

# **A LA BÚSQUEDA DE NUEVOS RECURSOS TRIBUTARIOS**

**Antonio APARICIO PÉREZ**  
**M<sup>a</sup> Concepción ARIZAGA JUNQUERA**  
**Profesores Titulares de la Universidad de Oviedo**

## **RESUMEN**

El modelo diseñado en la Constitución de 1978 es abierto y permite variedad de esquemas que comprenden mayor o menor grado de autonomía pero en ningún caso esta puede llevar a la desmembración del Estado.

Del estudio de las distintas posibilidades de financiación se llega a la conclusión de que sin necesidad de tener que alterar la normativa actualmente vigente la Comunidad Autónoma de Castilla y León puede aumentar su autonomía en materia tributaria:

1º Acudiendo a los recargos.

2º Estableciendo tributos medioambientales.

3º Intentando obtener ingresos públicos no tributarios derivados de la expresión constitucional "prestaciones patrimoniales de Derecho público".

## **1.- EN TORNO AL MODELO DE ESTADO DISEÑADO EN LA CONSTITUCION**

El modelo de financiación que se fije para las Comunidades Autónomas está lógicamente en relación con el modelo de Estado diseñado en la Constitución. Por ello es necesario para resolver aquél tener presente éste.

La Constitución española de 27 de diciembre de 1978 organiza territorialmente el Estado en municipios, provincias y las Comunidades Autónomas que se constituyen; con lo cual nos encontramos con tres niveles de gobierno y administración: central, autonómico y local.

A su vez los principios básicos informadores de la nueva estructura territorial son la descentralización, la autonomía y la coordinación.

El modelo creado en torno a las Comunidades Autónomas hunde sus pilares en el artículo 2 de la Constitución y el Título VIII de la misma.

El artículo 2 como sabemos proclama y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que integran la Nación española y la solidaridad entre todas ellas. Y el título VIII desarrolla el modelo de autonomía aplicable a las distintas nacionalidades y regiones. Ese título VIII es la respuesta concreta y por lo tanto difícil a los problemas planteados por el paso de un Estado centralista y burocrático a otro basado en la descentralización y la autonomía.

La Constitución define un modelo complejo pero muy concreto: el llamado Estado de las autonomías; es un modelo abierto, indeterminado, pero no indefinido. Con ello quiere decirse que se mueve entre dos extremos, ambos, lógicamente inconstitucionales. Concretamente, "excluye el viejo modelo centralista, que ha presidido la formación del Estado español contemporáneo, tal como nos ha llegado a nosotros. Y excluye, igualmente todo modelo basado en la posible desintegración del ámbito territorial actual, es decir, en el ejercicio del derecho de autodeterminación entendido como posible vía para la independencia de una parte del territorio"<sup>1</sup>.

Estamos pues ante un modelo abierto, flexible, indeterminado, pero no indefinido.

En consecuencia, si este es el esquema de modelo establecido para hacerle viable se requiere un sistema de distribución de recursos similar.

En efecto, el sistema de financiación establecido ha de oscilar entonces entre dos extremos, entre el llamado blando sistema de unión y el de separación, es decir, el sistema de financiación debe basarse en un esquema de descentralización fiscal. Ahora bien, como ocurre con el sistema político-administrativo que configura el llamado Estado de las Autonomías el modelo de financiación admite dentro de los límites extremos señalados multitud de modalidades.

## **2.- MODELO CONSTITUCIONAL DE FINANCIACIÓN ESTABLECIDO**

La Constitución no contiene un modelo cerrado de financiación sino que, por el contrario, señala una serie de principios que actúan como informadores y límites al modelo que quiera diseñarse.

Preceptos básicos, explícitos y propios que han de tenerse en cuenta en el modelo que se quiera diseñar de financiación autonómica son: artículos 156, 157 y 158.

El artículo 156 de la Constitución consagra el principio de autonomía financiera a favor de las Comunidades Autónomas 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.

