



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

IV

CONSIDERACIONES SOBRE LAS NUEVAS POSIBILIDADES DE CESIÓN

MARTA VILLAR EZCURRA

SUMARIO: 1. Introducción.—2. Consideraciones de orden constitucional.—3. Consideraciones generales de Derecho comunitario sobre el ejercicio compartido de competencias tributarias.—4. Particular referencia a la incidencia del Derecho comunitario en la cesión del IVA y los impuestos especiales.—5. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Una de las novedades de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre de 2001, que regula el nuevo sistema de financiación y la modificación de la LOFCA por Ley 7/2001, es la posibilidad de ceder el IVA y los impuestos especiales a las Comunidades Autónomas, en algunos casos con atribución de competencias normativas. Básicamente, han sido razones de Derecho comunitario las aducidas para no proponer activamente, hasta este momento, medidas generalizadas de cesión de los impuestos a las ventas, pese a su elevado potencial recaudatorio que según las tendencias en Europa tiende a crecer.

Por esta circunstancia, en el análisis que se haga en este capítulo a las nuevas posibilidades de cesión se adoptará no sólo un enfoque de análisis de los problemas de orden constitucional, sino también de los derivados de las exigencias y limitaciones de Derecho comunitario europeo. Inexcusablemente, se habrá de aludir, asimismo, a cuestiones de orden técnico y

de gestión de estos impuestos, donde se encuentra uno de los focos más importantes de la suerte de dificultades que se presentan en la búsqueda de los instrumentos, técnicas o fórmulas más idóneas, sin perjuicio de que los aspectos de gestión se aborden específicamente para todas las posibilidades de cesión en el capítulo séptimo.

Hasta ahora, y sobre todo a resultas de la anterior reforma del modelo general de financiación de las Comunidades Autónomas en vigor desde 1997 se ha avanzado en el refuerzo de la autonomía financiera en un doble sentido. Por un lado, cada Comunidad cuenta con mayores posibilidades para financiarse con recursos generados en su propio territorio y no tiene por qué depender, como tradicionalmente venía ocurriendo, de su grado de participación en ingresos estatales. De otra parte, las competencias normativas que se han podido ejercer, en particular afectando al impuesto sobre la renta de las personas físicas, han posibilitado decidir el volumen de recursos a obtener, acercando estas decisiones a sus propios residentes. La elección del IRPF como impuesto cuyos rendimientos contribuyen de forma sustancial a las haciendas autonómicas según el diseño de la reforma de 1996, pone de manifiesto la preferencia por este impuesto frente al de sociedades o a los que gravan los consumos.

Entre los aspectos más novedosos de la modificación de la LOFCA por la LO 3/1996 y de la nueva Ley 14/1996 de Cesión de Tributos del Estado a las CC.AA., fueron unánimemente destacados tanto la ampliación del ámbito de la cesión de una parte del impuesto sobre la renta de las personas físicas, como la *atribución de competencias normativas* a las CC.AA. respecto al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al impuesto sobre sucesiones y donaciones, al impuesto sobre el patrimonio, al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y a los tributos sobre el juego, hasta tal punto que ya es usual la nueva expresión de «tributos compartidos» en lugar de la tradicional de «tributos cedidos», para referirse a estos supuestos. La terminología de «tributos compartidos» refleja bien que estos tributos se diseñan por distintos niveles de gobierno, mientras que en el caso de la expresión «tributos cedidos» el diseño corresponde en todos los elementos al gobierno central o general. Sin embargo, hablar de «compartidos» obliga a hacer un matiz, se trata de compartir no la titularidad del tributo sino su ejercicio competencial (en esta línea, el art. 37 de la Ley 21/2001, reconoce la titularidad de las competencias normativas al Estado).

Si hacemos un breve recorrido al ejercicio de las competencias normativas, se pone de manifiesto que hasta las reformas de 1996, las potestades-competencias tributarias se han ejercido mínimamente por parte de las CC.AA., incluso en los regímenes forales de Convenio y Concierto.

Los tributos propios han sido simbólicos y en los tributos cedidos la uniformidad normativa era prácticamente absoluta. Piénsese en que la presión fiscal de los contribuyentes era bastante similar y no se planteaban problemas significativos de deslocalización de inversiones o cambios ficticios de residencia para aprovechar ventajas fiscales ofrecidas desde otras Administraciones públicas.

Pese a ello, las exigencias de la normativa comunitaria ya habían puesto en tela de juicio la legalidad del ejercicio competencial en algunos supuestos. Veamos algunos ejemplos. Uno de los asuntos que más han trascendido es el de las normas que aprobaron los incentivos fiscales en el IS y en el IRPF para las inversiones en el País Vasco, declaradas contrarias a la prohibición de ayudas estatales —art. 92 TCE (87 n.n.)— por la Decisión de la Comisión Europea, de 10 de mayo de 1993 (loc. *DOCE* L 134, de 3 de junio de 1993). La Comisión entendió entonces que las medidas falseaban la competencia y contravenían la libertad de establecimiento —art. 52 (43 n.n.) TCE—. Para ajustarse a la mencionada Decisión, se dictó la DA 8.ª de la Ley 42/1994, de acompañamiento para 1995, concediendo a los residentes en la UE que operaran en Vizcaya la devolución del exceso pagado por aplicación de la legislación tributaria del Estado. Pero quedan muchos asuntos pendientes de resolver. Recientemente, en sentencias de 6 de marzo 2002, del Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea, se ha vuelto a considerar que constituyen ayudas incompatibles con las normas comunitarias sobre el control de ayudas de Estado, la deducción en la cuota y las rebajas en la base imponible del IS concedidas por la provincia de Álava a las empresas Demesa y Ramondín. Se ha considerado en ambas sentencias que el carácter selectivo de las medias fiscales controvertidas resulta de la facultad discrecional de que dispone la Diputación Foral de Álava, que le permite modular el importe o los requisitos de concesión de la ventaja fiscal en función de proyectos de inversión, pero también del hecho de que solamente las inversiones superiores a 2.500 millones de pesetas y las empresas de nueva creación pueden acogerse a dichas ventajas. Sin embargo, por lo que se refiere a la reducción en la base imponible a favor de las empresas de nueva creación, el Tribunal de Primera Instancia señala que la Comisión no ha demostrado que Demesa hubiera disfrutado efectivamente de dicha ventaja. Hay que decir, además, que esta vía de control de ayudas fiscales —primero por la Comisión y en una segunda fase por el Tribunal de Justicia comunitario— está siendo muy intensa desde que se aprobó en 1997 el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las empresas y cabe esperar más acciones de «armonización fiscal negativa» para el futuro.

También el régimen especial de Canarias fue puesto en tela de juicio por la Comisión, en concreto el régimen de la zona especial canaria y el régimen de reserva para inversiones, y el legislador ha tenido que ir adaptando el régimen jurídico-tributario previsto a las exigencias de esta institución comunitaria. Por su parte, el Arbitrio Municipal sobre la Importación de Mercancías exigido en Ceuta y Melilla fue declarado contrario al TCE por sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de diciembre de 1995 (as. 45/1994) por considerar que se trataba de una exacción de efecto equivalente prohibida por el artículo 12 (25 n.n.) TCE. Curiosamente, en este tema el Tribunal Supremo en sentencia de 13 de junio de 1998, se pronunció enmendando la plana al Tribunal comunitario, o en otros términos, aclarando correctivamente el fallo de dicho Tribunal. El argumento del Tribunal Supremo para negar que se tratara de una exacción de efecto equivalente, se centró en cómo se planteó por el Tribunal de instancia la cuestión prejudicial y cómo se resolvió por el Tribunal de Luxemburgo. Ante la pregunta, el Tribunal comunitario ofrecía al juez de instancia tres hipótesis para enjuiciar «la casi absoluta ausencia de carga tributaria adicional para las operaciones interiores», habiéndose elegido la tercera de las opciones. Hay que advertir, sin embargo, que la jurisprudencia comunitaria sobre exacciones de efecto equivalente no se refiere tanto a la regulación formal de exenciones (sobre lo que argumenta el TS), como a su incidencia efectiva en la comercialización intracomunitaria de productos, por lo que nos parece más acertado el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía que planteó la cuestión prejudicial. Las exigencias del Derecho comunitario van más allá de la constatación de si en el ejercicio de competencias normativas las Comunidades Autónomas contravienen las Directivas de armonización fiscal.

