



FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y DE LA COMUNICACIÓN

Máster en Gestión y Administración Pública

**La autonomía municipal en Argentina y España desde la perspectiva del Derecho
Tributario**

**Autor: Ab. Tobias Larregui Rosignolo
Tutor: Dr. Manuel Jesús Rozados Oliva
Fecha: Junio 2018**

« El municipio es la única asociación tan identificada con la naturaleza, que allá donde hay hombres reunidos se forma espontáneamente un municipio. La sociedad municipal existe, pues, en todos los pueblos, cualquiera que sean sus costumbres o leyes. Es el hombre quien hace los reinos y crea la Republica; pero el municipio parece salir directamente de las manos de Dios»

A. de Tocqueville

La Democracia en América

Resumen:

Las personas se agrupan, sea por lazos íntimos, por necesidad o simplemente por espontaneidad, la convivencia es una realidad que nadie puede negar; el hombre no vive solo, y las relaciones se hacen insoslayables.

He aquí, la primera razón sociológica de existencia del municipio, figura central en la estructura de cualquier Estado, cuya proximidad al ciudadano lo convierte en cauce natural de participación, y responsable de un sinnúmero de necesidades básicas directas.

El presente trabajo busca resaltar la importancia del municipio, tantas veces olvidada, tantas veces solapada. Su valor sociológico ha devenido en un reconocimiento constitucional de existencia, aunque su autonomía, pese a tal reconocimiento ha sido y es fuente de debate entre la doctrina política, constitucional y administrativista.

Particularmente este trabajo se centrará, a modo de delimitar conceptualmente la presente investigación, a los municipios de Argentina y España, a fin de determinar si dichos entes alcanzan la autonomía constitucionalmente garantizada.

Se partirá de un análisis del concepto «autonomía» y de «poder tributario» a fin de relacionarlos en cabeza del municipio, como así también de la forma de Estado de ambos países, previo al desarrollo de su posición autonómica a luz del derecho tributario, con el objeto de exponer el enrolamiento del ente local en el modelo de distribución de poder.

Se pretende de este modo, ofrecer una respuesta general al interrogante sobre la existencia o no de autonomía municipal dada la forma de estado y estructura en la cual se inserta el municipio en cada uno de los países, como así también si nos referimos a una misma definición de autonomía o no, siempre teniendo como eje rector al derecho tributario.

Acto seguido, se expondrán los diferentes sistemas de distribución de potestades tributarias existentes en la doctrina actual, y se delimitarán aquellos adoptados por Argentina y España, con el objeto de exhibir la situación actual del municipio dentro de estos sistemas.

En última instancia, se expondrá un desarrollo pormenorizado de la situación actual de la autonomía municipal tanto en Argentina como en España desde el derecho tributario, que derivará en conclusiones y recomendaciones para su reivindicación.

Palabra claves: Autonomía municipal; poder tributario; coparticipación; transferencias.

Abstract:

People are grouped, either by intimate ties, necessity or, simply spontaneity, coexistence is a reality that no one can deny; man does not live alone, and relationships are unavoidable.

Here is the first sociological reason for the existence of the municipality, central figure in the structure of any State, whose proximity to the citizen makes it a natural channel of participation, and responsible for a number of direct basic needs.

The present work seeks to highlight the importance of the municipality, so often forgotten, so many times overlapped. Its sociological value has become a constitutional recognition of existence, although its autonomy, despite such recognition has been and is a source of debate between political, constitutional and administrative doctrine.

In particular, this work will focus in order to conceptually delimit the present investigation, to the municipalities of Argentina and Spain, in order to determine if these entities achieve constitutionally guaranteed autonomy.

It will be based on an analysis of the concept of "autonomy" and "tax power" in order to relate them at the head of the municipality, as well as the form of State of both countries, prior to the development of their autonomic position in the light of tax law, in order to expose the enrollment of the local entity in the power distribution model.

It is intended in this way, to offer a general answer to the question about the existence or not of municipal autonomy given the form of state and structure in which the municipality is inserted in each of the countries, as well as if we refer to the same definition of autonomy or not, always having as a guiding principle to the tax law.

Next, the different distribution systems of tax powers existing in the current doctrine will be exposed, and those adopted by Argentina and Spain will be delimited, in order to show the current situation of the municipality within these systems.

Ultimately, a detailed development of the current situation of municipal autonomy will be exposed both in Argentina and in Spain from the tax law, which will lead to conclusions and recommendations for its claim.

Keyword: Municipal autonomy; tax power; co-participation; transfers.

ÍNDICE

I.- Planteamiento y formulación del problema de investigación:	1
II.- Antecedentes sobre el problema de investigación:.....	3
III.- Justificación del estudio del problema de investigación.	5
IV.- Objetivos de la Investigación.	6
IV.1.- Objetivo General:	6
IV.2.- Objetivos Específicos:.....	6
V.- Marco Teórico:	7
VI.- Metodología.....	8
VI.1.- Dimensión temporo-espacial.....	8
VI.2.- Material de Análisis.	9
VI.3.- Diseño de Análisis.	10
VI.4.- Plan y Cronograma de Tareas.....	10
VII.- Utilidad de los resultados de la investigación.	11
VIII.- Desarrollo.	12
VIII.1.- La Naturaleza Jurídica del Municipio.	12
VIII.1.1.- La Forma de Estado adoptada por Argentina.	12
1.1.2.- El enrolamiento del Municipio Argentino:.....	14
1.2.- La Forma de Estado adoptada por España.	19
1.2.1.- El enrolamiento del Municipio.	22
VIII.2.- El concepto de Autonomía. Terminología.	26
VIII.3.- El Poder Tributario. Concepto. Origen y Fundamento. Poder Originario y Derivado.....	29
VIII.4.- La distribución de Poder Tributario. Los sistemas de coordinación y armonización de Potestades Tributarias. Casos Argentina y España.	33
4.1.- El caso Argentino:.....	37

4.1.2.- El sistema de coparticipación en Argentina.....	40
4.2.- El caso Español.....	46
4.2.1.- El poder tributario Estatal.	48
4.2.2.- El poder tributario de las Comunidades Autónomas.....	49
4.2.3.- El poder tributario de los municipios españoles.....	53
VIII.5.- La Autonomía Tributaria en los Municipios de Argentina y España.	
Situación Actual.....	59
5.1.- El caso Argentino.....	59
5.2.- El caso Español:	65
5.2.1.- El Poder Tributario Municipal y el principio de Reserva de Ley.....	70
IX.- Conclusiones.....	73
X.- Recomendaciones para reivindicar la autonomía municipal.	75
1.- Argentina.	75
2.- España.	77
3.- En forma conjunta:	78
XI.- Bibliografía.....	81
XII.- Webgrafía.	87
XIII.-Anexo Legislativo.....	88

I.- Planteamiento y formulación del problema de investigación:

Observamos una serie de inconsistencias respecto de la autonomía municipal garantizada tanto por la Constitución Argentina como por la Constitución Española, que ameritan un replanteo de esta, a fin de conocer si en los hechos se cumple con la manda constitucional o se convierte en letra muerta ante el vaciamiento producido de tal concepto por múltiples vías que serán analizadas.

La Constitución Argentina de 1994, recepta en su Art. 123: «*Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5° asegurando la autonomía municipal [...]*», a la par que en su Art. 5, se señala que «*Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones*».

Por su parte, la Constitución Española de 1978, establece en su Art. 137: «*El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses*» y en su Art. 140: «*La Constitución garantiza la autonomía de los municipios. Estos gozarán de personalidad jurídica plena [...]*».

Ahora bien, no existe ni en la doctrina especializada ni en la voz popular, un concepto tan equívoco como el de autonomía, muchas veces utilizada como sinónimos de autogobierno, de autarquía, de autosuficiencia, términos que deben ser diferenciados para una mejor comprensión del tema. La autonomía debe, por lo tanto, ser analizada en todas sus expresiones, y a partir de allí, intentar brindar una respuesta a la naturaleza jurídica del municipio.

El poder tributario, como bien será explicitado en acápite subsiguientes es una expresión de dicha autonomía, equivalente a una autodeterminación tributaria o autarcía, como potestad otorgada por ley, y con origen en el poder de imperio de un estado para crear tributos y exigirlos a la sociedad.

Ahora bien, no pareciera, al menos a priori, ser la misma autonomía la que proclama la Constitución Argentina de la Española, fruto de la diferente forma de estado adoptada por

dichos países. Me refiero a que en una estructura federal de estado como la adoptada por Argentina, la autonomía debiera, al menos, tener un peso superior que en estados que partieron de un unitarismo, para luego de un fuerte proceso descentralizador pasar a constituir, un estado autonómico basado principalmente en el poder influyente de las Comunidades Autónomas.

Sin perjuicio de ello, es la Constitución Española la que garantiza, la autosuficiencia financiera de la hacienda local en su Art. 142 «*Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones [...]»*», mientras que la Constitución Argentina nada dice al respecto.

De lo expuesto, ¿existiría autonomía sin autosuficiencia financiera?, de responder negativamente el Art. 142 de la Constitución Española, pareciera ser una redundancia de su Art. 140 transcripto oportunamente. Por su parte, de responder positivamente, traería aparejado que la Constitución Argentina, reconoce la Autonomía, pero no su autosuficiencia financiera, ya que no se pronuncia al respecto, lo cual daría lugar a posibles inconsistencias.

Asimismo, estimamos conveniente no ingresar a un debate estéril y tedioso como es aquel que trata sobre el origen del municipio. No obstante y modo de reseña del mismo, señalamos que por un lado encontramos la doctrina que sustenta el origen natural y previo al Estado del municipio¹ – lo cual lleva aparejado la existencia de ciertas competencias exclusivas de forma natural – y por otro lado la doctrina que recepta a la existencia del municipio como una decisión constitucional.

El carácter constitutivo o declarativo – cuya existencia previa supone – del reconocimiento constitucional, es una discusión sin sentido, si no se la plantea a la luz de la atribuciones o competencias del municipio, lo cual necesariamente recalará en la existencia o no de autonomía.

Adelantando nuestra opinión al respecto, expresamos que debido al reconocimiento expreso de la autonomía municipal en las Constituciones de Argentina y España, la indeterminación del concepto no puede ni debe ser obstáculo para vaciarla de contenido, el cual no será otro que la existencia de intereses propios y competencias exclusivas sometidos a la decisión del municipio, lo cual evidencia recursos propios y suficientes para llevarlas a cabo.

¹ Parejo Alfonso. L. 1981, p.133-145.

Situando la mirada en los municipios de Argentina y España, surge con claridad la particular situación de desfinanciamiento en la cual se encuentran insertos, en muchos casos estructural, lo cual amerita un replanteo de la autonomía declarada constitucionalmente siendo que un gran número subsisten, en la actualidad, por transferencias y participaciones en otros niveles de gobiernos, ante la incapacidad de crear tributos propios con el potencial recaudatorio que requieren.

Ante el panorama expuesto, surge la siguiente pregunta de investigación:

¿Existe autonomía municipal en Argentina y España, desde la perspectiva del Derecho Tributario?

II.- Antecedentes sobre el problema de investigación:

La autonomía municipal desde siempre ha despertado el interés de los más ilustres doctrinarios desde la mirada constitucional o administrativista, autores de la talla de Bidart Campos, Marienhoff, Rosatti o Bianchi en Argentina han brindado sus opiniones al respecto; por su parte en España, Parejo Alfonso, Sánchez Morón o Muñoz Machado han seguido esta línea de investigación.

Asimismo, centrándonos en el aspecto financiero, y particularmente en el tributario, como presupuesto de autonomía municipal, autores como Casas, Naveira de Casanova, Bulit Goñi o Álvarez Echague han aportado frondosas investigaciones al respecto. Desde España, nos nutrimos de las enseñanzas, particularmente de Ferreiro Lapatza, Pérez Royo, Sainz de Bujanda, Queralt, Zornoza Pérez y Ramallo Massanet.

No obstante, no existe en la discusión de antecedentes actual, consenso respecto tanto a la naturaleza jurídica del municipio, como de su autonomía, pese a ser garantizada por las Constituciones de ambos países, ni tampoco se ha puesto a la autonomía como punto de partida para el análisis del desfinanciamiento actual de los municipios.

Sin perjuicio de ello, podemos citar, desde España a Queralt, quien pronunciándose respecto de la situación caótica de los municipios, plantea que, muy a pesar de que la Constitución no garantiza la autonomía financiera, sino la suficiencia, la hacienda local hoy

parece una utopía, siendo que los municipios dependen casi exclusivamente de financiación externa, siendo incapaces de generar un sistema basado en tributos propios².

Por su parte, Zornoza Pérez, advierte que el legislador se centró en el desarrollo de la hacienda de las Comunidades Autónomas en la LOFCA, pero olvidó prestar atención a sus relaciones con la hacienda local, cuyos problemas de financiación parecen tener una importancia secundaria³.

Desde Argentina, Asensio exalta la fuerte concentración de ingresos fiscales en cabeza del Estado Nacional, dando lugar a desequilibrios tanto en sentido vertical como horizontal de los gobiernos subnacionales. Las principales fuentes tributarias parecieran ser asumidas por el Estado Nacional, dejando a las Provincias y Municipios márgenes de escasa recaudación. Concluyendo con sabias palabras que transcribimos:

Y es la importante brecha entre los gastos locales y los recursos propios destinados a financiarlos, que se cubre por la vía de la participación tributaria local. Ello crea el fenómeno de falta de responsabilidad fiscal a dos vías. Por el lado de los contribuyentes, tienen acceso a bienes y servicios públicos por los que no han tributado directamente, lo cual genera fenómenos de "ilusión fiscal". Por el lado de las dirigencias locales, permite sostener niveles de erogaciones por los cuales no resulta necesario afrontar la responsabilidad cívica de justificar mayores gravámenes sobre los residentes urbanos. Se reduce entonces la "obligación de responder" o "responsabilidad fiscal" en tal nivel que puede significar una fuente de cierta laxitud financiera y fiscal⁴.

² La insuficiencia financiera local ha sido y sigue siendo notoria. Pese a que la Constitución simplemente reconoce la suficiencia financiera, y no que ésta se obtenga a través de recursos de titularidad local, lo cierto es que cada vez es mayor la dependencia de las Haciendas Locales de recursos ajenos; entre ellos destacan el recurso al crédito- con las consabidas bendiciones autonómicas y estatales- y la participación en los tributos del Estado. El «sistema de ingresos» local es una entelequia, un sistema cada vez más «de mínimos». Ello provoca, como efecto inmediato, que esos medios de financiación ajena constituyan, cada día más, un cauce «ordinario» de financiación en el que, «sin reparar en gastos»- de inversión o corrientes-, los responsables de la Hacienda Local asuman compromisos que distan mucho de ser coherentes con el principio de «corresponsabilidad fiscal», aunque lo sean con los compromisos electorales. (Queralt. J. M. 2005, p. 991)

³ Por ello, al haberse concedido prioridad absoluta a la ordenación de la Hacienda de las CCAA prescindiendo además de clarificar sus relaciones con las haciendas locales, que solo marginalmente se tienen presentes en orden al reparto de las competencias tributarias de aquella (art. 6.3 de la LOFCA), la hacienda local queda postergada en la consideración del legislador y los problemas de financiación pasan a tener una importancia residual respecto de los correspondientes a la financiación de las CCAA situados en el centro del debate político y jurídico. (Zornoza Pérez. J. 2014, p. 23)

⁴ {...} en el caso argentino, es conocida la existencia de desequilibrios fiscales verticales y horizontales en el conjunto de los gobiernos subnacionales (Estados provinciales y gobiernos locales). En tal sentido, es marcada la preeminencia en materia de recursos por parte del gobierno federal, que concentra aproximadamente el 80% de los ingresos fiscales totales, incluyendo en dicho total las cotizaciones de la seguridad social (Asensio. Miguel Ángel. 2004).

Dicha situación, ha llevado al insigne maestro Bulit Goñi, a plantear «nuestro federalismo ha estado más en las normas que en la realidad de las cosas, por lo que se impone reexaminarlo todo, sin restricciones pétreas, y sin otro norte que el interés general»⁵.

Por su parte, desde el derecho constitucional, Bidart Campos analizando el contexto argentino expuso que con el correr de los años, se ha producido una transformación de aquel sistema federal creado por la primigenia Constitución Argentina de 1853. Pareciera que año tras año el federalismo se debilita, entre ellos por la fuerte concentración en el Estado Nacional⁶.

El autor Álvarez Echague es quizás, el mayor defensor de la autonomía municipal en lo que al Derecho Tributario Argentino le compete, siendo claro en sus palabras, que la constante acumulación de funciones en los municipios, debe correlativamente suponer un aumento de sus ingresos, el cual independientemente de aquellos que derivan de transferencias y coparticipaciones, deben provenir de un incremento de sus posibilidades de crear fuentes tributarias propias, fruto de su autonomía reconocida constitucionalmente⁷.

III.- Justificación del estudio del problema de investigación.

Hemos señalado en el acápite precedente que el estado de análisis de la doctrina administrativista y tributaria argentina y española se ha limitado a demostrar la particular situación de desfinanciamiento en que se encuentran inmersos los municipios subsistiendo a expensas de transferencias o participaciones en otros niveles de gobierno que desnaturalizan el principios de correspondencia fiscal, o bien a centrarse en la naturaleza jurídica de la autonomía municipal garantizada por sus constituciones.

No obstante, no se ha planteado la relación existente entre la existencia o no de autonomía municipal, con la situación de desfinanciamiento actual. En consiguiente, este

⁵ Bulit Goñi. Enrique G. 2003, p. 29.

⁶ El federalismo instaurado en el texto constitucional de 1853 ha sufrido una crisis a través del tiempo, y si bien el texto es idéntico, la realidad ha cambiado la fisonomía de la federación, siendo un hecho visible que nuestro federalismo está en decadencia debido a la concentración monstruosa en la Capital, a la constitución geográfica, al factor económico y financiero, a la organización de los partidos con sentido unitario y a las prácticas corrompidas de las intervenciones federales (Bidart Campos. Germán J.1964, p. 523).

⁷ Es imprescindible que las comunas posean la facultad de autodeterminarse en materia financiera y tributaria, lo cual debe entenderse no sólo en el sentido de poder administrar sus propios recursos, sino contar con ingresos suficientes para hacer frente a las funciones que le son inherentes, así como a aquellas que le han sido transferidas y, esos mayores recursos deben provenir de un incremento de su poder tributario, más allá de los ingresos que derivan de los mecanismos de armonización y coordinación propios de gobierno federal con un sistema de concurrencia de fuentes. (Álvarez Echague. J. M. 2015).

trabajo de investigación pretende tomar como punto de partida, cual faro en las tinieblas al concepto de autonomía municipal, y a partir de allí estudiar el desfinanciamiento actual de los municipios, ya que consideramos que en fin, responde a un problema en cuanto a la reivindicación de la misma.

Reconocemos la importancia de los autores mencionados, a la par de que nos valemos de sus referencias a modo de iniciar un estudio metodológico y práctico del problema. Conscientes de que el presente estudio de naturaleza cualitativa, supone un estudio pormenorizado de las fuentes documentales secundarias existentes, intentaremos un repaso de la misma para concluir en interpretaciones necesarias sobre el problema de investigación.

En definitiva, nuestra investigación se justifica en cuanto procura dar respuesta al problema de investigación, avanzando sobre esta doctrina a fin de amalgamarla y lograr concesos básicos en torno a la idea de autonomía municipal como forma de reivindicarla, y sirviendo como eje de acción o puntapié inicial para combatir del desfinanciamiento municipal actual.

IV.- Objetivos de la Investigación.

IV.1.- Objetivo General:

1.- Evaluar la existencia o no de autonomía municipal en Argentina y España a la luz del derecho tributario.

IV.2.- Objetivos Específicos:

- 1.- Definir el concepto de autonomía.
- 2.- Identificar los componentes claves del concepto de autonomía.
- 3.- Especificar la forma de estado adoptada por Argentina y España, y la ubicación del Municipio en esta.
- 4.- Delimitar el concepto de Poder Tributario.
- 5.- Detallar los sistemas de distribución de potestades tributarias adoptados por Argentina y España.
- 6.- Analizar la situación actual de los municipios de Argentina y España frente al concepto de autonomía.