El artículo 157 hace una enumeración de los distintos ingresos que pueden integrar los recursos de las Comunidades Autónomas a la vez que establece la posibilidad de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado. Finalmente este artículo establece un límite importante a tener en cuenta en el diseño del esquema de financiación que es que las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

Finalmente, el artículo 158 establece como recursos de las Comunidades Autónomas la participación en un Fondo de Compensación Interterritorial y en la asignación de cantidades a cargo de los Presupuestos Generales en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español.

Pero además de estos preceptos "ad hoc" enumerados en la Constitución hay que tener en cuenta otra serie de disposiciones que han de predicarse también, aunque no exclusivamente, para la financiación autonómica, y que han de contribuir a fijarla. Entre estos preceptos hay que citar:

- El respeto al principio de existencia de una política económica única (artículos 40.1 y 131 de la Constitución).
- Respeto al principio de igualdad (artículos 14 y 139.1 de la Constitución).
- Ausencia de privilegios económicos y sociales (artículo 138.2 de la Constitución).

En resumen, como hemos dicho el modelo es abierto, flexible, dinámico, en el que actualmente prevalecen los rasgos del sistema de unión, admitiendo dentro de los dos extremos señalados, centralismo unitario e independentismo segregacionista, múltiples y variadas posibilidades<sup>2</sup>.

### **3.- RECURSOS TRIBUTARIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. ESPECIAL REFERENCIA A CASTILLA Y LEÓN**

Actualmente el modelo de financiación, como hemos dicho, se caracteriza por su dependencia de la Hacienda Central pero dadas las características del modelo de Estado diseñado y, por ende, del dinamismo propio que le caracteriza, ese modelo de financiación se está quedando alicorto y requiere urgentemente un cambio.

Como sabemos, en la actualidad, al amparo de lo establecido en el artículo 157.3 de la Constitución, la configuración jurídica básica de la financiación autonómica está recogida en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) de 22 de septiembre de 1980, modificada por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre.

Pues bien, sin necesidad de cambiar la legislación vigente o con cambios mínimos, cabe preguntarse de cara al modelo a implantar a partir del año 2001 cuales son las posibilidades que pueden extraerse de la actual normativa. A ello vamos a dedicar el resto de esta comunicación.

Ahora bien, debemos partir de las siguientes limitaciones: esa búsqueda de nuevas formas de financiación queda referida a la procedente de instrumentos de naturaleza tributaria propia, y ello porque esta fuente es la expresión mas genuina de realización del principio de autonomía y suficiencia, dejando en consecuencia al margen otras fuentes de financiación muy importantes y donde todavía queda mucho por hacer, como puede ser la política de endeudamiento y la participación en los ingresos del Estado.

En el momento presente la ordenación básica de los recursos tributarios propios de las Comunidades Autónomas en general, y en particular de la Comunidad de Castilla y León están regulados en los siguientes términos:

1º La Constitución española en su artículo 157.1 a) y b) establece entre los recursos de las CCAA sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales y recargos sobre impuestos estatales.

2º La LOFCA en su artículo 4.1.b) establece entre los ingresos de las CCAA "sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales", y en la letra d) habla de los recargos que pudieran establecerse sobre los impuestos del Estado.

3º El Estatuto de Autonomía de Castilla y León aprobado por la Ley Orgánica 4/1983, de 25 de febrero en su artículo 35 habla de sus propios impuestos, tasas, contribuciones especiales y recargos.

#### **4.- LA BÚSQUEDA DE NUEVOS RECURSOS TRIBUTARIOS**

Partiendo, recordémoslo una vez mas, del actual esquema legal, la búsqueda de nuevos recursos de naturaleza tributaria se ha de centrar en estas posibilidades:

1º La vía de los recargos.

2º Los tributos medioambientales.

3º Revisión del concepto tributo.

## 1.- La vía de los recargos

La normativa vigente en materia de recargos está constituida por el artículo 157.1.a) de la Constitución, el cual enumera entre los recursos de las Comunidades Autónomas "los recargos sobre impuesto estatales", sin hacer ulteriores precisiones en torno a ellos.