El sistema general de financiación autonómica ya desde 1997 viene avanzando en la línea de la *diversidad* y de una mayor autonomía en el ejercicio de la potestad tributaria reconocida en el artículo 156.1 CE. Ello se hace coetáneamente a un proceso de armonización fiscal en el ámbito comunitario europeo que sin duda debemos seguir de cerca. La experiencia del Derecho comparado pone de manifiesto que existen en los Estados federales o descentralizados divergencias importantes en el régimen tributario aplicable en cada territorio. Llegando incluso en el caso de EE.UU. a una especialización en cada Estado para determinados sectores por el juego de los incentivos tributarios, sin que ello se traduzca necesariamente en la generación de distorsiones importantes. En el mismo caso español, tenemos desde hace tiempo una Hacienda general y varias Haciendas forales coexistiendo pacíficamente sistemas tributarios distintos. La clave de la perfección de un sistema que evite distorsiones puede que

esté, entre otras razones, en la *definición de los puntos de conexión* con los impuestos (BOKOBO MOICHE) y en la adopción de medidas de coordinación y solidaridad que completen las eventuales disfuncionalidades del diseño-marco.

Hasta el Acuerdo del CPFF de 27 de julio de 2001, la atribución de competencias normativas se ha ceñido al ámbito de los impuestos directos pues sólo tímidamente se previó el carácter de «cedibles» la fase minorista del IVA y de los impuestos sobre consumos específicos, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales (art. 11 LOFCA). En el modelo previsto a partir de 2002, se contempla la cesión del 35 % de la recaudación líquida del IVA, del 40 % de la recaudación líquida de los impuestos especiales de fabricación —a excepción del de la electricidad— y la posibilidad de ceder tanto el impuesto sobre la electricidad (vigente desde el 1 de enero de 1998) como el impuesto especial sobre determinados medios de transporte y el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (arts. 27 a 36 de la Ley 21/2001).

Pero respecto a la atribución de competencias normativas, con buen criterio a nuestro entender, el nuevo sistema de financiación ha decidido no atribuir nuevas competencias normativas a las Comunidades Autónomas, aunque se haya ampliado el ámbito de la cesión en determinados aspectos, por ejemplo eliminando los condicionantes a la hora de fijar las tarifas en el impuesto sobre el patrimonio. Dos excepciones, en principio no problemáticas, se fijan con relación al impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos y al impuesto especial sobre determinados medios de transporte, respecto a los cuales se permite que las Comunidades Autónomas puedan regular el tipo de gravamen en unas bandas prefijadas. En la exposición de motivos de la Ley 21/2001 se recoge esta indicación cuando se afirma que «dados los condicionantes de la normativa de la Unión Europea, no se ceden a las Comunidades Autónomas competencias normativas con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido y a los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco».

2. CONSIDERACIONES DE ORDEN CONSTITUCIONAL

Como se ha afirmado, «el proceso iniciado con la nueva concepción de la cesión de tributos, incluyendo la cesión de competencias normativas, puede culminar en la configuración de algunos de los actuales tributos cedidos como impuestos propios de las Comunidades Autónomas, su-

jetos a armonización por parte del Estado, lo que permitiría dar contenido al artículo 157.1, en el que figuran como ingresos autonómicos «tributos propios» que no deberían quedar reducidos a impuestos medioambientales o de ordenación y tasas, como ocurre actualmente. Por otro lado, ello permitiría una cierta aproximación del sistema LOFCA al sistema de concierto o convenio, en que todos los tributos son propios» (FALCÓN Y TELLÁ, 2000, p. 62).

También, se ha sugerido que dotando a las haciendas autonómicas de una estructura similar a la estatal, con tributos directos e indirectos, estos últimos podrían contribuir a su mayor estabilidad y a una distribución homogénea en el territorio del Estado, sin olvidar que a través de su finalidad extrafiscal compensan los costes sociales que causan los productos gravados (ALONSO GONZÁLEZ, 1997, p. 23). Los impuestos al consumo cuentan con un extraordinario potencial recaudatorio, aparte de que garantizan una capacidad recaudatoria más homogénea en el ámbito territorial de las Comunidades Autónomas, en términos de generación de gasto y consumo. El eco de ésta y otras propuestas ha hecho que cobre realidad la cesión de los impuestos al consumo. Como afirma la exposición de motivos de la Ley 7/2001 de modificación de la LOFCA «se logra la deseada «cesta de tributos», que, sin duda, contribuirá a lograr una financiación de las Comunidades Autónomas más acorde con su realidad económica y, desde luego (...) más corresponsable».

Estudiamos qué dificultades encuentran los nuevos impuestos cedidos y otras opciones desechadas de nuevo en esta ocasión, con relación al cumplimiento de los principios y límites que constituyen el bloque de constitucionalidad.

Las propuestas del Informe del grupo de expertos sobre financiación autonómica de 1995, abogaron en cuanto a la *fase minorista del IVA*, por la conveniencia de someter a gravamen compartido todas las ventas a consumidores finales y las adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios e importaciones cuando el adquirente fuera consumidor final. En cambio, las entregas de bienes o prestaciones de servicios en que el destinatario no fuera un consumidor final no serían susceptibles de cesión, puesto que no se puede compartir un impuesto que «sea trasladable a otra Comunidad que es lo que sucedería si se cediese, por ejemplo, el IVA en fase fabricante o mayorista» (*Informe*, p. 137). Deberían estar sujetas tanto al impuesto general como al autonómico las operaciones declaradas de acuerdo con el régimen simplificado y las encuadradas en el recargo de equivalencia. Se excluirían, por el contrario, las ventas efectuadas fuera de las respectivas Comunidades, que se gravarían por la Hacienda Central.

Estos planteamientos no tuvieron buena acogida por los Consejeros de las Comunidades Autónomas y así se afirmó que «no resulta tan evidente un impuesto sobre las ventas (IVA en fase minorista) que presenta conocidas dificultades técnicas» (MATAS PALOU, p. 8) y que no se explicitaba con claridad cómo se debería realizar la participación territorial del impuesto (ALAVEDRA I MONER, p. 21). La reforma de 2001 ha optado por ceder la recaudación de IVA de acuerdo con el consumo de cada Comunidad Autónoma.

Respecto a la situación de los *impuestos especiales* (hasta el año 2002) sólo los de matriculación y primas de seguros operan en fase minorista. Se conoce al consumidor final y existe constancia del lugar donde se ha producido la adquisición, por lo que podrían llevarse a cabo su cesión compartida. En cambio, la estructura de los demás impuestos especiales, denominados de fabricación, no permite su cesión, salvo que se implantara una fase minorista. En consecuencia, el Informe propuso en relación con ellos el establecimiento de participaciones territorializadas.

Recientemente, se ha creado un nuevo impuesto en fase minorista (art. 9 de la Ley 24/2001), con efectos a partir del día 1 de enero de 2002, y es el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. Se incluyen en el ámbito objetivo de este impuesto las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno (art. 49 L II.EE.) y también los hidrocarburos líquidos distintos de los citados que se utilicen como combustible de calefacción, los productos distintos de los citados que, con excepción del gas natural, el metano, el gas licuado del petróleo y demás productos gaseosos equivalentes, se destinen a ser utilizados como carburante, como aditivo para carburante o para aumentar el volumen final de un carburante. El impuesto se estructura por medio de dos tipos específicos, uno estatal y otro autonómico (que entendemos es un recargo sobre el tributo estatal cedido), pudiendo existir sólo el primero si la Comunidad Autónoma no ejerce su competencia. El hecho imponible se entiende realizado en el establecimiento al por menor, salvo en el caso de las ventas a consumidores finales que dispongan de instalaciones para recibir y consumir el producto, y en el caso de las importaciones y adquisiciones intracomunitarias, en que se atiende al establecimiento de consumo. El que sea una Ley de Acompañamiento a la de Presupuestos la que haya decidido crear este nuevo impuesto nos parece no sólo desafortunado, sino radicalmente inconstitucional por contrario al artículo 134.7 CE, pues como se ha dicho «lo que el Tribunal Constitucional expulsó por la puerta ha acabado por colarse por la ventana (...) y de qué manera» (RODRÍGUEZ BEREIJO).

