

# Sistema de financiación y Estatuto de Autonomía de Aragón

Jesús LACRUZ MANTECÓN

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN. PLANTEAMIENTO GENERAL; PRINCIPIOS DEL SISTEMA Y CONSIDERACIÓN DE LAS HACIENDAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. – II. DELIMITACIÓN COMPETENCIAL Y ÁMBITO PROPIO DE LOS ESTATUTOS EN LA MATERIA FINANCIERA. – III. LA REGULACIÓN EN EL ESTATUTO DE AUTONOMÍA: 1. La primera redacción. 2. La modificación por Ley Orgánica 5/1996. 3. Estatuto aprobado por Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril. – IV. PRINCIPIOS GENERALES DEL SISTEMA; CONSIDERACIÓN AL EQUILIBRIO, LEALTAD, EQUIDAD Y CORRESPONSABILIDAD COMO PRINCIPIOS DEL SISTEMA. – V. LOS RECURSOS DE LA HACIENDA. – VI. RECURSOS NO INTEGRADOS EN EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN. – VII. EL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA. EN PARTICULAR LOS TRIBUTOS CEDIDOS: 1. Capacidad normativa en los tributos cedidos. 2. Aplicación de los tributos cedidos y colaboración en los mismos. 3. La revisión en los tributos cedidos. 4. Conclusión sobre las competencias en materia de tributos cedidos. – VIII. LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ARAGÓN. – IX. LA SUFICIENCIA DEL SISTEMA, LA SOLIDARIDAD, EL ACUERDO BILATERAL: 1. La suficiencia. 2. La solidaridad. 3. El acuerdo bilateral. 4. Reflexión sobre el sistema. – X. RELACIONES BILATERALIDAD, LA COOPERACIÓN. – XI. RECAPITULACIÓN.

## **I. INTRODUCCIÓN. PLANTEAMIENTO GENERAL; PRINCIPIOS DEL SISTEMA Y CONSIDERACIÓN DE LAS HACIENDAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

Lugar común de cualquier exposición sobre el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas es la alusión al sistema imperfecto o inacabado que contiene la Constitución de 1978, que no diseña éste sino que lo defiere a una Ley posterior.

De esta forma, la autonomía política que se pergeñó en la Constitución no vino acompañada de un sistema cerrado de financiación de los entes autónomos, sino que en su artículo 157 se estableció un sistema de “ingresos” muy general (art. 157.1), señalándose que *“mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado”* (art. 157.3). Se deja

entonces a una ley posterior la definición concreta de la denominada “autonomía financiera”, pieza clave para que la autonomía política que se reconoce a las Comunidades Autónomas sea real y efectiva.

Como pautas generales de este sistema de ingresos (lo que es en sí la Hacienda de las Comunidades Autónomas) el artículo 156 señala que “*las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*”. Enuncia los principios generales que se deben respetar y realizar por la regulación que establezca el armazón de la autonomía financiera: autonomía que presume suficiencia de recursos, solidaridad y coordinación.

Para el desarrollo de estos principios generales, y la determinación de las concretas fuentes de ingresos se aprobó la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, Ley 8/1980, de 22 de diciembre (LOFCA). Sobre la finalidad y posición de esta norma dentro del sistema de fuentes, ha existido y existe una polémica doctrinal, que parece decantarse por el principio de competencia, no de jerarquía.

De esta forma la LOFCA, pasaría a configurarse como una norma integrada dentro del bloque de constitucionalidad, definidora de los parámetros y condiciones a las que se debe de sujetar el ejercicio de la autonomía financiera por las Comunidades Autónomas y delimitadora de tal autonomía financiera, al concretar tanto el sistema de ingresos sólo apuntado en el artículo 157.1 CE, como decantar el alcance y significado en el ámbito de las relaciones financieras con el Estado y entre las propias Comunidades Autónomas de los principios de solidaridad, coordinación y autonomía (que supone la suficiencia de las Haciendas de las Comunidades Autónomas). En este sentido se pronuncian las STC 68/1998, FJ 9º, 192/2000 FJ 4º y 13/2007, FJ 7º.

La conclusión de lo hasta aquí expuesto es la inexistencia de un marco financiero predeterminado en la Constitución, más allá de los principios expresamente proclamados de autonomía (suficiencia), coordinación y solidaridad (posteriormente se le uniría a través de su inclusión expresa en la LOFCA aunque derivado de otros principios constitucionales el de lealtad, así como el de corresponsabilidad), sino que la determinación del marco de relación entre las Haciendas y las facultades de las Comunidades Autónomas en el ámbito financiero, se delimitan por una ley orgánica posterior, tan cambiante como pueda ser cualquier norma que se sujete en su reforma a la obtención de una mayoría absoluta; es decir un sistema, que si bien inserto en el denominado bloque de constitucionalidad (y parámetro de constitucionalidad ex art. 28 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional), se sujeta a cambios en función de las distintas opciones o necesidades; una regulación no rígida, y sobre el que se han ido sucediendo sistemas distintos de financiación.

En este punto se debe de poner en evidencia que los sucesivos sistemas de financiación, basados en una hacienda de transferencia (ingreso derivado directamente de transferencia del Estado), se limitaban a la subvención de los servicios traspasados por el Estado, sin que existiera una real y posible transformación de las Haciendas autonómicas en haciendas de ingreso, con posibilidad de modular sus recursos en función de sus necesidades reales, es decir en función de las necesidades de gasto que el ejercicio de la autonomía política sobre las competencias transferidas producían.

De ahí que si la autonomía financiera supone el presupuesto inexcusable para hacer real la autonomía política, las quejas de las Comunidades Autónomas, no tanto por la cuantía de las transferencias estatales, como por el sistema en su conjunto que impide la real posesión de una Hacienda propia, sean explicables. Esta queja va anudada a lo que se ha denunciado como una restricción asfixiante del ámbito recaudatorio propio de las Comunidades Autónomas: la concepción de los títulos competenciales del Estado en materia de planificación económica (artículo 149.1.13 CE), Hacienda General (art. 149.1.14) o el “poder tributario originario” (art. 133.1) asfixian y hacen casi nula la posibilidad de adoptar iniciativas para ampliar los ingresos de las Haciendas autonómicas a través del ejercicio de su poder tributario (art. 133.2 CE), poder que queda sujeto también a los estrictos límites impuestos en la LOFCA para su ejercicio, al impedir la duplicidad de “hechos imposables” sobre los tributos estatales (art. 6.2), pero también, y lo que es más restrictivo, sobre las “materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales” (art. 6.3); sobre este último límite, la doctrina del Tribunal Constitucional es clara, impidiendo cualquier solapamiento entre la fuente de riqueza gravada por el tributo local y el nuevo tributo autonómico (STC 289/2000, FJ 4º, 179/2006, FJ 4º). El resultado de la combinación de los títulos competenciales prevalentes del Estado como competencia exclusiva, y de los límites que se imponen en la LOFCA es una restricción muy acusada en el ejercicio de la potestad tributaria por las Comunidades Autónomas, al estar sujetas ya a tributación por tributos estatales o locales la mayor parte de las fuentes de riqueza, y sobre todo las de mayor alcance recaudatorio.

Efecto secundario, no querido por las Comunidades Autónomas y producido por la regulación del sistema de financiación (es decir por constituirse en haciendas de transferencia, no de ingreso), es la calificación de las Haciendas autonómicas como administraciones de gasto, que no contribuyen al ingreso en proporción a los recursos que consumen.

Esta queja recurrente, ha dado lugar, ya desde la modificación del sistema de financiación aprobado por Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de fecha 7 de octubre de 1993, a que se introdujera dentro del sistema el principio de “corresponsabilidad”, intentando que las Comunidades Autóno-

mas se hicieran partícipes y se responsabilizaran de las consecuencias en la financiación de su actuación en el ejercicio de su autonomía política pasando paulatinamente de haciendas de transferencia a haciendas de ingreso.

Por último dentro de esta introducción al esqueleto normativo, justificación y estado del sistema de financiación, debe apuntarse como razón de peso manejada por las Comunidades Autónomas para apoyar sus reiteradas solicitudes de cambio y mejora en el sistema de financiación, la progresiva asunción de funciones y ampliación de los servicios prestados al ciudadano en el marco de las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas, servicios que no eran prestados en origen por el Estado, y por tanto no presupuestados en el monto económico de los traspasos de funciones y servicios que acompaña a la asunción de competencias. Son servicios esenciales que se deben prestar con nuevas formas a los ciudadanos o con mayor intensidad, bien por reclamarlo así los propios ciudadanos y haber sido admitido por la acción política, o bien por ser impuesto por la normativa estatal básica en la materia; como caso típico se puede citar la educación, en la que tanto la forma de prestar este servicio esencial, como la intensidad del servicio se ha visto agravada tanto por las demandas de los ciudadanos, como por la normativa estatal aplicable.

Sobre este último apunte, el de la repercusión en los ingresos o en el mayor gasto para de Comunidades por las decisiones y normas emanadas del Estado, dentro de la LOFCA, en la reforma de fecha 27 de diciembre de 2001 por Ley Orgánica 7/2001, se introduce el principio, de lealtad institucional, cuya inserción había sido reclamada por las Comunidades Autónomas, si bien su aplicación práctica ha sido nula o escasa.

## **II. DELIMITACIÓN COMPETENCIAL Y ÁMBITO PROPIO DE LOS ESTATUTOS EN LA MATERIA FINANCIERA**

Se ha señalado en el punto anterior que la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, integrante del bloque de constitucionalidad por tener reservada constitucionalmente una función delimitadora de las competencias en el ámbito de la financiación autonómica, se rige en sus relaciones con los Estatutos de Autonomía por el principio de competencia y no de jerarquía.

Esta atribución de un ámbito concreto de regulación a la LOFCA se hace depender por la doctrina no sólo de la mención expresa del art. 157.3 de la CE, sino también de la lógica del propio sistema, que exige en aras de la unidad atribuir al Estado la coordinación (en la acepción constitucional del término como posibilidad de dirección de las distintas partes de un todo) para lograr la articulación de los principios previstos en el artículo 156 CE: autonomía que supone suficiencia, coordinación y solidaridad; de no admitirse

este poder “coordinador” del Estado en materia financiera nos encontraríamos con tantos sistemas de financiación como Estatutos regularan la materia de forma independiente, con la quiebra de la “unidad del sistema” reclamada en múltiples fallos por el Tribunal Constitucional.

De tal premisa resulta que la materia financiera es en primer término apropiada (que no privativa en el sentido de excluyente) para su desarrollo y regulación por medio de tal norma coordinadora prevista en el artículo 157.3 CE, que deberá señalar los parámetros generales en los que se deberá incardinar el régimen de financiación adoptado.

Sin embargo este campo apropiado, incluso propio pero sin agotar la materia, de la LOFCA, no supone una prohibición para insertar en los Estatutos de Autonomía las cuestiones propias de la Hacienda autonómica, que podrán recoger las pautas más concretas o detalladas, sobre las que se desarrollará su autonomía financiera. En esta regulación de la materia de la Hacienda, las disposiciones del Estatuto deberán contemplar y respetar en su contenido las reglas establecidas por la LOFCA, como norma emitida por el Estado dentro de una habilitación específica contenida en el artículo 157.3 CE y que es además corolario lógico de la necesidad no solo de coordinación y solidaridad de las Haciendas, sino incluso de autonomía y la suficiencia: de admitirse una regulación libérrima de cada Comunidad Autónoma, no sólo (aunque sí principalmente) se verían perjudicados los principios de solidaridad y coordinación, sino también la autonomía y suficiencia, dado que la falta de un sistema común que posibilite en cierta forma la redistribución de recursos entre las diversas partes del territorio, determinaría indefectiblemente un déficit en los recursos de alguna de éstas, o incluso la existencia de efectos fiscales más allá del territorio propio de cada Comunidad, y pese al tenor de los artículos 139.2 ó 157.2 CE.

De ahí que si bien los Estatutos de Autonomía pueden establecer las pautas del ejercicio de las competencias financieras (incluso de forma obligada como norma institucional básica de cada Comunidad ex art. 147 CE, que debiera ser un todo ordenado, completo y comprensible en aras de la seguridad jurídica), en su regulación sobre esta materia observarán como marco de su contenido las disposiciones de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

La aplicación de la doctrina anterior se refleja en las STC 83/1988, FJ 3º, 13/2007, FJ 6º, y en la más reciente 247/2007, de 13 de diciembre que resuelve el recurso interpuesto por el Gobierno de Aragón contra la reforma del Estatuto de Valencia, FJ 6º.

Así, en el caso de discrepancia de las normas del Estatuto con lo previsto en la LOFCA, ¿qué pautas seguir para interpretar esta posibles disensiones?.

De acuerdo con la doctrina expuesta, acogida por el Tribunal Constitucional, parece que las disposiciones del Estatuto deben doblarse a la regulación de la LOFCA, siendo prevalente esta última al primero, pero siempre dentro de una interpretación armónica del sistema, de tal forma que la superación o ignorancia de las normas contenidas en un Estatuto por aplicar preferentemente las normas de la LOFCA sólo procederá en el caso en el que se trate de materia que afecte propiamente al núcleo de la financiación (es decir que pueda afectar a los principios de autonomía, suficiencia, solidaridad o coordinación), y que además no sea susceptible de una interpretación armónica reclamada por la propia disposición final séptima de la LOFCA. Es decir que sólo en el caso de incompatibilidad del contenido sustancial y principal de las normas, se deberá de dar la prevalencia que se reclama por la doctrina a las normas de la LOFCA.