V.- Marco Teórico:

1.- Si entendemos que la Republica Argentina es un el Estado Federal, es decir responde a una forma de estado originada en la unión de estados autónomos, dando lugar a un estado central, en el cual se reconoce dualidad de poderes. (Bidart Campos. G. 1998, p.172).

2.- Si entendemos que el Estado Español, estado unitario en sus orígenes ha desarrollado un fuerte movimiento descentralizador, reconociéndose como un Estado Autonómico, es decir como modelo intermedio entre el estado regional y el estado federal. (Álvarez Conde. E. 1985, p.61).

3.- Si entendemos que la dificultad de precisar el concepto de autonomía es tal que existen tantas definiciones como autores en la materia, pero que tiene como base la capacidad que tienen los estados de dictarse su propia ley, darse sus propias instituciones y de gobernarse por medio de ellas, sin que ningún otro órgano ejerza sobre la misma autoridad alguna que desnaturalice dicha potestad. (Álvarez Echague. J.M. 1999).

4.- Si entendemos que de la letra del texto constitucional argentino y español surge claramente el reconocimiento a la autonomía municipal, cuestión que es abordada como garantía institucional de existencia, es decir como una garantía de presencia y actuación permanente de dicha institución en el ordenamiento del Estado en su conjunto; como así también de una técnica específica de protección frente al poder constituido. (Parejo Alfonso. L. 2011. p.82).

5.- Si entendemos que el concepto de autonomía, supone ciertos presupuestos de entre los cuales podemos encontrar la *autarcía*, definida como autosatisfacción económica y financiera, derivada de poseer recursos propios suficientes (Rosatti. H. 1987, p.98 y sig.)

4.- Si entendemos que el poder tributario se define como un conjunto de potestades atribuidas por el ordenamiento a determinadas instituciones públicas, cuyo contenido se caracteriza por el poder de creación de tributos. Dicho poder va unido al poder político, por lo cual el número de poderes tributarios depende del tipo de organización política de un estado. (Calvo Ortega. R. 2015, p.103-104).

5.- Si entendemos que el ejercicio del poder tributario de manera conjunta por diferentes niveles de gobierno supone la necesidad de establecer mecanismos de coordinación

a fin de que dichas potestades se ejerzan de manera razonable, siendo necesario en Estados Federales y tendencia fuerte en los Unitarios con alto grado de descentralización. (Jarach. D. 1996, p. 141).

6.- Si entendemos que la Coparticipación de Impuestos, como mecanismo de distribución de recursos adoptado por Argentina, supone una merma constante a la autonomía municipal, imposibilitando a los municipios la creación de impuestos. Esto ha originado que el Federalismo Fiscal en Argentina sea una muleta del estado federal “centralizado”, en vías de “descentralización” (Garat. P. 2010).

6.- Si entendemos que hoy en día la Ley Reguladora de Bases del Régimen Local y el Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, no responden a una idea autonomía municipal en completitud, siendo la hacienda municipal española una entelequia, dependiente fuertemente de transferencias de otros niveles de gobierno. (Queralt. J. M. 2005. p.1991).

De los supuestos mencionados, podemos sostener que de la letra de la Constitución Argentina y Española, surge que el constituyente se ha involucrado en una cuestión de relevancia institucional como lo es el reconocimiento de autonomía municipal, siendo claro y contundente en sus expresiones, por lo cual, no habría razón para su apartamiento. Sin perjuicio, los problemas de inconsistencia en los hechos fruto de normativas como la Ley de Coparticipación en Argentina, o la Ley Reguladora de Bases del Régimen local y Texto Refundido de Ley de Haciendas Locales en España, tornarían notorio el vaciamiento en cuanto al contenido dicha autonomía municipal garantizada.

En consiguiente, se sostiene como hipótesis, que la autonomía municipal existiría en cuanto a su reconocimiento normativo, pero que en los hechos se encuentra vacía de contenido.

VI.- Metodología.

VI.1.- Dimensión temporo-espacial.

El material teórico, legislativo y jurisprudencial que se presentará para su estudio en el presente trabajo, en lo que respecta al Estado Argentino será el comprendido entre la entrada

en vigencia de la Ley de Coparticipación vigente N° 23.548, es decir desde el 1° de enero de 1988 hasta el mes de junio de 2018.

Por su parte, en lo que al Estado Español respecta la presente investigación, el material de estudio se encontrará comprendido entre la Constitución de 1978, por la cual se crea el Estado Autonómico tal como lo conocemos, con especial referencia a los años 1985 en que se dicta la actual Ley Reguladora de Bases del Régimen Local, como el año 2004, en que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales, a la actualidad.

Dicha dimensión temporal, se justifica, a modo de lograr coherencia con la disponibilidad de recursos materiales y jurisprudenciales, a la par de que asegura un grado homogéneo de estudio de la materia, abarcando la doctrina especializada y contemporánea a la luz de los principios constitucionales; facilitando de este modo la investigación. No obstante, nos valdremos, en determinados momentos, de autores clásicos en la materia, independientemente del marco temporal propuesto.

Respecto de la dimensión espacial, siendo que el objeto de estudio se centra en la autonomía municipal en Argentina y España, se examinará doctrina y jurisprudencia de ambos países, conforme se señala en el siguiente acápite metodológico.

VI.2.- Material de Análisis.

Se analizarán, como punto central, las Constituciones del Estado Argentino y Español, para comprender la forma de estado adoptada por dichos Estados, pasando a examinar el sistema de distribución de potestades tributarias que se derivan de las primeras. Se recopilará e investigarán antecedentes parlamentarios de dicha legislación, tratados y libros de la materia, artículos de revista y ensayos del tema, jurisprudencia central del máximo tribunal de justicia en Argentina y España.

La búsqueda y recopilación de información se efectuará en las Bibliotecas Jurídicas de la Universidad Nacional de Córdoba, Facultad de Derecho de Argentina; Biblioteca de la Colegio de Abogados de la Ciudad de Córdoba de Argentina; Biblioteca de la Congreso General de la Nación Argentina; como así nos valdremos de la Biblioteca de la Universidad de Cádiz, España; Sistema Web Aranzadi y Sistema Web de Dialnet, España.

VI.3.- Diseño de Análisis.

Como punto de partida se adoptará una metodología cualitativa, recurriendo a técnicas de interpretación del derecho positivo vigente en la Republica Argentina y en el Estado Español. Particularmente, con respecto al Estado Argentino, se analizará su Constitución Nacional, la Ley de coparticipación N° 23.548 vigente y demás Constituciones Provinciales.

Con respecto al Estado Español, se examinará la Constitución Española, la Ley reguladora de bases del régimen local N° 7/1985, como así también, el texto refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales N° 2/2004.

Se efectuará una primera interpretación valiéndonos del método gramatical o literal, para luego recurrir a una interpretación sistemática que permita armonizar el plexo normativo en su conjunto.

No desconocemos que el resultado de la investigación determinará la existencia o no de autonomía municipal, con la importancia que de ello se desprende, pudiendo dar lugar a inconstitucionalidades en normas que no respetan el texto constitucional. En este sentido, resultará harto relevante la recopilación, jerarquización e interpretación de las fuentes doctrinales y jurisprudenciales que giran en torno a la materia en el marco temporal propuesto.

Acto seguido se presentará la organización y planificación de la investigación, conforme a etapas propuestas en sentido dinámico y crítico, a modo de ordenar la presente investigación y cumplir con los plazos respectivos.

VI.4.- Plan y Cronograma de Tareas.

Partiendo de los lineamientos expresos dados por el Manual para la realización y asignación de Trabajos de Fin de Máster, aprobado por la Junta de Andalucía el 16 de febrero de 2015, resulta conveniente metodológicamente y para una mejor distribución de tareas, la fijación de etapas en la investigación:

1ra Etapa: Esta primera etapa supone el relevamiento de la información necesaria como base de investigación, consistiendo, en este sentido, en la recopilación de las fuentes

doctrinales y material pertinente de la materia, como así también de la jurisprudencia relevante. Tiempo estimado: 1 Meses.

2da Etapa: Esta etapa consiste en el análisis crítico de la información obtenida en la etapa anterior, avanzando hacia una actividad valorativa y reflexiva de la situación problemática y en particular del objeto de investigación. Tiempo estimado: 2 Meses.

3ra Etapa: Esta etapa representa la síntesis de resultados de la investigación, correspondiendo a la estructuración, redacción y conclusión del trabajo de fin de máster. Tiempo estimado: 3 Meses.

VII.- Utilidad de los resultados de la investigación.

Como bien fue previamente mencionado, el presente trabajo de investigación supone una apreciación crítica y valorativa de la realidad en la cual se encuentran inmersos los municipios de Argentina y España, cuyo resultado podrán concluir o no, en existencia de autonomía en estos niveles de gobierno.

Lo cierto es que ni un Estado Federal como el de Argentina, ni un Estado Autonómico como el Español, podrían existir tal como los conocemos, si no se federalizan fiscalmente, y por lo tanto, es necesario descentralizar las fuentes de ingreso de forma razonable y coordinada. En este sentido el Federalismo Fiscal no distingue formas de estado, y no debe ser asociado a una teoría política.

Lo particular es que muy a pesar de la autonomía reconocida a los municipios tanto por la Constitución Argentina como en la española, dista mucho de concretarse en los hechos, verbigracia, podemos citar la siguientes situaciones, a nuestro entender claves respecto del problema de investigación:

En Argentina, los municipios no son llamados, al menos de forma directa, a concurrir a discutir los principales temas de la armonización y coordinación fiscal. Más aun, siendo que se encuentran inmersos en este régimen federal, su autonomía se diluye, ante la necesidad de respetar los pactos y acuerdos celebrados por el Estado Provincial, por los cuales se asumen obligaciones en su nombre, y que a la postre lo perjudican.

En España, los municipios se ven imposibilitados de crear tributos *ex novo*, ante la falta de potestad normativa, que entra en contradicción con su autonomía, por ser un presupuesto central de ella. Por su parte, el margen de acción que el legislador ordinario les reserva para los tributos propios es sumamente escaso, con lo cual el municipio subsiste mediante transferencias o participaciones en tributos de otros niveles de gobierno.

El desfinanciamiento que produce la situación actual de los municipios en Argentina y España, alienta la realización del presente trabajo de investigación, el cual intentará brindar una mejor comprensión de lo que debe entenderse como autonomía y exponer recomendaciones para reivindicar la misma.

VIII.- Desarrollo.

VIII.1.- La Naturaleza Jurídica del Municipio.

VIII.1.1.- La Forma de Estado adoptada por Argentina.

La forma de estado determina la estructura y organización del poder del Estado, y se relaciona específicamente con uno de sus elementos, el territorio. Por lo tanto, no debe confundirse, ni tomarse como sinónimos, los conceptos de forma de gobierno o sistema político.

La Constitución Argentina, recepta como forma de estado en su artículo 1º, el Federal, aunque como puede apreciarse, los constituyentes incurren en un error al remarcarlo como forma de gobierno: «*La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución*».

Tal como lo señala el maestro constitucionalista Bidart Campos (1998. p. 115), la forma de estado federal constituye un contenido pétreo que identifica visceralmente el estilo político del Estado Argentino y por lo tanto de imposible alteración o abolición por ninguna reforma constitucional futura.

El estado federal supone un conjunto de estados, llamadas Provincias - que se unen para conformar una Estado superior. En consiguiente, el surgimiento del estado nacional se da con la Constitución de 1853, donde las fuerzas de los estados originarios, esto es, las Provincias, se unen en un ideario federal.

Continúa explicando Bidart Campos:

El federalismo significa una combinación de dos fuerzas: la centrípeta y la centrífuga, en cuanto compensa en la unidad de un solo estado la pluralidad y la autonomía de varios. El estado federal se compone de muchos estados miembros (que en nuestro caso se llaman “provincias”), organizando una dualidad de poderes: el del estado federal, y tantos locales cuantas unidades políticas lo forman⁸.

Por su parte los españoles Verdù y Murillo de la Cueva señalan que «En el Estado federal, el espacio político se divide en distintas circunscripciones territoriales consideradas como unidades políticas autónomas»⁹. Lo cierto es que al referirnos a Federalismo, hacemos referencia a una descentralización política del poder, con base territorial.

Los orígenes del Estado Federal Argentino, supone una historia de luchas y rivalidades entre Provincias, que poniendo fin a sus desavenencias, concurren en el afán de construir un único territorio para un solo pueblo nacional, conformando el Estado Federal mediante el dictado la Constitución Nacional de 1853.

Sin perjuicio de ello, no debe perderse de vista que la Constitución del Estado Nacional supone una trasferencia de competencias y funciones por parte de los estados primigenios hacia el nuevo Estado Nacional que se construye, lo que da lugar a relaciones de subordinación, coordinación y distribución. Dicho esto, es conveniente resaltar que las Provincias conservan para sí, todo poder no delegado¹⁰.

Otro punto importante es la existencia de un órgano representativo de la voluntad federal, enmarcada en el Poder Legislativo Nacional, donde cada provincia envía sus representantes en calidad de «senadores», ámbito en el cual se dictan las normas de naturaleza federal.

Las Provincias, cuya norma fundamental es la Constitución Provincial, son los entes políticos que conforman el Estado Federal, siendo estas autónomas, y no soberanas, atributo que solo se le otorga al Estado Nacional, mediante el juego de los artículos 5 y 123 de la Constitución.

⁸ Bidart Campos. Germán J. 1998, p.172.

⁹ Verdù. Pablo L., Murillo de la Cueva, Pablo L. 1987, p.320.

¹⁰ Constitución Nacional Argentina 1994 - Art. 121: Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.

Por otro lado, resulta importante mencionar que la distribución del poder no acaba con Estado Nacional y veintitrés Provincias existentes a la actualidad, dada la existencia de un tercer nivel estatal constituido por los municipios de Provincia, siendo que la Constitución Nacional garantiza su existencia y régimen en sus Art. 5 y 123¹¹, como así también la Ciudad Autónoma de Buenos Aires con un régimen *sui generis* de gobierno autónoma como Capital del Estado Nacional¹².

1.1.2.- El enrolamiento del Municipio Argentino:

El presente trabajo centra su estudio en la figura del municipio, razón por lo cual merece un análisis pormenorizado de su figura y enrolamiento constitucional. Este análisis, nos adelantará cuestiones básicas respecto de la naturaleza jurídica que a este nivel de gobierno se le reconoce.

Desde un primer momento, podemos señalar que el municipio ha quedado inmerso en una discusión en torno a su autonomía o autarquía, discusión que se ve reflejada no solo en la doctrina sino también en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia como máximo órgano de justicia en Argentina.

La originaria Constitución de 1853 solo establecía la obligación para las Provincias de asegurar el régimen municipal en su Art. 5, sin perjuicio de ello, no hacía referencia alguna a su autonomía. Autores como Bidart Campos, ya creían observar en la idea de «régimen» el germen de autonomía.

La doctrina administrativista sostenida por autores como Bielsa, Marienhoff, Cassagne, Villegas Basabilbaso y gran parte de los doctrinarios del derecho tributario como Bulit Goñi, Casás, García Belsunce, Jarach, Luqui, Naveira de Casanova, Villegas, se pronunciaron por la autarquía municipal, sosteniendo el carácter histórico e institucional del municipio, pero como mera delegación administrativa subordinada a la Provincia de la cual depende.

11 Constitución Nacional Argentina 1994 - Art. 5: Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones. Art. 123: Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

12 Constitución Nacional - Art. 129: La ciudad de Buenos Aires tendrá un régimen de Gobierno autónomo con facultades propias de legislación y jurisdicción, y su jefe de gobierno será elegido directamente por el pueblo de la ciudad

Haciendo referencia a la opinión del insigne jurista administrativo Marienhoff (2003. p. 398 y sig), que un ente sea «autónomo» significa que tiene poder para darse su propia ley y regirse por ella. En cambio, que un ente sea «autárquico» significa que tiene atribuciones para administrarse a sí mismo, pero de acuerdo con una norma que le es impuesta, concluyendo de este modo que dada la estructura federal de nuestro País, el municipio debía ser autárquico, y que solo las Provincias eran autónomas.

Entrando a analizar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, y siguiendo la clasificación realizada por Naveira de Casanova¹³, planteamos la existencia de cuatro etapas diferenciadas con familia de fallos pendulares en la materia.

1ra Etapa: Se inicia con el fallo “*Municipalidad de La Plata c. Ferrocarriles del Sud*”¹⁴ del 1 de junio de 1911, en el cual la Corte sostiene que los municipios son delegaciones del poder provincial, circunscriptas a fines y límites administrativos, dependiendo de las Provincias y la legislación que esta dicte en la materia. En este sentido reconocemos una posición claramente autárquica establecida por la Corte en la familia de fallos que se inicia con el citado.

2da Etapa: Se inicia con el fallo “*Municipalidad de General Pueyrredón c. Jockey Club de Mar del Plata*”¹⁵ del 27 de febrero de 1929, este fallo puede considerarse de suma relevancia, ya que por primera vez la Corte define a los municipios como organismos de carácter esencial, con un ámbito propio para administrar. Nótese, que sin pronunciarse acerca de su autarquía u autonomía, el tribunal, señala la existencia de un ámbito propio de actuación para el municipio.

3ra Etapa: Se inicia con el fallo “*Cías. de Seguro Industria y Comercio y La Rosario c. Municipalidad de Rosario*”¹⁶ del 18 de agosto de 1944. El presente decisorio supone un paso atrás en el desarrollo de la doctrina de la Corte. En palabras del tribunal, los municipios tienen la organización que les asigna cada provincia, pues la Constitución Nacional nada ha previsto al respecto, con excepción de lo establecido en su artículo 5¹⁷ en el sentido de exigir que se

¹³ Naveira De Casanova, Gustavo J. *El poder tributario de los municipios de provincia*, Criterios Tributarios, n. ° 114, año 12, pág. 83, y *Competencias tributarias de los municipios*, en Derecho Tributario Municipal, coordinador: José Osvaldo Casás, Ad-Hoc, 2001, pág.75.

¹⁴ Corte Suprema de Justicia - Fallos: 114: 282.

¹⁵ Corte Suprema de Justicia - Fallos: 154:25.

¹⁶ Corte Suprema de Justicia - Fallos: 199:423.

asegure el régimen municipal, siendo por lo tanto, resorte propio de los gobiernos provinciales fijar el sistema económico administrativo de las comunas. Pareciera que la Corte de manera rotunda se pronuncia por la ausencia de autonomía municipal, situando al municipio bajo la esfera provincial.

4ta Etapa: Cuando la situación actual creía ver en la familia de fallos cronológicamente anterior una postura fijada por el máximo tribunal, se produce un cambio llamativo, y que a la postre, bajo nuestra opinión personal, tendrá recepción legislativa. La mencionada modificación jurisprudencial aparece con el fallo “*Rivademar Angela Digna Balbina Martínez Galván de c. Municipalidad de Rosario s/recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción*”¹⁸ del 21 de marzo de 1989.

En el fallo citado, la Corte Suprema de Justicia se inclina por la autonomía municipal, señalando entre otros puntos, que la existencia necesaria de un régimen municipal impuesta por el art. 5º de la constitución determina que las leyes provinciales no sólo no pueden omitir establecer municipios sino que tampoco los pueden privar de las atribuciones mínimas necesarias para el desempeño de su cometido.

De esta forma se alinea la jurisprudencia con la doctrina de especializados constitucionalistas¹⁹ y municipalistas que venían señalando la existencia de autonomía, pudiendo ser esta de grado inferior, atendiendo a la forma federal en la cual se estructura el País. En este sentido, repasamos las palabras de Bidart Campos²⁰:

Más allá de las discusiones doctrinarias, el constitucionalismo provincial desde 1957 y 1985 a la actualidad da un dato importante: los municipios provinciales integran nuestra estructura federal, en la que damos por existente una trinidad constitucional: municipio-provincia-estado federal. Si bien las competencias municipales se sitúan dentro del área de cada provincia, y los municipios no son sujetos de la relación federal, la base última del municipio provincial arraiga en la constitución federal. Es ésta la que lo reconoce y exige; por eso, cuando se habla de competencias “duales”

¹⁷ Recordamos que el Art. 5 de la Constitución Nacional Argentina dice: “Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y el ejercicio de sus instituciones”.

¹⁸ Corte Suprema de Justicia - Fallos: 312: 326 (Impuestos, t. 1989-B, 1290).