Al margen de ello, también se ha criticado la afección de la recaudación de este nuevo impuesto a gastos de naturaleza sanitaria o, respecto a

los tipos autonómicos a la financiación de actuaciones medioambientales (art. 9.1.º3 de la Ley de Acompañamiento) hasta el punto de afirmarse que «cabe sospechar con fundamento que la afectación constituye una mera medida de imagen para justificar el nuevo impuesto ante la opinión pública, en el marco de un programa político que —se dice— contempla una bajada de impuestos» (FALCÓN Y TELLA, 2002, p. 7). Si bien se trata de un nuevo impuesto con efectos recaudatorios indudables, estos efectos se verán además incrementados por la vía de la base imponible del IVA, pues el nuevo impuesto habrá de computarse en dicha base imponible.

Si en la reforma normativa de 1996 se rechazó acudir al IVA y a los impuestos especiales y por tanto se evitaron los problemas derivados de la cesión, la opción adoptada por la de 2001 de seguir con la opción de no ceder competencias normativas en estos impuestos al consumo (salvo en el nuevo impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos) nos parece del todo acertada y coherente con las exigencias constitucionales. Tanto el artículo 11.e) de la LOFCA (en su anterior versión) como los Estatutos de Autonomía preveían como cedible a las CC.AA. «la imposición sobre las ventas en su fase minorista». luego parece evidente que desde el bloque de constitucionalidad se admitía e incluso se contemplaba expresamente la posibilidad de ceder el IVA y los impuestos especiales a las Comunidades Autónomas. Como recordaba GARCÍA-MOCÓ, «en la Ley de cesión de tributos a la Generalidad de Cataluña, Ley 41/1981, de 28 de octubre (por tanto anterior a la —primera— Ley general de cesión de tributos que es de 28 de diciembre de 1983) no sólo se cedían varios hechos impositivos del Impuesto sobre el lujo, entonces vigente y que ahora coinciden con supuestos gravables del IVA, sino que además en su disposición adicional segunda número 2 ya se preveía «la cesión del rendimiento en Cataluña que corresponda al Impuesto sobre el Valor Añadido en su fase de gravamen de ventas al por menor u otros impuestos sobre la venta en la misma fase cuando se establezcan dichas figuras impositivas». Dándose además la circunstancia de que el procedimiento para establecer la cesión citada mediante una ley especial, fue asimismo declarado constitucional por la Sentencia 188/1988, de 13 de octubre. Vemos por lo tanto que el IVA es un instrumento plenamente operativo para articular la corresponsabilidad fiscal, pero que también se ha desechado sin argumentar y lo mismo podría decirse de los impuestos especiales» (MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, p. 148).

En la actual redacción del artículo 11 de la LOFCA (LO 7/2001) desaparece la técnica de agrupar géneros de tributos, existiendo una única categoría, los tributos «que pueden ser cedidos a las Comunidades», e incluyéndose en la lista, el IRPF, con carácter parcial con el límite máximo del

33 %, el impuesto sobre el patrimonio, el impuestos obre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, el impuestos sobre sucesiones y donaciones, el impuesto sobre el valor añadido, con carácter parcial con el límite máximo del 35 %, los impuestos especiales de fabricación, con excepción del impuesto sobre la electricidad, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, los tributos sobre el juego y el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. No se hace pues referencia a la fase minorista de los impuestos al consumo.

Como se ha puesto de relieve, en la anterior redacción de la LOFCA no se estaba «definiendo un impuesto o figura impositiva concreta y determinada», sino que se estaba definiendo «un objeto o materia gravable de acuerdo con determinadas circunstancias» (GARCÍA MARTÍNEZ y HERRERA MOLINA, p. 170). Por ello, si era admisible constitucionalmente la cesión de los impuestos al consumo, la dificultad en términos de concreción técnica estribaba en delimitar *qué es fase minorista*. Como se indica en el Libro Blanco sobre la Reforma de la Financiación Autonómica (*Informe*, p. 136) la fase minorista puede ir referida, bien a las ventas efectuadas por los comerciantes minoristas, bien a las ventas efectuadas a consumidores finales. Y la opción por una u otra interpretación no es irrelevante. A pesar de que la fase minorista debería ser definida en función de que el destinatario de la operación fuera un consumidor (final), desde un punto de vista práctico habrían de considerarse como objeto de cesión todas las operaciones realizadas por sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones mayoritario sea efectuado a consumidores finales (BELTRÁN I BERNABÉ, p. 207). Como hemos puesto de manifiesto en otro lugar, nos parece que la segunda opción resulta más coherente con las características del impuesto pues permitiría gravar todo el consumo realizado en el respectivo ámbito jurisdiccional, pagando siempre el mismo tipo impositivo que será el de la jurisdicción fiscal donde se efectúe el consumo (VILLAR EZCURRA, p. 162). En cualquier caso, las polémicas doctrinales sobre la existencia de la fase minorista en la configuración actual del IVA y las operaciones que formarían parte de la misma de reconocerse tal existencia, al dejado de tener sentido, al optar la nueva normativa por una técnica distinta a la de enumerar materias imponibles cual es la de enumerar los tributos que pueden ser cedidos (art. 11 de la LO 3/2001). No pueden ya plantearse los problemas en los términos expuestos, pues como indica la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002, «en España, y en general en la Unión Europea, no puede identificarse un IVA minorista como tal tributo independiente sobre tal fase, ni desde el punto de vista legal ni desde una perspectiva de gestión» (*Informe*, p. 37), por lo

que se decanta por aconsejar la cesión de una parte de la recaudación del impuesto son referencia a ninguna fase concreta, vinculando cantidades cedidas con consumos reales en cada Comunidad Autónoma (*Informe*, p. 38).

Desde el punto de vista constitucional, uno de los aspectos que plantea mayores problemas es el de garantizar los principios y la no infracción a los límites específicamente previstos. Se ha sugerido por el Grupo de expertos que elaboró el Informe de 1995 la cesión de competencias normativas para fijar los tipos de gravamen. Sin perjuicio de los inconvenientes de legalidad que esta opción plantea por referencia al Derecho Comunitario europeo —a los que más tarde nos referiremos— también desde el orden constitucional interno entendemos que la opción es desaconsejable. Como gráficamente se ha afirmado, de admitirse diferencias de tipos entre las Comunidades Autónomas «Europa parecería (...) como un hipermercado, compuesto por un conjunto de supermercados de cada uno de los (...) países miembros, divididos a su vez en nuestro caso en diecisiete mercados, sin contar los minimercados de Ceuta y Melilla» (LASARTE ÁLVAREZ, p. 201).

Pueden plantearse problemas específicos de infracción a los límites contemplados en el artículo 157.2 CE y desarrollados por el artículo 9 de la LOFCA, a saber, la prohibición de explotación fiscal de una Comunidad Autónoma por otra. Por mucho esfuerzo que se realice en la delimitación de los puntos de conexión, las nuevas tecnologías aplicadas al comercio pueden dificultar el respeto a este límite. Si en términos generales la «cesión» del IVA no es cuestión en absoluto pacífica por las dificultades inherentes a la propia estructura plurifásica del impuesto, se ha hecho notar respecto a la cesión del importe de la recaudación (aunque hubiera estado limitada a la fase minorista) que los rendimientos del impuesto podrían quedarse en aquélla Comunidad donde se consume el bien o el servicio, relegando a una nula participación en su recaudación a los territorios donde se ha ido generando el valor añadido en fases previas a las del consumo. En otras palabras, se puede llegar a privilegiar a las Comunidades «consumidoras» frente a las «productoras». También son posibles los casos de «exportación del gravamen» si los sujetos repercutidos no son habitantes de la Comunidad Autónoma en la que se recauda la llamada fase minorista del impuesto, sino ciudadanos de otra Comunidad o Estado, posibilidad que también se da en el recargo de equivalencia (ALONSO GONZÁLEZ, 1997, p. 22).

Otra suerte de problemas de constitucionalidad con efectos en el IVA se plantea como consecuencia del ejercicio de las competencias autonómicas en relación con los tipos de actos jurídicos documentados. Como se ha afirmado, «lejos de reducirse o simplificarse el impuesto, la cesión del

mismo a las Comunidades autónomas y el reconocimiento a éstas de capacidad normativa para modificar el tipo *ha provocado* un aumento importante, diseñado además de forma claramente discriminatoria y arbitraria. Así, en la Comunidad de Madrid, el tipo se ha elevado hasta el 1,5 por ciento en las escrituras que documenten la renuncia a la exención de IVA (art. 3.2 de la Ley 24/1999, de 27 de diciembre). La inconstitucionalidad reside en que se trata de «una medida *disuasoria de la renuncia a la exención de IVA*, y como tal incentivadora de la tributación a la Comunidad autónoma a través de Transmisiones Patrimoniales Onerosas». El ejemplo se repite en Cataluña y La Rioja. Este tipo de normas suponen un incentivo o estímulo con efectos en un tributo —el IVA— en el que las Comunidades autónomas no ostentan ninguna competencia normativa. «Se trata, además, de una medida que implica un efecto de *compensación financiera* silenciosa u oculta (...) constitucionalmente prohibido, pues claramente se trata del ejercicio de una competencia normativa (la de modificar el tipo de AJD) con la única finalidad de alterar la distribución de ingresos entre el Estado y la correspondiente Comunidad Autónoma» (FALCÓN Y TELLA, 2002, pp. 5-7).