Si después de deslindar lo que sustancialmente afecte al régimen común previsto en la LOFCA existe contradicción en los términos entre las reglas de ésta y de un Estatuto que no pueda ser objeto de una interpretación armónica, la disensión será resuelta a favor de la regla material contenida en aquella y supondrá la inaplicación del régimen previsto en el Estatuto.

Cuestión diferente es si el distinto sentido entre el Estatuto y la LOFCA puede, dentro de un recurso de inconstitucionalidad, producir la anulación de las normas estatutarias. Sobre este punto, se podría deslindar, dentro del sentido de las previsiones contempladas en el Estatuto, aquellas cuestiones que suponen una aplicación directa, un mandato de inmediato cumplimiento, de aquellas que por requerir una intervención posterior del legislador estatal sólo puedan entenderse como marcos generales o prescripciones para ser sopesadas y apreciadas desde la óptica conjunta que únicamente el poder del Estado, en uso de la competencia prevista en el artículo 157.3, pueda tener.

Si sobre las primeras, parece claro que su aplicación inmediata de espaldas a una normativa ya aprobada y existente en la LOFCA supondría su inconstitucionalidad por afectar a los principios de “coordinación”, en su caso de “solidaridad”, y de la “unidad” del sistema al establecer desigualdades en su aplicación, sin embargo sobre las normas que no reclamen una aplicación real e inmediata, no parece claro que se deba proceder a la declaración de inconstitucionalidad de tal precepto dado que por la aprobación del Estatuto no se produce una contradicción efectiva e inmediata con el régimen general establecido en la LOFCA: estas normas no son de aplicación directa, y no tratan de modificar por sí solas el régimen de financiación, sino que requerirán su posterior inclusión en la norma que, y para todo el conjunto de las Comunidades Autónomas, regule el régimen de financiación. Son postulados o directrices que para surtir sus efectos, quedan pendientes de su inclusión

dentro de un posterior sistema global que partirá de la intervención del legislador dentro de la habilitación prevista en el artículo 157.3 CE.

Esta cuestión se deberá examinar desde la óptica del enjuiciamiento propio constitucional: ¿se ha producido una quiebra de la competencia Estatal?, o ¿se puede achacar al Estatuto que con la regulación sobre financiación autonómica está ocupando el lugar reservado por la Constitución para una norma específica que deberá de establecer un régimen uniforme y común para las Comunidades?, ¿se produce por la inclusión de preceptos sin aplicación real, material e inmediata la quiebra de los principios de solidaridad, coordinación, autonomía, suficiencia y unidad?

Sobre la primera cuestión es claro que el Estado actúa en uso de su propia competencia y que en el ejercicio de su poder legislativo no aparece mediatizado por ninguna otra instancia, aun cuando sea debatiendo una propuesta de Estatuto remitida por el legislativo de la Comunidad Autónoma. No puede existir reclamación de competencia cuando la norma en conflicto tiene el mismo origen que la norma que se reputa infringida. Más simple, ningún poder puede reclamar invasión competencial producida por sus propios actos.

En este punto se debe de recordar que si bien no es competencia del Estatuto el establecimiento de normas generales en materia de financiación sino que debe de acoger y desarrollar las dispuestas en la norma habilitada constitucionalmente para este fin, sin embargo ambas normas parten del mismo poder normativo, con el mismo rango (rango que no explica la relación entre Estatuto y LOFCA, y que tampoco se admite para explicar la relación con la ley ordinaria), y que partiendo del mismo poder normativo no se puede argüir entonces una “vindicatio potestatis”, sino que el vicio consistirá en la inadecuación del instrumento (el Estatuto y no la LOFCA) utilizado por el Estado para manifestar su voluntad, alegándose también en su caso la quiebra, por la regulación contenida en el Estatuto, de los principios constitucionales que debe cumplir el sistema de financiación autonómica.

Sobre la segunda y tercera cuestión, su respuesta no es tan plana y unívoca: si bien es cierto que existe una reserva “material” sobre la financiación autonómica a la LOFCA, tal reserva no quiere decir que en ninguna otra norma se pueda tratar esta materia. Podemos abordar esta cuestión desde un punto de vista material (de la sustancia de la regulación y sus efectos) o formal (de la competencia alegada)

Lo que parece deducirse de la Constitución es que sólo por la LOFCA se puede regular, con expresa mención de ser esta la voluntad del legislador y de forma unitaria la totalidad del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, pero no parece prohibir que cualquier otra norma pueda contener aspectos que, aun afectando a la financiación autonómica, no produzcan

el efecto y tengan por objeto regular concreta y actualmente el régimen de financiación de forma directa y global, sino conformar la estructura administrativa que aplicará este sistema (por ejemplo la creación de Agencias Tributarias), u observar y plasmar la particularización que sobre una determinada Comunidad Autónoma puedan tener los principios de solidaridad, suficiencia, autonomía, coordinación. Es decir, no se trataría de establecer un sistema de financiación dentro del Estatuto, ni siquiera establecer las normas que para una región (nación, nacionalidad, territorio...) deben regir en la aplicación del sistema de financiación; no. Se trataría de adaptaciones o modulaciones a las normas generales del sistema de financiación, y además dictados no como regla de aplicación inmediata, sino como pautas a recoger y desarrollar dentro del sistema de financiación general por la norma que tiene reservada materia por la Constitución. Con tal proceder en la tramitación parlamentaria y en la aprobación de un Estatuto, el poder legislativo no se arrogaría la competencia material prevista en el artículo 157.3 de la Constitución, ya que la regulación del Estatuto no supondría la derogación formal de la LOFCA, pero tampoco desde el punto de vista del contenido se trataría de modificar las normas del sistema de financiación vigente, dado que éste continúa en su normal aplicación. Como decimos se trataría de normas que no tienen una aplicación directa, sino que admiten la existencia de un sistema de financiación actual, respetándolo, y estableciendo pautas o particularizaciones apropiadas que, y mediante el ejercicio de la competencia normativa material prevista en el art. 157.3, deberán ser incorporadas (las de todos los Estatutos de forma armónica y como un todo) en el sistema de financiación a través del ejercicio de la potestad legislativa, pudiéndose plantear incluso el caso de que de los criterios o reglas señalados en el Estatuto no hiciera necesaria la modificación formal de la LOFCA, sino que supusiera un cambio de criterio en la aplicación respecto a la práctica anterior, y la particularización que para esa Comunidad se realizaba de los criterios de aplicación de la norma estatal.

Así se puede decir que la redacción de los Estatutos no se podrá tachar de inconstitucional cuando no se ha querido ejercer la competencia en materia de financiación autonómica sino que expresamente se remite a la norma que tiene encomendada esta materia, cuando además las normas que se trata de enjuiciar no tienen la sustancia para poder ser entendidas como núcleo del sistema de financiación (y por tanto objeto de de la LOFCA), o bien se trata de normas que no se han aprobado con la finalidad de constituirse “per se” como normas que autónomamente regulan el sistema de financiación sino que, regulando aspecto fragmentarios o particularizados se remiten y se pliegan a los dictados de la norma dictada específicamente con tal objeto.

Todas estas consideraciones teóricas y abstractas las podemos sin embargo poner en conexión con lo que fue el proceso de descentralización políti-



ca en sus inicios y particularmente, la aprobación del Estatuto de Cataluña por Ley 4/1979, de 18 de diciembre. En su texto aparece explicitado cual es el detalle (no sólo aspectos fragmentarios o particularizaciones a un régimen común) del sistema de financiación de esa Comunidad Autónoma. El juego de estos preceptos respecto a la futura ley que al amparo del art. 157.3 debía ser aprobada para regular el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas debe entenderse en el sentido que se ha intentado explicar, pero tratándose además del caso extremo: se regulan las líneas básicas de la financiación sin considerar la regulación estatal que todavía no se había aprobado. En el caso del Estatuto de Cataluña sus reglas en materia de financiación fueron recogidas en su integridad posteriormente por la LOFCA, con lo que el eventual conflicto que se podría haber planteado fue superado y cerrado, pero se puede destacar que en el momento de su aprobación no existió la duda perpetua sobre el ajuste de su contenido a los mandatos constitucionales. Este efecto del primer Estatuto de Cataluña es tratado específicamente por la STC 247/2007, FJ 9, sin aducir particular tacha o queja.

Pero además del Estatuto de Autonomía de Cataluña, como norma precursora de la LOFCA, podemos señalar otros casos en los que se ha producido cierta particularización, cuando no “innovación” de las reglas del sistema de financiación por medio de preceptos de los Estatutos de Autonomía posteriores a la aprobación de la LOFCA.

Así, en el Estatuto de Galicia, Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, se prevé la participación de la Comunidad y los entes locales “afectados” en los *“tributos que se pudieran establecer por el Estado para recuperar los costes sociales producidos por actividades contaminantes o generadoras de riesgos de especial gravedad para el entorno físico y humano de Galicia”* (art. 45) precepto que no tiene asidero alguno dentro de la LOFCA ni en ninguno de los sistemas de financiación que se han aprobado. Un precepto idéntico se encuentra en el art. 47 del Estatuto de Cantabria (Ley Orgánica 8/1981, de 30 de diciembre).

Los Estatutos de Galicia, art. 48, Aragón, art. 52 (Ley Orgánica 8/1982, de 10 de agosto) y Canarias, art. 55 (Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto), para el caso de emisión de deuda por el Estado total o parcialmente destinada a la mejora de servicios transferidos a la respectiva Comunidad Autónoma, prevén la posibilidad de elaborar y presentar el programa de obras y servicios beneficiarios de la emisión.

En el Estatuto de las Islas Baleares (Ley Orgánica 2/1983, de 25 de febrero), se menciona como criterio de negociación de la participación en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos la *“especialización de su economía y las notables variaciones estacionales de su actividad productiva”*.

Dentro del Estatuto de Andalucía (Ley Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre), se prevé como criterio de determinación de la participación en los ingresos del Estado la *“tasa de emigración ponderada durante un periodo de tiempo determinado”*, criterio éste sin correspondencia entre los enumerados por el art. 13 de la LOFCA, sino es por la cláusula de cierre de tal precepto (*“otros criterios que se estimen procedentes...”*) que permitiría encuadrar el criterio previsto en el Estatuto andaluz dentro de ese *“numerus apertus”*.

En todo caso, el criterio de la *“estacionalidad”* o *“especialización de la actividad económica”* o el criterio de tasa migratoria, sin aserto expreso en la LOFCA (aunque sí comprendidos en el *“numerus apertus”* del art. 13 LOFCA) sólo pueden ser entendidos dentro del marco común, general del sistema y por tanto no pueden imponerse al mismo, sin que su falta de repercusión o trascendencia efectiva pueda entenderse como incumplimiento de un mandato legal, ni por el contrario su inclusión dentro de un Estatuto pueda tildarse de ruptura del sistema unitario o quiebra de los principios constitucionales en la materia.

En el mismo sentido dicho se debe entender la inclusión en la disposición adicional segunda del Estatuto de Andalucía de la compensación de la llamada *“deuda histórica”* (en el mismo sentido, pero con remisión expresa a lo dispuesto en el art. 15 de la LOFCA, la disposición adicional primera del Estatuto de Extremadura). Especialmente sobre esta previsión, de espaldas y sin asiento dentro del marco de la LOFCA (dado que se configuran estas consignaciones de forma distinta y compatible con las denominadas *“asignaciones de nivelación”* previstas en el art. 158 CE y art. 15 LOFCA), la STC 13/2007, FJ 10º, señala de forma clara y terminante la supremacía del sistema general sobre las previsiones más particulares que si bien parten también del legislador estatal, no pueden entorpecer y superponerse a las normas establecidas para el común de las Comunidades Autónomas.

Y es que las peculiaridades que puedan contener los Estatutos relativas al sistema de financiación, no deben entenderse como un contenido que pueda determinar el sistema de financiación general, sino como las pautas o indicaciones de los intereses a salvaguardar en cada Comunidad Autónoma, de forma general y sin traducción inmediata y concreta, por el sistema general, que podrá considerarlos en mayor o menor medida, dado que la integración de las más diversas necesidades y situaciones es precisamente la función o misión entregada a la LOFCA y a la aplicación de la misma a través de los sucesivos sistemas de financiación.

### III. LA REGULACIÓN EN EL ESTATUTO DE AUTONOMÍA

#### 1. La primera redacción

El sistema de financiación en el Estatuto de Autonomía de Aragón, aprobado por Ley 8/1982, de 10 de agosto, siguió el cauce común a todas las Comunidades Autónomas de régimen común, extendiéndose el sistema previsto en la LOFCA previamente aprobada. El Estatuto, como la totalidad de los demás Estatutos de las Comunidades de régimen común, es de tenor similar y literal en bastantes preceptos al primer Estatuto de régimen común aprobado (Cataluña, Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre), y sigue los dictados de la LOFCA.

