurisprudencia constitucional, «la libertad de elección de residencia implica, como es obvio, la de opción entre los beneficios y perjuicios, derechos, obligaciones y cargas que, materialmente o por decisión de los poderes públicos competentes, corresponden a los residentes en un determinado lugar...por el mero hecho de la residencia, derechos, obligaciones y cargas que pueden ser diferentes en cada caso, en virtud de circunstancias objetivas y de acuerdo con lo dispuesto en el ordenamiento» (STC 8/1986, FJ 3º; doctrina que se reitera en la STC 90/1989, FJ 5º)?

El tenor literal del art. 10.3.2 de la Ley 14/1996 es la confesión palmaria por parte del legislador del disparate constitucional que ha cometido con la reforma de la financiación autonómica. Para intentar corregir las consecuencias perversas del disparate, al legislador no se le ocurre nada mejor que incurrir no ya en un disparate sino en una monstruosidad constitucional, como la que acabamos de transcribir.

Un ciudadano/a tiene derecho a permanecer o cambiar de residencia por cualquier motivo, porque se ha enamorado de un ciudadano/a de otra Comunidad Autónoma o porque quiere pagar menos impuestos. Que la motivación sea el amor o la presión fiscal es y no puede no ser constitucionalmente irrelevante. Para un ciudadano/a la Comunidad Autónoma más bonita puede ser aquella donde reside el ciudadano/a del o de la que está enamorado/a. Para otro la Comunidad Autónoma más bonita puede ser aquella donde se pagan menos impuestos. A ambos les reconoce la Constitución el derecho a fijar libremente su residencia en el territorio español.

A este absurdo acaba conduciendo la quiebra de la lógica constitucional en la definición de la estructura del Estado. Desde una perspectiva constitucional, la reforma de la financiación autonómica instrumentada a través de la LO 3/1996 y de la Ley 14/1996 es una continua sucesión de disparates sin ningún tipo de coherencia.

En todo caso, tras lo expuesto es obvio que el art. 10.3.2 de la Ley 14/1996 tiene que ser declarado anticonstitucional por incompatibilidad con el art. 19.1 CE.

Con este motivo de anticonstitucionalidad ponemos fin a los vicios de inconstitucionalidad que aquejan a las dos normas sustantivas a través de las cuales se ha introducido la reforma de la financiación autonómica, la LO 3/1996 y la Ley 14/1996.

Pero los vicios de inconstitucionalidad no acaban aquí. Todavía nos queda por examinar los vicios de inconstitucionalidad de la norma adjetiva, a través de la cual se traduce «contablemente» la reforma. Me refiero a los vicios de anticonstitucionalidad que aquejan a la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado para 1997. A ello vamos.

## VII. LA DETERMINACIÓN DEL PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN DIRECTAMENTE EN LA LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO VULNERA LA RESERVA DE LEY ORDINARIA QUE IMPONE EL BLOQUE DE CONSTITUCIONALIDAD

En el sistema hacendístico diseñado por el bloque de la constitucionalidad ha sido el porcentaje de participación en los ingresos del Estado la fuente de financiación de mayor relevancia en el conjunto de los recursos de las CC.AA., resultando, en consecuencia, esencial para garantizar la suficiencia financiera de las mismas. Así lo ha destacado el Tribunal Constitucional en la STC 68/1996, en la que, refiriéndose a la Hacienda de las CC.AA., afirma que «el grueso de los ingresos procede del Presupuesto estatal a través del porcentaje de participación en los ingresos del Estado...» (FJ 10º; también STC 13/1992, FJ 7º).

Sin embargo, a pesar de la importancia de este «recurso», el legislador orgánico optó por establecer un régimen jurídico bastante laxo para el mismo, como ha tenido ocasión de destacar el Tribunal Constitucional: «El mencionado art. 13.1 de la LOFCA regula la determinación del porcentaje de participación en términos de gran amplitud y flexibilidad. Se prevé allí que el porcentaje de participación «se negociará» con arreglo a una serie de bases; la ley menciona a continuación los criterios determinantes del porcentaje, pero la enumeración no es taxativa al preverse la aplicación de «otros criterios que se estimen procedentes»; falta, por último, en el citado artículo una ponderación o valoración de los criterios expresados» (STC 68/1996, FJ 4º).