Así pues, resulta manifiesto, que no es fácil garantizar el cumplimiento de la prohibición de establecer fronteras fiscales o de explotación fiscal, al no circunscribirse el mercado de bienes y servicios, por lo general exclusivamente, al ámbito territorial propio de una Comunidad Autónoma. Técnicamente, tampoco resulta aconsejable la delegación de competencias administrativas o de gestión, sino que parece más eficaz que quede en manos de la AEAT.

Estas circunstancias nos hacen coincidir plenamente con el criterio de que lo más adecuado es utilizar la vía de la participación en los ingresos del Estado, al estilo alemán, donde existe un reparto vertical de la recaudación del IVA entre el Estado y las Comunidades Autónomas (GARCÍA MARTÍNEZ y HERRERA MOLINA, p. 178). En este sistema, «la intervención de los entes subcentrales en la regulación de los tributos se hace a través de su participación en una institución federal, central, el Senado, como cámara de representación territorial. A partir de ahí se diseña, conjuntamente por la Federación y los representantes de los Länder, el sistema fiscal aplicable al Estado y los niveles territoriales inferiores» (ALONSO GONZÁLEZ, 1997, p. 24). Esto no significa que el modelo alemán haya de extrapolarse a nuestro sistema, pues a pesar de las semejanzas y simetrías que pueden observarse, «el sistema alemán de compensación horizontal (transferencias entre Länder) difícilmente puede trasladarse al caso español, pues responde a circunstancias históricas especiales» (FALCÓN Y TELLA, 2000, p. 62).

Respecto a los impuestos especiales, nadie duda que actualmente tengan un enorme potencial recaudatorio. Los autores del Libro Blanco propusieron en su día participaciones territorializadas, excepto para el gravamen sobre determinados medios de transporte. Frente a la complejidad esgrimida para no incluir a los impuestos especiales de fabricación en el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común, cabe recordar que «en Navarra y el País Vasco ya se exigen los impuestos especiales, como disponen el Convenio y el Concierto vigentes. Tras la última modificación del Concierto, corresponde a las Diputaciones Forales la exacción de los impuestos especiales de fabricación cuando el devengo se produce en su territorio y la del impuesto sobre las primas de seguro cuando la localización del riesgo o del compromiso se produce en el territorio vasco, salvándose las dificultades de territorialización en tanto los puntos de producción y de consumo no coinciden. Bastaría para ello dejar claras desde un principio las reglas de aplicación como ocurrió con el IRPF» (GRAU RUIZ, p. 5), tanto en lo que se refiere a la sujeción de los obligados tributarios, como a la atribución de rendimiento a una Comunidad Autónoma y para la determinación de la Hacienda competente para realizar la gestión de los tributos autonómicos.

El hecho es que, por el momento, aunque la LOFCA en su anterior redacción (art. 11) preveía para «los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista» el carácter de cedibles, la Ley de Cesión de Tributos hizo uso de esta posibilidad. Sólo los impuestos sobre determinados medios de transporte y primas de seguros y de capitalización eran exigibles en fase minorista y, por tanto, en el estado anterior de la normativa, «susceptibles de cesión».

En cualquier caso, como se ha puesto de manifiesto, la asintonía espacial entre el lugar de consumo y de devengo puede obligar a practicar complicados ajustes financieros en el caso de la cesión a las CC.AA. de los impuestos especiales de fabricación, y conviene tener muy en cuenta la experiencia vivida en el País Vasco y concretar los puntos de conexión para cada impuesto concreto. De lo contrario, esta asintonía espacial obligaría a modificar el esquema de gestión del impuesto o, a realizar ajustes financieros según los ingresos tributarios atribuibles al consumo efectuado en su respectivo ámbito territorial (GRAU RUIZ, pp. 5-6).

La Ley 7/2001, de reforma de la LOFCA, consciente del problema, da nueva redacción al artículo 10 y establece en el apartado 4.º el siguiente criterio «cuando los tributos cedidos graven el consumo, su atribución a las Comunidades Autónomas se llevará a cabo bien en función del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias, *bien en función de los consumos calculados sobre una*

base estadística» (en cursiva se resalta la novedad). La base estadística es «el índice de consumo territorial certificado por el INE y elaborado a efectos de la asignación (del IVA, del impuesto sobre la cerveza, del impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas, del impuesto sobre productos intermedios, del impuesto sobre alcohol y bebidas derivadas) por las Comunidades Autónomas» (arts. 27-31 de la Ley 21/2001), o bien, se toma como base los datos del Ministerio de Economía (impuesto sobre hidrocarburos), del Comisionado para el Mercado de Tabacos (impuesto a las labores de tabacos), o del Ministerio de Ciencia y Tecnología (impuesto sobre la electricidad).

Merece también ser objeto de consideración, aunque breve, el Impuesto sobre Sociedades. La nueva reforma también rechaza la opción de establecer este impuesto como cedido. Su importancia recaudatoria no es tan significativa como puede serlo en los impuestos al consumo, pero es que además la problemática que se genera por la posibilidad de explotación fiscal por parte de las Comunidades recaudadoras en relación a aquellas donde se ha generado la renta gravada es, si cabe, mayor a la que antes hemos expuesto por referencia al IVA. Y ello sin perjuicio de los problemas que puede plantear el principio de no discriminación del Derecho Comunitario.

En la doctrina, CALVO ORTEGA y GARCÍA-MONCÓ han propuesto también la cesión de la tributación de las ganancias patrimoniales. En un primer trabajo el profesor CALVO ORTEGA apuntó la posibilidad de ceder, no el impuesto global sobre la renta, sino una parte diferenciada del impuesto como es la de los incrementos y disminuciones de patrimonio, que el profesor GARCÍA-MONCÓ, concreta en las de origen inmobiliario, como un instrumento adicional de corresponsabilidad. Tal posibilidad no está prevista por la LOFCA, sin perjuicio de que sea una opción a estudiar para el futuro, pues pese a los inconvenientes que pueden presentarse en términos de gestión o de construcción teórica del impuesto, no cabe duda de que una de las tendencias más generalizadas en los sistemas de nuestro entorno es la tributación a tipo fijo de determinadas rentas derivadas del ahorro.

3. CONSIDERACIONES GENERALES DE DERECHO COMUNITARIO SOBRE EL EJERCICIO COMPARTIDO DE COMPETENCIAS TRIBUTARIAS

A priori, resulta tendencia contraria en materia fiscal la de armonizar en Europa y descentralizar competencias en España, pues la lógica de las

cosas parece indicar que a mayor diversidad mayor peligro de desviarse del objetivo primero y común. Pero prescindiendo de apriorismos, conviene partir del análisis de los principios jurídicos aplicables a este contexto. Y el primero de ellos es el que afirma que el Derecho comunitario tiene *primacía* sobre los ordenamientos internos, luego habrá que situar la duda de legalidad desde el prisma del sistema comunitario. La primera gran pregunta entonces ante un contexto de referencia como el actual es ¿cómo ve el Derecho comunitario la descentralización de competencias normativas en materia tributaria? La respuesta no puede venir sino de la mano de otros dos principios consolidados en la jurisprudencia del TJCE: los de *autonomía institucional* y *responsabilidad del Estado*.

Conforme al principio de autonomía institucional (art. 10 TCE), el Derecho comunitario respeta el modelo de organización territorial del Estado, por lo que el sistema interno de distribución de competencias es, por principio, cuestión ajena a las exigencias comunitarias. Por otro lado, frente a los incumplimientos de normas o principios comunitarios el Estado es el único responsable ante el TJCE, ya sean órganos centrales, autonómicos o locales los directamente causantes —vía normativa, reglamentaria o ejecutiva— de las infracciones del Derecho comunitario.