Del régimen de cesión de tributos, podemos destacar la referencia que se hacía en la disposición adicional segunda sobre la modificación del régimen normativo de los tributos cedidos al disponer que *“las modificaciones que determinen cualquier minoración de los ingresos de la Comunidad Autónoma determinarán la revisión del porcentaje de participación a que se refieren los artículos 48.3 y 49 del presente Estatuto, así como las medidas de compensación oportuna”*, esta mención, con redacción algo parecida (sólo se refieren a la compensación, pero no a la modificación del porcentaje de la participación en los ingresos del Estado) existía en los Estatutos de Andalucía (art. 59 Ley Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre) y Canarias (art. 53 Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto); esta disposición ha llevado al Gobierno de Aragón a reclamar la compensación por la pérdida de ingresos sobre los impuestos cedidos ocasionados por la labor legislativa del Estado desde el inicio de los sistemas de financiación con cesión de tributos, teniendo además esta reclamación su correlato o repercusión en la concreta redacción del nuevo Estatuto de Aragón (Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril). En todo caso se concluye señalando (disposición adicional tercera) que el ejercicio de las competencias financieras reconocidas en el Estatuto *“se ajustará a lo que establece la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas”*.

#### 2. La modificación por Ley Orgánica 5/1996

La primera modificación del Estatuto en materia financiera (sin tratar la primera modificación del Estatuto por Ley Orgánica 6/1994, de 7 de marzo, sin trascendencia en esta materia), se produjo por Ley Orgánica 5/1996, de 30 de diciembre, que supuso la introducción de pequeñas modificaciones, pero sobre todo la inclusión de un nuevo precepto, artículo 48, requiriendo la firma de un Acuerdo entre la Comunidad Autónoma y la Administración General del Estado.

*“A los efectos de concretar lo dispuesto en el artículo anterior, y de forma especial la participación territorializada de Aragón en los tributos generales que se determine y las*

*condiciones para la aprobación de recargos sobre tributos del Sistema Fiscal General, en el marco de lo dispuesto en el artículo 157.3 de la Constitución y en la legislación que lo desarrolle la Administración General del Estado y la Comunidad Autónoma de Aragón suscribirán un acuerdo bilateral que se formalizará en Comisión Mixta y podrá ser revisado periódicamente de forma conjunta, deberá tener en cuenta el esfuerzo fiscal de Aragón, y que atenderá singularmente los criterios de solidaridad interterritorial”.*

Sobre este precepto, que permanece inalterado en el nuevo Estatuto de Aragón, art. 108, se proyectaron esperanzas para lograr un régimen de financiación que se separase, siquiera parcialmente, del régimen común, mediante la negociación bilateral con el Estado de los recursos siempre dentro del marco general de la LOFCA. Las interpretaciones posibles del precepto oscilaron entre la posibilidad de explorar un sistema de convenio o concierto, o entender que se trataba de un acuerdo de particularización del sistema general.

### **3. Estatuto aprobado por Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril**

Conserva el nuevo Estatuto la rúbrica del título dedicado a la “Economía y Hacienda” de la Comunidad Autónoma, pero se ha adoptado una mejor estructura, distinguiendo dentro del mismo sucesivos capítulos relativos a la “Economía de la Comunidad Autónoma”, “Hacienda de la Comunidad Autónoma”, “Patrimonio de la Comunidad Autónoma” y la “Hacienda de las Entidades Locales Aragonesas”. En la redacción anterior no existía esta separación, con la consiguiente dificultad de comprensión.

Sobre la “Hacienda de la Comunidad Autónoma”, dedica el Estatuto los artículos 102 a 113. También tiene incidencia directa en la “financiación autonómica” las disposiciones adicionales segunda y sexta y la transitoria segunda.

Pauta general de la redacción es la consideración y respeto a la regulación adoptada por el Estado en uso de su competencia habilitada por el art. 157.3 CE para la determinación del régimen de las Haciendas autonómicas, con remisión expresa a su régimen que podemos encontrar en los artículos 103.1 (principios de la Hacienda), 105.3 (capacidad normativa sobre tributos cedidos parcialmente), 106.4 (aplicación de los tributos cedidos totalmente por una Agencia de la Comunidad Autónoma), 107.1 (suficiencia de la Hacienda de la Comunidad Autónoma y realización efectiva de la solidaridad interterritorial), 107.2 y 107.3 (participación en los mecanismos de solidaridad y nivelación interterritorial), 108 (Acuerdo bilateral), 109 (Comisión Mixta de Asuntos Económico-Financieros) y 110 (endeudamiento). Se encuentran remisiones al sistema general o la normativa del Estado en el artículo 105.2 (competencias sobre los tributos cedidos totalmente de acuerdo con la ley de cesión), 106.1 (facultades de aplicación y revisión de los tributos cedidos totalmente por delegación del Estado y de conformidad con la ley). Con la profusión de menciones y remisiones directas al régimen general de financiación

de la competencia estatal, sólo se puede entender que el régimen establecido admite y respeta la competencia de la norma prevista en el art. 157.3 CE para el establecimiento del sistema general, pero que admitiendo ese régimen se postulan dentro del margen que este sistema único permite, algunas soluciones que pueden ser asumidas por el sistema general y que no suponen quiebra de los principios de coordinación y solidaridad, y que tampoco son de aplicación inmediata y directa, sino que para su eficacia deberán ser asumidas por el propio sistema de forma que esta previa asunción evitarán la quiebra de la necesaria coordinación y unidad del sistema. De ahí que junto con la cita expresa de la norma que regula la financiación autonómica o la remisión al sistema general previsto en tal norma, proliferen dentro del texto alusiones continuas al respeto por el sistema que resulte de la aplicación de las reglas del Estatuto a los principios constitucionales que rigen la denominada “autonomía financiera”. Podemos encontrar estas citas en los artículos 103.1 (solidaridad, coordinación, lealtad institucional), 107.1 (solidaridad), 108 (corresponsabilidad fiscal y solidaridad interterritorial).

#### **IV. PRINCIPIOS GENERALES DEL SISTEMA; CONSIDERACIÓN AL EQUILIBRIO, LEALTAD, EQUITAD Y CORRESPONSABILIDAD COMO PRINCIPIOS DEL SISTEMA**

Comienza el capítulo dedicado a la “Hacienda de la Comunidad Autónoma”, con la afirmación de disponer la Comunidad Autónoma de Hacienda propia, supeditando ésta a los principios de *“suficiencia de recursos, equidad, coordinación, equilibrio financiero y lealtad institucional en el marco de lo establecido en la Constitución, en el presente Estatuto de Autonomía y en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas”* (artículo 103). El precepto trae causa del artículo 45 del anterior Estatuto, si bien dentro de los principios incluidos como marco de la Hacienda autonómica se añaden otros a los entonces contemplados de suficiencia, coordinación y solidaridad. En efecto, a raíz de la evolución del sistema, a los principios recogidos en el art. 156 CE y que tuvieron su desarrollo en la LOFCA, se fueron añadiendo otros distintos: los de lealtad institucional, equilibrio financiero, y “equidad”, principios sobre los que nos detenemos someramente destacando que si bien los principios de equilibrio financiero y lealtad institucional tienen un asiento claro normativo, no así el de “equidad”.

a) Sobre el equilibrio financiero, es la actual mención del denominado “equilibrio económico” en el artículo 2.1.b) de la LOFCA, principio que sufrió una radical transformación a través de la normativa de “estabilidad presupuestaria”, ley 18/2001, de 12 de diciembre General de Estabilidad Presupuestaria y Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la anterior. Esta última da nueva redacción al art. 2.1.b) de la LOFCA, introduciendo la definición de estabilidad presupuestaria como la situación de equi-

librio o superávit presupuestario en términos de capacidad de financiación. Se trata de sujetar, por medio de la normativa presupuestaria y en uso del título competencial de “Hacienda General”, art. 149.1.14 CE, el endeudamiento de las Comunidades Autónomas sometiéndolo a los rígidos límites impuestos por las normas de la Unión Europea. Antecedente de esta normativa fueron los sucesivos escenarios de consolidación presupuestaria acordados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera (Acuerdos de 20 de enero de 1992, de 15 de marzo de 1995 y de 15 de septiembre de 1997), en los que se fueron acotando las posibilidades de déficit. La redacción de la materia de estabilidad presupuestaria se encuentra ahora en el Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Estabilidad Presupuestaria.

b) La lealtad institucional exige el respeto al ejercicio de las competencias y funciones de los diversos poderes a los que se atribuye autonomía y un ámbito propio de actuación. Este principio fue reclamado prontamente por las Comunidades Autónomas en los aspectos relativos a la financiación y sobre la actividad normativa del Estado que, en uso de sus competencias, obligaba a las Comunidades Autónomas a la asunción de cargas dentro de los servicios regulados por el Estado pero prestados por las Comunidades Autónomas. Este principio, tempranamente manejado por el Tribunal Constitucional (STC 152/1988, FJ 6º y para el ámbito de financiación autonómica STC 201/1988, FJ 4º), fue introducido expresamente en la LOFCA, art. 2.1.e), por Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, aun cuando su sentido ya aparecía en los textos de los Acuerdos del CPFF que aprobaron los sucesivos sistemas de financiación y, en especial, en el Acuerdo 1/1992, de 20 de enero.

Este principio también tiene aplicación práctica en el nuevo Estatuto, en el que en el artículo 107.4 enuncia el principio, y trata de anudar consecuencias: se trata en el precepto de plasmar la regla antes prevista en la disposición adicional segunda del Estatuto de 1982, relativa a la necesidad de compensar las medidas normativas que supongan una minoración de ingresos para la Comunidad Autónoma, o el mayor gasto que venga impuesto a la Comunidad Autónoma por medidas acordadas por la Administración del Estado y no previstas al tiempo de aprobar el sistema de financiación.

Con el objeto de hacer posible la práctica de este principio de lealtad institucional, conectándolo con el principio de transparencia, se prevé en el segundo párrafo del artículo 107.4 que la valoración de las variaciones “*se referirá a un periodo de tiempo determinado teniendo en cuenta los efectos positivos o negativos que la legislación del Estado tenga sobre las Comunidades Autónomas, y los efectos que la legislación de éstas tenga sobre el Estado*”. Así frente a lo que se señala en la LOFCA, no se supedita el examen a un periodo de tiempo preciso de un año, ni se menciona el CPFF, sino que se deja abierta la determinación del

periodo en el que se computarán los efectos de la actuación tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas. Parece que el poco éxito de la prevención del art. 2.1.e) de la LOFCA, hace recapacitar al estatuyente y, recelando de las fórmulas cerradas y con intervención de órganos multilaterales de difícil reunión e imposible acuerdo en estos aspectos, lo deja abierto tanto en el ámbito temporal, como en la determinación de los pasos a seguir para su concreción; parece que aquí la determinación de las medidas o prestaciones a poner en práctica se defieren, de forma poco clara, a la Comisión Mixta de Asuntos Económico-Financieros que se regula en el artículo 109, por señalarlo en su punto 2, epígrafe i), al remitirse a lo dispuesto en el artículo 107.4 del propio Estatuto como objeto propio de la toma de acuerdos por la Comisión Mixta de Asuntos Económico Financieros.

Particularmente este principio en el ámbito financiero tiene un objeto claro y decisivo: que la actividad normativa del Estado en materia tributaria no determine una reducción de los ingresos de las Comunidades Autónomas a través de las modificaciones que impliquen una menor recaudación por los tributos cedidos. Se debe recordar que el cómputo de los ingresos por los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas se rige por la denominada “recaudación normativa”, que respecto a los primeros tributos cedidos (sucesiones, donaciones, transmisiones patrimoniales, patrimonio) su fijación se viene arrastrando desde el año 1984 (Acuerdo 1/1985 del CPFF y el posterior modelo establecido por el Acuerdo 1/1986), por lo que las distintas modificaciones operadas por el Estado sobre los tributos cedidos no han tenido su reflejo ni en una minoración de las cifras de recaudación normativa de tributos cedidos, ni en un aumento de la participación en los ingresos del Estado o el denominado fondo de suficiencia en el último sistema, al no trasladarse la merma de la recaudación real a la recaudación normativa. Partiendo de estas circunstancias, del tenor literal de la disposición adicional segunda del Estatuto (en la redacción de la L.O. 8/1982) y del contenido de los sucesivos Acuerdos sobre financiación adoptados en el seno del CPFF, por el Gobierno de Aragón se interpuso una reclamación de compensación de las cantidades dejadas de percibir por estas modificaciones, actualmente pendiente ante la jurisdicción contenciosa; este recurso y el posterior contencioso ha tenido un reflejo expreso en la redacción del Estatuto, al referirse la disposición transitoria segunda, punto 2, a que si en el momento de la entrada en vigor del Estatuto no estuviera resuelto este contencioso, la Comisión Mixta de Asuntos Económico Financieros “examinará el objeto de la cuestión del litigio con el fin de resolverlo”.