¹⁹ Sagües. Néstor P. (1985). El régimen municipal en la Constitución. *La Ley* 1985-C-1997. Buenos Aires, La Ley.; Vanossi, Jorge, (1984). El municipio en el régimen constitucional argentino, en *El municipio*. Buenos Aires, Ediciones Ciudad Argentina.

²⁰ Bidart Campos. Germán J. 1998, p.187.

(federales y provinciales) hay que incluir y absorber en las provinciales las que pertenecen al sector autonómico del municipio que, no por esa ubicación constitucional, deja de formar parte de la citada trinidad estructural del federalismo argentino.

En acápite siguientes haremos referencia al tan controvertido termino “autonomía”, concepto equivoco por excelencia, y que lamentablemente, y desde nuestro punto de vista, ha llevado a confusión a insignes juristas que han desviado la atención hacia la dicotomía entre poder tributario originario y poder tributario derivado para atribuir o no autonomía al ente municipal desde la faz tributaria.

En este sentido, la doctrina mayoritaria ha determinado que solo la Provincia y el Estado Nacional poseen poder tributario originario, al ser atribuido directamente por la Constitución Nacional, mientras que los municipios tienen un poder tributario derivado de las Constituciones o Leyes provinciales, ya que la Constitución no se pronuncia al respecto²¹. No obstante, esta dicotomía y su influencia sobre la autonomía u autarquía serán analizadas en acápite siguientes.

Volviendo a la jurisprudencia del máximo tribunal, con fecha 4 de junio de 1991, el pronunciamiento en fallo “*Municipalidad de Rosario c. Provincia de Santa Fe*”²² ha llevado a muchos autores²³ a pensar en una vuelta atrás en la doctrina. A continuación transcribimos uno de sus apartados, donde el tribunal realiza una interpretación de los alcances y límites del anterior fallo «*Rivademar*» ya citado:

Que en lo relativo al alcance y límites de las facultades municipales, ha señalado esta Corte que éstas surgen de la Constitución y las leyes provinciales, cuya correlación, interdependencia y conformidad entre sí, no incumbe decidir a la Nación, en tanto ellas no violen los principios, derechos y garantías establecidos en la Constitución Nacional, las leyes de la Nación o los tratados con las potencias extranjeras (art. 31, Constitución Nacional). La Constitución Nacional se limita a ordenar el establecimiento del régimen municipal, como requisito esencial para la efectividad de la autonomía de las provincias (art. 5°), pero en manera alguna les ha prefijado un sistema económico-financiero al cual deban ajustar la organización comunal, cuestión

²¹ Jarach. D. 1980. p.66 y siguientes.

²² Corte Suprema de Justicia - Fallos: 314:495.

²³ Entre otros, Spisso. Rodolfo R. 2016. p.55.

que se encuentra dentro de la órbita de las facultades propias locales conforme a los arts. 104, 105 y 106 de la Constitución (Fallos: 199:423 –La Ley, 36-521–; Cía. Swift de La Plata, S. A. c. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ cobro de pesos, fallo del 17 de febrero de 1961).

El fin de la discusión, al menos en el plano normativo, pareciera tener lugar con la reforma Constitucional de 1994, en el cual, los constituyentes, en un intento de reforzar el federalismo, incluyeron en el actual Art. 123 la tan controvertida autonomía municipal: «Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero» de esta forma se alinea a la creciente desarrollo autonómico que las propias constituciones de un número importante de provincias venía otorgando a sus regímenes municipales desde 1957²⁴.

Nótese que el constituyente ha establecido la autonomía municipal, pero dejándola regulada en su alcance y contenido a la leyes provinciales²⁵²⁶, esta aclaración ha llevado a gran parte de la doctrina a pretender atribuir un significado no acorde a la realidad autonómica garantizada.

Como primer punto, debe tenerse presente que no puede desconocerse las palabras del constituyente que si decidió incluir el termino autonomía, tenía muy en claro su significado, esto es capacidad de establecer sus leyes y regirse por ellas mismas sin injerencias extrañas.

Por otro lado, autonomía no equivale a independencia, y como tal, el municipio se inserta en una estructura federal que debe respetarse, en consiguiente, se encuentra en grado jerárquicamente inferior a las Provincias, siendo lógico que estas regulen ciertos aspectos del régimen municipal, pero lo que se encuentra terminantemente prohibido, y como bien fue señalado por la Corte Suprema en el fallo «Rivademar» ya citado, es desconocer el ámbito propio de actuación del municipio, o privarlo de las atribuciones mínimas necesarias para su cometido; he aquí su autonomía.

²⁴ Constituciones de las provincias de Chubut (arts. 207 , 208 y 210), de Río Negro (arts. 168 y 176), de Formosa (arts. 140 y 143), de Neuquén (arts. 182, 184 y 186), de Misiones (arts. 161 y 170), de Santiago del Estero (arts. 216 y 220), de San Juan (arts. 241 y 247), de Salta (arts. 164 y 168), de La Rioja (arts. 154 y 157), de Jujuy (art. 178), de Córdoba (arts. 180 y 181), y de San Luis (arts. 248 y 254) (139).

²⁵ En este sentido, siguiendo los lineamientos dados por la Corte Suprema de Justicia en el Fallo “Municipalidad de Rosario” supra mencionado.

²⁶ Por medio del reconocimiento autonómico los municipios de Provincia quedan habilitados para dictar sus propias ley fundamental, esta son, las Cartas Orgánicas, como normativa desarrollada para regir la vida institucional, política y económica del mismo, siempre en respeto de la legislación Provincial a través de la Ley Orgánica de Municipios de su territorio.

1.2.- La Forma de Estado adoptada por España.

La Constitución Española de 1978 organiza el territorio Español en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas, conforme se señala en su Art. 137²⁷. Dicha organización territorial supone un fuerte proceso de descentralización, como alternativa a la concentración, esto es la competencia de un órgano central que irradia su fuerza hacia todos sin distinción.

La descentralización, tal como lo entiende el Badia²⁸, consiste en la dirección de una actividad por parte de una pluralidad de órganos no centrales, como fuerza contraria al proceso centralizador, en fin supone traspaso de autoridad de gobiernos u órganos centrales a unidades o miembros inferiores.

Ahora bien, el proceso de descentralización político-administrativa tiene un efecto directo sobre la forma de estado unitaria, pudiendo alterar su naturaleza, hasta incluso convertirlo en un Estado Regional o Federal.

La forma de estado adoptada originariamente por España, ha sido el Estado Unitario, fruto del poder de las monarquías absolutas reinantes, y que por ello tornan hasta incluso lógica dicha forma de estado. Entiéndase, un territorio dividido por múltiples nacionalidades que, a través de un proceso de organización y bien común, se han agrupado siguiendo el poder unificador de la corona.

Ya lo señalaba Prelot, el estado unitario se justifica porque «en esta forma política el poder es uno, en su estructura, en su elemento humano y en sus límites»²⁹, presupuestos que podemos encontrar en las monarquías absolutas, y particularmente, es lo que se recepta en la primera Constitución de Cádiz de 1812. Es en este sentido donde debemos ubicar al estado moderno tal como lo conocemos, es decir, como un movimiento centralizador con monarquías como protagonistas³⁰.

²⁷ Constitución Española - Art. 137. El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses

²⁸ Badia Ferrando. J. 1978, p.45.

²⁹ Prelot. M. 1972, p. 234

³⁰ En España podemos ubicar el inicio del estado moderno con las monarquías de los Reyes Católicos, impulsado definitivamente por la llegada de los Borbones.

Para algunos autores³¹, la Constitución de 1978 continua recepcionando la forma de estado unitario pero matizada debido al alto proceso descentralizador, ante el inicio del proceso autonómico, que lejos de estar fuera del campo de decisión del Estado Central, este se ve reafirmado, siendo que los estatutos de autonomía - normas institucionales básicas - no son obra del propio poder de las Comunidades, sino que son aprobados como leyes orgánicas del estado, a través de un procedimiento legislativo especial en el que participa la población de las mismas o sus órganos provisionales.

Por otro lado, tenemos autores que reconocen al proceso autonómico una vez culminado, en una forma de Estado intermedia entre el Estado Unitario y el Estado Regional. En este sentido Badia, señala «El estado autonómico, no es ni Estado unitario, ni tampoco se debe confundir con el Estado Federal. Se trata de una forma intermedia»³². Yendo aun más adelante, Cámara Villar junto a otros reconocidos constitucionalistas, señalan «Se podría decir que el Estado Autonómico ha sido, por así decirlo, una construcción desarrollada, en la práctica constitucional, como una transición entre el modelo regional clásico y el modelo federal»³³.

El Estado Autonómico, o al menos el proceso hacia tal forma de estado, salvedad hecha a los clásicos politólogos y constitucionalistas que no aceptarían la configuración como tal, se inicio con un intento voluntario o no, de crear un Estado Regional. De esto dan cuenta las sesiones constituyentes de 1931, en la cual los constituyentes se planteaban la posibilidad de continuar con el unitarismo o bien adoptar el federalismo.

Sin perjuicio de ello, dejaron plasmada la idea novedosa de un «Estado Integral»³⁴: «La republica constituye un Estado Integral, compatible con la autonomía de los municipios y regiones»³⁵ ; «El Estado Español, dentro de los limites irreductibles de su territorio actual, estará integrado por municipios mancomunados en provincias, y por las regiones que se constituyan en régimen de autonomía»³⁶,

³¹ Gallego Anabitarte. A. 1812.

³² Ferrando Badia. J. 1980-81, p. 17-18

³³ Cámara Villar. G. 2016. p. 351

³⁴ Cfr. Discurso de Jiménez de Asua, en inicio de debate parlamentario sobre el Proyecto Constitucional, en Diario de Sesiones, cit. (27-VIII-1931), págs. 642-648 y discurso de Botella Asensi en Comisión en Diario de Sesiones, cit. (9-IX-1931), págs. 824-827.

³⁵ Constitución Española 1931. Art 1.

³⁶ Constitución Española 1931. Art. 8.

Como fue expuesto, España es fruto de la agrupación de reinos y conquistas de territorios, por lo cual, desde un primer momento existían múltiples nacionalidades, idiosincrasias comunes y ajenas a los demás reinos. En este sentido se decidió respetar dichas particularidades de los llamados territorios de Cataluña, País Vasco y Galicia, pero creando una desigualdad con los restantes territorios que continuaban sometidos al Estado central.

El germen de un Estado Regional³⁷, comienza con dicho *Estado Integral* de la Segunda Republica, a modo de apaciguar los incesantes movimientos autonómicos de los territorios históricos³⁸. Muy a pesar de ello, tal como lo señala Álvarez Conde³⁹, tuvo una vigencia exigua⁴⁰ debido a la guerra civil Española y la implantación de un régimen autoritario, con vuelta un fuerte centralismo estatal.

El panorama vuelve a cambiar con la Constitución de 1978, de la cual podemos extraer el comienzo del proceso autonómico tal como lo conocemos. El procedimiento legal por el cual se instauraron el régimen preautonómico fue el Real Decreto-Ley que dio lugar a la reforma política. Dichos decretos contenían dos fases diferenciadas, en la primera se reconocía la entidad preautonómica como tal, y en la segunda se procedía a la transferencia de las competencias correspondientes.

Surgen así las Comunidades Autónomas, entes territoriales de carácter político administrativo, a las cuales se les reconoce competencias de autogobierno y legislación, una esfera de materias propias y otra mediante cláusula residual. La Constitución Española –art. 143- señala que se podrán constituir en Comunidades Autónomas, las Provincias limítrofes que compartan características históricas, culturales y económicas comunes, los territorios insulares y las provincias con entidad regional histórica.

Como hemos mencionado en acápites anteriores, la forma de estado adoptada determina una modalidad de la distribución del poder, lo cual en España, lo vemos de forma clara ante la existencia de un Estado Central y las Comunidades Autónomas. Sin perjuicio de

³⁷ Para el desarrollo de la naturaleza jurídica del Estado Regional, sugerimos lectura del Prof. Ambrosini G. Un tipo intermedio di Stato tra l'unitario e il federale caratterizzato dall'autonomia regionale, en *Revista di diritto pubblico*, Roma 1933, p.92-100.

³⁸ Cabe hacer mención que del discurso constituyente de Jiménez de Asua, surge que el punto de arranque es la preexistencia y continuidad del Estado español, que luego de años de inútil unitarismo va a transformarse en un Estado Integral, pero sin dejar de ser siempre el mismo y único gran Estado Español. Por estos motivos, se señala que el Estado Integral o germen de Estado Regional supone el reconocimiento de cierto grado de autonomía a determinadas regiones pero sin romper la armonía de un Estado en su plenitud como el español.

³⁹ Álvarez Conde. E. El régimen Político Español. 1985, p.549.

⁴⁰ Se puede mencionar que solo el Estatuto de Cataluña de 1932 ha tenido un cierto desarrollo, tras la poca vigencia del Estatuto Vasco de 1936 y la no entrada en vigencia del Gallego.

ello, es la propia Constitución la que señala los principios que vienen a guiar todo el mecanismo, estos son el de unidad, el de autonomía y el de solidaridad.

De esta forma, podemos citar el Art. 2 de la Constitución Española, la cual señala: «*La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas*». De esta forma, se reconoce en el principio de unidad, la soberanía que queda en cabeza del Estado Central; del reconocimiento de las nacionalidades y regiones, surge el principio de autonomía de las Comunidades Autónomas; del principio de solidaridad surgen las relaciones de coordinación entre estas, buscando siempre la unidad.

Asimismo, es importante remarcar que el proceso autonómico no es uno, ni igual para todos en sus efectos, en ese sentido, la doctrina ha reconocido tres tipos de Comunidad Autónoma: Las comunidades capaces de acceder a autonomía plena, las llamadas privilegiadas como Cataluña, País Vasco y Galicia, a modo de respetar sus histórica consciencia autonómica, conforme a la disposición transitoria segunda del texto Constitucional; las comunidades autónomas de primer grado, es decir aquellas que inicien la iniciativa autonómica y luego desarrollen su estatuto normativo⁴¹; y las Comunidades de segundo plano, que son aquellas que a priori no tienen posibilidad de acceder a una autonomía plena, pero que pueden lograrla si cumplen con los requisitos del Art. 148.2 de la Constitución.

Ahora bien, la distribución del poder en España, no se circunscribe, al Estado Central y las Comunidades Autónomas. Como lo hemos mencionado, la organización territorial se completa con Provincias y Municipios. Respecto de las primeras, constituyen un ente territorial con personalidad jurídica propia de doble naturaleza, por un lado es una agrupación de municipios, y por otro una división territorial para el cumplimiento de actividades estatales - art. 141 de la Constitución Española.

1.2.1.- El enrolamiento del Municipio.

⁴¹ El Estatuto Autonómico es la norma fundamental por medio de la cual se plasma la autonomía de la Comunidad Autónoma. En este sentido, la Constitución Española en su Art. 147.1 establece: «los Estatutos serán la norma institucional básica de cada Comunidad Autónoma, y el Estado los reconocerá y amparará como parte de su ordenamiento jurídico».

El desarrollo hecho hasta aquí, ha tenido como fundamento la interiorización sobre la forma de estado Española, hasta llegar al núcleo central de la investigación que es la figura del municipio, como tercer gran ente⁴² territorial en la cual se organiza el territorio español.

Desde siempre se ha ubicado al municipio como una entidad esencial y principal cauce de participación ciudadana. Dicha cualidad enmarcada dentro del sistema de distribución de poder en España, ha llevado a reconocerle autonomía.

Sin perjuicio de ello, decimos junto a Álvarez Conde⁴³, que la autonomía que el Art. 137 de la Constitución Española pregona, es sensiblemente diferente, y esto resulta lógico por el juego de los principios enumerados de unidad, autonomía y solidaridad. En este sentido, el municipio español se ubica en una escala inferior con respecto a la autonomía declarada de la Comunidad Autónoma, y de la soberanía del Estado Central.

A merito de lo expuesto, parte de la doctrina española ha caracterizado a dicha autonomía, a nuestro juicio de forma errónea, como meramente administrativa⁴⁴, cuando ni en la Constitución Española, ni en las leyes que establecen su alcance y contenido, surge dicha calidad de forma expresa. Este pensamiento, puede provenir, o bien desde una concepción de autonomía unida a la de separación total⁴⁵, o bien a resabios de un estado unitario no vigente en España.

Como bien hemos expresado, el reconocimiento de autonomía es un ejemplo de un proceso mayor de descentralización, pudiendo serlo desde un punto político o administrativo, o receptor ambos en forma conjunta. En un estado unitario difícilmente pueda tener cabida una descentralización política, si entendemos la misma como un traspaso de autoridad de gobierno desde unidades superiores a inferiores, aunque puede ser viable una descentralización de naturaleza administrativa, esto es la que solo afecta a la organización administrativa en cuenta a administración pública.

⁴² La definición nos pertenece, atendiendo a la consideración de Provincia como una agrupación de municipios, o bien como división territorial a fines de cumplimiento de actividad estatal, cuestión que resalta la importancia municipal.

⁴³ Álvarez Conde. E. 1985, p.552.

⁴⁴ El Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de expedirse al respecto en sentencia 32/1981 del 28 de julio: « {...} La configuración que del Estado hace la Constitución de 1978 ha supuesto una distribución vertical del poder público entre entidades de distinto nivel que son fundamentalmente el Estado, titular de la soberanía, las Comunidades Autónomas, caracterizadas por su autonomía política, y las provincias y municipios, dotados de autonomía administrativa de distinto ámbito {...}».

⁴⁵ Al respecto, el Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de expresarse en sentencia del 2 de enero de 1981: «Ante todo resulta claro que la autonomía hace referencia a un poder limitado. En efecto, autonomía no es soberanía, y aun este poder tiene sus límites, y dado que cada organización territorial dotada de autonomía es una parte del todo, en ningún caso el principio de autonomía puede oponerse al de unidad, sino que es precisamente dentro de esta donde alcanza su verdadero sentido, como lo expresa el artículo 2º de la Constitución».

Sin perjuicio de ello, desde 1978, la Constitución recepta un Estado Autonómico, que nuclea diferentes ordenes de gobierno fruto de la distribución de poder en sentido vertical que se lleva a cabo mediante Art. 137 , así lo ha entendido el Tribunal Constitucional en la sentencia que en fragmento transcribimos:

(...) La constitución (art. 1 y 2) parte de la unidad de la Nación Española que se constituye en Estado social y democrático de Derecho, cuyos poderes emanan del pueblo español en el que reside la soberanía nacional. Esta unidad se traduce en una organización – el Estado - para todo el territorio nacional. Pero los órganos generales del Estado no ejercen la totalidad del poder público, porque la Constitución prevé, con arreglo a una distribución vertical de poderes, la participación en el ejercicio del poder de entidades territoriales de distinto rango, tal como se expresa en el artículo 137 (...) ⁴⁶ .

En consiguiente, dada la organización y distribución de poder mencionada, no puede sostenerse la autonomía meramente administrativa del municipio. En este sentido señala el Sánchez Morón:

{...} constituye una manifestación del pluralismo político, es decir, en palabra del Tribunal Constitucional, dan vida a una distribución vertical de poderes. Por eso también, es inherente a la idea de autonomía local que la Constitución proclama la representatividad de los entes locales autónomos (...) La autonomía local se diferencia asíde la llamada autonomía o descentralización funcional» Para continuar sosteniendo que «al contrario que esos supuestos de descentralización funcional y corporativa, las autonomías territoriales, y entre ellas las locales, tienen en el vigente ordenamiento constitucional una indudable dimensión política (...) no parece correcto, por tanto, aunque en muchos casos se trata de un problema semántico más que nada, afirmar que los entes locales tienen autonomía meramente administrativa, por contraposición a la autonomía política de las Comunidades Autónomas. Se confunde con ello la significación teleológica y el fundamento organizativo de la autonomía local con la naturaleza de las funciones que los entes locales están llamados a desempeñar⁴⁷ .

⁴⁶ Supremo Tribunal Constitucional – Sentencia Nº 4/1981, del 2 de febrero de 1981.

⁴⁷ Sánchez Morón. M. 1990. p.173 y sig.

Es quizás Parejo Alfonso⁴⁸, de quien sugerimos una lectura acabada sobre el tema, para mayor comprensión del lector sobre la naturaleza jurídica de la autonomía municipal, quien mas fervientemente se ha encargado tanto de reconocer, en un primer momento, el carácter político administrativo de la autonomía local, como así también las diferencias lógicas cuantitativas entre la autonomía reconocida a las Comunidades Autónomas y a la de las administraciones locales.