Se ha dicho que la cesión de competencias normativas tiene por objeto «permitir a las Comunidades Autónomas intervenir en los elementos de cuantificación de los tributos cedidos a fin de elevar o rebajar su cuantía y, de tal modo, o perseguir mayores incrementos de recaudación, como indica el Acuerdo 1/1996, o entrar en pequeños procesos de competitividad fiscal con otras Comunidades (por ejemplo: fenómenos de deslocalización de la residencia habitual del causante en el Impuesto sobre Sucesiones) que ni ponen en peligro los principios constitucionales que la financiación autonómica debe acatar, ni menos aún la unidad fiscal del Estado» (ALONSO GONZÁLEZ, 1997, p. 18).

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

La autonomía institucional también supone que la situación de eventual incumplimiento se resuelva conforme a las normas materiales y procesales del Derecho nacional, para remediar la situación contraria a las exigencias comunitarias. Los actos nacionales dictados en ejecución de normas internas contrarias al Derecho comunitario serán impugnables por falta de legítima base jurídica. El principio de autonomía institucional no

supone una remisión absoluta e incondicionada a los ordenamientos nacionales, sino que el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha encargado de establecer algunos límites, que son de dos tipos. En primer lugar, la aplicación de las disposiciones nacionales debe hacerse de forma no discriminatoria respecto de las que procedan en los litigios nacionales (principio de equivalencia). Por otro lado, la aplicación de las normas nacionales no pueden imposibilitar la tutela judicial ni la eficacia de los derechos que el ordenamiento comunitario reconoce al particular (principio de efectividad).

Hay que insistir en que es el respeto de los autores de los Tratados comunitarios a los sistemas de organización territorial de los Estados miembros de la Unión Europea, lo que explica la variedad de modelos de Estados regionales, federales o, en nuestro caso, autonómico. Sin embargo, *la libertad de los Estados en la organización del modelo territorial aparece condicionada por la exigencia de dar plena eficacia a las disposiciones del Derecho comunitario*, de manera que, como ha reiterado el TJCE en multitud de ocasiones (por ejemplo, sentencias de 2 de febrero de 1982, Rec. 153, o de 11 de julio de 1984, Rec. 2849) el Estado nunca puede oponer frente a una situación de incumplimiento al Derecho comunitario, sus peculiaridades internas o su particular modelo de distribución de poderes, y además debe elegir, bajo su responsabilidad, la solución mejor adaptada al contenido y a los objetivos marcados en las normas comunitarias (por ejemplo, sentencia de 6 de mayo de 1982, Rec. 1449).

Como bien se ha dicho, aunque desde el punto de vista de las decisiones políticas, «la integración europea plantea un dilema crucial de valores entre la razón de Estado y la razón de Europa (...) a pesar de que en diferentes contextos hay que defender una combinación (...) entre ambas razones, el proceso de integración europea requiere otorgar más peso y alguna prioridad a la razón de Europa sobre la razón de Estado. A veces se niega la existencia de este dilema afirmando que el progreso de ambas razones está unido. Es cierto que los Estados miembros se benefician de la integración europea, pero también es cierto que a la hora de fijar la posición de un país en decisiones cruciales que afectan al futuro de la Unión, los intereses nacionales pueden entrar en contradicción con el interés europeo. Esto explica la importancia de ponderar el valor que debe otorgarse al progreso de la integración frente a la defensa de los intereses nacionales en el marco de la Unión Europea» (DROR, p. 7).

Toda esta reflexión explicada en terminología comunitaria podría expresarse desde el principio de primacía del ordenamiento comunitario sobre los internos que se afirmó para garantizar una aplicación uniforme del mismo, y del principio resulta que *el diseño de financiación autonómica*,

que, en principio, es indiferentemente asumido por la Comunidad Europea, no debe poner en peligro la eficacia de los fines del Tratado de Roma ni colisionar con ninguno de sus principios; aunque también se ha llegado a considerar que la ausencia de homogeneidad de vías de Derecho nacionales puede comprometer la uniformidad de aplicación del Derecho comunitario, a pesar de que «la igualdad de derechos que reconoce a los individuos y aún más, su primacía, es elemento esencial de la construcción europea» (KOVAR, p. 251).

En cuanto al principio de responsabilidad del Estado frente a las Comunidades Europeas, sería deseable en primer lugar, prevenir los incumplimientos aprovechando efectivamente los cauces y técnicas legales de coordinación, cooperación y colaboración interadministrativa, y si finalmente se declara un incumplimiento de España a las normas comunitarias provocado por el mal ejercicio competencial de una Comunidad Autónoma, arbitrar medidas de compensación presupuestarias pues de lo contrario la irresponsabilidad de alguna Comunidad Autónoma no recaería sobre sus propios residentes. Constituiría una solución coherente con el principio de corresponsabilidad desde la faceta del gasto.

La necesidad de potenciar las relaciones de cooperación entre el Estado y las CC.AA. es fundamental (RODRÍGUEZ-ARANA, pp. 1-5) para evitar, tanto los incumplimientos de las normas comunitarias, como el efecto de una pluralidad de políticas de gestión de la mano de cada autonomía territorial que impida una integración jurídica y política coherente en el sistema general de financiación. Algunas de las fórmulas que se ofrecen, ya están jurídicamente previstas y van desde el Consejo de Política Fiscal y Financiera, las conferencias sectoriales, los convenios de colaboración, de ventanilla única (por ejemplo con Valencia, Madrid y Galicia), hasta la decisión de establecer una Consejería autonómica en el seno de la Representación Permanente de España ante la Unión Europea o la institucionalización de la Conferencia Sectorial para Asuntos relacionados con las Comunidades Europeas.

Otras de las fórmulas exigirían importantes reformas institucionales en el Senado y en la Administración periférica. En este sentido, RODRÍGUEZ-ARANA propone reformar la composición y las funciones de la Cámara Alta, promoviendo su especialización y diferenciación respecto del Congreso de los Diputados para «que sea expresión del desarrollo autonómico del Estado y cauce de integración y canalización de las disfuncionalidades que afectan al Estado autonómico» (p. 3). Respecto a la Administración periférica, considera que su adaptación a las exigencias del Estado autonómico «debe permitir eliminar posibles duplicidades y conseguir una mejora en la calidad de los servicios que la Administración presta a

los ciudadanos», sin perjuicio de que la denominada Administración Única o Común ya forme parte del Derecho positivo español, como se deduce de la Exposición de motivos de la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado. La reforma del Senado se ha entendido necesaria también desde la perspectiva de la necesidad de dotar de mayor estabilidad al sistema de reparto de fondos previstos en la LOFCA, sin perjuicio de que fuera deseable además una Ley general común que mejorara la técnica de colaboración.

El legislador español ha tenido en cuenta el contexto comunitario, y con carácter cautelar en la modificación al texto de la LOFCA incorporó ya en la reforma de 1996 un nuevo párrafo al artículo 19.2, referido a las exigencias de armonización en el marco de la normativa de la Unión Europea, cautela que nos parece incompleta o si acaso innecesaria por aplicación del principio de primacía del Derecho Comunitario y del efecto directo de sus normas. En efecto, el artículo 19.2 *in fine* de la LOFCA en la redacción dada por la reforma de 1996 que se mantiene literalmente igual recoge que «*las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea*». Las competencias a las que el precepto se refiere son competencias normativas con relación a los tributos cedidos y limitadas a los aspectos que en el mismo precepto se contemplan.

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

La Exposición de motivos de la LO 3/1996, fundamentaba esta cláusula explicando que «se regula la incidencia en el ámbito de los tributos cedidos, del necesario sometimiento de España a las exigencias de armonización fiscal emanadas de la Unión Europea. A tal fin, en la nueva redacción que se da al artículo 19.2 de la LOFCA se prevé que cuando tales exigencias de armonización fiscal así lo determinen, la atribución de

competencias a las Comunidades Autónomas con relación a los tributos cedidos quedará sin efecto, pasando el Estado a ejercer dichas competencias». Hubiera sido deseable sustituir Unión Europea por Comunidad Europea, pues las normas emanan del «bloque comunitario» integrado en la más amplia Unión Europea que incluye otros dos pilares de carácter intergubernamental, relativos a política exterior y de seguridad común y a asuntos.