El artículo 35.1.6 del Estatuto de Autonomía de Castilla y León menciona entre los recursos de la Comunidad los recargos sobre impuestos estatales.

A su vez el artículo 12 de la LOFCA dispone al respecto que: "1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio.

2. Los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos."

Por último, por su incidencia en este punto, hay que hacer referencia al artículo 157.2 de la Constitución, el cual establece que "las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculos para la libre circulación de mercancías o servicios".

Con la normativa actual, pues, la Comunidad Autónoma de Castilla y León podría establecer recargos sobre los impuestos siguientes: Impuesto sobre el Patrimonio Neto de las Personas Físicas, sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre la Renta de las Personas Físicas, y sobre las tasas y demás exacciones sobre el juego. También podría establecer recargos sobre el impuesto general de ventas en la fase minorista y sobre los impuestos especiales en fase minorista pero a partir del momento en que la prevista cesión se haga efectiva.

Dado que a través de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre de modificación parcial de la LOFCA se ha concedido una cierta capacidad normativa a las CCAA sobre los tributos indicados excepto sobre la fase minorista del impuesto sobre el volumen de ventas y consumos específicos no tiene mucho sentido establecer recargos en estos casos.

No obstante, porque hasta ahora las CCAA no tenían capacidad normativa sobre los tributos que gravaban el juego todas las CCAA tenían establecidos recargos sobre ellos, pero ahora que ya tienen capacidad, y en este supuesto, normativa total carece de sentido el mantener dichos recargos sobre el juego.

Si tiene mucha importancia el que pudieran establecer recargos en los casos de imposición sobre el volumen de ventas en fase minorista y en el caso de imposición de consumos específicos en fase minorista ya que con la nueva regulación del artículo 12.1 de la

LOFCA para poder establecer el recargo basta que lo sea sobre un impuesto "susceptible de cesión" no siendo por lo tanto ahora necesario que haya sido cedido.

La cuantía de la recaudación en estos últimos supuestos puede ser enorme, aunque tiene el inconveniente de su difícil cálculo.

Lo mismo cabe decir en relación con un recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), estructurado y articulado con la cesión parcial actual de dicho gravamen.

Los principales obstáculos que se han argüido a la hora de establecer los recargos sobre gravámenes estatales, en general, y en particular sobre el IRPF se pueden recordar así:

El primer problema es el de interpretar el alcance de la expresión "no podrán adoptarse en ningún caso medidas tributarias sobre bienes situados fuera del respectivo territorio de la Comunidad Autónoma". Una interpretación excesivamente literalista llevó a algunos autores a considerar inconstitucional cualquier recargo sobre el IRPF siempre que la base de dicho impuesto estuviese constituida por alguna renta obtenida fuera del territorio de la Comunidad Autónoma que lo establece. Ante esta situación no cabría más que dos soluciones: o no establecer el recargo o establecerlo sólo sobre la parte de renta imputable al territorio de la Comunidad Autónoma que lo establece. Nosotros nos inclinamos por una interpretación distinta, a saber: en primer lugar, porque el artículo 157.2 de la Constitución habla de adoptar medidas tributarias sobre "bienes" situados fuera del territorio de la Comunidad y evidentemente las "rentas" que son el objeto del IRPF no son bienes; en segundo lugar, porque las rentas se obtienen mientras que son los bienes patrimoniales lo que están situados o radicados. En consecuencia, a nuestro juicio, el artículo 157.2 se refiere a la imposición patrimonial y no a la imposición sobre la renta.