c) Sobre el principio de “equidad”, tal principio aparece en otros Estatutos recientemente aprobados (art. 201 del Estatuto de Cataluña, L.O. 6/2005, de 19 de julio, ó 122 del balear, L.O. 1/2007, de 28 de febrero). Dis-

tinto es el caso del Estatuto de Andalucía L.O. 2/2007, de 19 de marzo, que lo acoge solamente en el art. 175.2 al referirse a la responsabilidad fiscal en el ejercicio de la potestad tributaria. Este principio, es tradicional en el ámbito tributario (art. 3 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre) y supone la distribución de las cargas del sistema tributario de acuerdo con criterios de razón, permitiendo la atemperación del principio de igualdad y relacionándose más bien con la capacidad económica real del sujeto. Sin embargo la mención de este principio junto con los de solidaridad, suficiencia o lealtad institucional, plantea qué o quién es el sujeto de la equidad, es decir si se refiere a la equidad sobre los ciudadanos de la Comunidad Autónoma, o bien se refiere a la equidad entre las propias Comunidades Autónomas. Parece de la posición adoptada en el articulado (la equidad como principio en el ejercicio de la potestad tributaria está contemplada en el art. 105.4), que la “equidad” reclama que la sustancia y efectos del sistema de financiación adoptado para cada Comunidad Autónoma sea equiparable en sus resultados a los efectos y resultados obtenidos por otras Comunidades en atención a su capacidad recaudatoria o fiscal. Completa entonces este principio las variables que se pueden producir por la aplicación de otros principios ya asentados: mediante la equidad se remediarían las diferencias entre las Comunidades Autónomas que no puedan articularse merced al principio de solidaridad (o que se darían precisamente de ser la solidaridad el único principio), y que atiende a otras situaciones diversas en las que pueden existir diferencias poco justificables entre Comunidades, y aun cuando las diferencias en la distribución de recursos entre las Comunidades Autónomas que se tratan de atemperar no afectaran a la suficiencia o autonomía (la equidad es distinta de la suficiencia).

d) Otro principio que se enumera por la doctrina, y que ha tenido su repercusión en los distintos sistemas de financiación que lo recogen expresamente es el de corresponsabilidad. Este principio no se menciona en el texto de la LOFCA, aunque fue esgrimido como razón de su modificación por el preámbulo de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre. Este principio, que exige la asunción por parte de las Comunidades Autónomas de una postura activa en los procesos de toma de decisiones y actuaciones tendentes a la recaudación de los ingresos precisos para sufragar su actividad, aparece en el Estatuto en su artículo 108, como condicionante al contenido del acuerdo bilateral económico financiero. Este principio ha sido reclamado tanto por el Estado, como por las Comunidades Autónomas. El primero para que las Comunidades Autónomas se hicieran corresponsales en la recaudación de los medios financieros precisos para cubrir sus necesidades, las segundas para que se les atribuyera o cedieran competencias para hacer efectivo esta corresponsabilidad a través de la toma de decisiones sobre los tributos cedidos tanto



en el ejercicio de la potestad normativa, como en materia de aplicación y revisión de los tributos.

Por lo demás ya se ha señalado que en el artículo 103 se menciona expresamente la sumisión al *“marco establecido en la Constitución, en el presente Estatuto de Autonomía y en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas”*; se hace patente desde el principio la contemplación de las competencias propias de la LOFCA, como norma que debe integrar las diversas partes del subsistema que supone la “financiación autonómica”.

## V. LOS RECURSOS DE LA HACIENDA

Los recursos de la Hacienda los enumera el artículo 104, con una correspondencia clara con la redacción del anterior Estatuto en su artículo 47. Como particularidades de la nueva redacción podemos señalar:

- la mención a los tributos cedidos total o parcialmente (punto 2), que no hace sino reproducir tanto el tenor del art. 157.1 CE como el art. 10 de la LOFCA;
- la alusión a *“otros recursos financieros derivados de la aplicación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas vigente en cada momento”* (punto 4), que parece referirse a la tradicional “participación en los ingresos del Estado”, mención que sin embargo ya no es utilizada por el vigente sistema de financiación, que se refiere como instrumento de cierre del sistema para suplir el déficit de los tributos cedidos al “fondo de suficiencia”. De los nuevos Estatutos, sólo el balear recoge todavía la mención a la participación en los ingresos del Estado (art. 128.d)
- los ingresos derivados de *“la aplicación del artículo 107 del Estatuto”*, previstos en el punto 8, que pueden ocasionar equívocos con el anterior punto 6, dado que dentro del artículo 107 se encuentra también la regulación de *“las asignaciones presupuestarias a las que se refiere el artículo 158.1 de la Constitución”*, salvo que entendamos que en este punto 8 sólo se está refiriendo al artículo 107.4, es decir la compensación por el Estado de los menores ingresos o mayores gastos por la normativa u obligaciones derivada o impuesta por el Estado.
- se mencionan los ingresos derivados de la aplicación de lo previsto en el artículo 108 (punto 9), cuando dentro del artículo 108 no se prevé ninguna fuente peculiar de ingresos, sino el acuerdo bilateral que concretará la cuantía o de otras fuentes de ingresos procedentes de la financiación estatal y que ya están recogidas dentro del propio artículo 104 pero en otros puntos.

Dentro de los ingresos de la Hacienda, prestaremos una especial atención a los que proceden de la aplicación del denominado “sistema de financiación”, citando y tratando algunos de los recursos que no se incluyen dentro de este sistema.

## **VI. RECURSOS NO INTEGRADOS EN EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN**

La génesis del sistema de financiación, concebido como el importe de los trasposos de funciones y servicios que se asumían por las Comunidades Autónomas y que el Estado debía asegurar, ha dejado tradicionalmente fuera del sistema de financiación a otros conceptos que aparecen dentro de la enumeración de fuentes de la Hacienda autonómica al no tender a satisfacer el principio de suficiencia, sino puramente responder a la autonomía y en algunas ocasiones no depender de una transferencia del Estado, sino ser provenientes de la Unión Europea.

Entre éstos podemos citar el endeudamiento propio de la Comunidad Autónoma (art. 110), sujeto a los límites previstos en la normativa estatal, tanto de la LOFCA, como y fundamentalmente de la normativa en materia de estabilidad presupuestaria (Real Decreto legislativo 2/2007, de 29 de diciembre texto refundido de la Ley de Estabilidad Presupuestaria, y Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad presupuestaria).

Como fondos no integrados dentro del sistema de financiación, pero que han sido de gran relevancia para España, aunque no para Aragón (excluida del FEDER, Fondo Europeo del Desarrollo), son los recursos de los fondos estructurales europeos. Sobre estos fondos se prevé dentro del art. 109.2 la participación de la Comisión en materia Económica Financiera en la distribución territorial de estos fondos. Parece más bien que esta participación, de darse, sería más apropiado realizarla dentro de órganos multilaterales de participación, como las Conferencias Sectoriales, en la que se podrían sopesar la totalidad de los intereses en juego arbitrando el Estado como ente al que se le encomienda en último término y en defecto de los resultados de la cooperación, la siempre necesaria coordinación.

Como recursos que pueden integrarse (en ocasiones, cuando se trate de subvenciones territorializables en materias de la competencia exclusiva) dentro de los presupuestos de la Comunidad Autónoma, se encuentran las subvenciones territorializadas que, si bien incluidas dentro del presupuesto estatal, son transferidas a favor de la Comunidad Autónoma. Dentro de este tipo de subvenciones podemos encontrar la tipología de subvenciones a las que se refirió la STC 13/1992, de 6 de febrero, que distinguía según la competencia material fuera exclusiva de la Comunidad Autónoma, que fuera la competen-

cia compartida bien bajo el concepto bases-desarrollo, o bien como normativa-ejecución. Esta división tiene su asiento en el artículo 79.2 del Estatuto. Al igual que decíamos sobre los fondos europeos, de existir territorialización posible, ésta se debería de decidir en el seno de una Conferencia Sectorial, como órgano que permite la participación de la totalidad de los intereses en juego en la toma de decisiones, y en este sentido se pronuncia el artículo 86.2 de la ley 46/2003, de 26 de noviembre, Ley General Presupuestaria; En estos términos se debería de interpretar el artículo 79.3 del Estatuto, cuando insiste en atribuir a la Comunidad Autónoma participación “en los términos que fije el Estado” en la determinación del carácter no territorializable de las subvenciones estatales y comunitarias y en su gestión y tramitación.

No integrados dentro de la Hacienda de la Comunidad Autónoma podemos encontrar las “inversiones del Estado en Aragón”, sobre las que la disposición adicional sexta del nuevo Estatuto, siguiendo la estela de otros textos estatutarios, prevé los criterios de cuantificación de estas inversiones en infraestructuras: superficie del territorio, los costes diferenciales de construcción derivados de la orografía, la condición de Comunidad fronteriza, y se incorporarán criterios de equilibrio territorial a favor de las zonas más despobladas. Sobre estos criterios de inversión, que son de frecuente introducción en los Estatutos de “nueva generación”, se debe tener en cuenta que de acuerdo con el artículo 134 de la Constitución, es competencia del Gobierno el elaborar y presentar a las Cortes el proyecto de presupuestos, y que no parece que en esta decisión pueda estar mediatizado por previsiones particulares ajenas a la acción y necesidad de Gobierno, del Estatuto de una sola Comunidad Autónoma. Sobre la eficacia que se pueda dar a la introducción en los Estatutos de cláusulas de inversión por el Estado según los criterios que más convengan a cada Comunidad, debemos traer a colación el ejemplo ya puesto de las previsiones de la disposición adicional segunda del Estatuto de Andalucía que preveía la introducción en los Presupuestos Generales del Estado de determinadas asignaciones por razón de la infradotación de la región en servicios esenciales. Frente a la queja por parte del Gobierno de Andalucía de la falta de consignación presupuestaria de las cantidades, el Tribunal Constitucional es terminante en la STC 13/2007, FJ 11, señalando al Estado como garante de la financiación “de cada una de éstas y los instrumentos de financiación del Estado,...., decidir si procede dotar, en su caso, y en qué cuantía aquellas asignaciones”, superándose por la decisión estatal la falta de acuerdo en Comisión Mixta.

## **VII. EL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA. EN PARTICULAR LOS TRIBUTOS CEDIDOS**

La potestad tributaria de la Comunidad Autónoma, y su ejercicio se trata en los artículos 105 y 106. Se refiere y tiene por objeto el ejercicio de esta

potestad tributaria la creación, regulación, aplicación y revisión de los tributos propios de la Comunidad Autónoma, y el ejercicio de las potestades que sobre los tributos cedidos se deleguen o encomienden por el Estado.

Dentro del concepto común de potestad tributaria se engloba por tanto el tratamiento de los tributos propios y los tributos cedidos. Sobre estos últimos, siguiendo la práctica del Estatuto anterior, se prevé en la disposición adicional segunda el listado de tributos que puede ser objeto de cesión, así como la necesidad que tal asunción se produzca por Acuerdo de Comisión Mixta, tramitándose por el Gobierno como proyecto de Ley. El contenido de la disposición se podrá modificar por mero acuerdo del Gobierno del Estado con el de Aragón, tramitado como proyecto de ley, sin que el cambio de los tributos cedidos se considere modificación del Estatuto. Podemos apuntar la polémica que acompañó la aprobación del sistema de financiación para el quinquenio 1997-2001, en el que se previno la cesión de tributos con capacidad normativa, algunos autores (Pérez Royo, Pérez Tremps) entendieron que esta atribución normativa, excediendo los términos en los que se redactaban los Estatutos hubiera debido ser articulada como ley de delegación del artículo 150.2 CE, e incluso entendiendo que la capacidad normativa sobre el Impuesto de la Renta, en cuanto estructurante del principio de solidaridad, no cabía su delegación. Debido a estas críticas, en el siguiente sistema de financiación (que aunque titulado definitivo tiene ya su revisión en ciernes) las leyes de cesión del sistema (para Aragón la Ley 25/2002, de 1 de julio), aluden al artículo 150.1 CE como el mecanismo por el que se realiza la cesión, es decir las llamadas leyes marco o cuadro.

Sobre esta potestad tributaria se proclaman los principios previstos en el punto 4 del precepto (generalidad, progresividad, equitativa distribución de la carga fiscal). Llama la atención que no se ha reproducido la literalidad del art. 31.1 de la Constitución o los principios previstos en el art. 3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sino que, de acuerdo con algunos criterios doctrinales enuncia como principios la “generalidad, progresividad y equitativa distribución de la carga fiscal”, atendiendo a la idea que la equidad en el ámbito tributario supone la igualdad sometida o tamizada por el principio de capacidad económica.

### **1. Capacidad normativa en los tributos cedidos**

Dentro de la potestad tributaria, el ejercicio de la capacidad normativa se regula en el artículo 105 (puntos 1, 2, 3 y 5), tratando la capacidad normativa para el establecimiento de tributos propios por la Comunidad Autónoma y la competencia normativa sobre los tributos cedidos total y parcialmente. Se debe poner en evidencia que en el ejercicio de la capacidad normativa no se podrá rellenar la reserva de ley mediante Decreto Ley, dado que este instru-

mento normativo, admitido en el nuevo Estatuto, es explícitamente rechazado para el ámbito tributario en su artículo 44.

El ejercicio de las competencias normativas sobre los tributos cedidos, se deberá de realizar de acuerdo con el punto 5 del artículo *“en el marco de las competencias del Estado y la Unión Europea”*, tratando de reafirmar lo que es doctrina consolidada por el Tribunal Constitucional (en este sentido STC 173/2005, FJ 9º) y que de otra forma se plasma también en el artículo 93.2 del nuevo Estatuto: es la Comunidad Autónoma la que debe *“aplicar y desarrollar el Derecho de la Unión Europea en el ámbito de sus competencias”*.