La «negociación» juega, por tanto, un papel protagonista en la determinación de esta fuente de ingresos. Pero la LOFCA tampoco se detiene a precisar a través de qué vías ha de sustanciarse el proceso negociador, por lo que, en principio, admite la posibilidad de que el porcentaje se fije mediante acuerdos bilaterales con cada Comunidad Autónoma como la de que se negocie en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

No es de extrañar que, ante la escasa concreción del art. 13.1 LOFCA, el legislador orgánico incluyese el siguiente párrafo cuarto en dicho artículo: «En cualquier caso, el porcentaje de participación se aprobará por Ley». Precepto cuya evidente finalidad estriba en evitar que el elemento central de la financiación autonómica quede a expensas de una opaca negociación política, garantizándose así la publicidad inherente al procedimiento legislativo.

Que esta era la finalidad de la norma, es algo que acredita la tramitación parlamentaria de la LOFCA. En el Proyecto de LOFCA no había ninguna referencia a dicha reserva de ley, que sería introducida como consecuencia de la aceptación de una enmienda del grupo parlamentario de UCD, cuya justificación fue la siguiente: «La enmienda propone...que la fijación de los presupuestos financieros se produzca por ley, a través de un debate nacional, transparente y público, en las Cortes Españolas, como garantes del postulado constitucional de la solidaridad entre la comunidad de los pueblos españoles y como vértice de la conciencia política nacional a la hora de demostrar a la población española que el nuevo sistema de organización territorial del Estado no viene a institucionalizar privilegios o a perpetuar desequilibrios» (LOFCA. El debate en las Cortes Generales, Madrid, 1982, p. 230 y 231).

Pues bien, es de todo punto evidente que la Ley contemplada en el art. 13.4 LOFCA, (también en el Estatuto de Autonomía de Andalucía, art. 58.3) debe ser una Ley ad hoc que se encargue específicamente de establecer los criterios que determinan la fijación del porcentaje y la ponderación que les corresponde, no bastando, en consecuencia, para entender satisfecha esa reserva de ley, la sola incorporación a las pertinentes Leyes de Presupuestos de los porcentajes atinentes a las respectivas CC.AA.

De hecho, el propio legislador reconoció en su momento la estricta necesidad de que el porcentaje se aprobase por una ley específica. Así, en relación con el porcentaje de participación del periodo transitorio, que se regula en la Disposición Transitoria Primera de la LOFCA por remisión de su art. 13.2, se entendió que no era suficiente con la Ley de Presupuestos. En efecto, en el Preámbulo de la Ley 43/1984, que determinaba los porcentajes de las CC.AA. para el ejercicio 1984, se reconoció abiertamente: «El presente proyecto de Ley da cumplimiento al mandato contenido en el número cuatro del artículo 13 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, en el sentido de que, en cualquier caso, el porcentaje de participación a favor de las Comunidades Autónomas en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos se aprobará por Ley».

Y, ciertamente, esta es la única interpretación del art. 13.4 LOFCA que resulta coherente. Es palmario que, cuando el legislador orgánico introdujo dicha reserva de ley no se estaba limitando a sancionar lo obvio, esto es, que en la medida en que esta fuente de financiación «procede del Presupuesto estatal» (STC 68/1996, FJ 10º) y está integrada por «transferencias presupuestarias estatales» (STC 13/1992, FJ 6º), los porcentajes de participación tienen que

consignarse en los Presupuestos Generales del Estado. Esta consignación viene, por lo demás, impuesta por el art. 134.2 CE, que exige que en los Presupuestos figuren la totalidad de los gastos del sector público estatal (Vid. STC 65/1987, FJ 3º).