El segundo problema que plantea un recargo sobre el IRPF es si el mismo vulnera o no el principio constitucional de igualdad ante la ley, formulado con carácter general en el artículo 14 de la Constitución, y con carácter específico en el artículo 31.1. A nuestro juicio no cabe hablar de desigualdad en este caso, ya que como ha advertido reiteradamente el Tribunal Constitucional no toda diferenciación o desigualdad implica una discriminación, ya que sólo existirá ésta cuando la desigualdad esté desprovista de una justificación objetiva y razonable; y no cabe duda que el hecho de que una Comunidad Autónoma establezca un recargo sobre el IRPF y otras no, no puede considerarse como una violación del principio constitucional de igualdad. Como hemos indicado, el Tribunal Constitucional así lo ha entendido en numerosas sentencias en las que se invocó vulneración del artículo 14 de la Constitución. Así, entre otras, a título de ejemplo cabe citar las Sentencias de 2 de julio de 1981, la de 10 de noviembre de 1981 y finalmente la de 24 de julio de 1984. Se ha aludido también por ciertos sectores doctrinales a que si bien un recargo sobre el IRPF pudiera no vulnerar el artículo 14 de la Constitución si violaría en cambio el artículo 139.1 que establece que "todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado". Pero a este respecto el Tribunal Constitucional se ha pronunciado

también en contra en estos términos: "El primero de tales principios es el de igualdad de derechos y obligaciones de todos los españoles en cualquier parte del territorio nacional. Es obvio, sin embargo, que tal principio no puede ser entendido en modo alguno como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento de la que resulte que, en igualdad de circunstancias, en cualquier parte del territorio nacional, se tienen los mismos derechos y obligaciones. Esto no ha sido así entre nosotros en el ámbito del derecho privado y, con la reserva ya antes señalada respecto de la igualdad en las condiciones básicas de ejercicio de los derechos y libertades, no es ahora resueltamente así en ningún ámbito, puesto que la potestad legislativa de que las Comunidades Autónomas gozan potencialmente en nuestro ordenamiento tiene una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional. Es cierto que esta diversidad se da dentro de la unidad y que, por consiguiente, la potestad legislativa de las Comunidades Autónomas no puede regular las condiciones básicas de ejercicio de los derechos o posiciones jurídicas fundamentales que quedan reservadas a la legislación del Estado (artículos 53 y 149.1.1º de la Constitución), cuyas normas, además, son las únicas aplicables en las materias sobre las que las Comunidades Autónomas carecen de competencia legislativa, prevalecen en caso de conflicto y tienen siempre valor supletorio (artículo 149.3)."

En tercer lugar, cabe preguntarse si un posible recargo sobre el IRPF vulneraría los principios de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad.

Respecto al principio de capacidad contributiva cabe señalar que la renta obtenida es uno de los signos más expresivos de la de la capacidad contributiva por lo tanto un recargo que tiene como referencia a ésta se ajusta perfectamente a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Respecto al principio de no confiscatoriedad siempre que la cuantía del mismo sea razonable y prudente no tiene por qué resultar confiscatorio. Dados lo amplios márgenes entre lo que se puede mover la no confiscatoriedad en un recargo sobre el IRPF ésta sería una situación más voluntaria a alcanzar (y por lo tanto absurda y, eso sí, entonces inconstitucional) que real.

En cuarto lugar hay que tener en cuenta que entre las limitaciones al establecimiento de un recargo está el que, en ningún caso, su establecimiento puede producir una minoración de los ingresos del Estado lo que ocurriría únicamente si éste fuese deducible de alguna forma en el impuesto estatal sobre la renta.

Estas reticencias y objeciones que se han hecho al establecimiento de un recargo sobre el IRPF pueden hacerse también, mutatis mutandis, en relación con los recargos sobre la fase minorista del gravamen de consumos específicos o sobre la fase minorista de la imposición general sobre las ventas, con iguales resultados.

Ahora bien, hay que recalcar, una vez mas, ya que la imposición a través de recargos no ha sido del agrado de las Comunidades Autónomas que no han hecho uso de esta facultad, con excepción de los recargos establecidos sobre el juego, presenta una enorme potencialidad recaudatoria<sup>3</sup>.