La garantía de municipios y provincias y de su autonomía constituye, como se desprende sin más del artículo 137 CE, un elemento esencial de la estructura territorial del Estado en su conjunto. La construcción descentralizada de este no se detiene en las Comunidades Autónomas, continuando hasta la instancia local {...}⁴⁹

{...} Esta diferenciación entre las dos autonomías territoriales y su acuñación (por el Tribunal Constitucional) en las expresiones “autonomía política” y “autonomía administrativa”, requieren una precisión final’ dirigida a evitar la tergiversación del verdadero contenido de la local. Pues, en realidad, ambas autonomías tienen una sustancia igual. Prueba concluyente es el artículo 137 CE, que regula simultáneamente todas las pizas territoriales de la organización del Estado y reconoce a todas ellas una misma autonomía para la gestión de sus respectivos intereses. La diferencia no radica, pues en la naturaleza de la autonomía, sino en lo ya dicho, en el alcance de esta, u por lo tanto, en la capacidad de configuración social otorgada a una y otra por decisión del poder constituyente⁵⁰.

Ahora bien, continuando con lo expresado por el autor citado, una misma sustancia autonómica, no supone una igualdad cuantitativa, y dentro de la constitución se puede apreciar rápidamente ante el escaso desarrollo de la autonomía local en la constitución española, o lo que es lo mismo, el elevado poder otorgado al legislador ordinario para determinar su alcance y contenido, lo cual no ocurre ante la autonomía reconocida a las Comunidades Autónomas.

En consiguiente, decimos que la Constitución Española recepta una garantía institucional a favor del municipio, otorgándole una autonomía que no amerita una

⁴⁸ Parejo Alfonso. L. (1981) *Garantía Institucional y Autonomías Locales*. Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local. Parejo Alfonso. L. (2011). La Autonomía local en la Constitución Española en *Tratado de Derecho Municipal*, dirigido por S. Muñoz Machado. Madrid, Iustel.

⁴⁹ Parejo Alfonso L. 2011, p.101.

⁵⁰ Parejo Alfonso. L. 2011, p.114.

diferenciación entre política o administrativa, pero que sí supone un grado inferior cuantitativamente hablando por sobre la autonomía recogida para las Comunidades Autónomas. Lo cierto que la Constitución en su Art. 137 determina una estructura o modelo de Estado, una distribución de poder en genuino sentido vertical reconociendo diferentes ordenes de gobierno empezando por el Estado Central y culminado en el municipio, cada uno autónomo dentro de su círculo de intereses, y manteniendo la soberanía en el primero.

El elevado poder otorgado al legislador ordinario, en modo alguno, supone una restricción a la autonomía, ya que la garantía institucional receptada, constituye el resguardo de un núcleo esencial indisponible para el legislador. Esto es, sea el legislador estatal o autonómico, a la hora de establecer la materia propia sobre la cual recae la autonomía – en este sentido decimos, que la Constitución Española recepta una clausula abierta de garantía autonómica local - no podrá violentar dicho núcleo básico so riesgo de no solo contradecir la ley constitucional, sino también destruir una estructura constitucional de sentido territorial.

El legislador ordinario estatal concreta la autonomía local a través de la Ley Reguladora de Bases del Régimen Local -Actual ley 7/1985-, la cual en su Art. 2 señala: «Para la efectividad de la autonomía garantizada constitucionalmente a las Entidades locales, la legislación del Estado y la de las Comunidades Autónomas, reguladora de los distintos sectores de acción pública, según la distribución constitucional de competencias, deberá asegurar a los Municipios, las Provincias y las islas su derecho a intervenir en cuantos asuntos afecten directamente al círculo de sus intereses, atribuyéndoles las competencias que proceda en atención a las características de la actividad pública de que se trate y a la capacidad de gestión de la Entidad local, de conformidad con los principios de descentralización y de máxima proximidad de la gestión administrativa a los ciudadanos».

VIII.2.- El concepto de Autonomía. Terminología.

Primeramente, admitir que no hay un concepto en la ciencia jurídica mas equívoco por su ambigüedad que el de «autonomía», existiendo tantas definiciones como autores en la materia⁵¹, es un paso previo para su análisis conceptual. Sin perjuicio de ello, la principal fuente de equivocación se encuentra en asimilar el término con independencia.

⁵¹ Parejo Alfonso se ha pronunciado al respecto con sabias palabras: « {...} el principio de autonomía aun siendo la clave misma de la identidad del gobierno y la administración local, no puede beneficiarse de un concepto científico preciso. Conforme lo advirtió ya M. S. Giannini, el concepto de autonomía ha perdido toda conexión con su origen filosófico-jurídico y, al haberse incorporado plenamente al

El presente trabajo intenta reconocer la existencia o no de autonomía municipal en Argentina y España, y en su caso reivindicar la misma, pero lejos está de considerarlos independientes. En este sentido «independencia» vendría a construir fronteras cerradas entre los diferentes niveles de gobierno que no pueden aceptarse en la forma de estado adoptada por los países mencionados, esto es la Federal y Autonómica⁵².

Un segundo punto de precisión consiste en diferenciar autonomía de «soberanía», esta última, inherente a la población se identifica con la sanción de la constitución por medio de la cual se refleja. A partir de allí, solo puede erigirse como soberano al Estado nacional o central, y no a los niveles de gobierno que surgen de la forma de estado adoptada.

Lo cierto, por lo tanto, es que el concepto de autonomía merece ser precisado para conocer su verdadero sentido y efectos. Desde la doctrina se lo ha definido como capacidad que tienen los estados de dictarse su propia ley, darse sus propias instituciones y de gobernarse por medio de ellas, sin que ningún otro órgano ejerza sobre la misma autoridad alguna que desnaturalice dicha potestad⁵³.

En un correcto y preciso intento de explicar el concepto en forma desmembrada, Rosatti⁵⁴ señala las principales atribuciones necesarias para la existencia de autonomía:

- a.- Autonormatividad constituyente: capacidad de darse su propia norma fundamental.
- b.- Autocefalía: capacidad de elegir sus propias autoridades.
- c.- Autarcía: autosatisfacción económica y financiera, derivada de poseer recursos propios.
- d.- Materia propia: reconocimiento de facultades de legislación, ejecución y jurisdicción.

vocabulario ordinario, se ha visto privado de toda significación precisa. Los esfuerzos que se han realizado efectivamente en el ámbito jurídico para recuperar una tal significación, lejos de haber contribuido a una clarificación conceptual o terminológica, han abocado a una proliferación de términos: autonomía, autogobierno, autodeterminación, autarquía. En definitiva, no es que no exista un concepto pacífico de autonomía, es que ni siquiera existe uno mínimamente aceptado o generalizado entre los juristas o en la conciencia jurídica colectiva». (Parejo Alfonso. L. 2011, p.56).

⁵² El Supremo Tribunal Constitucional Español en sentencia del 27 de febrero de 1987 se pronunció en las siguientes palabras: «Ante todo resulta claro que la autonomía hace referencia a un poder limitado. En efecto, autonomía no es soberanía- y aun este poder tiene sus límites-, y dado que cada organización territorial dotada de autonomía es una parte del todo, en ningún caso el principio de autonomía puede oponerse al de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde alcanza su verdadero sentido, como expresa el artículo 2º de la Constitución».

⁵³ Álvarez Echagüe. J.M. 1999.

⁵⁴ Rosatti. Horacio. 1987, p. 98 y sig.

e.- Autodeterminación política: reconocimiento de garantías frente a las presiones políticas.

En consiguiente, y siguiendo la doctrina del constitucionalista señalado *supra*, en la medida que un estado cuente con las atribuciones plasmadas podrá declararse autónomo, de lo contrario, podrá asumirse que nos encontramos con un ente autárquico o bien, dependiente en forma total de otro superior.

En los acápites anteriores señalamos la forma de estado que Argentina y España adoptan para si en su Constitución, que si bien son diferentes, existen un cúmulo de relaciones interestatales que bien pueden ser asimiladas, salvando las distancias.

Estas relaciones interestatales demuestran la imposibilidad de asimilar autonomía con independencia. Me refiero particularmente, a que ya sea hablando de Estado Nacional, Provincias o Municipios en Argentina, o de Estado Central, Comunidades Autónomas, Provincias o Municipios en España, no podemos pretender un mismo status jurídico, y no por eso, se debe negar el carácter de autónomo de los niveles de gobierno que alcancen las atribuciones mencionadas.

A merito de lo expuesto, dejamos en claro que muchos de los términos que son usados como sinónimos, no resisten análisis semánticos, siendo aspectos de un concepto mayor como lo es el de autonomía, tales como autarquía, autarcía o autogobierno entre otros. Haciendo una salvedad, reconocemos la problemática del término, dando lugar a un sinnúmero de teorizaciones sencillamente porque nos referimos a algo superior que es la distribución de poder.

No resulta sencillo, por lo tanto, no adoptar posturas subjetivas cuando nos referimos a distribución del poder, el lector podrá apreciar que el concepto de «autonomía» irradia por sí mismo la idea de poder. No obstante, nos permitimos asumir un criterio objetivo, puramente formal, tal como fue alguna vez señalado por Kelsen⁵⁵.

Ahora bien, tal como se mencionó en la introducción al presente trabajo, tanto la Constitución Argentina de 1994 y la Española de 1978, receptan en sus artículos nº 5 y 123, y

⁵⁵ Para este autor por autonomía debía entenderse la cualidad de un ente inferior al Estado para dictar normas locales definitivas, cuyo contenido no puede ser determinado por ninguna norma central. (1979) *Teoría General del Estado*, trad. Esp. México pag. 237. Nótese que nuestra forma de concebir la autonomía es mucho más que la autonormatividad, por lo cual debe completarse.

nº 137 y 140 respectivamente, la autonomía municipal, cuestión que la doctrina especializada ha receptado como «*garantía institucional*»⁵⁶.

Sin perjuicio de ello, no existe en ninguno de las normas fundamentales una definición constitucional de la misma, ni mucho menos un contenido que sirviera de bases para tenerla por acreditada.

En el presenta trabajo, se intentará reivindicar la autonomía municipal desde la luz del Derecho Tributario, tanta veces olvidada, tantas veces avasallada por niveles de gobierno superiores, razón por lo cual en el capítulo siguiente se ingresara al análisis del poder tributario.

VIII.3.- El Poder Tributario. Concepto. Origen y Fundamento. Poder Originario y Derivado.

Una primera fuente de confusión inmersa en el concepto de autonomía, desde su faz tributaria, proviene de la dicotomía entre poder tributario originario y poder tributario derivado.

Para comenzar el análisis, partimos de la base de una definición clara de Poder Tributario, y para ello es importante remarcar que existen tantas definiciones como autores en la materia, pero de alguna u otra manera todos coinciden en sostener que se trata de una «facultad del estado para exigir contribuciones a personas que se encuentran en su territorio por alguna conexión razonable», tal como lo entiende Giuliani Fonrouge⁵⁷.

Se podrá apreciar en el título del presente acápite, que ya he adelantado una opinión respecto al concepto específico – poder tributario - , ya que en numerosas obras suele llamarse Poder Fiscal, Supremacía Tributaria, Poder Impositivo, Poder de Imposición, que debieran ser distinguidos.

Par el maestro tributarista Jarach⁵⁸, en resumidas palabras, por poder tributario se entiende a una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Dicho poder, o sea,

⁵⁶ Siguiendo la construcción realizada por la doctrina Germánica de Garantía Institucional, originalmente diagramada por C. Schmitt y receptada en la Constitución de Weimar de 1919, continuando vigente en la Ley Fundamental de Bonn de 1949.

⁵⁷ Giuliani Fonrouge. Carlos M. 1997, p.325.

⁵⁸ Jarach. D. 1980, p.25.

la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del Estado. Por su parte, Villegas, define al mismo como «facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía»⁵⁹.

Ya en la doctrina Española, encontramos autores clásicos como Falcón y Tella, el cual en su obra ensaya una definición de poder tributario señalando que se trata del poder de establecer y exigir tributos, siendo una expresión abreviada de un conjunto heterogéneo de potestades y situaciones activas tales como «establecer tributos, aplicar y exigirlos, ser titular de las sumas recaudadas»⁶⁰.

Por otro lado, Queralt señala, aunque ya referido al Poder Financiero –aspecto más amplio que el poder tributario – que debe entenderse como el «haz de competencias constitucionales y de potestades administrativas de que gozan los entes públicos territoriales, representativos de interés primarios, para establecer un sistema de ingresos y gastos»⁶¹.

Ahora bien, definido el concepto de poder tributario en la doctrina Argentina y Española, vemos que las diferencias no son significativas, pero la situación cambia a la hora de establecer el origen del mismo.

La doctrina Argentina, por muchos años asocio al poder tributario como resultante del poder soberano del Estado⁶², aunque poco a poco, fue abandonando este pensamiento luego de los estudios particularmente de Bielsa. Este ultimo señala que la soberanía es política, antes que jurídica y corresponde a la idea de Estado como entidad de derecho internacional; por otra parte, la soberanía es una e indivisible y pertenece a la Nación misma, esto es, al pueblo, y no se refleja en las actividades del Estado, sino en la Constitución. A su juicio, «dentro de su jurisdicción o ámbito territorial, el Estado no debe ni tiene por qué invocar su soberanía; le basta su poder de imperio, que ejerce por los tres poderes que forman su gobierno: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial»⁶³.

⁵⁹ Villegas. H.B. 2007, p.287

⁶⁰ Falcón y Tella. R. 2016, p.91-92.

⁶¹ Queralt. J.M, Lozano Serrano C., Tejerizo Lopez G, Casado Ollero G. 2014, p.186.

⁶² Debido principalmente el influjo de la doctrina Germánica, tal como se señala en: López Espadafor, Carlos M. (1995) *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, Monografía, Ciencias Jurídicas, Madrid, p.17, y entre otros, Núñez Pérez, G. (1986), *Poder Tributario y no sujeción tributaria*, Universidad de La Laguna, Secretariado de Publicaciones. Tenerife, La Laguna, p. 113 a 235; Fantozzi, A. (1991), *Diritto Tributario*. Turín, UTET, pág. 209; Berliri, A. (1985). *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, volumen i. Milán, Giuffrè. p. 55 y 138; Ferreiro Lapatz, J. J. (1988). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid, Marcial Pons., p.103; y Sainz de Bujanda, F. (1990). *Lecciones de Derecho Financiero*. Facultad de Derecho, Sección Publicaciones, Madrid. Universidad Complutense. p.77.

En otras palabras, la soberanía tiene efectos *extra parte*, mientras que para hablar de relaciones internas – *intra parte* - bastaría con el poder imperio, que si bien es una consecuencia del primero, no debe confundirse.

La doctrina Española, parece adscribirse a la idea de soberanía inherente al poder tributario del Estado, como bien, lo han señalado autores clásicos como Sainz de Bujanda «La concepción tradicional del poder financiero se ha basado en el concepto de soberanía {...} el Derecho Financiero no puede prescindir del concepto político de soberanía, del que deriva la noción del poder financiero del Estado. La soberanía es una noción que compendia las cualidades del poder o capacidad que al Estado corresponde para cumplir sus fines a través de una serie de actividades»⁶⁴.

En el mismo sentido, Ferreiro Lapatza señala, refiriéndose al poder financiero, aspecto más amplio como dijimos del poder tributario «El poder financiero no es más que una manifestación del poder soberano. El poder soberano, en cuanto se refiere a la actividad financiera recibe el nombre de poder financiero»⁶⁵.

Sin desconocer la importancia de los estudios de la doctrina Germánica originaria y la Española en la materia, es necesario remarcar que dada la situación actual tanto en Argentina como en España, países con arraigados sistemas federales y autonómicos respectivamente, la idea de poder tributario como consecuencia del poder soberano genera reticencias. Del mismo modo, no debe perderse de vista la existencia de procesos de integración supranacional que originan traspasos de soberanía, que no se condicen con esta doctrina, respetable para la época de su desarrollo pero eventualmente desactualizada.

En consiguiente, debemos partir de la idea de poder de imperio, la cual surge de la Constitución, que emana de la soberanía que reside en el Pueblo. El poder de imperio, es por lo tanto, un poder reglado, y que se manifiesta en diferentes ramas, entre ellas la tributaria bajo el principio de reserva de ley en cabeza del poder legislativo.

Quizás es justamente en ese sentido, donde las palabras del maestro Rodríguez Bereijo cobran especial relevancia:

⁶³ Bielsa. R. 1951, p.54 a 56

⁶⁴ Sainz de Bujanda. F. 1990, p.75.

⁶⁵ Ferreiro Lapatza. J.J. 1988, p.103.

{...}el poder financiero se identifica con el poder legislativo en materia financiero, por qué, podemos preguntarnos, se habla de poder financiero cuando se legisla en esta materia y no se habla de un poder civil o de un poder administrativo, ni siquiera de un poder penal, cuando se legisla en estos campos. Ciertamente no existe una explicación razonable. Solo un considerable lastre histórico, que sigue gravitando sobre las instituciones financieras – y mas acusadamente sobre el tributo – explica la pervivencia de ese concepto de poder financiero, que sigue identificándose en ocasiones con un poder incondicionado e irresistible para el ciudadano, impermeable a todo intento de penetración del Derecho en esta parcela de la actividad pública⁶⁶.

Lo expuesto, ha llevado a Queralt y Lozano Serrano ha concluir que:

{...}el poder financiero se ha desvinculado definitivamente de la idea de soberanía, concepto éste que, adecuado a la problemática jurídico-política de la Monarquía Absoluta, carece de sentido en el moderno Estado constitucional {...} En nuestra realidad constitucional ni el carácter absoluto e irresistible del poder soberano se compadece con los límites y exigencias de un Estado Social y Democrático de Derecho, ni concuerda con el sistema constitucional de distribución territorial del poder en el Estado de la Autonomías⁶⁷.

Ahora bien, definido el concepto y origen del poder tributario, podemos ingresar a la verdadera discusión, que por un lado parte de esta normativización del poder tributario en un Estado de derecho, alejado de toda idea de soberanía, y como inherente al poder de imperio reglado de un Estado⁶⁸.

La dicotomía central, y que genera la confusión en el concepto de «autonomía», dada su influencia en la distribución de poder tributario, parte de la pregunta sobre el titular de dicho poder, he aquí la clasificación entre poder tributario originario y poder tributario derivado.

Tradicionalmente, esta clasificación parte del reconocimiento expreso del poder tributario de un Estado por parte de la Constitución, por lo cual, en la medida que el poder

⁶⁶ Rodríguez Bereijo. A. 1976.

⁶⁷ Queralt. J.M. *et al.* 2014, p.185.

⁶⁸ Sin perjuicio de entender que en este punto juega un papel prioritario el principio que ordena que todos somos llamados a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, traducido en el deber de contribuir, como presupuesto mismo de la existencia del Estado. Este principio surge implícito de los Art. 4, 16, 17 y 75 inc 1 y 2 de la Constitución Argentina, y de manera explícito en el Art. 31 de la Constitución Española.

tributario venga atribuido por la Constitución será poder originario, mientras que será derivado aquel que provenga de una ley común.

Esta clasificación no queda en una mera cuestión terminológica, debido a que desde nuestro punto de vista, es la que ha generado mayor controversia respecto de la autonomía – vista desde la óptica de la autarcía - de los niveles de gobierno dentro de países como Argentina y España.

La distribución del poder tributario es, por lo tanto, un aspecto central de la autonomía, tal como lo señalamos en el acápite anterior, pero el origen Constitucional o no del mismo, no cambia la cuestión. Desde nuestra opinión, que un nivel de gobierno tenga poder tributario, es una señal – pero no la única como lo observamos – de autonomía, ahora bien, que este poder provenga de la Constitución o no, no afecta a esta.

Para una mejor explicación de esta conclusión, decimos, que por más que analicemos un Estado – definición amplia y global del mismo - con poder tributario derivado, es decir, proveniente de una ley y no de la Constitución, no lo hace por este motivo no autónomo. Reconocida en la Constitución la autonomía del mismo, sirve como una «garantía institucional» que impide que el Estado jerárquicamente superior no solo no sancione la ley por medio de la cual se le otorga poder tributario al inferior, sino que imposibilita que el superior recorte o viole las garantías mínimas indispensables para hacer efectiva esta autonomía, es decir, el poder tributario derivado debe ser suficiente para sufragar las competencias y servicios que el respectivo nivel de gobierno tiene atribuido.