Esto explica por qué la otra fuente de ingresos consistente en transferencias presupuestarias del Estado y a la que la LOFCA también conecta una expresa reserva de ley, el Fondo de Compensación Interterritorial, ha sido siempre objeto de leyes específicas, con independencia de su imprescindible consignación en la Ley de Presupuestos. En efecto, paralelamente a lo que se dispone respecto del porcentaje en el art. 13.4, el último inciso del art. 16.1 LOFCA establece: «La ponderación de los distintos índices o criterios se establecerá por ley y será revisable cada cinco años». Naturalmente, las Cortes Generales no dudaron que sólo podía satisfacerse dicho mandato dictando una ley específica. Así, en el Preámbulo de la Ley 7/1984, de 31 de marzo, del Fondo de Compensación Interterritorial, se apunta que la LOFCA «desarrolla en su artículo 16 el mandato constitucional, señalando los principios generales que han de configurar el mencionado Fondo y remitiendo a una ley ordinaria la ponderación de los distintos índices o criterios de distribución del Fondo de Compensación Interterritorial». Y en fin, como no podía ser de otra manera, la segunda Ley reguladora del Fondo, a saber, la Ley 29/1990, de 26 de diciembre, insistiría en su Preámbulo que la LOFCA «establece en su artículo 16 los principios generales y las normas básicas a los que debe ajustarse el citado Fondo, encomendando a una Ley ordinaria la regulación específica del mismo».

De otra parte, la insuficiencia de la sola Ley de Presupuestos para satisfacer el mandato dirigido al legislador en el art. 13.4 LOFCA se hace aún más patente al constar que, con su inclusión, el legislador orgánico no pretendió sino garantizar la existencia de un debate «transparente y público» en las Cortes Generales sobre una materia esencial para el entero sistema de financiación. Al imponer la reserva de ley que dicha materia quede sujeta a la discusión pública parlamentaria, «presta a la normativa resultante un plus de legitimidad y garantiza para ella el pluralismo democrático, al dar a la oposición la posibilidad de exponer sus puntos de vista y movilizar a la opinión pública en un procedimiento legislativo que se asienta sobre la publicidad, la contradicción y el debate» (IGNACIO DE OTTO. Derecho Constitucional. Sistema de Fuentes, Barcelona, 1988, p. 153). Esta finalidad de las reservas de ley, con la consiguiente protección de las minorías parlamentarias a ellas inherente, es la que resultaría erosionada, si se admitiera que aquéllas quedan adecuadamente observadas con el solo dictado de una Ley de Presupuestos. Pues la Ley de

Presupuestos, por su propia naturaleza, entraña una merma considerable de las posibilidades de control por parte del órgano legislativo, como la lectura del art. 134 CE pone de manifiesto y como el Tribunal Constitucional ha subrayado expresamente (STC 76/1992).

La manifiesta inadecuación de la Ley de Presupuestos para satisfacer la reserva de ley del art. 13.4 LOFCA se hace patente también por otro motivo. Por más que en la parte dispositiva de la Ley de Presupuestos se dedique algún o algunos artículos a explicar y aclarar las cuantías correspondientes a cada Comunidad Autónoma en concepto de porcentaje que se consignan en el «estado de ingresos y gastos», dicho tratamiento es de todo punto insuficiente para incorporar por entero el inevitablemente complejo sistema de determinación del porcentaje. La consecuencia de ello es la que, de manera inaceptable, viene prevaleciendo en la práctica: la Ley de Presupuestos, para concretar algunos aspectos fundamentales del porcentaje, se remite a los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera, que han aprobado el correspondiente modelo de financiación.