Frente a lo señalado en el artículo 105.5, que trata de establecer una prevención o cláusula de salvaguarda para los casos de necesidad de aplicación (transposición) de la normativa europea, el artículo 19.2 *“in fine”* de la LOFCA apunta a la dirección contraria, señalando que *“las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea”*. Se justifica así la inserción del art. 105.5 en el nuevo Estatuto de Autonomía, dado que por la necesidad de armonizar la regulación fiscal no se hace preciso la *“devolución”* de la capacidad normativa en aquellos aspectos que hubieran sido cedidos a las Comunidades Autónomas, sino que con el ejercicio de las competencias (propias o cedidas) dentro del marco competencial propio y resultante de la cesión sería bastante para satisfacer las necesidades de adaptación al derecho europeo.

Este artículo 105, puntos 2 y 3, de forma novedosa, señala las competencias normativas sobre los tributos cedidos estableciendo que *“la Comunidad Autónoma de Aragón, de acuerdo con la ley de cesión, en relación con los tributos cedidos totalmente, en todo caso, tendrá competencia normativa en relación con la fijación del tipo impositivo, las exenciones, las reducciones sobre la base imponible y las deducciones sobre la cuota”*, y para el caso de los tributos cedidos parcialmente se ostentará *“la capacidad normativa que se fije por el Estado en la ley orgánica prevista en el artículo 157.3 de la Constitución o en la respectiva ley de cesión de tributos”*. Estas prevenciones exceden de lo que actualmente se regula en la LOFCA sobre cesión de tributos en su artículo 19.

En el caso de artículo 105.2, al recoger las capacidades normativas que *“en todo caso”* debe ostentar la Comunidad Autónoma de Aragón sobre los tributos totalmente cedidos, parece exceder lo que es el contenido y ámbito de un Estatuto de Autonomía, en el que falta la visión de globalidad o de conjunto para establecer el régimen uniforme al que debe responder, con particularizaciones para cada Comunidad, el régimen general de financiación. Sin embargo esta falta de aptitud del Estatuto para contener disposiciones que deberían recogerse en la norma de regulación general, no parece que convierta este precepto en radicalmente nulo. No, más bien la directa remisión

que hace al contenido de la ley de cesión de tributos supone y subraya la falta de eficacia directa de la disposición, y la asunción por el propio Estatuto que sólo de acuerdo con la norma encuadrada dentro del sistema general de financiación (ley de cesión) se puede asumir las competencias normativas que se señalan.

Parece que esta normativa establece una postura “de máximos” que debería ser asumida por la normativa estatal y con asiento en la ley de cesión. Sin estos antecedentes necesarios, la mera cita de las competencias normativas sobre los tributos cedidos no puede entenderse que suponga reclamar la aplicación inmediata de su contenido, sino que la cita y contemplación de lo que se disponga en la ley de cesión en el propio art. 105.2 nos encamina a este resultado.

## **2. Aplicación de los tributos cedidos y colaboración en los mismos**

Como ejercicio de la potestad tributaria debemos considerar también la aplicación de los tributos como comprensiva de los actos de gestión, liquidación, inspección y recaudación, mencionados en el artículo 106 del nuevo Estatuto. Bajo este título se tratan por el nuevo Estatuto estas materias, con una redacción que amplía sobre los tributos cedidos el margen de actuación. Sin embargo el contenido del precepto deja fuera de su ámbito las funciones de información y asistencia y las actuaciones de los particulares, al referirse solamente a la gestión, liquidación, inspección y recaudación, cuando las leyes de cesión admiten y delegan funciones de este tipo (vid. art. 47 Ley 21/2001, de 27 de diciembre). De otra parte menciona la liquidación como función separada de la gestión o la inspección, cuando a raíz de la Ley 58/2003, Ley General Tributaria no se distingue ya como función separada, sino como culminación de un procedimiento de gestión o de inspección (vid. art. 83). Por último no se hace referencia al ejercicio de la potestad sancionadora, potestad distinta de la gestión (en sentido amplio) sobre estos tributos, y que suele acompañar la cesión de los mismos.

Como marco a la consideración de las facultades de aplicación y revisión de los tributos estatales, se debe ponderar que el artículo 156.2 CE permite a las Comunidades Autónomas, actuar *“como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquel, de acuerdo con las leyes y los Estatutos.”* Por de pronto la mención a las previsiones de los Estatutos para regular la actuación de las Comunidades Autónomas como delegados o colaboradores del Estado en la gestión y la liquidación de sus recursos, puede dar a entender que las previsiones de los Estatutos deben ser admitidas como conformes a la Constitución. Sin embargo, la dicción del art. 156.2 CE no se refiere a los Estatutos, sino a “las leyes y los Estatutos”, lo que debe suponer la admisión de la LOFCA como delimitadora de esta dele-

gación, dado que por el juego del artículo 157.3 debe entenderse ésta como la Ley apta y a la que se encomienda con precisión la regulación de este tipo de relaciones; pero además no se refiere el art. 156.2 a una ley orgánica o a una única ley, sino que menciona a “las leyes”, pretendiendo con esta expresión abarcar la totalidad de normas de rango de ley que de acuerdo con los mecanismos de la propia Constitución pueden suponer la atribución de facultades estatales a las Comunidades Autónomas, como por ejemplo las previsiones del artículo 150.1 y 2 CE cuando establece las leyes marco o cuadro o las leyes de delegación, o incluso la normas de “cesión” de los tributos que se aprueban de acuerdo con las previsiones constitucionales y estatutarias, pero sin anclaje preciso en el artículo 150 CE.

La censura crítica de las previsiones estatutarias sobre la aplicación y revisión de los tributos cedidos desde la óptica no sólo del artículo 156.2 CE sino ampliando el juicio crítico con las reglas de la LOFCA o de las normas de cesión de tributos o las incluidas dentro de la ley que aprueba el último sistema de financiación (Ley 21/2001), tiene como conclusión el difícil encaje de alguna de las previsiones en el sistema vigente y desarrollado por la LOFCA, el nuevo sistema de financiación, y la cesión de tributos y facultades sobre éstos que tal sistema contiene.

Si sobre los tributos propios se mantiene la regla prevista en el artículo 60 del anterior Estatuto, sin embargo sobre los tributos cedidos totalmente extienden notablemente las funciones que se atribuyen a la Comunidad Autónoma, tanto por el ámbito objetivo de las facultades, como por la redacción del precepto (art. 106.1): *“Corresponde a la Comunidad Autónoma la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de sus propios tributos y, por delegación del Estado, las relativas a los tributos cedidos totalmente por el Estado a Aragón, de conformidad con la ley”*.

Desde el punto de vista de la redacción, se comprueba que este precepto no se corresponde con el tenor del artículo 19.2 de la LOFCA que permite la asunción de estas competencias a las Comunidades Autónomas, pero señalando que deberá ser *“por delegación del Estado”* y *“todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión”*: esta era la redacción del artículo 60.2 del anterior Estatuto. El nuevo Estatuto da entonces un paso más, estableciendo como premisa que estas competencias de aplicación *“corresponden a la Comunidad Autónoma... por delegación del Estado... de conformidad con la ley”*.

Cotejando el ámbito objetivo o contenido de las facultades de aplicación de los tributos, la redacción del anterior Estatuto coherencia con el artículo 19.2 de la LOFCA remitiendo claramente a la ley de cesión, y por tanto para cada tributo permitía la especificación de las facultades de gestión que se atribuían a la Comunidad Autónoma (por ejemplo el Impuesto sobre el Patri-

monio, en el que no se atribuye una gestión tan amplia como en otros tributos cedidos). Sin embargo de la nueva redacción, al establecer un todo cerrado, sin posibilidad de distingo, parece que se pretende limitar el ámbito de decisión sobre las facultades de gestión inspección, liquidación o recaudación que se ceden por la ley de cesión; de seguirse esta interpretación del art. 106.1, podría advertirse contradicción con el régimen actual de la LOFCA, si bien tal contradicción, no supondría un conflicto actual dado que la regla del art. 106.1 del nuevo Estatuto no requiere la aplicación actual sino que reclamaría que la *“delegación del Estado... de conformidad con la ley”* se extienda sobre los tributos cedidos la totalidad de las facultades que se enumeran en tal precepto, pero no reclamaría el ejercicio actual y sin soporte en norma de delegación de tales facultades.

Una segunda interpretación del artículo 106.1 que permitiría conjugarla con la actual redacción de la LOFCA pasaría por entender que cuando se refiere el precepto a la *“delegación del Estado... de conformidad con la ley”* se está admitiendo la facultad libérrima por parte del Estado de actuar y decidir sobre los tributos cedidos y las facultades que se delegan en las Comunidades Autónomas, es decir, el mismo sistema y pauta que actualmente se sigue en la LOFCA. Si bien esta interpretación parece ser la que se deriva del juego de las competencias y bloque de constitucionalidad, y que es reclamada por el Tribunal Constitucional, no es la que, al menos con más fuerza, deriva de la literalidad del precepto.

Sobre los tributos cedidos parcialmente se acoge en el artículo 106.2 la redacción casi literal del artículo 60.3 del anterior Estatuto, atribuyendo los actos de aplicación de los tributos parcialmente cedidos a la Administración Tributaria del Estado, salvo lo que pueda establecerse para casos de delegación y los mecanismos de colaboración que puedan acordarse *“cuando así lo exija la naturaleza del tributo”*. Esta previsión de colaboración es desarrollada en el punto 6 mismo precepto de forma novedosa y especialmente para los tributos cedidos parcialmente señalando que *“se constituirá de acuerdo con el Estado, un instrumento o ente equivalente en el que participarán, de forma paritaria la Administración Tributaria del Estado y de la Comunidad Autónoma”*. Se trata en el precepto de dar efectividad al principio de colaboración de las Administraciones sobre los tributos, que si bien entregados a la aplicación de la Administración tributaria estatal, su rendimiento, siquiera parcialmente, se destina a la Hacienda de la Comunidad Autónoma. Es de destacar que sobre las formas de colaboración no se pronuncia el Estatuto, utilizando una expresión ambigua como *“instrumento o ente equivalente”*.

Este planteamiento de colaboración en los tributos cedidos tiene su formulación más general, no reducido a los tributos cedidos parcialmente, en el punto 5 del artículo 106, que previene el *“fomento de los medios de colaboración”*



*y coordinación que sean precisos*". Si bien sobre la colaboración no existe discusión en entenderla como la articulación de intereses a través de medios de relación, sin embargo la coordinación supone, en doctrina conocida del Tribunal Constitucional, un poder de dirección a fin de ordenar las distintas partes de un todo. Es cierto que este poder de coordinación exige la previa toma en consideración o apreciación de factores y circunstancias en una fase previa de colaboración o cooperación, pero en el caso de no poder llegar a una solución adoptada de consenso, es la eficacia propia de la coordinación estar dotada de un poder director que le permite decidir por el todo, acompasando intereses y diseñando el sistema único. Desde esta óptica, si bien para la colaboración no existe duda que el fomento de este medio de relación corresponde conjuntamente a la Comunidad y el Estado, sin embargo respecto a la coordinación, como facultad de ultimar un sistema de no ser efectiva la cooperación o colaboración, se debería de entregar al Estado.

Nada se dice en el precepto (tampoco en el anterior Estatuto ni en la LOFCA) de la "gestión" de los recargos sobre los tributos estatales. Parece que la mejor aplicación de los mismos reclamará que sea atribuida a la Administración Tributaria que tenga encomendada la gestión del tributo sobre el que se impone. Son razones de eficacia, economía en la gestión y de coordinación las que aconsejan esta solución.

### **3. La revisión en los tributos cedidos**

Junto con la "aplicación de los tributos" se trata en el artículo 106 la "revisión en vía administrativa". Tal revisión comprenderá tanto la previa fase administrativa (procedimientos especiales de de revisión y recurso de reposición), como la posterior reclamación en la vía económico-administrativa.

Sobre la revisión en vía estrictamente administrativa, el nuevo Estatuto hace la misma distinción entre tributos cedidos totalmente y parcialmente, para entregar la revisión de los primeros (art. 106.1) "*por delegación del Estado... y de conformidad con la ley*" a la Comunidad Autónoma. Sobre los tributos cedidos parcialmente nada se señala sobre la revisión (art. 106.2).

Esta revisión en vía puramente administrativa ya era contemplada en el artículo 60.2 del anterior Estatuto, si bien no se hacían los distinguos entre tributos cedidos total y parcialmente y tampoco se daba a esta facultad el automatismo con el que ahora aparece redactada ("en su caso", se decía en la anterior redacción, se podían asumir estas facultades de revisión). En la redacción actual del precepto, parece que el automatismo y rotundidad en la atribución pudieran dar a entender que son la totalidad de posibilidades de revisión administrativa las que se asumen por las Comunidades Autónomas, poniendo en cuestión la reserva por el Estado de la revocación de los actos prevista en el artículo 219 de la Ley 58/2003 y que se excluye de delegación de acuerdo

con el artículo 51 de la Ley 21/2001. En último término, se puede observar como en el artículo 106.1 se hace mención a que las facultades de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión corresponden a la Comunidad Autónoma “*por delegación del Estado*”, por lo que será esta delegación lo que deberá determinar el ámbito de la revisión “*de conformidad con la Ley*”. Con esta interpretación, podemos encajar la regulación del Estatuto con los principios de unidad y coordinación del sistema, siendo el Estado el que a través de la delegación, determinará el ámbito de la cesión.