En el acápite siguiente, analizaremos esta distribución de poder tributario en Argentina y España, y los mecanismos utilizados para ello. Estos sistemas de distribución tienen una influencia decisiva respecto de la autonomía municipal, por lo cual, merecen atención y estudio necesario.

VIII.4.- La distribución de Poder Tributario. Los sistemas de coordinación y armonización de Potestades Tributarias. Casos Argentina y España.

Previo al análisis de la distribución de poder tributario en Argentina y España, estimamos conveniente realizar un somero análisis de a que nos referimos cuando hablamos de «distribución».

En un estado federal como Argentina, el ejercicio razonable de potestades tributarias es de suma relevancia, teniendo en cuenta que es la propia constitución la que en su Art. 75 inc 2⁶⁹, establece la posibilidad de concurrencia en las fuentes tributarias. Este poder ejercido de igual forma y sobre los mismos hechos imposables por parte del Estado Nacional y Provincia, traería aparejado efectos sobre la economía sumamente dañosos.

Por su parte, un Estado Autonómico como el de España, donde la propia constitución asegura la autonomía de entes territoriales como la Comunidad Autónoma, Provincia y Municipio, a la par de que establece la posibilidad de establecer y exigir impuestos de forma expresa⁷⁰, requiera un cierto grado de coordinación y armonización para que las potestades tributarias de dichos entes no se vean solapadas en su ejercicios concurrente.

Párrafo aparte merece la jurisprudencia del máximo tribunal de justicia de Argentina, quien en reiteradas ocasiones se ha pronunciado sobre la constitucionalidad de la concurrencia de fuentes como origen de doble imposición, siempre y cuando dicha imposición no supere los límites constitucionales básicos de la tributación, particularmente el de no confiscatoriedad⁷¹, doctrina que es seguida igualmente por el máximo tribunal constitucional Español.

La necesidad de concertación para mejor distribución de potestades tributarias es beneficioso y a la postre obligatorio para que los entes territoriales puedan ejercer las mismas de una manera racional y óptima, respetando principios de igualdad y equidad. En este sentido, la coordinación de potestades tributarias, en fin, de recursos, es la esencia de los regímenes federales⁷², como así también una tendencia firme en los países unitarios con fuerte grado de descentralización⁷³ – pudiendo englobar aquí al Estado Español, el cual ha evolucionado debido a la política descentralizadora y de transferencia de funciones a un estado autonómico.

⁶⁹ Constitución Argentina - Artículo 75.- Corresponde al Congreso: [...] 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

⁷⁰ Constitución Española. - Artículo 137. El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses. Artículo 133. 1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

⁷¹ Corte Suprema de Justicia - Fallos. 193.397; 210.276; 217.189; 239.494; 262.366 entre otros.

⁷² Jarach. D. 1996, p.141 y sig.

⁷³ Cazorla Prieto, *Poder Tributario en el estado contemporáneo*; Del Moral Ruiz, *Hacienda central*; Lopez Aranguren, *El federalismo americano*, entre otros.

Ahora bien, no podemos concebir un solo mecanismo de distribución y coordinación de competencia tributarias entre los entes territoriales de un Estado, sea este Federal o Autonómico, por lo cual no suelen darse en sentido puro, sino en combinación. No obstante, anticipamos que los mismos pueden serlo en sentido vertical, es decir entre el Estado Nacional y los entes territoriales inferiores, o en forma horizontal, entre los entes territoriales inferiores en plano de igualdad.

La experiencia internacional y la doctrina especializada, han clasificado los mecanismos de coordinación de potestad tributaria en los siguientes:

a.- Separación de Fuentes: Supone determinadas fuentes de recursos exclusivamente reservadas para un nivel de gobierno. Para algunos autores sería la solución más aconsejable, la cual respetaría al máximo la autonomía de los entes territoriales en la medida que esta venga reconocida por la Constitución.

No obstante, y a buen criterio Jarach⁷⁴, señala que la autonomía que este mecanismo de coordinación trae aparejada, puede tornarse ilusoria ante la inflexibilidad de las fuentes. Nos referimos a que dicho mecanismo no se adapta a las constantes variaciones de las necesidades financieras de los entes territoriales, sumado a la constante aparición de nuevas funciones, con un gasto publico que no podría ser solventado.

b.- Concurrencia. Al principio de este acápite, señalamos que una de las principales razones de la necesidad de un mecanismo de distribución y coordinación de potestades tributarias era la posibilidad de concurrencia sobre fuentes tributarias de los entes territoriales.

En este sentido autores como Jarach (1996. p.140 y sig) consideran que en la concurrencia de fuentes se encuentra la ausencia total de coordinación, mientras que para otros, no se trata de una ausencia, más bien en hacer necesaria la coordinación.

Cuando nos referimos a concurrencia de fuentes, hacemos referencia a la posibilidad de que diferentes niveles de gobierno puedan gravar las mismas fuentes tributarias, con la importante ventaja de que, de esta forma se evitaría la concentración de las fuentes más redituables en cabeza exclusiva de un determinado nivel, favoreciendo de este modo a la autosuficiencia.

⁷⁴ Jarach. D. 1996, p.142 y sig.

c.- Cuotas Adicionales y recargos: Este mecanismo supone que un nivel de gobierno reserva para sí el poder tributario para dictar la norma que crea el tributo, permitiéndose que otro nivel de gobierno, sea superior o inferior, aplique alícuotas suplementarias o adicionales sobre este.

A fin de lograr coordinación entre las competencias respectivas, se imponen ciertos topes, a modo de límites, a la posibilidad de aplicar las alícuotas suplementarias o adicionales. Nótese que de no ser así, el nivel de gobierno que impone las cuotas adicionales puede llevarlas hasta un punto de tornar confiscatorio al tributo respectivo.

La ventaja de este mecanismo es posibilitar la fuerza financiera de los diferentes niveles de gobierno con una flexibilidad marcada por la posibilidad de regular autónomamente las alícuotas a aplicar, siendo igualmente coordinadas por medio de los topes límites.

d.- Asignaciones, subvenciones o transferencias: Este mecanismo consiste que un determinado nivel de gobierno procede a recaudar los tributos y distribuir – asignar - a los restantes niveles de gobierno; pudiendo encontrar estados donde es el nivel de gobierno superior quien recauda y asigna parte de ella a los niveles de gobierno inferiores (descendientes), o a la inversa, siendo el nivel inferior quien recauda y asigna parte de ella al superior (ascendentes)

A nuestro modo de ver, este mecanismo es uno de los que más denota la ausencia de autonomía tributaria, al menos si este mecanismo consiste en discrecionalidad unilateral del nivel de gobierno que distribuye – por ejemplo en las subvenciones o transferencias.

Las transferencias o asignaciones pueden clasificarse globalmente en dos categorías: Generales o no condicionadas y Condicionadas o Específicas. La particularidad de las primeras es que son de libre utilización por los estados receptores. Por su parte, las segundas, son remitidas a fines determinados, por lo cual son específicas, ejemplo de ellas se encuentran en las remisiones para educación, carreteras, salud, entre otras.

Nótese el inconveniente de este mecanismo al dejar librado el financiamiento de niveles de gobierno a transferencias por parte de otro nivel superior o inferior, situación que se ve acentuada cuando de asignaciones condicionadas nos referimos, donde un nivel de gobierno, no solo controla la faz del ingreso en la actividad económica del otro, sino también

la del gasto, al encauzar este hacia determinado fin, servicio o función para el cual se realiza la transferencia.

e.- Créditos Fiscales y/o Deducciones Fiscales: Estos mecanismo consiste básicamente en regular, no ya la fuente tributaria sino los efectos del pago sobre el contribuyente. En consiguiente puede decirse que no es un sistema de distribución de poder tributario propiamente dicho.

Los sistemas de crédito fiscal consisten en que un nivel computa como pago a cuenta de un tributo propio el pago que el contribuyente haya hecho en un tributo de otro nivel. Por su parte, el de deducciones fiscales consiste en que un nivel permite deducir de la base imponible de su tributo, importes que el contribuyente haya abonado por otro tributo análogo en otro nivel de estado.

f.- Coparticipaciones: Tal como lo señala Jarach (1996. p.143 y sig), este sistema tiene la particularidad de que no distribuye fuentes de recursos, más bien el producto de las mismas.

Podemos encontrar distribución de recaudación de tributos por separados, o formando una masa consistente en el producido de varios tributos que se coparticipan. Asimismo, la distribución puede ser descendente, cuando es el nivel de gobierno superior el que recauda y participa el producido a los inferiores, o bien ascendentes, cuando es el nivel de gobierno inferior quien recauda y participa al superior.

La ventaja de este sistema es eliminar las concurrencias y superposiciones en las fuentes tributarias, como así también de la fiscalización administrativa a los contribuyentes. Por otro lado, permite que niveles de gobierno inferior accedan al producido, al menos en el índice fijado de antemano, de las fuentes tributarias más redituable sea quién sea su titular.

La desventaja del sistema de participaciones vuelve a centrar su foco en el recorte de autonomía financiera de los niveles de gobierno que la tengan reconocida constitucionalmente. Nótese que estos, se verán impedidos de establecer su propia política fiscal ajena de todo otro poder de forma completa.

4.1.- El caso Argentino:

Hablar de distribución de competencias tributarias en Argentina, y por qué no de poder, es hablar de la historia constitucional de dicho País. Como bien señalamos expresamente *supra*, Argentina adopta para sí, una forma de Estado Federal, en la cual se dispone la existencia de cuatro niveles de gobierno, el nacional, el provincial y el municipal, y la ciudad autónoma de Buenos Aires como status *sui generis*.

La distribución de competencias tributarias fue un punto clave de extenso debate⁷⁵ en la sesión del Congreso General Constituyente del 22 de abril de 1853, en torno a la redacción del artículo 4 de la Constitución Nacional, la cual determinaba la composición del tesoro nacional⁷⁶. Bajo la defensa férrea del miembro informante de la comisión redactora⁷⁷ y Diputado por la Provincia de Santiago del Estero, José Benjamín de Gorostiaga, el artículo quedó redactado de la siguiente manera:

Artículo 4º.- El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

En consiguiente, puede apreciarse que el Estado Nacional, al menos, en los primeros tiempos de la república, atendía a los gastos y necesidades fiscales mediante el producido de derechos de importación y exportación – léase tributos aduaneros – más la explotación y venta de tierras públicas, renta de correos y algún que otro empréstito público. Por su parte, las Provincias, que mediante el texto constitucional se reservaban todo lo no delegado al Estado que por dicho instrumento se creaba, aplicaban una serie de tributos, que históricamente, y por contraposición a los aduaneros –externos- se llamaron internos.

A merito de lo expuesto, podemos reconocer que la Constitución Nacional de 1853 estableció un sistema de separación de fuentes – reservando para el Estado Nacional los

⁷⁵ Para un desarrollo acabado del debate Ver. Spisso R. (2016). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Abeledo Perrot.

⁷⁶ Damos por explicado que la creación de un Estado Federal supone la existencia originaria de múltiples Provincias - Estados que se unen en la creación de un Estado Nacional, con la correspondiente delegación de competencias y funciones.

⁷⁷ El informe que acompañaba al proyecto advertía sobre la importancia del asunto al señalar: «La Comisión confía en que V.H. hallará acertada la elección que se ha hecho de los ramos que han de formar el Tesoro nacional, los cuales se reducen casi exclusivamente a las contribuciones indirectas de origen aduanero y al producto que proporcionen las tierras de propiedad nacional [...] Si el gobierno federal ha de corresponder a todos los fines de su creación, es preciso que tenga en sí todos los medios de engrandecer el país, de defenderle y de hacerle rico y feliz; es necesario que cuente con elementos pecuniarios abundantes y provenientes de ramos fáciles de arreglar, de vigilar y percibir».

tributos indirectos de aduana, matizado con una concurrencia en materia de impuestos directos solo en determinadas circunstancias y de forma temporal⁷⁸⁷⁹, aunque existía cierta nebulosa en torno a la parte final del artículo 4 en cuenta se leía «*de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General*».

Dicha ambigüedad de la parte final del artículo 4, profundizó el debate a finales del siglo XIX, cuando a raíz de una importante crisis del sector externo, que determinó una fuerte rebaja en las exportaciones, el tesoro nacional vio debilitar hasta un punto crítico sus ingresos por tributos aduaneros. La solución fue la creación de tributos semejantes a los cuales las Provincias aplicaban en el marco de sus territorios – tributos indirectos.

Por primera vez, se daba la situación de concurrencia con los consiguientes inconvenientes que la doble imposiciones genera sobre las relaciones económicas. No obstante, en oportunidad de pronunciarse sobre la cuestión, el máximo tribunal de Justicia en la Republica Argentina, dicta el fallo “*SA Simon Mataldi Ltda c/ Provincia de Buenos Aires*” (Fallos. 149:260), legitima ambos tipos de impuestos en régimen de concurrencia – esto es, reconoce la potestad tributaria del Estado Nacional sobre impuestos indirectos en régimen de concurrencia con las Provincias. A la vez sienta las bases de la coordinación y armonización tributaria en Argentina, determinando un claro exhorto al Estado Nacional y las Provincias para que diagramaran un sistema que garantizara el ejercicio razonable de las potestades tributarias a fin de evitar los efectos perturbadores de la doble imposición⁸⁰.

Dicho exhorto judicial tuvo efectos directos en el Poder Ejecutivo Nacional, quien en 1934 envía al Congreso Nacional un proyecto de ley de unificación de impuestos internos, posteriormente convertida en Ley 12.139, siendo la primera ley de Coparticipación de

⁷⁸ Lo dicho surge del originario Artículo 64 inc. 1 y 2 de la Constitución Nacional Argentina de 1853, que establecía las Facultades del Congreso Nacional de 2) Legislar sobre aduanas exteriores, y establecer derechos de importación y exportación que han de satisfacerse en ellas (conforme al Art. 4 ya mencionado); 2) Imponer contribuciones directas por tiempo determinado, y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Confederación, siempre que la defensa, la seguridad común, y el bien general del Estado lo exijan.

⁷⁹ La distribución de potestades tributarias en la primigenia Constitución Nacional que subiste hasta el presente, se basa en la doctrina de amplio arraigo que distingue entre impuestos directos o indirectos. Dicha doctrina ha sido fuertemente atacada por la falta de rigor científico. Spisso (2016, p.49), señala al respecto: «Los autores antiguos, basados en las doctrinas fisiocráticas, fundaban la distinción en la posibilidad de traslación del gravamen, y así consideraban directo al soportado efectivamente por el contribuyente de iure e indirecto al que se trasladaba incidiendo en el patrimonio de un tercero; mas los estudios modernos han demostrado lo incierto de esta premisa, ya que, por ejemplo, el impuesto a los réditos de las empresas, como el gravamen sobre los capitales y otros tenidos por directos, se traslada hacia terceros al computarse en el costo de los productos que se comercializan, en el de los servicios que se prestan»

⁸⁰ A continuación compartimos fragmento del fallo mencionado: «Que no obstante el armónico equilibrio que doctrinariamente presupone el funcionamiento regular de las dos soberanías, nacional y provincial, en sus actuaciones respectivas dentro del sistema rentístico de la Constitución, no puede desconocerse que su régimen efectivo determina una doble imposición de gravámenes con la que se afectan en determinadas circunstancias importantes intereses económicos y se originan conflictos de jurisdicciones fiscales que no siempre es dado dirimir con la eficacia debida. De ahí la constante requisición colectiva traducida en múltiples estudios y proyectos tendientes a la modificación o mejor aplicación del sistema rentístico, iniciativas que abarcan desde la reforma de la Constitución hasta la nacionalización de los impuestos en cuanto a su percepción, a base de coparticipaciones proporcionales y equitativas entre la Nación y los Estados Federales».

Impuestos, concebida bajo una estructura que se repetirá a lo largo de los años, esto es una “ley-convenio”.

4.1.1.- El sistema de coparticipación en Argentina.

La ley 12.139, crea el primer sistema de coordinación de potestades tributarias entre Estado Nacional y las Provincias en base a coparticipación de los impuestos indirectos que venían aplicándose de manera semejante en todo el territorio Argentino. La estructura de esta ley consiste en una ley sancionada por la Cámara de Senadores del Congreso Nacional y posteriores leyes provinciales de adhesión – formulada de este modo la naturaleza de convenio o régimen cuasi contractual – sin limitaciones ni reservas, y con el compromiso de no sancionar y/o derogar todo tributo análogo al coparticipado.

Es conveniente recordar que un régimen de coparticipación de impuestos, consiste en que un ente sea superior o inferior – en este caso superior - sanciona un tributo y procede a recaudarlo, para luego coparticipar su producido entre entes territoriales inferiores según determinados parámetros fijados.

En forma posterior fueron creciendo los impuestos creados por el Estado Nacional, sean indirectos – Impuesto a las Ventas Ley 12.956 – o directos – Impuesto a los Réditos, prorrogado para ese entonces y Impuesto Nacional sustantiva del gravamen a la transmisión gratuita de bienes Ley 14.060. Dichos tributos fueron nucleados por medio de la Ley de Coparticipación N° 20.221 de 1973, gran antecedente de la actual Ley de Coparticipación N° 23.548.

Este régimen de coparticipación, que nucleaba a los principales impuestos nacionales, fue renovado en sucesivas ocasiones con acuerdo expreso de las Provincias, hasta su vencimiento en 1984 por no haberse alcanzado acuerdo parlamentario; por lo cual se produjo un vacío legal que determinó convenios financieros transitorios irregulares entre el Estado Nacional y las Provincias. Estos convenios tuvieron una vigencia de tres años, hasta que en 1987 se alcanzó el consenso legislativo para la sanción de una nueva ley de coparticipación.

Acto seguido, se sancionaba la Ley N° 23.548, paradójicamente bajo el nombre de «*Régimen Transitorio de Distribución entre la Nación y las Provincias*»⁸¹ con vigencia hasta

⁸¹ Bulit Goñi (2010) señala «cabe afirmar que del art. 15 surge en realidad, que se trata del más permanente de los regímenes que han existido, pues si bien en su primera parte le otorga una vigencia de dos años, al disponer que regirá desde el 1/1/88 hasta el 21/12/89,

el momento. En dicha ley, se establece que la masa coparticipable estará integrada por todos los impuestos nacionales existentes o a crearse con cuatro excepciones: 1) Los derechos de importación y exportación que quedan reservados exclusivamente al Estado Nacional; 2) Los tributos nacionales cuya distribución entre la Nación y las Provincias esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación⁸²; 3) Los tributos nacionales que al entrar en vigencia la ley, tuvieran un régimen de afectación específica, continuando con la misma hasta cumplimiento del objeto de creación, para luego incorporar su producido a la masa coparticipable; 4) Los tributos nacionales que en el futuro se les otorgue afectación específica, bajo determinados requisitos que se exponen en la ley.

Respecto de la distribución de la masa coparticipable, se dispone una distribución primaria entre la Nación y el conjunto de las Provincias, y una secundaria entre estas, es decir, una distribución en sentido vertical, y una horizontal. La distribución vertical original consistió en un total de 42,34% para Nación y un total de 57,66% para el conjunto de las Provincias, porcentajes que se vieron modificados por la incorporación Provincia de Tierra del Fuego y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires razón por la cual la Nación resignó 2,1 puntos porcentuales a favor de las provincias, pasando del 42,34% al 40,24% y quedado para las Provincias un total de 58,76%⁸³.

Ahora bien, con respecto a la distribución secundaria, es decir, entre las Provincias entre sí, encontramos una cierta anomalía por parte de la ley 23.548 ya que desatendiéndose de su antecesora ley 20.221, la cual establecía para el reparto criterios objetivos en proporción directa a la población -devolutivo- y en proporción inversa a la población y brecha de desarrollo -redistributivo-, la actual ley no señala ningún tipo de criterio de reparto, consistiendo en números mágicos, tal como alguna doctrina lo ha llamado⁸⁴.