Por último cabe hacer referencia a una cuestión formal: si el establecimiento del recargo debe hacerse por medio de ley. A este respecto cabe señalar que el artículo 31.3 de la Constitución dispone: "Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley". Por su parte el artículo 133.2 de la Constitución determina: "Las Comunidades Autónomas ... podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes". El artículo 17 c) de la LOFCA dice así: "Las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos, las siguientes materias:...c) El establecimiento y la modificación de los recargos sobre los impuestos del Estado." La cuestión aparece así, pues, claramente resuelta y no merece más comentarios<sup>4</sup>.

## 2.- Los tributos medioambientales

El gravamen de determinados comportamientos que inciden en el medio ambiente se ha ido extendiendo últimamente y han empezado a constituir importantes fuentes de ingresos.

Ahora bien, el establecimiento de estos tributos que llamamos medioambientales presenta importantes limitaciones como son: no podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio propio, no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios, no podrán gravar hechos imposables ya gravados por el Estado y habrán de tener en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo.

Todos estos requisitos son exigibles de todos y cada uno de los tributos propios de las CCAA y no presentan ninguna singularidad en relación con los tributos medioambientales salvo en lo referente al principio de capacidad económica al que ahora brevemente nos referimos.

Por otra parte estos tributos medioambientales pueden instrumentalizarse en cualquiera de las categorías tributarias hoy legalmente existentes, a saber: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

De acuerdo, pues, con esta clasificación legal sugerimos el siguiente cuadro de tributos medioambientales<sup>5</sup>:

### **1º Impuestos**

Transporte: sobre el consumo de combustible, motores y vehículos.

Energía: sobre electricidad, gas natural y carbón.

Emissiones contaminantes: SO<sub>2</sub>, CO<sub>2</sub> y NO<sub>x</sub>.  
Fertilizantes y pesticidas.

## **2º Tasas**

Sobre emisiones: basadas en la cantidad o calidad de las descargas contaminantes.

Sobre usuarios: aplicadas en función del coste del tratamiento público de las emisiones.

Sobre productos: fijadas en las ventas de productos cuyo consumo o utilización implica polución.

Administrativas: que pretenden resarcir al Sector Público del coste de su actividad reguladora.

De diferenciación: incentivo/desincentivo para determinados tipos de comportamientos medioambientales.

## **3º Contribuciones especiales**

Cánones de saneamiento

El establecimiento de estos tributos está sujeto a muchos problemas, pero también tiene sus ventajas.

Respecto a los problemas cabe citar el de los llamados costes sociales con arreglo a los cuales han de fijarse los tipos impositivos, la cuantificación económica de la externalidad, ya que si la evaluación del daño es insuficiente se corre el riesgo de estimular la contaminación y si es excesiva puede ocasionar una paralización de la actividad productiva por falta de rentabilidad, su posible inconstitucionalidad en la medida en que afecte a la capacidad económica.

Es a este punto, al que hemos aludido en líneas anteriores y al que ahora nos referimos.

Sabido es que la mayoría de la doctrina y el Tribunal Constitucional justifican la existencia del tributo y lo diferencia de otros posibles ingresos de Derecho Público en la exigencia del respeto al principio de capacidad económica. Ahora bien, sin poder entrar a fondo sobre esta cuestión es evidente que se han establecido tributos cuyo respeto a la capacidad económica es más que dudoso. Precisamente uno de estos supuestos de tributos en lo que la capacidad económica puede ser desconocida son los tributos medioambientales; pero para solventar esta carencia el Tribunal Constitucional alude a la constitucionalidad de aquellos tributos que puedan tener un carácter extrafiscal o tributos de ordenamiento donde la capacidad económica queda relegada a un segundo plano<sup>6</sup>.

Sin embargo, pese a estos problemas, superado sobre todo por mandato constitucional el de la capacidad económica, son grandes las ventajas que presentan que se pueden resumir entre otras en: ser exponente de su autonomía financiera, ser instrumento de control y saneamiento y tener una gran capacidad recaudatoria.

### 3.- Revisión del concepto "tributo"

Sabido es que ni la Ley General Tributaria ni ninguna otra disposición legal dan un concepto de tributo, quedando, por lo tanto, su elaboración a la doctrina y a la Jurisprudencia.