Así pues, la quiebra de la reserva de ley del art. 13.4 LOFCA conduce a una situación verdaderamente insostenible desde una perspectiva constitucional. Un órgano consultivo, el Consejo de Política Fiscal y Financiera, cuya intervención ni siquiera es obligatoria, según reiterada jurisprudencia constitucional (SSTC 63/1986, FJ 11º, 96/1990, FJ 4º, 237/1992, FJ 3º, 68/1996, FJ 10º), adopta, a través de un procedimiento absolutamente hermético, decisiones esenciales para el desenvolvimiento del Estado de las Autonomías, que no es que no sean debatidas en las Cortes Generales, sino que ni siquiera aparecen explicitadas todas ellas en la parte dispositiva de la Ley de Presupuestos. Así ocurre en el art. 83 de la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado para 1997, en el que algunas de las reglas necesarias para determinar la dotación y liquidación de los dos tramos del porcentaje de participación no se recogen expresamente, sino que se remite a los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera que aprobaron el «Modelo de Financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001».

De este modo, mediante una pura remisión, la Ley de Presupuestos asume como parte fundamental de su contenido los Acuerdos de un órgano meramente consultivo, como es el Consejo de Política Fiscal y Financiera (art. 3.2 LOFCA). Acuerdos que, y esto importa subrayarlo, no se publican, o, cuando se hace, su publicación se efectúa años después de su incorporación a la Ley de Presupuestos. Así, la certeza de la norma «entendida como previsibilidad sobre

sus efectos de aplicación» (STC 150/1990, FJ 8º) queda en entredicho, afectándose con ello a la seguridad jurídica que el art. 9.3 CE consagra, ya que ésta se concibe, según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, como la «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de la no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio» (SSTC 27/1981, 99/1987 y 227/1988). Afectación que también se extiende a otra garantía expresamente contemplada en el art. 9.3 CE, cual es la de la publicidad de las normas. Este principio de publicidad está íntimamente ligado al de seguridad jurídica, «pues sólo podrán asegurarse las posiciones jurídicas de los ciudadanos, la posibilidad de éstos de ejercer y defender sus derechos, y la efectiva sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos al ordenamiento jurídico, si los destinatarios de las normas tienen una efectiva oportunidad de conocerlas en cuanto tales normas, mediante un instrumento de difusión general que de fe de su existencia y contenido, por lo que resultarán evidentemente contrarias al principio de publicidad aquellas normas que fueran de imposible o muy difícil conocimiento» (STC 179/1989, FJ 2º).

En consecuencia, por las razones aludidas, incurre en inconstitucionalidad el art. 83 de la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado, al regular directamente el porcentaje de participación; inconstitucionalidad que se extiende a los arts 82 y 84 con los que se encuentra directamente relacionado.

#### **VIII. LA ESCISIÓN DEL PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN EN DOS TRAMOS, UNO DE LOS CUALES SE APLICA A LOS INGRESOS TERRITORIALES DEL IRPF, CONTRADICE MANIFIESTAMENTE EL MODELO DE PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN CONFIGURADO EN LA LOFCA Y EN LOS ESTATUTOS DE AUTONOMÍA**

Fundamentalmente, es en el art. 83 de la Ley de Presupuestos para 1997 donde se contiene el régimen de participación de las CC.AA. en los ingresos del Estado, según fue aprobado en los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996. De acuerdo con este modelo, el porcentaje pasa a escindirse en dos tramos: uno, de carácter general, que conserva sus características tradicionales, puesto que se concibe como un porcentaje global sobre los ingresos generales del Estado (art. 83.3); y el segundo, que se configura como un tramo de participación de las CC.AA. en los ingresos territoriales del IRPF (art. 83.2).

Pues bien, resulta evidente que este modo de proceder únicamente es posible previa reforma del art. 13 de la LOFCA. Ya sabemos que este precepto regula en términos muy laxos la determinación del porcentaje, abriendo en consecuencia un amplio margen de maniobra a la negociación entre el Estado y las CC.AA. Pero este laxo régimen jurídico se erige sobre la base de que hay algo decidido, un mínimum esencial, cierto e indisponible, que el legislador orgánico quiso dejar establecido, porque, de lo contrario, el porcentaje de participación, y con él, el entero sistema de financiación, habría quedado al albur de la sola negociación política. Y ciertamente, por las razones que ahora vamos a ver, la Ley de Presupuestos ha ignorado ese mínimo, contraviniendo así lo dispuesto en el art. 13.1 LOFCA.