Pero como hemos advertido antes, la responsabilidad ante el incumplimiento de las exigencias de la normativa comunitaria es del Estado, aunque la acción de las Comunidades Autónomas sea la que pueda comprometer al Estado frente a la Unión Europea, por lo que políticamente entendemos la motivación que subyace al precepto. El mismo Tribunal Constitucional ha sido sensible al hecho de que el Estado, como responsable último del cumplimiento del Derecho comunitario, ha de tener algún instrumento que le permita preservar tal cumplimiento, aparte del resorte extraordinario del artículo 155 CE, que sólo conviene «cuando los incumplimientos del Derecho comunitario sean de tal forma reiterados y constatados judicialmente que la salvaguardia del interés general de España esté, no en un grave riesgo, sino que haya sido materialmente lesionado (por ejemplo, la condena de España por el Tribunal de Justicia de la Comunidad a consecuencia de violaciones continuadas al Derecho comunitario por normas de una Comunidad Autónoma y desacato de ésta a las sentencias del Tribunal Constitucional)».

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

tuirse en base suficiente para la «reasignación» de competencias en el orden interno provocando eventuales efectos retroactivos de las derogaciones normativas en cadena?

Estos son, entre otros, los interrogantes que la cláusula puede sugerir. En los ensayos de respuesta a estas preguntas ha de partirse de que la pertenencia de España a la Unión Europea no altera el reparto competencial entre Estado y Comunidades Autónomas. Antes lo hemos argumentado con jurisprudencia comunitaria, pero también nuestro Tribunal Constitucional asume el principio de autonomía institucional. Tuvo ocasión de pronunciarse por primera vez en Sentencia número 252/1988, de 20 de diciembre, sobre las competencias de inspección de los productos cárnicos, cuando afirmaba en su FJ 2.º.3, que «son, en consecuencia las reglas internas de delimitación competencial las que en todo caso han de fundamentar la respuesta a los conflictos de competencia planteados entre el Estado y las Comunidades Autónomas, las cuales, por esta misma razón tampoco podrán considerar ampliado su propio ámbito competencial en virtud de una conexión internacional». Más adelante ha confirmado el mismo criterio, como puede observarse en las SsTC número 76/1991, de 11 de abril, número 115/1991, de 23 de mayo, o número 236/1991, de 12 de diciembre. El «bloque de constitucionalidad» no queda pues afectado por la adhesión de España a las Comunidades Europeas.

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

De esta manera, la solución de nuestro legislador orgánico hace revivir el problema de la distribución de competencias entre el Estado y las CC.AA. en el ámbito material de competencias cedido a las instancias comunitarias, en virtud de lo que ha venido denominándose efecto «Bum-rang», cuando existen otras fórmulas de coordinación que se pueden aprovechar, y parece aportar una solución de automatismo retroactivo en la asignación competencial que por insertarse en la LOFCA integraría el «bloque de constitucionalidad». Sin embargo, la ambigüedad de los términos «cuando resulte necesario» complica el pretendido efecto automático de la cláusula de reversión competencial, pues, en definitiva, ¿a quién corresponderá interpretar la necesidad?

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

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

Pero las normas tributarias de la Comunidad Europea que pueden imponer una recuperación competencial desde las Comunidades Autónomas hacia el Estado pueden venir de la mano de instrumentos que no sean calificados de «armonizadores» en la terminología comunitaria, sino que se

articulen técnicamente como medidas de aproximación de legislaciones —cfr. art. 94 TCE, ex. 100—, coordinación o incluso de unificación —lo que es más improbable pero no impensable— en materia fiscal. Pese a que puede considerarse que existe una jerarquía, una relación de intensidad creciente entre los conceptos de aproximación, coordinación, armonización y unificación, como señalaba hace tiempo el profesor VANDER ELST, suele aceptarse que la aproximación de legislaciones aparece en el Tratado como una noción general que acaso engloba las dos primeras (p. 7).

El término mismo «armonización» es objeto de las más diversas interpretaciones, que complican la eficacia de la cláusula contenida en el artículo 19.2 de la LOFCA. Ni siquiera aparece unánimemente aceptado su carácter instrumental al servicio de objetivos comunitarios. Así, BIRD afirma que la política de armonización fiscal constituye un fin en sí mismo, posee su propia naturaleza intrínseca, frente a la opinión mayoritaria que incide en su carácter instrumental. No ha pasado desapercibido al legislador el que la armonización de la imposición indirecta está ya muy avanzada, y que poco se ha armonizado en los impuestos directos, pero parece que no ha considerado que el Estado puede resultar obligado por la Comunidad Europea en materia tributaria por otros motivos que nada tienen que ver o sí tienen que ver pero no constituyen propiamente «armonización fiscal». Pensemos en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en materia de no discriminación (arts. 6, 95, 48, 52, 59, 73 B TCE, en la nueva numeración, arts. 12, 90, 39, 43, 49, 56 TCE), donde se han sentenciado asuntos relacionados con la tributación directa (asuntos *Biehl*, *Schumacker*, *Werner*, *Wielocks*, *Asscher*, *Commerzbank*, *Bachmann*, *Gilly*, *Saint-Gobain*, etc.) que sin duda alguna imponen obligaciones que afectan a la tributación sobre el renta de personas físicas y jurídicas; y que el Estado legislador y ahora también las CC.AA. deberán tener en cuenta cuando ejerzan sus competencias normativas en relación con los tributos cedidos. La previsión del artículo 19.2 de la LOFCA es insuficiente y no alcanzaría en pura interpretación técnica y literal a estos casos que no son de armonización normativa sino exigencias directas del Tratado.

Por estos motivos, nos parece desafortunada, por imprecisa e incompleta, la «cláusula cautelar» contenida en el artículo 19.2 de la LOFCA, al recoger como «salvedad» a las competencias normativas que el Estado «comparte» con las CC.AA. con relación a los tributos cedidos la necesidad de «dar cumplimiento a la normativa sobre la armonización fiscal de la Unión Europea». Insistimos en que quizás hubiera sido más oportuno arbitrar esta cautela, propia de la conciencia de los «devaneos» del ordena-

miento comunitario en materia tributaria, haciendo uso de las técnicas de coordinación y de órganos como el Consejo de Política Fiscal y Financiera o de otras formas de concreción del principio constitucional de coordinación enunciado en el artículo 156 CE. O si acaso, hubiera sido deseable hacer referencia no sólo a exigencias de armonización fiscal normativa, sino a normas comunitarias sobre fiscalidad e incluso al «*acervo comunitario*» dado que el término incluye las interpretaciones del TJCE.

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

Se trata de un principio típico del modelo federal de organización política, que pretende acercar las decisiones a los ciudadanos, asentando una regla de ejercicio competencial. Ha sido considerado a la vez freno e impulso de la actividad de las instituciones comunitarias. Freno, en el sentido de que las instituciones comunitarias no deben intervenir cuando el objetivo pueda ser alcanzado de forma eficaz y suficientemente por instituciones u órganos estatales o infraestatales. Impulso, en cuanto que las instituciones comunitarias, tienen obligación de intervenir —de ejercer su competencia, legislando— cuando el objetivo a alcanzar no pueda ser cumplido de manera eficaz a escala estatal o infraestatal (local, autonómico, etc.), ya sea por la dimensión o por los efectos de la acción emprendida.

De acuerdo con la Comunicación de 27 de octubre de 1992 de la Comisión al Consejo, este principio alcanza a la preparación de la acción comunitaria, a la gestión de políticas y al control financiero. Trata de contribuir a asegurar al ciudadano que las decisiones se tomen lo más próximas a él, garantizando que la competencia se ejerce al nivel adecuado y en la intensidad adecuada. Para ello se aplicarían dos «tests». El de eficacia comparativa entre la acción comunitaria y la de los Estados miembros, impondría la actuación de la instancia que disponga de los medios sufi-

cientes para alcanzar el objetivo. Por su parte, el test de proporcionalidad serviría para ponderar la intensidad que debe alcanzar la acción comunitaria, si debe adoptar la forma de actos jurídicos o no, y en caso afirmativo se preferirá los actos-marco, mínimos, de reconocimiento mutuo, evitando legislar al detalle. El principio de *subsidiariedad* significa, en definitiva, que la Comunidad actúe en lo esencial, o en palabras de la Comisión «que actúe menos para actuar mejor».

Siguiendo el estudio de CALLE SAIZ (1996, pp. 415-441) se plantea como primer interrogante si el principio de *subsidiariedad* puede afectar o no al ritmo del proceso de armonización fiscal y/o a la forma en que debe configurarse este proceso. Y considerando la aportación de Guillermo DE LA DEHESA (1994, p. 31) traslada la problemática del principio de *subsidiariedad* al campo de la competencia fiscal, previendo una tendencia hacia una menor fiscalidad directa, que podría terminar en una desaparición de cualquier política redistributiva en la Unión Europea, e incluso con una redistribución a la inversa para terminar con el Estado del Bienestar. Propone dos soluciones para evitar tal «predicción de resultado»: la primera, es la armonización fiscal en todos los países; la segunda, centralizar los impuestos sobre los factores de producción más móviles y, también los beneficios sociales de dichos factores.