En cuanto a la coordinación de potestades tributarias, la Ley 23.548, se asienta sobre la base del criterio técnico de «analogía», tal como lo señala el dictamen de la Procuración

enseguida agrega en su segunda parte que su vigencia se prorrogará automáticamente ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente (es evidente el deseo de que no se repitiera la experiencia anterior, de vencimiento del régimen)».

⁸² Haciendo una aclaración interpretativa de dicha excepción decimos que el tronco común general de coparticipación lo conforma la Ley 23.548 mencionada, pero que a la par existe una Ley de Coparticipación que nuclea exclusivamente al impuesto a la transferencia de Combustibles bajo Ley N° 23.966, y que por lo tanto, no integra la masa coparticipable de la primera ley.

⁸³ Del porcentaje 58,76% un 2% va dirigido al “recupero del nivel relativo” de las provincias de Buenos Aires, Chubut, Neuquén y Santa Cruz, provincias que venían manifestando su disconformidad con la distribución del período 1985-1987, época en la cual no existió régimen de coparticipación por vencimiento de la ley 20.221.

⁸⁴ Bulit Goñi (2010) señala al respecto: «A estar a nuestro conocimiento, esos porcentajes fueron la resultante de partir de los montos recibidos por cada provincia en el primer semestre de 1985, adicionarle los importes proporcionales de los servicios de educación primaria y de la salud que les habían sido transferidos a cada una por la Nación, importes que, estimados en conjunto en el 6,16%, fueron deducidos del coeficiente nacional».

General de la Nación, del 20 de febrero de 2007 en el fallo de de la Corte Suprema de Justicia de la Nacional “*Pan American Energía LC. Sucursal Argentina c/ Chubut, Provincia del y otro*”⁸⁵ del 19/06/2012.

Del concepto de analogía se sustenta la obligación asumida por las provincias, al adherir sin reserva alguna a la ley de coparticipación por medio de sus leyes provinciales «*no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley*».

Para entender el concepto de «analogía» debemos recurrir a la doctrina acuñada por Jarach, quien señala su interpretación:

{...} se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: a) definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables; o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales; o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; o que a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. Y culminaba indicando que no será relevante para desechar la analogía, la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes, siempre que exista coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición⁸⁶⁸⁷.

En consiguiente, la ley 23.548 realiza una coordinación y armonización tributaria que consiste en que la masa de impuestos coparticipables proviene de impuestos que son exclusivamente creados y recaudados por el Estado Nacional, debiendo la provincia abstenerse de crear tributos análogos y proveer a la derogación de todo existente, bajo apercibimiento de ser sancionada con la paralización de las transferencias que por

⁸⁵ Para mayor profundización en torno al concepto de analogía en el fallo mencionado, Ver. Naveira de Casanova, Gustavo J., *El concepto de analogía a los fines de la armonización tributaria en la ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos*, Publicado en: IMP 2012-8, 95.

⁸⁶ Jarach. D. 1966. p.183 y sig.

⁸⁷ Cabe tener presente que dicha interpretación del concepto de analogía ha sido receptada por la Corte Suprema de Justicia en el fallo supra mencionado.

coparticipación le correspondan del impuesto análogo, por parte de la autoridad de aplicación⁸⁸ de la ley.

Por otra parte, la Ley de Coparticipación crea en su Art. 3, el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional, al señalar, que se destinará, en la distribución primaria – esto es entre Nación por un lado y, Provincias y CABA por el otro- el 1% de los impuestos coparticipables al Fondo de Aportes del Tesoro Nacional. Con respecto a la administración de dicho fondo, se estipula que corresponde al Ministerio del Interior la asignación de los mismos, cuyo porcentaje será receptado presupuestariamente en su ámbito.

Ahora bien, con respecto a los beneficiarios de los mismos, es importante dejar en claro que el artículo 5 señala que se destinará a los gobiernos provinciales, en especiales circunstancias. Dichas circunstancias son taxativas en la norma, solo pueden ser giradas sumas provenientes de dicho fondo a los gobiernos provinciales en situaciones de emergencia y desequilibrios financieros, por lo cual, no caben dudas que nos encontramos ante transferencias condicionadas.

Las Provincias, eventualmente, y bajo un control de las causales que permiten la asignación de estos aportes, puede girarlos a los municipios, conforme, generalmente queda estipulado en las leyes de coparticipación provinciales.

En cuanto a lo estrictamente municipal, la ley de coparticipación reconoce que los recursos de los municipios provienen básicamente de la coparticipación que reciben de sus provincias – la cual estaría integrada por tributos nacionales – previamente distribuidos en base a coparticipación a cada Provincia- y tributos provinciales – por lo cual establece la obligación por parte de las Provincias de sancionar una ley de distribución de recursos a los municipios de su jurisdicción bajo criterios objetivos⁸⁹.

Asimismo, los municipios poseen potestad tributaria para crear sus propios tributos, esto es, impuestos, tasas y contribuciones, en virtud del juego de artículos 5, 123 y 75inc 30. Aunque, la capacidad para crear impuestos se ve reducida a una mínima expresión, casi inexistente, en atención a la prohibición de analogía que se recepta en la ley de coparticipación.

⁸⁸ Dicha autoridad se denomina Comisión Federal de Impuestos, cuyo antecedente se encuentra en la Ley 20.221.

⁸⁹ Ley de Coparticipación N° 23.548 – Art. 9 inc. g) que se obliga a establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en esta Ley para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos.

Paradójicamente, la ley de coparticipación, como será analizada en acápite siguiente, pareciera imponer obligaciones y posibles sanciones más severas a los municipios que a las Provincias, cuando en su Art. 9 inc f. obliga a la Provincia a suspender toda remisión de fondos, sea nacional o provincial, al municipio que incumpla con la ley o decisiones de la autoridad de aplicación⁹⁰. Nótese que la suspensión de la remisión es total, cuando si fuera la Provincia quien incumple dichas observaciones la autoridad de aplicación ordenará al Banco Nación que se abstenga de transferir el porcentaje de coparticipación que corresponda al impuesto análogo pero no a todos⁹¹.

Tal discriminación se profundiza si atendemos a que ni en los acuerdos previos, ni en la discusión y sanción de la ley de coparticipación el municipio es llamado a prestar su voluntad, con clara vulneración de su autonomía ya reconocida a nivel Constitucional.

Un punto importante en la historia de la distribución de competencias tributarias en Argentina se produjo a raíz de la reforma constitucional de 1994, en la cual bajo el objeto de fortalecimiento del federalismo⁹², se trató la materia de distribución de competencias entre Nación y Provincias y dentro de esa a la Coparticipación.

La reforma de 1994, tal como lo señala Bulit Goñi «viene a erradicar la discusión sobre la validez constitucional de la coparticipación como forma de distribución vertical de la renta publica nacional»⁹³, en el mismo sentido Spisso señala:

{...}La reforma constitucional de 1994, al disponer en el art. 75 Ver Texto, inc. 2, que los impuestos directos e indirectos de carácter interno, a excepción de las partes que tengan asignación específica, son coparticipables entre la Nación, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por medio de leyes convenio, ha permitido superar las objeciones que parte de la doctrina fundaba en la desvirtuación del régimen federal, a consecuencia de la renuncia que, a su juicio, implicaba la limitación

⁹⁰ Ley de Coparticipación N° 23.548 – Art. 9 inc. f) Que se obliga a suspender la participación en impuestos nacionales y provinciales de las municipalidades que no den cumplimiento a las normas de esta Ley o las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos.

⁹¹ Ley de Coparticipación N° 23.548 – Art. 13: {...} Vencidos dichos plazos sin haberse procedido en consecuencia, la Comisión Federal de Impuestos dispondrá lo necesario para que el Banco de la Nación Argentina se abstenga de transferir a aquella, los importes que le correspondan sobre lo producido del impuesto a distribuir análogo al tributo impugnado, hasta tanto se dé cumplimiento a la decisión del organismo.

⁹² Dicho objeto surge del Art. 3 de la Ley N° 24.309 que decretó la necesidad de reforma constitucional.

⁹³ Bulit Goñi. E.G. 1995. p.977.

temporal y parcial al ejercicio del poder tributario provincial que las leyes convenio contienen⁹⁴.

Entrando al análisis del reformado Art. 75, inc 2⁹⁵ de la Constitución Argentina, se regula en este extenso artículo ciertos condicionantes y requisitos que deben cumplirse en las futuras leyes de coparticipación que se establezcan, sumado a que por disposición transitoria sexta⁹⁶ se establecía la manda constitucional al dictado de una nueva ley que sustituyera a la perdurable 23.548, antes de la finalización del año 1996, la cual continua en franco incumplimiento.

Entre las consideraciones más importantes podemos señalar:

1) Establece que los impuestos directos e indirectos que señala el Art. 75. Inc 2 serán coparticipables con excepción de aquellos que tengan asignación específica. 2) Señala que “una” ley convenio instituirá regímenes de coparticipación asegurando la remisión automática de los fondos⁹⁷ – lo cual plantea el interrogante si solo puede ser una. 3) La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional – de esta forma se intenta evitar la situación actual donde no existes criterios objetivos de reparto claros. 4) Establece que la nueva ley tendrá como Cámara de origen el

⁹⁴ Spisso. R. 2016. p.105-106.

⁹⁵ Constitución Argentina - Art. 75: Corresponde al Congreso: 1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación. 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso. Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición. {...}.

⁹⁶ Constitución Argentina – Disposición Transitoria Sexta: Un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 2 del Artículo 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996; la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada; tampoco podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma y en ambos casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación. La presente cláusula no afecta los reclamos administrativos o judiciales en trámite originados por diferencias por distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias. (Corresponde al Artículo 75 inc. 2).

⁹⁷ La actual Ley 23.548 agrega que dicha remisión será diaria y gratuita, gestionada por el Banco de la Nación Argentina.

Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias – de esta forma se respetaría el federalismo de concertación evitando cualquier modificación unilateral, sea por Nación o Provincia. 5) Estipula que no habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires⁹⁸⁹⁹ en su caso. 6) Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición – se establece la creación de una autoridad de aplicación de la ley, lo cual no impide que pueda continuar siendo la actual Comisión Federal de Impuesto.

4.2.- El caso Español.

Como primer punto importante, es conveniente resaltar que la autonomía atribuida a los entes en los cuales se organiza territorialmente el Estado Español, determina una libertad cierta de configuración de su hacienda pública. Dicha libertad, debe ser matizada, debido a la existencia de límites derivados de la propia Constitución, así también, como señala Queralt¹⁰⁰, existe un segundo bloque de límites, y son aquellos derivados de la pertenencia del Estado Español a la comunidad internacional.

A merito de lo expuesto, resaltamos que el poder financiero, y dentro de este el tributario, queda distribuido entre los entes territoriales en que se organiza el estado. En relación a ello, la Constitución establece que es el estado quien tiene competencia exclusiva en materia de «*Hacienda General*»¹⁰¹, así como la potestad originaria para establecer tributos por ley¹⁰².

⁹⁸ Es importante remarcar que la reforma constitucional e 1994, establece un nuevo status jurídico a la Ciudad de Buenos Aires en marco de autonomía en palabras de De la Rúa. J (1994): «{...} la autonomía reconocida a Buenos Aires significa asignar a la "ciudad-estado" facultades de auto-organización (derecho a dotarse a sí misma de un estatuto a su elección) y de auto-gestión (poder de gobernarse libremente dentro de su estatuto), y debe ser analizada no sólo a la luz de lo dispuesto por la norma específica que se regula la materia (art. 129), sino también de las restantes disposiciones modificadas por la Convención que contribuyen a equiparar a la ciudad de Buenos Aires con los restantes estados que integran la federación {...}».

⁹⁹ Constitución Argentina - Artículo 129.- La ciudad de Buenos Aires tendrá un régimen de Gobierno autónomo con facultades propias de legislación y jurisdicción, y su jefe de gobierno será elegido directamente por el pueblo de la ciudad. Una ley garantizará los intereses del Estado nacional mientras la ciudad de Buenos Aires sea capital de la Nación. En el marco de lo dispuesto en este artículo, el Congreso de la Nación convocará a los habitantes de la ciudad de Buenos Aires para que, mediante los representantes que elijan a ese efecto, dicten el estatuto organizativo de sus instituciones.

¹⁰⁰ Queralt. J.M. *et al.* 2014, p.188 y sig.

Siguiendo a Rovira i Mola (1984. p.40), quien parafraseando al maestro Sainz de Bujanda, define al sistema fiscal como un conjunto de ingresos públicos, mayoritariamente o casi en su totalidad de derecho público, tributarios o no, combinados con arreglo a un plan lógico que haga posible el cumplimiento de los mandatos constitucionales y el logro de los objetivos característicos de un política financiera.

Dicha aclaración no resulta inoportuna, ya que la creación de un «sistema» fiscal, es precisamente lo que la Constitución pretende¹⁰³, a la hora de otorgarle al Estado las competencias exclusivas y originarias señaladas con anterioridad, y así lo ha entendido el Tribunal Constitucional al señalar:

{...} sea competente –el Estado - para regular no solo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado. (STC 72/2003 del 10 de abril, Fj 5º).

No obstante, y con ello, coincidimos con Queralt¹⁰⁴, que hablar de poder financiero, específicamente el tributario, originario o derivado – y creer que en este sentido solo el Estado tendría poder originario – constituye hoy en día un falso debate. A partir de la Constitución de 1978 se ha producido un cambio, ya que tanto el poder financiero del Estado como el de las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales se encuentra reconocido explícitamente en la misma¹⁰⁵, cuando, a demás su autonomía se encuentra garantizada. La cuestión no está en los límites, sino en la intensidad de los mismos¹⁰⁶.

¹⁰¹ Constitución Española - Artículo 149: 1. El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: {...} 14.ª Hacienda general.

¹⁰² Constitución Española - Artículo 133: 1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

¹⁰³ El sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles. (STC 116/1994 del 18 de abril).

¹⁰⁴ Queralt, J.M. *et al.* 2014, p.201-202.

¹⁰⁵ Constitución Española - Artículo 142: Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas - Artículo 156: 1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera 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.

¹⁰⁶ Un ejemplo claro de la intensidad de los límites, puede encontrarse en el Art. 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, donde se prohíbe a éstas en ejercicio de su poder tributario, crear tributos cuyos hechos imposables se encuentren ocupados por tributos del Estado; mientras que no existe prohibición para el Estado de crear tributos sobre hechos imposables ya gravados por la Comunidad Autónoma, con la única obligación de diagramar los mecanismos de compensación necesarios.

Ahora bien , en atención a esta competencia exclusiva para fijar las bases del sistema tributario y la hacienda general que por constitución se le encomienda al Estado¹⁰⁷, el legislador ordinario dicta la Ley General Tributaria –actual 58/2003 – la cual de su Art. 1 surge que será de aplicación en toda administración tributaria. Asimismo, y para lograr un grado de homogeneidad que respete los principios que fluyen de la Constitución, el Estado dicta la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas N° 8/1980¹⁰⁸¹⁰⁹, dejando libertar para que dentro de su autonomía, éstas desarrollen su sistema financiero siempre y cuando se respeten las bases de la ley¹¹⁰.

4.2.1.- El poder tributario Estatal.

Comenzando por los recursos tributarios que el Estado se reserva para sí, sin hacer mención a las tasas y contribuciones especiales, y centrándonos en la figura del impuesto como especie tributaria de mayor importancia recaudatoria, decimos que se sustenta en la clasificación de impuestos directos o indirectos, con la ambigüedad y complicación que tal distinción trae , oscilando en cuanto a la distribución, entre un sistema de separación de fuentes y un sistema de cuotas suplementarias o recargos, reforzado mediante transferencias directas y demás participaciones.

Dentro de los principales impuestos estatales directos, incluimos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el Impuesto sobre Sociedades; el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, mientras que dentro de los principales impuestos estatales indirectos encontramos al Impuesto sobre el Valor Añadido,

¹⁰⁷ El estado no puede ejercer estas competencias bajo libertad absoluta, ya que encuentra límites en la autonomía constitucionalmente garantizada a las Comunidades Autónomas y Entes locales, a decir por Alonso Murillo: «Por consiguiente, cuando el Estado ejerza la competencia sobre Hacienda General, la ordenación y regulación que efectúe de su actividad financiera no debe desconocer, desplazar o restringir las competencias materiales de las Comunidades Autónomas, y la regulación que realiza de la actividad financiera de estas no debe desbordar lo que exija la coordinación con la hacienda estatal u la solidaridad entre todos los españoles». (Alonso Murillo. F. 2014. p.43).

¹⁰⁸ No debe perderse de vista que la Constitución Española en el art. 157 recoge un listado de recursos con los que contarán las Comunidades Autónomas, pero acto seguido, en el inciso 3 de dicho artículo, establece, la «opción» del Estado, de reglar por ley el ejercicio de las competencias financieras enumeradas. El estado ejerciendo dicha opción, dicta la LOFCA, pero podría no haber hecho uso de dicha opción, y dejar que cada Estatuto Autonómico regulara la cuestión. El Supremo Tribunal Constitucional tuvo oportunidad de expedirse en caso particular de aplicación del art. 157.3 en sentencia 192/2000.

¹⁰⁹ Supremo Tribunal Constitucional - Sentencia 181/1988; 250/1988: «insertarse (la LOFCA) en el bloque de la constitucionalidad delimitador del concreto alcance de las competencias autonómica en materia financiera». Fallo 192/2000: “el marco general en que se ha de desenvolver la autonomía financiera de la Comunidades Autónomas”.

¹¹⁰ Supremo Tribunal Constitucional - Sentencia 247/2007: «no pueden desconocer los criterios materiales empleados por la Constitución cuando reenvía la regulación de aspectos específicos a las correspondientes leyes orgánicas (arts. 152.1 o 157.3 CE) pues dichos criterios, referidos a materias concretas para cada ley orgánica, determinan el ámbito que la constitución les reserva a cada una de ellas, ámbito que, por tal razón, se configura como límite para la regulación estatutaria».

los Impuestos Especiales que recae sobre ciertos consumos específicos y los Impuestos de Aduana¹¹¹.

4.2.2.- El poder tributario de las Comunidades Autónomas.

El embrollo comienza a la hora de definir el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas, el cual se torna asimétrico por la existencia de Comunidades Autónomas con régimen económico específico – Archipiélago Canario - o bajo un régimen especial foral – País Vasco y Navarra. No obstante iniciaremos el estudio bajo las del régimen común.

Respecto de las Comunidades Autónomas del Régimen Común, decimos que su sistema tributario se sustenta en base a cuatro gama de recursos, y así lo establece la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas¹¹²: b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. c) Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado. d) La participación en el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales. e) Los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado. f) Las participaciones en los ingresos del Estado a través de los fondos y mecanismos que establezcan las leyes.

El Tribunal Constitucional en sentencia N° 289/2000¹¹³ del 30 de noviembre determinaba que el modelo de distribución se sustentaba en base al principio de corresponsabilidad fiscal, el cual arraigado en un sistema de descentralización del gasto público – en atención al proceso autonómico y creación de Comunidades Autónomas - supone descentralización de los ingresos públicos en grado equivalente, a modo de que cada ente asuma responsabilidad tanto de sus ingresos como de sus gastos.

No obstante, de un análisis de las principales «fuentes tributarias propias» propiamente dichas de las Comunidades autónomas, esto es la originadas de su propio poder tributario, solo encontramos, fuera de las tasas y contribuciones, escasos impuestos de poca incidencia recaudatoria como son los impuestos al juego, relacionados con la producción o vertido de

¹¹¹ Nos limitamos a señalar los principales impuestos directos o indirectos, sin mencionar los creados por Ley 13/2011 y 15/2012.

¹¹² Se debe tener en cuenta el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 1/1996 del 23 de septiembre; el acuerdo del 27 de julio de 2001 y el Acuerdo 6/2009

¹¹³ Supremo Tribunal Constitucional - Sentencia 289/2000 del 30 de noviembre: « {...} Concepto éste el de la "corresponsabilidad fiscal", que no sólo constituye la idea fundamental de dicho modelo sino que además se erige en el objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación. En este sentido se ha manifestado la Exposición de Motivos de la Ley 14/1996 citada donde se proclama que "a partir de estos momentos se inicia una nueva etapa en la evolución histórica del régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, presidida por el principio de corresponsabilidad fiscal efectiva».

aguas, los recaen sobre la propiedad de terrenos rústicos no productivos¹¹⁴ y otros tributos parafiscales como los medioambientales; mientras que algunas han optado por tributos que recaen sobre alquiler de automóviles, viviendas vacías o acceso a internet, entre otros.