De una parte, la LOFCA sólo prevé un único porcentaje de participación. Siempre que se refiere a esta fuente de ingresos utiliza el singular. A «un porcentaje» se refiere en el art. 13.1 y en el párrafo 4 de la Disposición Transitoria Primera; y de «el porcentaje de participación» habla en los párrafos 2, 3 y 4 del repetido art. 13, así como en el segundo párrafo de la Disposición Transitoria Primera. Ninguna referencia, explícita o implícita, de la LOFCA autoriza a entender, por tanto, que el porcentaje es susceptible de división.

Al tenor literal de la LOFCA en este punto hay que atribuirle una gran importancia, precisamente por lo laxo que es el régimen jurídico que, en general, el art. 13 dibuja respecto de la participación de las CC.AA. en los ingresos del Estado. Si el legislador orgánico que no ha sido preciso en general al regular el régimen jurídico de la participación, sí lo es al referirse al porcentaje, por algo tiene que haber sido. No se puede tirar por la borda el único elemento de certeza que el legislador orgánico ha establecido.

Por otra parte, y esto es todavía más importante, la LOFCA sólo contempla un porcentaje sobre el total que recaude la Administración central a nivel estatal. El art. 13 LOFCA no admite la territorialización del porcentaje.

Es verdad que el tenor literal del precepto no permite llegar a esta conclusión de manera inequívoca, ya que se limita a afirmar: «Las Comunidades Autónomas dispondrán de un porcentaje de participación de en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos...». Pero que esa era la voluntad del legislador resulta difícilmente discutible. Basta acudir a la Memoria que acompañaba al Proyecto LOFCA, en la que se decía: «La fuente de financiación más importante que van a recibir las Comunidades Autónomas va a proceder de la participación que se establezca en los ingresos generales del Estado...»,

participación que adquiriría «la forma de porcentaje en el volumen global de los ingresos que se incorporan a los Capítulos I y II de los Presupuestos Generales del Estado». Y más adelante explicaría las razones de esta elección: «...el Proyecto de Ley se aleja definitivamente de los planteamientos que tratan de utilizar la recaudación en la zona como criterio con el que establecer la financiación de las distintas Comunidades Autónomas, para optar por otro que, asentado en la cobertura de las necesidades realmente existentes, impida que las regiones pobres queden condenadas. Se pretende de esta manera lograr un equilibrio armónico entre el derecho a la autonomía y el principio de solidaridad». (LOFCA. El debate en las Cortes Generales, Madrid, 1982, p. 99 y ss.). Naturalmente, todas las intervenciones que se sucedieron acerca de esta fuente de financiación tanto en el Congreso de los Diputados como en el Senado partieron de la base absolutamente firme de que el porcentaje habría de aplicarse sobre la recaudación obtenida globalmente en todo el territorio del Estado.

Pero hay más. Al mismo resultado conduce una interpretación del art. 13 LOFCA a la luz del Estatuto de Autonomía de Cataluña, cuya tramitación, prácticamente coetánea a la de la LOFCA, influyó notablemente en esta última, dado el interés por evitar discordancias entre ambos textos. De ahí la Disposición Final de la LOFCA, según la cual «las normas de esta Ley serán aplicables a todas las Comunidades Autónomas, debiendo interpretarse armónicamente con las normas contenidas en los respectivos Estatutos».