El cambio sustancial que se produce es la asunción por la Comunidad Autónoma de las facultades de revisión en vía económico administrativa, prevista (art. 106.3) sin distinción frente a “*los actos dictados en materia tributaria por la Comunidad Autónoma*” que corresponderá a “*sus propios órganos económico administrativos, sin perjuicio de las competencias en materia de unificación de criterio que correspondan a la Administración General del Estado*”. Por su parte el artículo 20.1 de la LOFCA atribuye directamente a los órganos económico-administrativos del Estado el conocimiento de las reclamaciones sobre los actos dictados en tributos cedidos y recargos sobre tributos del Estado, cualquiera que fuera la Administración de la que procedieran, sin distinción, ratificándose esta distribución de competencias por el artículo 51 de la Ley 21/2001. Este artículo 106.3 del Estatuto establece una regla de competencia sin matices ni limitaciones: será la Comunidad Autónoma la que conozca de las reclamaciones económico administrativas interpuestas sobre los actos dictados por la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma. En este caso no existe remisión alguna a la normativa del Estado o a lo que se disponga en la norma de delegación de los tributos cedidos. Con esta redacción es difícil conciliar el precepto con lo señalado en el artículo 20 de la LOFCA, esperando que una modificación de esta última norma permita el ajuste del precepto estatutario en el sistema de financiación. Recordar que sobre una cuestión similar recayó la STC 192/2000, de 13 de julio, en la que se dilucidó sobre la atribución de la competencia para conocer de las reclamaciones en vía económico administrativa sobre los tributos cedidos pero frente actos dictados por la Comunidad Autónoma; el Tribunal Constitucional es claro en atribuir la competencia al Estado, al entender que la competencia que se declara en la LOFCA se integra dentro del bloque de constitucionalidad al ser esta norma dictada en función de una especial habilitación constitucional en la materia que contiene el artículo 157.3 CE.

#### **4. Conclusión sobre las competencias en materia de tributos cedidos**

Estas previsiones estudiadas contienen una nueva redacción de las competencias financieras de la Comunidad Autónoma sobre los tributos cedidos, con un alcance no planteado con anterioridad, en la que la Comunidad Autó-

noma va a tener sobre los tributos cedidos capacidad normativa sobre determinadas materias (tipo, exenciones, reducciones de base, deducciones de cuota), la gestión de la totalidad de los tributos cedidos, facultades de revisión incluida la revisión por los órganos de lo económico administrativo, lo que supone una redacción distinta de la existente en la LOFCA (arts 10, 11, 19 y 20).

En esta situación de falta de adaptación de las disposiciones de una a otra norma, debemos de recordar la exposición que se hizo con anterioridad, distinguiendo los casos en los que la incompatibilidad que pudiera existir se planteara de forma radical, por tener efectos inmediatos tal contradicción y afectar a los principios de solidaridad y coordinación, de los casos en los que si bien existía tal falta de ajuste, la regulación no producía un efecto directo y actual, por requerir un desarrollo normativo, o por remitirse a una norma distinta que contendría las pautas finales de la regulación discutida, no afectando además de forma directa a los principios de solidaridad y coordinación.

Pues bien, de las facultades asumidas sobre los tributos cedidos (normativas, de aplicación y revisión), parece que sólo la revisión en la vía económico administrativa puede no encajar con las previsiones del régimen actual de financiación, al establecer una regla de que choca con lo que es la norma vigente y aplicable.

### **VIII. LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ARAGÓN**

Relacionado con la aplicación de los tributos, pero de matiz autorganzativo, se prevé en el artículo 106.4 la posibilidad de la creación de una “Agencia Tributaria de Aragón”. En este punto se sigue a otros Estatutos que incluyen expresamente la creación de la Agencia como una atribución de competencias o un logro frente a la situación anterior. Sin embargo la gestión de las potestades tributarias mediante una personificación de la Administración como ente instrumental del mismo (administración institucional, no más) no parece que deba ser objeto de plasmación estatutaria: la potestad de autoorganización de cualquier administración comprende esta opción, sin que sea realmente explicable la mención especial de esta forma organizativa. Lo importante de un sistema tributario es su contenido, es decir las posibilidades de recaudación que permiten y el grado de autonomía y suficiencia alcanzado que conjugue con la solidaridad interterritorial y la coordinación. Lo importante como decimos son las posibilidades de actuación y no la forma de actuación; en este caso la competencia de la Agencia Tributaria de Aragón sobre los tributos cedidos que se cita en el artículo 106.4 no pone en este precepto tacha alguna de extralimitación, sino que será la norma que atribuye estas facultades sobre los tributos cedidos, sean normativas, de aplicación o revisión de los tributos la que podrá incurrir en extralimitación.

## IX. LA SUFICIENCIA DEL SISTEMA, LA SOLIDARIDAD, EL ACUERDO BILATERAL

### 1. La suficiencia

#### a) La suficiencia del sistema de ingresos

Se incorpora al Estatuto un precepto que trata de salvaguardar la suficiencia del sistema, el artículo 107.1 que señala *“el sistema de ingresos de la Comunidad Autónoma de Aragón garantizará, en los términos previstos en la Ley Orgánica que prevé el artículo 157.3 de la Constitución, los recursos financieros que, atendiendo a las necesidades de gasto de Aragón y a su capacidad fiscal, aseguren la financiación suficiente para el ejercicio de las competencias propias en la prestación del conjunto de los servicios públicos asumidos, sin perjuicio de respetar la realización efectiva del principio de solidaridad en todo el territorio nacional en los términos del artículo 138 de la Constitución”*. Un precepto similar se encuentra en el artículo 206.1 del Estatuto de Cataluña o en el artículo 123 del Estatuto de Baleares.

El ámbito del precepto no se limita a los ingresos derivados del sistema de financiación, sino que se refiere a la totalidad de los ingresos que se integran dentro de la Hacienda de la Comunidad Autónoma, siendo por tanto un concepto más amplio.

El precepto trata de salvaguardar la suficiencia de los recursos que el sistema asigna a la Comunidad Autónoma, refiriéndolo a la disponibilidad de los recursos *“para el ejercicio de las competencias propias en la prestación del conjunto de los servicios públicos asumidos”*, ponderando o relacionando estos recursos a *“las necesidades de gasto de Aragón y a su capacidad fiscal”*

Una primera nota que se desmarca de la regulación del anterior Estatuto es la vinculación de la suficiencia de los recursos a las *“necesidades de gasto”*. En este punto se debe recordar que desde el origen de la financiación autonómica, los recursos que se asignan a las Comunidades no se determinan de forma abstracta, sino teniendo en cuenta el coste efectivo de los servicios traspasados (calculados conforme a los Acuerdos del CPFF 1/1982 de 18 de febrero y 1/1995, de 15 de marzo, por los que se aprueban los métodos de cálculo del coste de los servicios transferidos). Una vez calculado el coste del traspaso, esta cantidad sólo sufre alteración de producirse la revisión del mismo formalmente; en otro caso sólo se produce su actualización a través de los índices marcados por los sucesivos sistemas de financiación, que pivotan sobre el incremento de la recaudación de los tributos. De esta forma se produce una disociación entre el coste nominal del servicio transferido y la realidad del gasto destinado a sufragarlo, bien por el mero transcurso de los años, bien por la variación de las circunstancias que al tiempo de hacerlo efectivo determinaron su cuantía (población, turismo, inmigración, envejecimiento...), bien por reclamar este servicio costes adicionales derivados o de las mejoras

en su prestación reclamadas por al sociedad de forma gradual y constante, o por ser el propio Estado el que impone cargas en la prestación de estos servicios. Esta disociación entre el coste nominal de los servicios traspasados y la realidad de su prestación explica la mención en el precepto al “conjunto de los servicios públicos asumidos” que no se correspondería entonces con el coste de los servicios transferidos, dado que incorporaría otros, bien reclamados por la sociedad, bien impuestos por el Estado a través de la normativa dictada en materias de su competencia.

Sin embargo esta mención a las necesidades de gasto no parece que pueda eliminar la deriva que hace irreal el cálculo de los costes de los servicios asumidos y por tanto ilusorio el cálculo de los recursos precisos para satisfacerlos por una razón formal de peso. Sobre lo dicho en la frase anterior, la misma expresión literal a la comentada, es decir las “necesidades de gasto”, se utiliza en el artículo 13 de la LOFCA para referirse a la suma que debe garantizar el fondo de suficiencia, sin que por esta mención se haya modificado la práctica del cálculo de los servicios transferidos cambiándolo por los costes de los servicios realmente asumidos y prestados. Otra razón es que la determinación del coste de los servicios transferidos o de los realmente asumidos, con clara repercusión en el sistema general de financiación, deberá ser atribuido al Estado para aplicarlo de modo uniforme a todas las Comunidades, sin permitir que el ejercicio de la autonomía política de forma distinta y con diversa contracción de gasto, origine desigualdades en el tratamiento financiero del sistema de financiación, con quiebra de los principios de coordinación y solidaridad. De ahí que la determinación de las “necesidades de gasto” derivadas de la “prestación del conjunto de los servicios públicos asumidos”, deba ser cuestión entregada al Estado, que merced al poder de coordinación entre las diversas partes del todo deberá establecer criterios homogéneos entre todas las Comunidades Autónomas. Este criterio, y desde su primera regulación previa a la LOFCA en Estatuto de Autonomía de Cataluña (1979), pivota sobre el coste de los servicios traspasados, que dan, dentro del método adoptado en el sistema de financiación, la medida de las necesidades de financiación del conjunto de las Comunidades Autónomas de régimen común. Sería oportuna una determinación de las necesidades de gasto de las Comunidades Autónomas que se desligara de la consideración al coste de los servicios traspasados, bajo criterios homogéneos para todas las Comunidades, pero considerando la verdadera magnitud de muchos de los servicios públicos traspasados a las Comunidades Autónomas.

Se sujeta también el principio de suficiencia a la denominada “capacidad fiscal”. Una expresión similar se encuentra en el artículo 13.2 de la LOFCA (en su redacción dada por Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre), señalando al fondo de suficiencia como el que cubre la diferencia entre las nece-

sidades de gasto y la capacidad fiscal de cada Comunidad Autónoma. Por de pronto la mención de este principio dentro de la LOFCA debe despejar cualquier duda sobre la oportunidad de su utilización relacionado con el principio de suficiencia. Sin embargo las reticencias pueden partir de una interpretación parcial de la expresión: se podría entender que la suficiencia debe relacionarse con la capacidad fiscal en plano de igualdad, como factores que se potencian (a mayor capacidad, mayor debe ser la suficiencia). Sin embargo la interpretación que casa mejor con la reclamada solidaridad en el mismo precepto 107.1 es la de subordinar el concepto de la capacidad fiscal al de suficiencia, de forma tal que se llegue por la suficiencia donde no alcance la capacidad fiscal, arbitrándose en estos casos los medios de solidaridad necesarios, y sin impedir la capacidad fiscal la actuación del principio de solidaridad, ni incrementar la financiación a través de un entendimiento de la suficiencia como factor que se pueda aumentar en función de tal capacidad fiscal; se coincidiría en este concepto con la redacción del artículo 13 de la LOFCA, que atribuye a la suficiencia el papel de resguardo o complemento de la capacidad fiscal.

*b) Los recursos del sistema de financiación*

A diferencia de lo tratado en el punto 1 del artículo 107, en el resto del artículo se trata la relación y participación de la Comunidad Autónoma dentro del denominado sistema de financiación. Como tal debemos entender la determinación de las fuentes de ingreso de la Hacienda de la Comunidad Autónoma y su cuantía, que dependientes del Estado, son cedidas o asignadas a la Comunidad Autónoma.

Es dentro del artículo 107.5 donde se encuentra la verdadera clave del sistema de financiación: será preciso determinar una cifra de recursos que se deberán garantizar por el sistema de financiación, señalando los criterios a los que se deberá de atemperar la determinación de esta cantidad. Como criterios para determinar la financiación que dentro del sistema de financiación correspondería a la Comunidad Autónoma, en el artículo 107.5 se señalan: esfuerzo fiscal, estructura territorial y poblacional, especialmente el envejecimiento, la dispersión, y la baja densidad, así como los desequilibrios territoriales. Sobre la mención de criterios para determinar la financiación que corresponde a cada Comunidad Autónoma ya se extendieron la primera generación de Estatutos que mencionaban los criterios a los que se supeditaba la participación de la Comunidad Autónoma en los ingresos del Estado. Se puede producir en esta segunda generación de Estatutos una situación similar a la que ya se produjo al tiempo de su aprobación inicial: la falta de identidad completa entre los criterios que se marquen en cada Estatuto para calcular la financiación que corresponde a cada Comunidad, que deberá ser

encajada por la ley que se prevé en el artículo 157.3 de la Constitución dentro del poder de coordinación que le corresponde al Estado.

Una vez determinada esta cifra a conseguirse dentro del sistema de financiación que garantiza el principio de suficiencia, la falta de obtención de tal cifra por medio de los recursos asignados dentro del sistema, o bien el exceso de recursos recaudados, supondrá la actuación de los mecanismos de nivelación y de solidaridad.