Como se puede apreciar, el Estado se reserva las fuentes tributarias más importantes, y procede a ceder¹¹⁵ ciertos de ellos a las Comunidades Autónomas, o bien a permitir recargos¹¹⁶ sobre estos por parte de estas últimas, con lo cual la existencia de correspondencia fiscal se encuentra lejos de ser una realidad, con importante repercusión en la autonomía que la Constitución garantiza, siendo notable la dependencia financiera de las Comunidades Autónomas al Estado.

El Sistema de Cuotas Suplementarias o recargos¹¹⁷, sumado a la cesión de recaudación de ciertos tributos¹¹⁸, que en la práctica funciona como auténticas transferencias del Estado hacia las Comunidades Autónomas, no permite la consagración de la ansiada corresponsabilidad fiscal ya que estos no suponen ningún tipo de descentralización del ingreso bajo implicancia directa de las Comunidades Autónomas¹¹⁹, por lo cual estas se ven ajenas a toda responsabilidad en la búsqueda y control de sus ingresos. Por otro lado, este sistema se muestra incapaz de garantizar la autonomía financiera que emerge de la Constitución y que da origen a la LOFCA.

Ahora bien, nobleza obliga, es importante remarcar que respecto de los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, existe una amplia competencia tributaria en cuanto a su regulación por parte de estas últimas, hasta el punto de tener potestad para decidir su implementación o no en su territorio.

No obstante, los límites impuestos a la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas en la LOFCA, aleja aun más, la tan ansiada autonomía financiera – en este caso en su parcela tributaria, siendo que las primeras no podrán establecer tributos sobre hechos

¹¹⁴ Asimismo, son relevantes los límites impuestos por la Ley N° 8/1980 sobre el poder tributario de las Comunidades Autónomas en su Art. 9.

¹¹⁵ Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas N° 8/1980, Art. 10-11.

¹¹⁶ Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas N° 8/1980, Art. 12.

¹¹⁷ Francamente en desuso, no por cuestiones técnicas, si no políticas.

¹¹⁸ El Supremo Tribunal Constitucional en sentencia N° 72/2003 señaló: «no implica, en modo alguna la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo ni tampoco el carácter irrevocable de la cesión».

¹¹⁹ Ramallo Massanet y Zornoza Pérez, fueron contundentes en este punto al señalar, «corresponsabilizar fiscalmente quiere decir dar poderes normativos». (Ramallo Massanet. J. y Zornoza Pérez. J. 1995, p.38)

imponibles ya gravados por el Estado, mientras se le otorga competencia al Estado para, en este caso sí gravar hechos imponibles previamente sometidos gravamen por parte de las Comunidades Autónomas, pero con la obligación de establecer mecanismo de compensación¹²⁰.

Lo cierto es que el sistema de financiación de las comunidades autónomas en España, se encuentra lejos de ser uniforme, ya que las asimetrías entre las Comunidades Autónomas comunes, las forales, y las de régimen especial, como el archipiélago canario¹²¹, sumado a la condición especial del territorio de Ceuta y Melilla, hacen notoria la desigualdad de tratamiento.

Con respecto a la situación del territorio canario, decimos que el Art. 141 de la CE, estipula que a cada isla que constituya el archipiélago, se le reconocerá administración propia por medio de sus Cabildos, viniendo a reemplazar la figura de las Diputaciones Provinciales. Asimismo, mediante Estatuto de Autonomía de Canarias, se le otorga al Cabildo la ejecución de cualquier competencia que la Comunidad Autónoma no ejerza por sus propios órganos.

En cuanto a su sistema de financiación, sus principales recursos derivan de la Ley 30/1972 y sus modificaciones– Régimen Económico Fiscal de Canarias, por medio de cual se crea en un primer momento el Impuesto conocido como «Arbitrio a la importación y entrega de mercancías en Canarias», el cual presupone la no aplicación de tributos aduaneros del régimen general. El siguiente impuesto creado lo configura el «Arbitrio Insular sobre el lujo», actualmente no vigente tras ser sustituido por el «Impuesto General Indirecto», reemplazante del IVA del régimen general, con la característica de poseer una menor presión fiscal que el segundo.

Párrafo aparte merecen las Comunidades Autónomas bajo Régimen Foral – País Vasco y Navarra – donde sus correspondientes Estatutos de Autonomía establecen la libertad para mantener, establecer y regular su propio sistema tributario. El principal cuerpo normativo de las relaciones tributarias entre dichas comunidades y el Estado, es el Concierto

¹²⁰ Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas Nº 8/1980 – Art. 6: Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

¹²¹ Sin perjuicio de lo mencionado, Ferreiro Lapatza (1990. p.144) señala «El régimen económico fiscal de Canarias, no determina, por tanto, al menos directamente, un régimen especial de financiación de la Comunidad Autónoma. Determina solo un régimen especial de financiación de los Cabildos y Ayuntamientos que forman parte de ella. La Comunidad Autónoma sigue, como ya hemos tenido ocasión de decir, el régimen general de financiación de las autonomías». mientras que Falcón y Tella (2016. p. 109), se pronuncia «Ello supone un tratamiento privilegiado, pero se justifica en el principio de solidaridad, que debe hacer efectivo el Estado, atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular».

Económico¹²², del cual surge la figura del «cupo»¹²³ como aporte que dichas Comunidades hacen al Estado en consideración a los gastos que este tiene por funciones no asumidas por las Comunidades Forales.

En cuanto a los impuestos propiamente dichos de los Estatutos de Autonomía y del correspondiente Concierto Económico surgen dos grandes grupos, los impuestos estatales exclusivos de este nivel de gobierno, y los concertados, bajo regulación foral.

Como ultima particularidad, encontramos los territorios *sui generis* de Ceuta y Melilla, los cuales constituyen auténticas ciudades con estatutos de autonomía propios, por lo cual, en algunos aspectos se las puede equiparar a una Comunidad Autónoma, y en otros a un ente local.

Los tributos propios de dichas ciudades parten de los que la Ley de Haciendas Locales establece para los municipios, pero con la particularidad de aplicarse con una importante reducción de un 50% - Art. 149 CE, sumado a la participación en los tributos del Estado en igual sintonía que estos. Asimismo, como impuesto cedido, mediante Ley Estatal Ley 8/1991, se crea el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI), el cual sustituye al IVA del régimen general y demás impuestos indirectos.

Para concluir el desarrollo del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, debemos referirnos exclusivamente al mecanismo de transferencias directas del Estado hacia las primeras. En este bloque encontramos: la participación en los ingresos del estado conforme el Art. 4 inc. F de la LOFCA, las asignaciones de nivelación, las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial, y otros fondos provenientes de la Unión Europea.

Refiriéndonos a la «participación en los ingresos del Estado», el monto y los criterios de distribución de las mismas para cada Comunidad Autónoma proviene de acuerdos políticos llevados a cabo en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiero¹²⁴, entre el Estado y el conjunto de Comunidades Autónomas.

¹²² Ley 12/2002 Concierto Económico País Vasco; Ley 28/1990 Concierto Económico Navarra.

¹²³ Al respecto Ferreiro Lapatza (1990.p. 139-140), señala que el cupo es una cantidad global con la cual los territorios forales contribuyen al sostenimiento de las cargas generales, y cumple al menos dos funciones, En un primer punto constituyen una parte de lo que por ciertos tributos, las respectivas Diputaciones recaudan en cada uno de esos territorios; y sirve para determinar el porcentaje de las sumas recaudadas que correspondan a aquellos para el desarrollo de las funciones que realizan. Por otro, supone una aportación que el territorio foral hace al Estado, por todas las funciones o competencias que no son asumidas por la Comunidad Autónoma.

Ahora bien, es notable la asimetría en la asignación de recursos en el territorio español, lo cual genera desequilibrios horizontales entre cada Comunidad Autónoma. Esto ha generado la necesidad de instaurar mecanismos de nivelación que consigan eliminar o, al menos, disminuir a una mínima expresión las diferencias en cuanto a recursos. Es en este punto donde aparecen las llamadas «asignaciones de nivelación»¹²⁵.

Respecto de estas últimas decimos que, al ser transferencias condicionadas y de naturaleza extraordinaria, solo proceden en supuestos en los que la gama de recursos que el Art. 4 de la LOFCA establece para las Comunidades Autónomas, resulten insuficientes para garantizar un piso mínimo de servicios que resulten fundamentales¹²⁶.

En cuanto al desarrollo regional, la Constitución Española contempla en su Art. 158.2¹²⁷ el Fondo de Compensación Interterritorial¹²⁸, el cual establece transferencias extraordinarias y a la vez, condicionadas. Las transferencias deben estar destinadas a la cobertura de gastos de inversión y tienen por objeto «corregir desequilibrios fiscales»¹²⁹.

Habiendo desarrollado el sistema financiero de las Comunidades Autónomas, nos centraremos particularmente, haciendo honor al título de la presente investigación a la figura del municipio y su mecanismo de financiación en su aspecto tributario.

4.2.3.- El poder tributario de los municipios españoles.

¹²⁴ Organismo multilateral de participación creado por el art. 3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, como órgano de coordinación del Estado y las Comunidades Autónomas en materia fiscal y financiera.

¹²⁵ Constitución Española - Artículo 158: 1. En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas 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. Desarrollado en Art. 16 LOFCA.

¹²⁶ Supremo Tribunal Constitucional - Sentencia 13/2007: «{...} como sucedía en relación con la participación en los ingresos del Estado, es a este último a quien corresponde en exclusiva, atendiendo a la totalidad de los instrumentos para la financiación de las Comunidades Autónomas, a las necesidades de cada una de éstas y a las posibilidades reales del sistema financiero del Estado, decidir si procede dotar, en su caso, y en qué cuantía aquellas asignaciones en virtud de la competencia exclusiva que sobre la materia le atribuye el art. 149.1.14 CE (hacienda general)».

¹²⁷ Constitución Española - Artículo 158: 2. Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso.

¹²⁸ Los índices y criterios de reparto de dicho Fondo, surge de acuerdos y recomendaciones adoptados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, particularmente del Acuerdo 2/1981, posteriormente recogido en Ley 7/1984 ya derogada.

¹²⁹ Supremo Tribunal Constitucional - Sentencia 238/2007: «es al Estado, a través de sus presupuestos generales, a quien corresponde en exclusiva decidir, en virtud de la competencia que sobre la materia le atribuye el Art. 149.1.14 CE, y atendiendo a la totalidad de los instrumentos para la financiación de las Comunidades Autónomas, a las necesidades de cada una de estas y a las posibilidades reales del sistema financiero del Estado {...}, la cuantía que sobre el mínimo exigido puede llegar a alcanzar el fondo de compensación interterritorial en cada ejercicio».

El municipio español, como ya lo hemos mencionado, tiene garantizada su autonomía como ente territorial a través del Art. 137 y 140 de la Constitución. Dicha autonomía, supone, la reserva de un círculo de intereses propios¹³⁰, aunque este no es definido por la Constitución, y por lo tanto constituye una cláusula abierta con remisión directa al legislador estatal, la cual es completada por la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local - Ley 7/1985¹³¹.

Ahora bien, al igual que al referimos a la situación de la Comunidades Autónomas decimos, que es el Estado quien se reserva mediante el juego de Arts. 149 y 133 de la Constitución, la competencia de fijar las bases del sistema tributario español, como así también en lo que a hacienda general se refiere. Siguiendo esta manda constitucional, el legislador estatal dicta la Ley Reguladora de Haciendas Locales¹³²¹³³. Como punto importante que será desarrollado en el acápite subsiguiente decimos, que dicha ley debe asegurar la «suficiencia financiera» de los municipios que por CE¹³⁴ se les garantiza.

La Ley de Haciendas Locales remite en su Art. 56, en cuanto a los recursos de los municipios, al Art. 2., el cual, en su aspecto tributario se diagrama de la siguiente manera: a) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos. b) los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales. c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas. d) Las subvenciones.

Nos vamos a centrar particularmente en la figura tributaria del impuesto, por ser la más importante en cuanto a nivel recaudatorio, y partiendo de la base de excluir tributos vinculados a alguna prestación o actividad por parte del estado – tasas y contribuciones, cuyo producido no debiera integrar las rentas generales del Estado, y por lo tanto no supone un medio de financiación *per se*.

¹³⁰ Sera analizada en capítulos siguientes.

¹³¹ Particularmente, y en lo que al aspecto tributario se refiera, dicha ley señala en su Art. 106 que: 1. Las Entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las Leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla.

¹³² Actual Texto Refundido por Real Decreto Legislativo 2/2004.

¹³³ Es importante remarcar que la autonomía municipal es reconocida constitucionalmente a partir de 1978, pero dicha autonomía no se concreta normativamente hasta el 2 de abril de 1985 cuando se promulga y entra en vigor la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, que aun así no fue suficiente en el aspecto financiero, debiendo esperarse hasta el 28 de diciembre de 1988, fecha en la cual se dicta la Ley de Haciendas Locales.

¹³⁴ Constitución Española – Artículo 142: Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.

Dentro de los «impuestos propios», esto es, que derivan de la potestad tributaria de los municipios, la ley distingue entre impuestos obligatorios e impuestos facultativos¹³⁵. Nótese, esta particularidad, donde la ley estatal impone ciertos impuestos que deben ser implementados por los municipios.

Referente a los primeros decimos que, son aquellos que pueden exigirse por los ayuntamientos sin necesidad de acuerdo de imposición, mediante sus ordenanzas fiscales que receipten lo legislado en completo por la Ley de Haciendas Locales, pero reconociéndosele la facultad de fijar los elementos necesarios para la determinación de las cuotas tributarias. Entre estos, el art. 59 de la Ley establece los siguientes: a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles. b) Impuesto sobre Actividades Económicas. c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Por otra parte encontramos los impuestos potestativos o facultativos, que son aquellos cuyo establecimiento y exigencia se hace depender de la exclusiva voluntad del municipio. Entre ellos, el art. 59 de la Ley establece: a) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. b) Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El procedimiento para poder exigir dichos impuestos consiste en un previo y simultáneo «acuerdo de imposición y ordenación»¹³⁶ de los mismos. Llevando a cabo un comentario del citado precepto, Costa Castellá y Domingo Zaballos señalan:

Se observa que el citado precepto alude a dos acuerdos: en primer término al de imposición, decisión política de establecer un determinado tributo. Y luego al de «ordenación», que se circunscribe al ejercicio de la potestad reglamentaria, es decir, la regulación de un determinado tributo referencia a su contenido u determinaciones que lo especifican¹³⁷.

En cuanto a la posibilidad de establecer recargos sobre los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, conforme lo establece el Art. 38 de la Ley de Haciendas Locales, debe estarse a lo que el Estatuto de Autonomía establezca.

¹³⁵ Dicha distinción fue objeto de pronunciamiento por parte del Tribunal Constitucional en sentencia 233/1999 del 15 de diciembre, del cual surge que es evidente que con tal diferenciación (tributos de exacción obligatoria y potestativa) se garantiza la autonomía local, respetando al mismo tiempo las exigencias que derivan de la reserva de la ley estatal La Ley 39/38, amén de establecer impuestos de carácter potestativo, esto es, tributos cuyo establecimiento y exigencia depende exclusivamente de la voluntad de los entes locales, otorga a los Ayuntamientos un suficiente margen de decisión en la fijación de la cuantía de todos los tributos propios (preceptivos y potestativos) al autorizarles, dentro de los límites establecidos en la propia norma, bien a incrementar las cuotas (arts. 88, 89, 96 de la LHL) o los tipos de gravamen (arts. 73 y 103 de la LHL), legalmente establecidos, bien a fijar la escala del gravamen (art. 109 LHL).

¹³⁶ Ley reguladora de las Haciendas Locales - Artículo 15. Ordenanzas fiscales. 1. Salvo en los supuestos previstos en el artículo 59.1 de esta ley, las entidades locales deberán acordar la imposición y supresión de sus tributos propios, y aprobar las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras de estos.

¹³⁷ Costa Castilla. E. Domingo Zaballos. M. J. 2005, p.430.

Particularmente, hablar de «recargos» es referirnos al ejercicio de poder tributario del cual surge un tributo adicional a otro creado por ente diferente, y que se cuantifica en base a este último.

Por su parte, el siguiente recurso tributario lo constituye la «participación en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas»¹³⁸, y estimamos necesario reforzar la palabra recursos, ya que de las notas al pie introducidas al presente, se observa que es la propia Constitución la cual garantiza el auténtico derecho de los municipios a participar en tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas, no siendo, por lo tanto un instrumento de opcional configuración por parte de dichos niveles de gobierno¹³⁹.

Como primer punto, debe remarcarse que al hablar de «participaciones» hacemos referencia a un concepto genérico, dentro de este se puede agrupar una serie de modalidades tales como las transferencias, las subvenciones o recargos¹⁴⁰. Intentando definir el núcleo esencial de tal concepto, Quintana Ferrer, con acierto, manifiesta que se trata de «recursos cuyos ingresos hallan su origen o fuente material en los ingresos provenientes de cualquier recurso financiero de otro ente»¹⁴¹.

En el caso de las participaciones que prevé la Constitución y la Ley Reguladora de Bases del Régimen Local, nos referimos a las participaciones directas en los ingresos tributarios de los entes superiores, esto es, el Estado y las Comunidades Autónomas. Dichas participaciones, para cumplir con la garantía de suficiencia financiera de los municipios, tal como lo señala Pardo¹⁴², deben ser, generales, incondicionadas y permanentes.

En primer momento nos referiremos a las participaciones en los tributos de las Comunidades Autónomas. En este punto, es conveniente remarcar que la Ley de Haciendas Locales, establece en su art. 39.2 que las entidades locales participarán en los tributos propios

¹³⁸ Constitución Española - Artículo 142: Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.

Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local – Artículo 105.2: Las Haciendas locales se nutren, además de tributos propios y de las participaciones reconocidas en los del Estado y en los de las Comunidades Autónomas, de aquellos otros recursos que prevé la Ley.

¹³⁹ Al respecto Queralt, entiende en igual sintonía, al resaltar la imperatividad de los verbos «se nutrirán» - Art. 142 CE y «participarán» - Art. 39.2 LHL; remarca asimismo, que las participaciones señaladas tienen como fundamento constitucional a los principios de solidaridad y de equilibrio interterritorial. (Queralt. J.M. 2005, p.604-605)

¹⁴⁰ La imprecisa filiación jurídica de las «participaciones» puede dar lugar a confusión, y a tomar como sinónimos a los institutos mencionados, por lo cual debe remarcarse su distinción, aunque no sea contenido de esta obra su desarrollo. Para mayor profundidad ver: Rovira i Mola. A. *Los fondos Fiscales con finalidad redistributiva*, Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid, 1976.

¹⁴¹ Quintana Ferrer. E. 2001. p.219.

¹⁴² Pardo. L. E. 2014, p.551.

de las Comunidades Autónomas en la forma y cuantía que se determine por las Leyes de sus respectivos Parlamentos; por lo cual, pareciera ser que reserva el instituto tributario de los «tributos propios», a las participaciones, dejando por fuera la otra gama de recursos tributarios de las Comunidades Autónomas.

Sin perjuicio de ello, la doctrina mayoritaria¹⁴³ entiende que no debe estarse a la literalidad del precepto, y más bien tomar como guía la garantía del principio de suficiencia financiera, el cual hará que las participaciones se extiendan a todos los ingresos tributarios de las Comunidades Autónomas, ya sea los propios o los cedidos.

El precepto de la Ley de Haciendas locales mencionado *supra*, deja en manos del legislador autonómico la forma¹⁴⁴ y cuantía en que dichas participaciones se harán efectiva, por lo cual, es la Comunidad Autónoma quien debiera dictar una ley de regulación de estas. Lo cierto, es que la omisión al respecto es generalizada, existiendo pocos casos como el la Comunidad Autónoma de Andalucía¹⁴⁵ que ha cumplido con el precepto constitucional.

Refiriéndonos ahora a la participación del municipio en los ingresos tributarios del Estado, decimos que se trata nuevamente de una manda constitucional, por encontrarse reconocido en el Art. 142 CE, y como tal, es obligación del legislador ordinario su regulación por Ley¹⁴⁶.