Pues bien, el estatuto de Autonomía de Cataluña se refiere a «un porcentaje de participación en la recaudación total del Estado por impuestos directos e indirectos, incluidos los monopolios fiscales». Esta fue la redacción que se alcanzaría en el Informe de la Ponencia conjunta de la Comisión Constitucional del Congreso de los Diputados y de la Delegación de la Asamblea de Parlamentarios, sin que sufriera a lo largo de la tramitación parlamentaria modificación alguna. Importa destacar que esta norma vino a sustituir al art. 43.1.3º del Proyecto de Estatuto remitido por la Asamblea de Parlamentarios, en el que, al enumerar los recursos integrantes de la Hacienda de la Generalidad, se hacía mención a «un porcentaje de participación en la recaudación en Cataluña de los siguientes impuestos estatales...». No cabe, en consecuencia, tener la menor duda de que, si la versión definitiva del Estatuto de Autonomía de Cataluña se opuso frontalmente a la sugerencia del Proyecto, el estatuyente estaba excluyendo inequívocamente la posibilidad de que pudiera territorializarse el porcentaje.

No faltan, además, a lo largo del proceso de elaboración de este Estatuto, referencias constantes acerca de que el porcentaje de participación había de aplicarse a la recaudación obtenida a nivel estatal, impidiéndose de esta manera toda fragmentación territorial. Así en la sesión extraordinaria de 13 de agosto de 1979 de la Comisión Constitucional del Congreso de los Diputados, FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ se pronunció en términos inequívocos al señalar las diferencias del texto definitivo con el proyecto: «...la base del cálculo del estatuto de Sau era la recaudación de ingresos en Cataluña, y aquí manejamos la recaudación de los ingresos totales, que es un sistema absolutamente distinto que plantea desde bases nuevas toda la concepción del Estatuto». (Vid. Estatuto de Autonomía de Cataluña. Trabajos Parlamentarios, Madrid, 1985, p. 73).

En definitiva, a lo largo del proceso de tramitación parlamentaria del Estatuto de Cataluña y de la LOFCA -en buena medida coincidentes en el tiempo- resultó evidente que, a excepción de los impuestos que desde el principio se consideraron susceptibles de cesión, no habría participación territorializada en el resto de las figuras impositivas. Así, por citar un ejemplo más que ilustra la anterior afirmación, resulta oportuno indicar que no prosperó la enmienda nº 51, presentada en el Congreso de los Diputados por el Grupo Minoría Catalana, que pretendía introducir tras el art. 11.1 del Proyecto LOFCA -en el que se enumeraban los impuestos cedidos- un nuevo apartado segundo del siguiente tenor literal: «Puede ser cedido a las Comunidades Autónomas un porcentaje de participación de la recaudación de todos los impuestos estatales según se exprese en los respectivos Estatutos de las Comunidades Autónomas» (LOFCA, p. 270). Naturalmente, como se reconoció en la propia justificación de la enmienda, con ello se pretendía acomodar el sistema diseñado por el Proyecto LOFCA -que negaba la territorialización del producto de los impuestos no cedidos- a la versión del porcentaje de participación sustentada en el Proyecto de Estatuto de Autonomía de Cataluña. La modificación de éste en los términos ya conocidos y el hecho de que se rechazase la enmienda recién mencionada no viene sino a poner de manifiesto, una vez más, que la LOFCA y los Estatutos de Autonomía prevén un único porcentaje aplicable al total recaudado a nivel estatal. Cualquier intento de establecer un segundo porcentaje respecto de lo recaudado en cada territorio contradice frontalmente el sentido de esta fuente de financiación, de tal modo que resulta inevitable la reforma formal de la LOFCA y también, claro está, la reforma de los correspondientes Estatutos de Autonomía.

En atención a lo expuesto, se hace evidente que adolece de inconstitucionalidad la pretensión de introducir la participación territorializada del IRPF únicamente a través de la Ley de Presupuestos, al requerirse

ineludiblemente la reforma de la LOFCA y de los Estatutos de Autonomía. Por tal motivo debe ser declarado anticonstitucional el art. 83 de la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado para 1997. Asimismo deben ser declarados anticonstitucionales por conexión los arts. 82 y 84 de dicha Ley.