## **2. La solidaridad. Los mecanismos de nivelación**

### *a) La solidaridad*

En el artículo 107.2 se aborda la aplicación práctica de los principios de solidaridad y equidad. Se trata de la “participación” en los mecanismos de nivelación y solidaridad con el resto de Comunidades Autónomas para que la educación, la sanidad y otros servicios esenciales se sitúen en niveles similares en todas las Comunidades Autónomas. Más que definir una regla aplicable a la actuación de la Comunidad Autónoma en orden a la percepción de los mecanismos de nivelación, en el precepto se establece cuáles son los parámetros, aplicables a todas las Comunidades Autónomas para la percepción de fondos o asignaciones de nivelación. Se citan como circunstancias que permitirán la percepción de las asignaciones de nivelación la necesidad de prestar los servicios públicos de educación y sanidad en niveles homogéneos, si bien la consistencia de los niveles de prestación se determinarán por el Estado. Sin embargo el cómputo de los niveles de prestación exige que *“se lleve a cabo un esfuerzo fiscal similar”*.

Este precepto viene acompañado como su corolario lógico del artículo 107.3, que reclama para la propia Comunidad Autónoma la asignación de recursos mediante los mecanismos de nivelación y solidaridad en el caso de que *“mediante los recursos tributarios derivados del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, no alcance a cubrir un nivel mínimo equiparable al resto del conjunto del estado para los citados servicios públicos”*, y que *“en la misma forma, y si procede, la Comunidad Autónoma de Aragón aportará recursos a los mecanismos de nivelación y solidaridad”*.

Dos cuestiones nos plantean estos apartados.

De una parte la determinación de los servicios que, reputados esenciales, pueden dar lugar a las asignaciones de nivelación, en correspondencia con la LOFCA (art. 15), se señalan la educación y sanidad. Podría plantearse si en un Estatuto se deben concretar los servicios que se consideran esenciales y dan lugar a las asignaciones de nivelación; seguramente no. Sin embargo esta determinación no parte del vacío, sino que esta precedida de la regulación de la LOFCA siendo en este punto coincidente con ésta. No ha lugar entonces a

tacha del precepto, sino que corre riesgo de quedar desfasado por la modificación de la LOFCA, cuestión que alude a la técnica legislativa y a la reproducción del sentido de las normas en vez de proceder a una remisión general a las mismas.

El segundo punto a comentar es la vinculación que se hace en el precepto entre las asignaciones de nivelación y el esfuerzo fiscal realizado por la Comunidad Autónoma: no parece que en el Estatuto de una Comunidad se pueda introducir una norma que afecte a las demás Comunidades cuando este criterio no tiene el respaldo de su previa inclusión en una norma estatal. Esta mención del esfuerzo fiscal, sin correspectivo en el artículo 15 de la LOFCA, no se puede entender como mandato directamente vinculante para la regulación general que sobre la percepción de estas asignaciones de nivelación se pueda hacer, sino que deberá ser asumido por el legislador estatal dentro del sistema que en un futuro se pueda decidir. Quebraría aquí, y por ahora (en tanto este criterio no sea extendido al resto de Estatutos y, sobre todo, incorporado a la normativa estatal, tal como ocurrió tras la aprobación del Estatuto de Autonomía de Cataluña en 1979) la necesaria coordinación, no sólo con el Estado, que es al que corresponde la coordinación como facultad de ordenar las diversas partes del sistema, sino también la coordinación con el resto de normas incorporadas a los Estatutos de Autonomía.

En particular sobre la sustancia del criterio corrector elegido por el Estatuto debemos ponderar su indeterminación, aun cuando su sentido último queda claro: se requiere que en la percepción de fondos de nivelación se tenga en cuenta el esfuerzo fiscal que se hace por la Comunidad Autónoma, para evitar que a través de estas asignaciones se dé legitimidad a situaciones de desidia en la recaudación o se grave la mejor gestión o el ejercicio de la capacidad normativa de otras Comunidades Autónomas. Se trataría de actuar y conjugar los principios de corresponsabilidad y de lealtad como un límite a la solidaridad, lo que no supone sino la aplicación de un criterio equitativo de distribución de recursos en función de la actuación de la propia Comunidad Autónoma. Sobre su eventual determinación, será necesaria la aprobación de un nuevo sistema de financiación para que este término aparezca, y se precise, con la intervención de las Comunidades Autónomas, por el Estado. Como índice de lo que pueda ser su sustancia, se puede señalar que este criterio fue ya utilizado en sucesivos sistemas de financiación (1987-1991, 1992-1996, 1997-2001), como criterio para determinar el coeficiente de participación en los ingresos del Estado, y con mención expresa en la redacción de varios Estatutos (Aragón en su artículo 48), y en la LOFCA antes de su reforma por Ley Orgánica 7/2001, que da nueva redacción al artículo 13. En el actual sistema de financiación desaparece este criterio para el cálculo del fondo de suficiencia.



b) *Los mecanismos de nivelación*

Un apunte particular sobre la “aportación” de la Comunidad Autónoma a los “mecanismos de nivelación y solidaridad”, es qué se entiende por tales mecanismos, es decir si se debe entender una mención estricta considerando tales las asignaciones de nivelación previstas en el art. 158.1 CE y desarrolladas en el art. 15 LOFCA, tal como parece de la propia redacción al mencionar sólo la educación, la sanidad y otros servicios esenciales del estado del bienestar que son los servicios declarados esenciales por la LOFCA y cuya imposible prestación en niveles homogéneos permiten las asignaciones de nivelación; o bien podemos incluir también otro mecanismo de solidaridad como el mismo “fondo de suficiencia”, dado que no supone sino atribución de cantidad a las Comunidades Autónomas que deberían de sufragar (en la indeterminación de la redacción del art. 107.2) el resto de las Comunidades Autónomas con su aportación. Sobre este particular parece que la redacción de la norma es clara, y que al parecer sólo se ha querido que sean las asignaciones de nivelación previstas en el art. 15 de la LOFCA y determinadas en el art. 67 de la Ley 21/2001, las que se deben de incluir en la restricción planteada por el precepto. Sin embargo, frente a la dicción literal del artículo 107.2, en el punto 3 del mismo artículo hemos visto que el establecimiento de los mecanismos de nivelación para la Comunidad Autónoma de Aragón se supedita a que *“mediante los recursos tributarios derivados del sistema de financiación no se alcance a cubrir el nivel mínimo de los servicios”*, por lo que parece que se está indicando a lo que estrictamente se puede entender como ingreso derivado de tributo, es decir a los tributos cedidos total o parcialmente pero no a los derivados del fondo de suficiencia, quedando este último entonces incluido dentro de los mecanismos de nivelación y solidaridad que percibiría la Comunidad Autónoma de Aragón de forma distinta y separada a los “recursos tributarios derivados del sistema de financiación”. De la misma forma para el caso de tener que aportarse cantidades por las Comunidades Autónomas, parece que las cantidades que se destinen al fondo de suficiencia de otras Comunidades Autónomas, se entenderían también como integrantes de los mecanismos de nivelación y solidaridad aportados.

Comparando el sistema de financiación actual, recogido en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, e incorporado a la LOFCA mediante Ley Orgánica 7/2001, no parece que se estén utilizando términos compatibles que supongan o se refieran a un mismo sistema: si en la LOFCA las asignaciones de nivelación son cargas generales del Estado que no se pueden individualizar o entender que su cuantía o coste proceda de una o varias Comunidades Autónomas, en el sistema del Estatuto parece que son las Comunidades Autónomas las que participan y atribuyen a otras Comunidades las asignaciones de nivelación. De la misma forma, las aportaciones que se hagan por las Comu-

nidades Autónomas, por exceder los tributos cedidos sus necesidades de financiación, no suponen aportaciones a la solidaridad o suficiencia a otras Comunidades, sino que son sumas que se “entregan” al Estado.

Una vez determinada la fórmula o método por el que se reconocerá la asignación de “nivelación o solidaridad” (es decir el déficit de los servicios de educación, sanidad y otros esenciales para el Estado de Bienestar), el segundo párrafo del artículo 107.2 se detiene en describir la forma del cómputo: *“la determinación de los mecanismos de nivelación y solidaridad se realizará de acuerdo con el principio de transparencia y su resultado se evaluará quinquenalmente”*. Aparece como vemos el principio de transparencia, que supone que la formulación por las Comunidades Autónomas y el Estado de las magnitudes de la financiación, se realizará bajo prismas de racionalidad, corrección y adecuación en el uso de los criterios y cifras, de agilidad en la realización de los cálculos y liquidaciones, y de publicidad en la exteriorización y difusión de los resultados. Este principio sólo está recogido en el Estatuto de Aragón dos veces, arts. 62.3 y 107.2, siendo el primero dedicado a los principios que rigen la actuación de la Administración y sólo el segundo trata del aspecto de la financiación; por el contrario este principio lo podemos encontrar profusamente en otros Estatutos como el de Andalucía o Cataluña. Este principio se recogió por primera vez para el ámbito financiero dentro de la normativa de estabilidad presupuestaria (Ley 18/2001, de 12 de diciembre, artículo 5), aludiendo a la necesaria inclusión de la información suficiente y adecuada. En el caso que se prevé en el artículo 107.2, supone la necesidad de que los datos esenciales de la financiación de cada Comunidad Autónoma sean públicos y de fácil acceso, realizados con criterios adecuados y no extravagantes, y con información suficiente y adecuada. De este inciso se ha entresacado por alguna doctrina que la finalidad última es la publicación de las denominadas “balanzas fiscales”, documento que legitimaría o justificaría las pretensiones de alguna Autonomía de participar en menor medida en la financiación del conjunto del Estado, al suponer su contribución un esfuerzo superior al que se realiza por otras Comunidades Autónomas; se trataría de probar esta mayor aportación con las balanzas fiscales, unido al contenido estudiado del artículo 107.2 que exige para que se activen los mecanismos de solidaridad y nivelación que las Comunidades Autónomas realicen el mismo esfuerzo fiscal.

### **3. El acuerdo bilateral**

Como peculiaridad del Estatuto de Aragón de 2007 (introducido en la redacción de 1996) subsiste la figura del “acuerdo bilateral”, cuya redacción permanece en el art. 108 inalterada. Advertir que esta redacción fue adoptada también por el Estatuto de Baleares de 25 de febrero de 1983 inserto por Ley Orgánica 3/1999, de 8 de enero, art. 73 y de La Rioja de 9 de junio de

1982, inserto por Ley orgánica 2/1999, de 7 de enero, si bien en la actual redacción del primero (Ley Orgánica 1/2007, de 20 de febrero), no aparece ya la mención a este acuerdo bilateral; quizá se debe esta supresión al entendimiento de haber sido su redacción ya superada por el actual sistema de financiación. Por demás ya se ha adelantado la interpretación que este precepto tuvo en el tiempo de la aprobación de la reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón, interpretación que ahora no cabe variar a la luz de lo que es la doctrina del Tribunal Constitucional del marco de la financiación y del papel que la denominada “bilateralidad” puede tener dentro del sistema de financiación de las Comunidades de régimen común.

#### **4. Reflexión sobre el sistema**

Como reflexión general sobre el sistema que parece que se ha acogido en el Estatuto, podría entenderse que las transferencias que se hacen en virtud del sistema de financiación para cada una de las Comunidades como asignaciones de nivelación o mecanismos de solidaridad, parten de un “saco” común, en el que cada Comunidad aporta una parte de sus propios ingresos. Sin embargo no es éste el sistema que actualmente se deriva del bloque de constitucionalidad: tanto en la LOFCA, art. 15, como en la propia Constitución, artículo 158.2, las asignaciones de nivelación parten del Estado y como carga general de este. No se puede entender que las asignaciones o compensaciones que se puedan acordar a favor de las Comunidades que se encuentren en la situación de no poder prestar esos servicios públicos esenciales, sean decididas, o que sus fondos procedan, de ninguna otra de las Comunidades Autónomas, y ni siquiera del conjunto de las Comunidades que aporten recursos al sistema en general. No, los recursos para las asignaciones de nivelación o mecanismos de solidaridad parten siempre del Estado, y los recursos que por razón del sistema de financiación deban ser aportados por cada Comunidad no supondrán automáticamente ingresos para otras Comunidades Autónomas que reciban las asignaciones de nivelación, sino que estas aportaciones (término también discutible, dado que más que aportaciones son recursos estatales que no son imputados a las Haciendas autonómicas) se integran en la Hacienda estatal, y sólo posteriormente y desde el Estado, se libran a las Comunidades Autónomas que los requieran como fondo de suficiencia o asignaciones de nivelación. Es decir en el sistema actual, y más que en el sistema actual, en el concepto actual (derivado de la Constitución y de la LOFCA), no existen aportaciones de las Comunidades Autónomas al sistema de financiación, ni siquiera existen aportaciones de las Comunidades Autónomas a la financiación general del Estado, sino que la asignación de recursos a las Comunidades Autónomas no es de una cifra indeterminada sino concreta: a partir de esa cifra concreta cesa la titularidad de los fondos de la Comunidad Autónoma y se atribuyen al Estado, con

la consecuencia de que no puede haber aportación a los mecanismos de nivelación por las Comunidades Autónomas de los recursos que en ningún caso han ingresado en su Hacienda. Esta concepción, que es la que deriva del actual sistema de financiación tiene su entronque en un entendimiento de la solidaridad, y en lo que es el poder originario del Estado para imponer tributos, y en particular en el título competencial de la Hacienda General, que junto con la asignación al Estado de la aprobación del total sistema por el art. 157.3 CE determina la coherencia de este concepto. Si lo dicho se ha ceñido a la explicación de las asignaciones de nivelación, con más intensidad se dará esta explicación si cabe respecto a las cantidades que se perciben o “aportan” (más bien se reintegran) por las Comunidades Autónomas desde el denominado ahora fondo de suficiencia.