No obstante, el Tribunal Constitucional ya que la Constitución, acertadamente, no contiene ningún concepto ni clasificación, ha ido con mas desacierto que fortuna pergeñando algunas notas definidoras.

Pues bien, a la vista de todo ello cabe preguntarse el significado y alcance del concepto tributo.

Como ya hemos dicho la Constitución española no define el tributo pero se refiere a él de forma indirecta en el artículo 31.1 al hablar de sistema tributario y en el artículo 133 al hablar de la potestad de establecer tributos.

Ni la Ley General Tributaria ni ninguna otra norma legal dan un concepto de tributo, lo único que hacen es una clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Ha sido la doctrina la que ha ido elaborando un concepto de tributo, si bien hay que resaltar también que no existe un concepto jurídico unitario de tributo ni tan siquiera una aceptación generalizada de dicho concepto<sup>7</sup>.

Por otra parte, en ocasiones, la misma doctrina ha basado la distinción del tributo como ingreso de Derecho público opuesto al de Derecho privado<sup>8</sup>.

La doctrina española con carácter general ha llegado a definir el tributo como prestación coactiva patrimonial impuesta por el Estado o ente público autorizado como consecuencia de una relación obligatoria de Derecho público con la finalidad de cubrir sus necesidades financieras.

La Jurisprudencia, por otra parte, salvo excepciones, ha rehusado pronunciarse sobre tal concepto y se ha dirigido mas en el sentido de fijar cuales son sus notas o características señalando como tales: su coactividad, su fuente u origen y sobre todo la capacidad económica.

Pues bien, planteado a grandes rasgos el estado de la cuestión cabe entonces adentrarse en las posibilidades de este concepto y su futuro alcance.

Hemos visto que ni la Constitución ni la legislación ordinaria dan un concepto de tributo por lo que en una primera aproximación hay que entender que como categoría doctrinal es un concepto abierto.

Ahora bien, la Constitución habla de tributos aunque no los defina y la Jurisprudencia constitucional aunque de forma imprecisa y a veces hasta con una cierta contradicción interna caracteriza al tributo por responder su establecimiento al principio de capacidad económica.

Además, aparte de los tributos la Constitución en el artículo 31.3 habla de "... prestaciones patrimoniales de carácter público" con lo que nos encontramos con nuevos ingresos públicos de carácter coactivo que en nada difieren de los tributos salvo tal como parece desprenderse de la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre en que este tipo de ingresos no tienen su fundamento en la capacidad económica.

En consecuencia, nos encontramos pues con dos tipos de ingresos públicos de Derecho público que son los tributos y otras prestaciones patrimoniales cuyo elemento de diferenciación básico es la capacidad económica. Y siendo esto así queda también por decir que el número de ingresos que pueden constituir cada una de esas dos categorías pueden ser muy variados y recibir distintas denominaciones, relegándose, entonces, el problema no tanto a las clasificaciones y denominaciones como a la estructura interna de cada una de las categorías que se quieran crear dentro de esos dos conceptos básicos.

Esta cuestión se complica en relación con las Comunidades Autónomas ya que a estos principios generales aplicables a la Hacienda en general hay que añadir una limitación muy importante que puede incidir negativamente en la posibilidad de crear nuevas figuras tributarias a añadir a las ya existentes y es la prohibición establecida en la LOFCA de la imposibilidad de gravar hechos imposables ya gravados por el Estado, pero una cosa es la dificultad de encontrar esos "huecos" de posibilidad y otra, evidentemente, que no puedan las Comunidades Autónomas indagar en esa dirección.

## **5.- CONCLUSIONES**

El sistema de financiación establecido por la Constitución es abierto, flexible, dinámico y permite multitud de modelos.

El desarrollo vigente del modelo de financiación viene dado por la LOFCA, Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, modificada por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre.