Conviene exponer cuáles son las indicaciones del Protocolo anejo al Tratado de Ámsterdam, sobre la aplicación de los principios de *subsidiariedad* y *proporcionalidad*, que apuntan a las siguientes directrices para saber cuándo la actuación comunitaria está justificada. Cuando el asunto que se considere, presente aspectos transnacionales que no puedan ser regulados satisfactoriamente mediante la actuación de los Estados miembros. Cuando las actuaciones de los Estados miembros únicamente, o la ausencia de actuación comunitaria entren en conflicto con los requisitos del Tratado (tales como la necesidad de corregir distorsiones a la competencia o evitar restricciones encubiertas del comercio o reforzar la cohesión económica y social), o perjudiquen considerablemente, por algún otro cauce, los intereses de los Estados miembros. Cuando la adecuación comunitaria proporcione claros beneficios debido a su escala o a sus efectos en comparación con la actuación a nivel de los Estados miembros.

En definitiva, teniendo en cuenta las opiniones, informes y textos que serán jurídicamente vinculantes cuando entren en vigor, hemos de concluir que el principio de *subsidiariedad* de la Comunidad Europea trasvasado al campo tributario y enlazado con el de reconocimiento mutuo y la armonización de lo esencial, no puede retardar ni perturbar el proceso de armonización fiscal que debe continuar según las necesidades de la plena Unión Económica y Monetaria y las nuevas realidades del proceso de in-

tegración en la Unión Política. Asimismo, confiamos en que los «test» propuestos desde los textos comunitarios sean elementos que colaboren a desbloquear las negociaciones para avanzar en la línea armonizadora.

4. PARTICULAR REFERENCIA A LA INCIDENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO EN LA CESIÓN DEL IVA Y LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Con buen criterio se ha rechazado la atribución a las Comunidades Autónomas de competencias normativas en los tributos que han sido objeto de armonización comunitaria, con la salvedad del recién creado impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos. En principio, las Directivas de armonización de accisas no se oponen a la introducción por los Estados miembros de nuevos impuestos especiales, pero han de respetarse las exigencias de las libertades comunitarias y las reglas de libre competencia. En todo caso, el nuevo impuesto parece confirmar la tendencia a la ampliación del número de impuestos que inciden sobre el consumo de bienes y servicios que desvirtúa el carácter general con que se pensó el IVA y «la tradicional justificación de la imposición «especial» sobre el consumo representada en un principio por impuestos sobre el consumo de determinados bienes en régimen de monopolio, o cuyos costes sociales o su demanda rígida obligaban a una mayor incidencia impositiva» (*Los impuestos en España*, p. 666).

Las denominadas normas fiscales del Tratado de la Comunidad Europea sólo previeron la armonización de la imposición indirecta, que se entendía prioritaria para eliminar las distorsiones a la realización de las libertades comunitarias. Por ello, las Directivas de armonización comunitaria son prolijas en el ámbito del IVA y los impuestos especiales —«accisas» en terminología comunitaria—, sin perjuicio de las Directivas armonizadoras aisladas que existen en el ámbito de imposición directa, básicamente referidas a la fiscalidad de las matrices y filiales, a las operaciones de fusión, escisión y otras de agrupación empresarial.

No hay que olvidar, sin embargo, que existen normas originarias en los Tratados constitutivos que no sólo sientan las bases para armonizar sino que contienen reglas aplicables directamente. Así, por ejemplo en virtud de las mismas se prohíben los impuestos internos discriminatorios o protectores del producto nacional concurrente (art. 90 TCE) o las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana (art. 25 TCE). Aunque formalmente no son normas de rango «armonizador», las interpretaciones

del TJCE han permitido eliminar obstáculos fiscales a la libre circulación y acercar normas tributarias nacionales.

Las propuestas de Directivas armonizadoras en marcha se refieren al establecimiento de un régimen fiscal común para las sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, a la fiscalidad del ahorro, o reforman las Directivas ya en vigor, tanto en materia de IVA para cumplir el programa de trabajo para la transición al nuevo sistema común de IVA, como de acisas o impuestos especiales al consumo.

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

El que las CC.AA. pudieran establecer tipos impositivos diferentes en el IVA es lo que ha provocado mayores recelos respecto a las exigencias de las Directivas comunitarias, pues como pone de manifiesto LASARTE ÁLVAREZ (pp. 200 y 201), el que Europa sólo imponga tipos mínimos y exigencias de soportar una misma carga tributaria por todos los bienes negociados en un mercado y no se pronuncie sobre el tema de la fase minorista, no significa que no deba tenerse en cuenta la tendencia a la igualación de los tipos y a la unificación del mercado. Además, del artículo 12 de la Sexta Directiva sobre IVA (en especial apartados 2 y 3 a) se deduce la imposibilidad de diversidad de tipos en el seno de cada Estado miembro con la única excepción de los tipos reducidos para cada categoría de bienes y servicios. Recientemente, se ha prorrogado hasta el 31 de diciembre de 2001 el porcentaje mínimo del 15 % para el tipo impositivo normal de IVA, por la Directiva 2001/41/CE del Consejo, de 19 de enero de 2001, que modifica la Directiva 77/388/CEE, pero debe insistirse que el artículo 12, párrafo 3.a) de la Sexta Directiva prevé que se fije un único tipo normal para cada Estado miembro. En este sentido, la Comisión Europea ha entendido que la existencia de distintos tipos en las diferentes Comunidades Autónomas iría en contra de los principios comunitarios que rigen en el IVA y de sus características esenciales, en particular del principio de *unidad de tipos* (*Informe*, pp. 41 y 42).

Sin embargo, también se ha defendido en distintos foros lo contrario, desde el convencimiento de la conveniencia de un IVA compartido con las Comunidades Autónomas, y se ha llegado a afirmar rotundamente que no «resulta especialmente complejo ni, desde luego, introduce dificultad alguna para la consecución del mercado único» (SEVILLA SEGURA, p. 58).

En cuanto a la posibilidad de establecer recargos sobre la fase minorista del IVA, existen precedentes en la jurisprudencia del TJCE que claramente permiten deducir la conformidad de esta posibilidad con el artículo 33 de la Sexta Directiva de IVA que prohíbe el establecimiento de impuestos similares al IVA pero no las sobreimposiciones. Pero cabe cuestionar su conformidad con el artículo 90 TCE que prohíbe impuestos internos discriminatorios en la medida en que tuvieran incidencia sobre el consumo potencial de los productos importados en beneficio de los productos nacionales que compiten con ellos.

Iguals consideraciones nos merece la posibilidad de recargos sobre los impuestos especiales que han sido objeto de armonización comunitaria (los llamados «impuestos de fabricación», destacando la Directiva 92/12, de 15 de febrero, sobre régimen general, tenencia, circulación y control de los productos objeto de impuestos especiales. Sin embargo, debe advertirse la ineficacia del apartado f) del artículo 11 de la LOFCA en su anterior redacción, pues la normativa comunitaria y su transposición en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos especiales, carecen de fase minorista, exceptuando el impuesto de matriculación de determinados medios de transporte, el de primas de seguro y ahora el reciente impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos. También a las mismas conclusiones que en el caso del IVA ha de llegarse respecto a la imposibilidad de atribuir a las Comunidades Autónomas competencias normativas respecto a los impuestos especiales armonizados. Así, la Comisión Europea interpreta que tal cesión «daría lugar a la existencia de tipos distintos dentro de un Estado miembro para un mismo producto sujeto a accisas armonizadas en función del lugar donde se realizara la operación, lo cual sería contrario al principio de unidad de tipos dentro de un mismo Estado» (*Informe*, p. 51).

Los problemas que puede plantear el ejercicio competencial de las CC.AA. con relación a los tributos que ya comparte con el Estado, pueden venir de la mano no sólo de nuevos avances normativos plasmados en la aprobación de futuras Directivas de armonización fiscal (como las presuntas para el pago de intereses o el pago de cánones e intereses entre empresas asociadas, que obliguen a replantear la regulación impositiva española y las diferencias de resultado en las distintas CC.AA.), sino también de colisiones con las prohibiciones de ayudas de Estado, de discrimina-

ción fiscal y por razón de nacionalidad, que se encuentran en disposiciones de Derecho originario, esto es, en el Tratado de la Comunidad Europea antes mencionadas.