#### **X. BILATERALIDAD, COOPERACIÓN, LA COMISIÓN MIXTA EN ASUNTOS ECONÓMICOS FINANCIEROS**

Dentro de la concepción del nuevo Estatuto se encuentra un reforzamiento de la bilateralidad. Se trata de articular los mecanismos de colaboración, reforzándolos, pero atribuyendo a estos mecanismos de colaboración un matiz decisorio del que carecía la anterior regulación. Clara manifestación de esta bilateralidad es la subsistencia del Acuerdo bilateral previsto en el artículo 108 del nuevo Estatuto ya tratado, debiendo aquí detenernos en los mecanismos en los que se hace efectiva esa bilateralidad, fundamentalmente la Comisión Mixta en Asuntos Económico Financieros.

Con ser importantes las funciones que en el anterior Estatuto se le atribuían a la Comisión Mixta, sin embargo ahora se incrementan notablemente estas funciones abundando en el ámbito de la colaboración entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Autónoma.

Como función general, que supone a su vez el ámbito de actuación propio de esta Comisión el artículo 109.1, segundo párrafo señala que le corresponde *“la concreción, desarrollo, actualización, seguimiento y adopción de medidas de cooperación en relación con el sistema de financiación, así como las relaciones fiscales y financieras entre ambas Administraciones y, especialmente, la adopción de las medidas previstas en el artículo 107 del presente Estatuto”*. Estas funciones de ámbito general se desarrollan en el punto 2 del precepto, enumeración que debemos entender, habida cuenta de la generalidad del enunciado del punto 1, como meramente enunciativa de las funciones; es decir la Comisión podrá intervenir en cualquier asunto propio de la financiación, pero deberá en todo caso intervenir en las cuestiones previstas en el punto 2. Esta función general prevista en el punto 1 se revela de gran interés para lograr el ejercicio de la competencia financiera que al menos sobre el papel se asigna a la Comunidad

Autónoma, dado que se atribuye a la Comunidad Autónoma una gran capacidad normativa en los tributos cedidos totalmente, pero sobre todo cuando será la Comunidad Autónoma la que sobre estos tributos cedidos realizará la totalidad de las actuaciones de aplicación y revisión de los tributos (se entiende también que las sancionadoras), lo que exigirá una gran interrelación entre las Administraciones Tributarias, tanto bilateralmente, como multilateralmente a través del CPFF, para no trocear el tributo estatal en tantos tributos como Comunidades Autónomas tengan cedida su gestión y normación.

Así, en el punto 2 del art. 109 se señalan como facultades específicas, que la Comisión acordará el alcance y condiciones de la cesión, en especial los porcentajes de participación de los tributos cedidos parcialmente; establecerá los mecanismos de colaboración entre las Administraciones tributarias y los criterios de coordinación y armonización fiscal entre Administraciones y sistemas tributarios; la colaboración en materia de revisión en vía económica administrativa, o del ejercicio de funciones en materia catastral (se asume por la Comunidad Autónoma la colaboración con el catastro, art. 77.10ª); negociará la participación de Aragón en fondos estructurales europeos; la negociación y formalización del acuerdo bilateral previsto en el artículo 108; o las medidas de “cooperación” necesarias para garantizar el equilibrio del sistema de financiación de acuerdo con lo establecido en la artículo 107.4; y por último la negociación de las inversiones estatales en la Comunidad Autónoma de Aragón, se entiende que de acuerdo con los criterios previstos en la disposición adicional sexta del Estatuto.

De entre estas funciones podemos destacar la participación en la asunción de los tributos cedidos y la determinación del porcentaje de cesión en los cedidos parcialmente. Mediante esta intervención se va a determinar la cuantía de la financiación a percibir por la Comunidad Autónoma dentro del sistema, dado que en el sistema que se deriva del nuevo Estatuto (y de forma generalizada en todas las reformas estatutarias) falta la mención particularizada a la “participación en los ingresos del Estado” como ingreso o fuente de la Hacienda, revelando la intención de cubrir la totalidad de las necesidades de financiación con los recursos tributarios que se ceden por el Estado; es más, falta también la mención a la intervención de la Comisión Mixta para la determinación de la suma que por no estar cubierta por el producto de los tributos cedidos, debería de aportarse por el sistema directamente a la Comunidad Autónoma desde el Estado.

A destacar que como clave del sistema de financiación y garante de la suficiencia se sitúa la *“financiación que dentro del sistema corresponde a la Comunidad”* de acuerdo con los criterios que se prevén en el artículo 107.5, cifra esta última a determinarse dentro del sistema de financiación y por el Estado. Si la clave para determinar la suficiencia del sistema de ingresos reclamada en el

artículo 107.1 es la concreción de la cifra de financiación de la Comunidad Autónoma, sin embargo no se prevé la participación directa de la Comisión Mixta en su fijación, y sí sólo indirectamente mediante la intervención en la aceptación de la cesión de los tributos cedidos.

Si la intervención de la Comisión en la cesión de tributos había sido simplemente testimonial, aceptando los acuerdos previamente adoptados en el seno del CPFF y ya articulados en una ley de cesión general, sin embargo dentro del sistema de financiación del quinquenio 1997-2001 se produjo la situación de negarse a aceptar la cesión de tributos algunas de las Comunidades Autónomas. En tal situación y sobre la naturaleza de la actuación de las Comisiones Bilaterales podemos citar el voto particular de la STC 13/2007, de 18 de enero, que sobre la posibilidad por parte de las Comunidades Autónomas de acceder a la aplicación de los sistemas de financiación señala que

*“Establecido por el legislador un sistema de financiación, éste debe aplicarse a todas las Comunidades Autónomas de las denominadas de «régimen común», les satisfaga o no, precisamente porque, como pone de manifiesto la Sentencia, es competencia del Estado fijar el modelo de financiación ex art. 149.1.14 CE, sin perjuicio de la conveniencia de que, previamente, en esa fijación se sigan las técnicas de colaboración y cooperación entre Estado y Comunidades Autónomas que se estimen oportunas. Un sistema de financiación, como tal sistema, debe imponerse a todas esas Comunidades Autónomas de régimen común, sin que la aplicación de sus normas pueda dejarse en manos de la simple voluntad, en un mal entendimiento del denominado principio dispositivo, entendimiento incompatible con el principio de igualdad de las Comunidades Autónomas.*

Esta doctrina, si bien dentro del un voto particular, y referida a la admisión o rechazo por una Comunidad Autónoma del entero sistema de financiación, se puede extrapolar a la aceptación de los tributos cedidos, si no sobre el efectivo ejercicio de las competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos (es difícil entender delegable una competencia o función cuando tal competencia es rechazada por el ente que la debe ejercer), sí en cuanto a la atribución a tal Comunidad Autónoma de la cuantía de la recaudación del tributo. En este sentido se pronuncia también la parte sustantiva de la STC 13/2007, FJ 9º, que analiza las relaciones de cooperación y coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas, bien a través de las Comisiones Mixtas, bien a través del CPFF, señalando que la existencia de las Comisiones Mixtas de carácter bilateral no puede suponer el imperativo de llegar a un acuerdo en el seno de las mismas, dado que tal interpretación supondría dejar en manos de una Comunidad la efectividad y realidad del sistema de financiación, no sólo para esta Comunidad, sino y dada la evidente relación de la decisión sobre una Comunidad respecto a las otras, del total sistema de financiación. Llega a la conclusión la STC 13/2007 que si bien la consulta y participación de las Comisiones Mixtas son preceptivas en función del principio de cooperación

entre el Estado y las Comunidades Autónomas y dada la redacción tanto de la LOFCA como de los Estatutos de Autonomía, este trámite cooperativo se agota en la consulta o debate dentro de la Comisión Mixta bien de forma previa a la reunión del CPFF, o bien posteriormente a la reunión del mismo y a los efectos de aplicar o concretar para la Comunidad Autónoma respectiva los criterios y acuerdos adoptados o que se puedan adoptar en el CPFF. En el supuesto de desacuerdo será el principio de coordinación el que primará y entregará la decisión al ente que ostente la competencia prevalente, que en el caso del sistema de financiación, corresponde al Estado por razón de lo dispuesto en los artículos 133.1 (poder originario para establecer tributos), 149.14 (Hacienda General) y la inserción de la normativa de financiación en la órbita del Estado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 157.3.

Las pautas anteriores de interpretación de la actividad de la Comisión Económico Financiera, son trasladables a la totalidad de las competencias que se le asignan en el artículo 109.2, debiendo, para el caso de conflicto o falta de acuerdo, admitir la decisión del Estado dentro de su poder de coordinación, eso sí, previa la intervención de la Comisión, cuya intervención sí que tendrá un carácter preceptivo.

Como única excepción al ámbito de “deliberación y decisión” de la Comisión señalado en el párrafo anterior, plegada siempre al interés más general y los mecanismos de coordinación del Estado, podemos citar la función de *“acordar la valoración de los traspasos de servicios del Estado a la Comunidad Autónoma”*, función en la que sí que debe existir este ámbito de decisión propio y exclusivo de la Comisión, de tal forma que será preciso el acuerdo en Comisión para que se produzca el traspaso. En este sentido podemos citar la STC 209/1990, de 20 de diciembre, FJ 4º. Sobre esta función decisoria del coste de los traspasos atribuida a la Comisión en materia Económica Financiera existe un solapamiento de competencias con la tradicional Comisión Mixta de Transferencias, a la que la disposición transitoria segunda atribuye el establecimiento de *“las condiciones, los calendarios y plazos y los medios personales y materiales precisos para el traspaso de cada servicio”*. La única interpretación integradora entregará a la Comisión Económico Financiera la determinación estricta de la “valoración” del coste del traspaso, mientras que los demás contenidos del traspaso vistos en la disposición transitoria segunda corresponderían a la Comisión Mixta de Transferencias.

## **XI. RECAPITULACIÓN**

De los diversos comentarios que se han hecho resulta que se trata en el nuevo Estatuto de establecer un sistema distinto del actual, que requeriría una modificación de la LOFCA y un replanteamiento de lo que hasta ahora eran las líneas divisorias de la competencia entre el Estado y las Comunidades Autó-

nomas. Con tal modificación los casos en los que se ha manifestado reticencias sobre el ajuste con el esquema competencial, decaerían. A la espera de esta modificación, y de un nuevo sistema de financiación ya en estudio, si que se puede mencionar que la falta de aplicación inmediata de las normas innovadoras que se contienen en el Estatuto, impedirán que surjan dudas sobre su ajuste constitucional.

## BIBLIOGRAFÍA

- CAYÓN GALIARDO, Antonio, y BUENO MALUENDA, Carlos: “La gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”. *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 17 (2000), pp. 11-56.
- CAYÓN GALIARDO, Antonio: “La Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón”. En libro de “Derecho Público aragonés”, dirigido por Antonio Embid Irujo, Zaragoza, 2005, pp. 937-1028.
- GARCÍA RUIZ, José Luis, y GIRÓN REGUERA, Emilia: “La incidencia de la reforma de los Estatutos de Autonomía en la financiación autonómica”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 80 (2007), pp. 75-111.
- GIRÓN REGUERA, Emilia: “La financiación autonómica: ¿competencia constitucional o estatutaria?”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 75 (2005), pp. 33-58.
- GRUPO DE TRABAJO DEL CONSEJO DE POLÍTICA FISCAL Y FINANCIERA: “La problemática del vigente sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común”, diciembre de 2006.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan: “El sistema de financiación autonómica en Cataluña: Estatuto y Constitución”. *Revista Catalana de Derecho Público*, núm. 32 (2006), pp. 37-74.
- LAGO MONTERO, José María: “El poder tributario de las Comunidades Autónomas”. Editorial Aranzadi, Pamplona, 2000.
- LASARTE ÁLVAREZ, Javier: “El nuevo sistema de financiación autonómica. Aspectos jurídicos generales”. *Revista de estudios regionales*, núm. 66, pp. 91-106.
- “La posible reforma de los Estatutos de Autonomía y su incidencia en el sistema de financiación”. “Reforma del Estatuto de Autonomía de Andalucía”. Parlamento de Andalucía, 2005.
- PÉREZ ROYO, Javier: “El nuevo modelo de financiación autonómica; análisis exclusivamente constitucional”. Mc Graw-Hill, Madrid, 1997.
- RAMOS PRIETO, Jesús: “La distribución de las competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión en materia tributaria y la reforma de los Estatutos de Autonomía”. *Revista de Estudios Regionales*, núm. 77 (2007), pp. 385-386.
- RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro: “Descentralización política y descentralización fiscal: La experiencia española”. *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, núm. 20/2006.
- RODRÍGUEZ JORDÁ, José María: “La financiación de la Comunidad Autónoma”. En *Derecho de las Instituciones Públicas aragonesas*. Zaragoza, 2001, pp. 737-862.