De acuerdo, pues, con la normativa vigente, sin necesidad de modificar para nada dicha legislación, la Comunidad Autónoma de Castilla y León en lo que se refiere a su capacidad tributaria y con el consiguiente aumento de recaudación puede intentar agotar las

posibilidades que aún ofrece la normativa actual en materia tributaria actuando en las siguientes direcciones:

1º Acudiendo a la vía de los recargos.

2º Estableciendo tributos medioambientales.

3º Intentando buscar nuevos tributos y explotar al máximo las posibilidades que pueden derivarse de la obtención de ingresos no tributarios derivados de la expresión constitucional "prestaciones patrimoniales".

#### NOTAS:

<sup>1</sup>. SOLÉ TURA, J.: "Una lectura autonomista y federal del modelo de Estado constitucional", en Revista Leviatán, II época, nº 26, pág. 8.

<sup>2</sup>. Un análisis más desarrollado de estos principios puede verse en APARICIO PÉREZ, A. : "La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española", en Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas), edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, tomo I, págs. 432 a 454.

<sup>3</sup>. Muchos han sido ya los trabajos cuantificando esta potencialidad recaudatoria. Pueden verse, a título de ejemplo, en relación con el recargo sobre el IRPF el trabajo de APARICIO PÉREZ, A. Y ARIZAGA JUNQUERA, Mª C.: "Financiación de la Comunidad Autónoma de Castilla y León. Especial referencia a un recargo sobre la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas", comunicación al 2º Congreso de Economía Regional de Castilla y León, celebrado en León los días 22, 23 y 24 de noviembre de 1990, imprime Sabán Artes Gráficas, S.A., págs. 529 a 540. En este trabajo y con datos referentes a 1990 se pone de manifiesto como con un recargo mínimo del 3 % sobre la cuota líquida del impuesto se podría llegar a recaudar 3.283,32 millones de pesetas, y en relación con un recargo sobre la fase minorista del IVA pueden verse SÁNCHEZ MALDONADO, J. Y GÓMEZ SALA, J.S.: "La imposición sobre el consumo y la financiación autonómica", Papeles de Economía, nº 69, Madrid, 1996, págs 221 a 226; y, ALVAREZ GARCÍA, S. Y ARIZAGA JUNQUERA, Mª C.: "La cesión del IVA en su fase minorista a las CCAA. Especial referencia a la Comunidad Autónoma de Castilla y León", comunicación al 4º Congreso de Economía Regional de Castilla y León celebrado en Burgos, Imprime Tesitex, tomo I, Burgos, 1994, págs. 608 a 615.

<sup>4</sup>. Sobre el tema de los recargos como ingreso de las Comunidades Autónomas vid. por todos: APARICIO PÉREZ, A. Y ARIZAGA JUNQUERA, C. : "Financiación de la Comunidad Autónoma de Castilla y León. Especial referencia a un recargo sobre la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Comunicación al 2º Congreso de Economía Regional de Castilla y León celebrado en León el 22, 23 y 24 de noviembre de 1990, págs. 529 a 540.

<sup>5</sup>. Esta relación de tributos mediambientales en lo referente a los impuestos y a las tasas la hemos tomado de GAGO RODRÍGUEZ, A. Y LABANDEIRA VILLOT, X. : "Instrumentos tributarios para las políticas del medio ambiente", Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 23, págs. 243-257.

<sup>6</sup>. Vid., entre otras, Sentencias del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio, 37/1987, de 26 de marzo y 186/1993, de 7 de junio.

<sup>7</sup>. Vid. COCIVERA, B.: "Sul concetto di tributo e sulla natura tributaria di alcuni proventi degli enti minori", in Studi in onore di A.D. Giannini, edit. Giuffré, Milano, 1961, págs. 257 y ss., y FORTE: "Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento finanziario italiano e sul significato dell'art. 23 della Costituzione" in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1956, I, págs. 248 y ss.

<sup>8</sup>. Vid. GIANNINI, A.D.: Istituzioni di Diritto tributario, edit. Giuffré, Milano, 1972, págs 51 a 74.