Si analizamos el Derecho positivo interno, se constata que los impuestos armonizados por Directivas comunitarias europeas no coinciden con los impuestos en los que se comparten competencias reguladoras en el nivel interno, por lo que se han evitado problemas de colisión con el Derecho comunitario europeo. La armonización fiscal comunitaria se ha centrado en el IVA, en los impuestos especiales (accisas) y en los que gravan las operaciones societarias, relegándose a un segundo plano la armonización de la imposición directa. En el caso del nuevo impuesto a las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, al gravar en fase única las ventas minoristas, no parece que, de momento, tal y como aparece regulado colisione con las Directivas comunitarias, aunque sí plantea problemas de constitucionalidad como ya hemos apuntado. Además, habría que analizar en qué medida puede obstaculizar la realización del mercado interior para pronunciarse con rotundidad sobre su conformidad al Derecho comunitario.

Atendiendo a los precedentes de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, pueden plantearse problemas de inadecuación al ordenamiento comunitario en el caso del IRPF, del IP y del ISD por contravenir las prohibiciones de discriminar por razón de nacionalidad; también en los tributos sobre el juego donde las competencias de las CC.AA. son amplias, y se pueden provocar situaciones de resultado que constituyan exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana, tributos internos discriminatorios o impuestos similares al IVA, supuestos todos ellos considerados contrarios directamente al ordenamiento comunitario (arts. 25 y 90 TCE y 33 de la Sexta Directiva en materia de IVA).

Por estas circunstancias, la cláusula de «reversión competencial» insertada en el artículo 19.2 de la LOFCA no será suficiente para dar respuesta a los eventuales problemas de colisión con el Derecho comunitario o a nuevas exigencias que puedan derivar de normas o interpretaciones del TJCE, porque no alcanza a los supuestos más previsibles —declaraciones del TJCE afectando al sistema tributario español por contrario al principio de no discriminación— y no aclara cuándo la reversión resultará «necesaria», aunque siendo el Estado el único responsable ante las instituciones de la Comunidad Europea, es comprensible que se haya arbitrado una cautela específica que pretende evitar situaciones de incumplimiento.

5. BIBLIOGRAFÍA

- ALAVEDRA I MONER, M.: «Primeras impresiones sobre el Libro Blanco de financiación de las Comunidades Autónomas», *Palau 14*, núm. 25, Generalitat Valenciana.
- ALIAGA AGULLÓ, E.: «La imposición mínima sobre los intereses: análisis de la Propuesta de Directiva de 20 de mayo de 1998», *Quincena Fiscal*, núms. 22 y 23, 1998.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., y otros: *La armonización Fiscal en la Unión Europea*, Cedecs, Barcelona, 1997.
- «Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica (y II)», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1997.
- ÁLVAREZ ARROYO, F.: «El concepto de impuesto sobre el volumen de negocios en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 133, 1996, p. 69.
- BELTRÁN I BERNABÉ, R.: «La cesión de la fase minorista del Impuesto sobre el Valor Añadido: El caso de Cataluña», *Hacienda Pública Española*, núm. 1, 1992.
- BIRD, R.: «Tax harmonization in Federations and common markets», en M. NEWMANN y K. W. ROSKAMP (eds.): «Public Finance and performance of enterprises» «I.I.P.F.», Wayne State University Press, Detroit, 1989.
- BOKOBO MOICHE, S.: *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998.
- CALLE SAIZ, R.: «La Teoría de la armonización fiscal y la Armonización Fiscal Europea», *Hacienda Pública Española*, núm. 6, 1970.
- CALLE SAINZ, R.: *Hacienda Pública Española. Financiación de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1996.
- CALLÓN GALIARDO, A. (dir.): *Los impuestos en España*, Aranzadi Editorial, 6.ª edición, 2001.
- CALVO ORTEGA, R.: «La financiación de las regiones», *Las Autonomías Regionales*, Instituto Nacional de Prospectiva, Madrid, 1970.
- CORONA, J. F.: ALONSO GONZÁLEZ, L. M., y PUY, P.: *La reforma del sistema de financiación autonómica. Hacia un federalismo competitivo*, Círculo de Empresarios, Madrid, 1997.
- CUBERO TRUYO, A. M., y SÁNCHEZ PINO, A. J.: «Los incentivos fiscales del País Vasco frente a la libre competencia», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 169, 1999.
- DROR, Y.: «Las capacidades para gobernar y la integración europea», *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, núm. 4, 1995.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea», *Sistema fiscal español y armonización europea*, Marcial Pons, 1995.
- «Los problemas de la determinación del domicilio fiscal», en VV.AA.: *El sistema de financiación autonómica*, MAP-Universidad San Pablo CEU, Madrid, 1998.

- «El sistema de financiación en los modelos de Estado: una visión general», en *El sistema de financiación territorial en los modelos de Estado español y alemán*, INAP, Madrid, 2000.
- «La Ley de acompañamiento y el Impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos», editorial de *Quincena Fiscal*, núm. 1, enero 2002.
- «El extravagante ejercicio de las competencias autonómicas en relación con los tipos de AJD», editorial de *Quincena Fiscal*, núm. 2, enero 2002.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A., y HERRERA MOLINA, P. M.: «El Derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las Comunidades Autónomas», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm. 2, II, 2001.
- GARCÍA MEILÁN, J. C.: «Las zonas "of shore" de Canarias y Madeira: algunos aspectos controvertidos», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 154, 1997.
- GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 1996.
- GARCÍA-NOVOA, C.: «Financiación autonómica y Derecho comunitario», *Crónica Tributaria*, núm. 85, 1998.
- GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.: «Convergencia europea y modernización de las instituciones presupuestarias», *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, núm. 4, 1995.
- GRAU RUIZ, A.: «La posible utilización de los impuestos especiales en el sistema de financiación autonómica: consideraciones a la luz del Concierto económico del País Vasco», *La Ley*, núm. 5297, viernes 27 de abril de 2001.
- KOVAR, R.: «Vois de Droit ouvertes aux individus devant les instances nationales en cas de violation des normes et décisions du Droit Communautaire», en *Les recours des individus devant les instances nationales en cas de violation du Droit européen*, Coloquio, Larcier, Bruselas, 1997.
- LASARTE ÁLVAREZ, J.: «Perspectivas de reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas», *Revista de Estudios Regionales*, núm. 44, 1996.
- MANGAS MARTÍN, A., y LIÑÁN NOGUERAS, D.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Mc.Graw-Hill, Madrid, 1996.
- MANGAS MARTÍN, A.: *Derecho comunitario europeo y Derecho español*, Tecnos, Madrid, 1987 (2.ª ed.).
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Civitas, Madrid, 1983.
- MATAS PALOU, J.: «Comentarios al Libro Blanco sobre financiación autonómica», *Palau 14*, núm. 25, Generalitat Valenciana.
- ORDÓÑEZ SOLÍS, O.: *La ejecución del Derecho Comunitario Europeo en España*, Cuadernos de Estudios Europeos, Civitas, 1994.
- PADOA SCHIOPPA, T.: *The Road to Monetary Union in Europe*, ed. Claredon Press Oxford, N. York, 1994.
- PISTONE, P., y ROZAS VALDÉS, J. A.: «Federalismo fiscal: l'esperienza spagnola», en *A cura di Domenicantonio Fausto e Federico Pica*, Il Mulino.
- QUINTANAR FERRER, E.: «Tributos cedidos y legislación autonómica», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 200, noviembre 1999, pp. 127-131.

- RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J.: «Perspectivas para la consolidación del Estado autonómico», publicado en *La Ley, Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 4439, de 16 de diciembre de 1997.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Prólogo» a CAZORLA PRIETO: *Las llamadas Leyes de Acompañamiento presupuestario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1998.
- SEVILLA SEGURA, J. V.: «El IVA como tributo compartido», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 155, 1997.
- VANDER ELST, R.: «Les notions de coordination, d'harmonisation, de rapprochement et d'unification du droit dans le cadre juridique de la Communauté économique européenne» dans: *Les instruments du rapprochement des législations dans la CEE*, Editions de l'Université de Bruxelles, 1976.
- VILLAR EZCURRA, M.: «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión Europea», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 195, 1999.
- VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.
- VV.AA.: *Informe sobre la reforma del sistema de Financiación Autonómica. Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2000*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.