En un primer momento el legislador, por medio de la Ley Reguladora de Haciendas Locales originaria, regulo el sistema de participaciones de una forma relativa, tanto temporal – ya que se establecía quinquenalmente – como en cuanto a los criterios de evolución. Fue recién, a través de la Ley 51/2002, que reforma la Ley Reguladora de Haciendas Locales, cuando se crea un sistema de participaciones con cierta estabilidad, y que a la postre es incorporado al actual Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales – Real Decreto Legislativo 2/2004.

¹⁴³ Ver. Ramallo Massanet. J. (1995). *La reforma necesaria de la Hacienda Local en el Estado de las Autonomías*, núm. 1, pp. 143-160, p. 157, Madrid. Dialnet.

¹⁴⁴ No solo debe entenderse en su articulación técnica, si no, a demás, en los criterios de reparto.

¹⁴⁵ Ver Ley 6/2010 del 11 de Junio de 2010.

¹⁴⁶ Así lo ha entendido el Supremo Tribunal Constitucional en sentencia de fecha 104/2000: «corresponde al legislador estatal regular, a través, de Ley el sistema de participaciones de las entidades locales en los tributos del Estado».

Particularmente, el sistema de participaciones creado por la Ley 51/2002 consiste en un modelo de financiación dual, que a la vez es asimétrico, distinguiendo entre diferentes municipios.

En primer lugar, se establece un sistema dual para municipios capital de Provincia o de Comunidad Autónoma, o con población igual o superior a 75.000 habitantes – Art. 111 TRLHL. Dichos municipios se financiarán, en primer lugar en base a cesión de porcentajes de recaudación – sin cesión de competencia normativa alguna- de determinados impuestos estatales¹⁴⁷ en la porción que no haya sido cedida a las Comunidades Autónomas. Por otra parte, se establece la creación de un Fondo Complementario de Financiación, que se encuentra formado por participación en los tributos del Estado.

Por su parte, aquellos municipios que no quedaran comprendidos dentro de los mencionados previamente, se financiarán conforme lo establece el Art. 122 del TRLHL, mediante participaciones ordinarias en los tributos del estado, distribuidos conforme los criterios que el propio texto refundido establece en los artículos siguientes.

Asimismo, dentro de esta segunda gama de municipios, el TRLHL diferencia a aquellos llamados «municipios turísticos» - Art. 125 TRLHL-, los cuales tendrán también un sistema de financiación dual, constituido por la cesión de recaudación de impuestos estatales, y otra con la participación ordinaria en los tributos del estado, cuya participación individual se reducirá en la cuantía resultante del índice de evolución.

Por último, y en lo que respecta a los regímenes espaciales vigentes en Canarias, Ceuta y Melilla, el TRLHL contempla la adecuación del sistema de financiación ideado por la Ley 51/2002 al régimen económico fiscal particular, en base a los Art. 158 y 159 de la Ley.

Por último, respecto de las subvenciones, institutos jurídicos de derecho público diversos a los tributos, pero que constituyen un mecanismo de financiación de los municipios de importancia central – Art. 40 TRLHL- constituyen un acto discrecional, tanto en su creación como en su asignación.

En lo que respecto al Art. 40, se regula un tipo especial de subvención, las subvenciones finalistas, es decir, asignaciones condicionadas a su aplicación a determinado

¹⁴⁷ El art. 112 del TRLHL establece cuales serán estos impuestos estatales.

fin concreto, aunque la doctrina¹⁴⁸ ha interpretado que dicho artículo no cercena la posibilidad de otorgar subvenciones no condicionadas o genéricas basadas en lo establecido por la Carta Europea de la Autonomía Local en su art. 9.

Ahora bien, cuando parece haber acabado las especificaciones pertinentes al sistema de financiamiento municipal en sentido global con sus múltiples diferencias, es conveniente hacer mención al Art. 160 y 161 del TRLHL¹⁴⁹, los cuales establecen, en sintonía con el Art. 30 de la LRBRL¹⁵⁰, un sistema de financiamiento especial para los municipios de Madrid y Barcelona, por lo que solo, en forma supletoria regirá la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

Los principales argumentos que giran en torno a dichos régimen especiales, es por un lado la cuestión de capitalidad estatal en el municipio de Madrid, y de la Comunidad Autónoma Cataluña en el municipio de Barcelona, sus condiciones metropolitanas, los gastos de suplencia asumidos y su gran población.

En consonancia con lo expuesto, se dictan las leyes Ley 1/2006, de 13 de marzo por la que se crea el Régimen Financiero Especial del Municipio de Barcelona que regula los recursos propios del municipio, y la Ley 22/2006, de 4 de julio, que establece la Capitalidad Estatal del municipio de Madrid, y recoge aspectos propios de la financiación de la Capital, aunque no en forma completa.

VIII.5.- La Autonomía Tributaria en los Municipios de Argentina y España.

Situación Actual.

5.1.- El caso Argentino.

Oportunamente nos referimos sobre los vaivenes doctrinarios y jurisprudenciales en torno a la naturaleza jurídica de los municipios, es decir, los movimientos pendulares entre la autonomía y la autarquía. Dentro de ellos, señalamos como de suma relevancia, la sentencia

¹⁴⁸ Ballesteros Fernández. A. 2005, p.610.

¹⁴⁹ Texto Refundido de Ley de Haciendas Locales: Artículo 160. Régimen financiero especial. El municipio de Madrid tendrá un régimen financiero especial, del que será supletorio lo dispuesto en esta ley. Artículo 161. Régimen financiero especial. El municipio de Barcelona tendrá un régimen financiero especial, del que será supletorio lo dispuesto en esta ley.

¹⁵⁰ Ley reguladora de bases del Régimen Local: Artículo 30. Las Leyes sobre régimen local de las Comunidades Autónomas, en el marco de lo establecido en esta Ley, podrán establecer regímenes especiales para Municipios pequeños o de carácter rural y para aquellos que reúnan otras características que lo hagan aconsejable, como su carácter histórico-artístico o el predominio en su término de las actividades turísticas, industriales, mineras u otras semejantes.

de la Corte Suprema de Justicia «*Rivademar Angela c/ Municipalidad de Rosario*¹⁵¹» del 21 de marzo de 1989 en la cual, el máximo tribunal se adscribe a la autonomía municipal.

No obstante, las discusiones continuaron, al menos hasta la reforma Constitucional de 1994, que desde el punto de vista normativo, ha venido a llenar un vacío y a poner punto final a la disputa, en virtud del Art. 123, que reconoce la autonomía municipal, completando de este modo lo establecido por el Art. 5 de su texto¹⁵².

La reforma de la Constitución Argentina de 1994, tuvo como objetivo fundamental el *fortalecimiento del régimen federal*, tal como surge del Art. 3 inc. a, punto a, de la Ley de Necesidad de Reforma Constitucional N° 24.309, régimen federal que reconoce tres niveles de gobierno – Nación, Provincia y Municipio – sumado al status *sui generis* de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, mientras que el reconocimiento de la autonomía municipal se establece mediante el Art. 3. Inc. a. punto b, de dicha ley.

En consiguiente, se puede decir, que el constituyente se involucró en una cuestión de suma relevancia y de controvertida opinión¹⁵³. Ahora bien, no puede perderse de vista que el Art. 5, impone a cada Provincia, asegurar la *autonomía municipal*, como presupuesto de garantía de su propia autonomía, pero de ningún modo se le obliga a seguir un cierto régimen organizativo, del mismo modo, se otorga competencia a cada Provincia para reglar el alcance y contenido de dicha autonomía¹⁵⁴¹⁵⁵.

En este sentido Bulit Goñi ha expresado que:

¹⁵¹ El constitucionalista Bianchi (1989. p.49-50), sintetiza las ocho razones dadas por la Corte en el considerando 8° de su sentencia: 1) El origen constitucional de los municipios. 2) La existencia de una base sociológica constituida por la población de la comuna, ausente en tales entidades {autárquicas}. 3) La imposibilidad de la supresión de los municipios. 4) El carácter de legislación local de las ordenanzas municipales, frente al de las resoluciones administrativas de las emanadas de entidades autárquicas. 5) El carácter de personas jurídicas de derecho público y de carácter necesario de los municipios establecido por el art. 33 del Cód. Civil, frente al carácter contingente de las entidades autárquicas. 6) El alcance de las resoluciones municipales que comprende a todos los habitantes de su circunscripción. 7) La posibilidad de creación de entidades autárquicas en los municipios, lo que hace incongruente que una entidad autárquica pueda crear a otra de igual tipo. 8) La elección popular de sus autoridades.

¹⁵² Constitución Argentina - Artículo 5°.- Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones. Artículo 123.- Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

¹⁵³ En momentos anteriores a la reforma constitucional de 1994, Casás (1994. p.232) se pronunció respecto de la Ley de Necesidad de Reforma Constitucional, considerando conveniente no adoptar una definición expresa en la Constitución en torno a la autonomía de los municipios, a fin de reservar dicho status a lo que cada Provincia regulase en su Constitución Provincial.

¹⁵⁴ Puede decirse que esto venía siendo normal, aun antes de reforma constitucional, siendo que a partir de 1957 las nuevas constituciones provinciales empezaron a reconocer la autonomía municipal.

¹⁵⁵ Resumiendo las cosas, la Constitución Argentina impone a la Provincia asegurar el «régimen municipal» en su Art 5, cuestión que es completada por el Art. 123, asegurando la autonomía municipal. Ahora bien, de los poderes no delegados por la Provincia se encuentra el de reglar el alcance y contenido de dicha autonomía, lo que les permite otorgar mayor o menor grado de esta, pero de ningún modo pueden legítimamente omitir establecer un régimen municipal, ni privar a los municipios de las atribuciones mínimas necesarias para el desempeño de su contenido.

{...} del análisis del debate constituyente se desprende el deseo generalizado de reivindicar el municipio, de elevar su categoría, pero sin mengua alguna de las autonomías provinciales y sin romper la relación de jerarquía que une ambos estamentos, hasta el punto de admitir que las provincias pueden obligar a sus municipios¹⁵⁶.

En consiguiente, surge claramente el carácter derivado de los poderes municipales, frente el originario de Nación y Provincias, dentro de los cuales podemos encontrar los tributarios. Sin perjuicio de ello, esto no supone privarlos de autonomía, si no enmarcarlos dentro del Estado Federal en el cual se encuentran con las consiguientes relaciones de coordinación, subordinación y armonización.

Transcribimos las palabras de Spisso, que con claridad meridiana se pronuncia al respecto:

El art. 123 de la Constitución, conforme a la reforma de 1994, constituye la culminación del reconocimiento de la autonomía de los municipios de provincia, al disponer que "cada provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto en el art. 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero".

Reglar el alcance de dicha autonomía es, pues, competencia de las provincias, que no podrán, desnaturalizando la esencia autonómica de los municipios, privarlos de los medios indispensables para el cumplimiento de los fines que les asignen las Constituciones y leyes provinciales.

Va de suyo, en consecuencia, que la autonomía de los municipios queda subordinado a las previsiones que las provincias establezcan, que aquéllos no podrán desconocer, salvo supuesto de irrazonabilidad de las reglamentaciones locales que alteren el régimen autonómico que la Constitución proclama.

Negar esa subordinación de los municipios a las provincias a las que pertenecen implicaría subvertir la autonomía de las provincias, cuyo fortalecimiento constituyó uno de los propósitos de la reforma constitucional, enunciados en la ley 24309¹⁵⁷.

¹⁵⁶ Bulit Goñi. E. G. 1996. p.48.

Ahora bien, como hemos señalado anteriormente, el presupuesto financiero, esto es de asignación de recursos y control del gasto, y dentro del primero el tributario, es un aspecto clave dentro de la autonomía, tal como la entendemos, y es aquí donde dicha autonomía declarada normativamente encuentra sus mayores objeciones.

Como punto de partida debemos reconocer que del juego de los art. 5, 123, 75 inc. 30¹⁵⁸ de la Constitución Argentina se desprende que los municipios tienen potestad tributaria¹⁵⁹, en este sentido, toda autonomía se volvería ilusoria sin la posibilidad de autodeterminarse tributariamente, esto es, administrar sus propios recursos, contar con ingresos suficientes propios para hacer frente a las funciones propias y transferidas. Por lo tanto, la Provincia, al reglar el alcance y contenido de la autonomía municipal, no podrá privarlo de potestades tributarias, de lo contrario estaría incumpliendo la Constitución Nacional.

Que dichas potestades tributarias se encuentran limitadas¹⁶⁰ ya nos hemos referido, en primer lugar porque se trata de un poder derivado, y por otro, de la existencia de principios constitucionales de la tributación y cláusulas constitucionales que inciden en la materia tributaria¹⁶¹. No obstante, existe pensamiento erróneo de que los municipios solo pueden crear tasas, estando prohibido su poder de crear impuestos.

El origen del pensamiento anterior parte del análisis de la actual Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548, la cual entró en vigencia en 1988, teniendo como gran objetivo el de evitar la doble imposición nacional¹⁶² y de armonizar potestades tributarias. El mecanismo seguido para su dictado es el de «ley-convenio», lo que requiere la adhesión a la ley nacional, de las Provincias mediante leyes de sus propias legislaturas.

¹⁵⁷ Spisso. R. 2016. p.56.

¹⁵⁸ Constitución Nacional – Artículo 75 inc. 30: {...} Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición {...}.

¹⁵⁹ Como hemos expresado, dicha potestad es derivada, adscribiéndonos a la doctrina que estipulan que la diferencia entre originario y derivado proviene del reconocimiento constitucional de la misma. En este sentido, como expresamos, la Constitución no obliga a la Provincia a establecer un tipo determinado de régimen municipal, ni el grado de autonomía necesario, por lo cual tampoco se pronuncia sobre la potestad tributaria municipal que quedará en manos de la Provincia en sus respectivas Constituciones Provinciales. No obstante, bajo nuestro punto de vista, la Provincia no puede dejar de reconocerla, en más o en menos, pero jamás negarla, atento al reconocimiento constitucional de la autonomía municipal.

¹⁶⁰ Un detalle de los límites a las potestades tributarias municipales podemos encontrarlo en Álvarez Echagüe, Juan Manuel. Reflexiones sobre la autonomía municipal a poco más de veinte años de la reforma constitucional. s/f.

¹⁶¹ Léase, art. 75 inc. 13 «cláusula comercial», 18 «cláusula del progreso», y 30 «cláusula de los establecimientos de utilidad nacional».

¹⁶² Ante una concurrencia sobre fuentes tributarias indirectas, con efectos negativos en términos económicos, la Corte Suprema de Justicia en el fallo Soc. Anónima Simón Mataldi Limitada c/ Provincia de Buenos Aires (Fallo 149; 260), exhorta al estado Nacional y a las Provincias a buscar la forma de coordinar sus relaciones fiscales, entre las cuales se recomienda el sistema de coparticipaciones.

Dicha ley establece una serie de impuestos nacionales que serán recaudados por el Estado Nacional y coparticipado a las Provincias. Para ello se establece una distribución primaria entre el Estado Nacional y el conjunto de Provincias, y una distribución secundaria entre cada una de las Provincias.

Ahora bien, mediante la adhesión Provincial a la ley nacional, la Provincia respectiva adquiere el derecho de participar en la respectiva distribución, pero a la vez asume importantes obligaciones de armonización y coordinación tributaria¹⁶³, no solo para sí, sino también para sus municipios.

Oportunamente mencionamos que las Provincias a partir de 1957 comenzaron a reconocer en sus Constituciones, algunas más y otras menos, la autonomía municipal, siendo reconocida dicha facultad por la reforma constitucional de 1994. Ahora bien, también es cierto que Argentina es un Estado Federal, y por tal existen relaciones de coordinación, subordinación y solidaridad, esto ha generado que muchas Provincias establezcan en sus Constituciones Provinciales, la obligación de sus municipios de respetar los principios constitucionales de la tributación y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal¹⁶⁴ -a la hora de ejercer sus potestades tributarias-, dentro de los cuales encontramos a la Ley de Coparticipación N° 23.548 y a los Pactos Fiscales.

Volviendo al inicio del presente capítulo, expusimos que existe una teoría desacertada de que los municipios no pueden establecer impuestos, lo cual violentaría claramente su autonomía constitucionalmente reconocida; también nos pronunciamos de que esta teoría tenía como origen la Ley de Coparticipación N° 23.548, pasaremos a analizar el por qué de dicha afirmación.

La Ley de Coparticipación N° 23.548 establece ciertas obligaciones por parte del Estado Nacional y las Provincias en objeto de armonizar las potestades tributarias de ambos entes. Respecto de las segundas, entre otras, las Provincias asumen la obligación para sí y por sus municipios de *no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley*.

¹⁶³ Desde el dictado de la primera ley de coparticipación en 1935 hasta la reforma constitucional de 1994 la doctrina fue centro de intensas discusiones respecto de la validez de este tipo de leyes, planteándose que a través de ella, se producía la delegación inconstitucional de potestades tributarias de las Provincias a Nación que vaciaban su autonomía. No obstante, la reforma de 1994 al disponer en el art. 75, inc. 2, que los impuestos directos e indirectos de carácter interno, a excepción de las partes que tengan asignación específica, son coparticipables entre la Nación, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a través de ley convenio, ha permitido superar las polémicas mencionadas.

¹⁶⁴ Un claro ejemplo puede encontrarse en la Constitución de la Provincia de Córdoba, la cual establece en su artículo 188: Las Municipalidades disponen de los siguientes recursos: 1. Impuestos municipales establecidos en la jurisdicción respectiva, que respeten los principios constitucionales de la tributación y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal.

Lo cierto es que esta obligación asumida por la Provincia para con sus municipios, genera un conflicto de índole financiero para estos últimos. La concentración de las más importantes fuentes impositivas a nivel recaudatorio se encuentran en manos del Estado Nacional y las Provincias, por lo cual no quedan fuentes libres de ocupación capaces de ser reservada a los municipios.

Intentando ser claros, los municipios al tener autonomía reconocida constitucionalmente tienen bajo nuestro criterio autonomía financiera y dentro de esta la tributaria, por lo cual pueden crear cualquier categoría tributaria de las conocidas, tales como impuestos, tasas y contribuciones. El impuesto es la especie tributaria más importante, y que como tributo no vinculado permite una financiación global para los Estados, no obstante, cualquier impuesto que el municipio intente crear, estará ocupado previamente sea por el Estado Nacional o por el Provincial.

En este sentido, de crearse un impuesto ya ocupado por otros niveles de gobierno, el concepto técnico que la Ley de Coparticipación N° 23.548 establece como de «analogía»¹⁶⁵ activará mecanismo de rechazo del mismo¹⁶⁶, se violará la ley de coparticipación y por lo tanto la autoridad de aplicación podrá imponer las sanciones previstas, que de por sí son mucho más gravosas para los municipios incumplidores que para la Provincia, en el caso de ser esta la incumplidora.

Así las cosas, los municipios se encuentran en condiciones de crear tasas y contribuciones especiales¹⁶⁷, que como tributos vinculados se rigen por principios que suponen que su producido este destinado a sufragar sea el coste del servicio prestado por el municipio, o bien, la obra o actividad que genera el beneficio del contribuyente en las segundas. Por lo tanto, su producido no debiera entrar a la caja de rentas generales y destinarse a financiar cualquier destino que no sea el de su propia naturaleza.

Por otro lado, la Ley de Coparticipación N° 23.548, que tantos problemas financieros genera a los municipios, viene arrastrando un vicio constitucional desde 1994. La reforma de 1994, en su disposición transitoria sexta establece la obligación de dictar una nueva ley de

¹⁶⁵ Dicho concepto técnico fue explicado en capítulos anteriores.

¹⁶⁶ A no ser algún que otro impuesto ecológico de escaso potencial recaudatorio, siempre que el análisis de su hecho y base imponible no suponga analogía.

¹⁶⁷ La Ley de Coparticipación N° 23.548 se encarga de excluir del alcance de la analogía a las tasas en su Art. 9, inc. B, segundo párrafo, siempre que respondan a servicios efectivamente prestados.

coparticipación bajo los criterios establecidos en su Art. 75.inc 2 antes de la finalización de 1996, manda constitucional francamente incumplida¹⁶⁸.

Puede verse de esta forma el notable vaciamiento autonómico de los municipios que se genera con la actual Ley de Coparticipación N° 23.548, dejando a estos en una absoluta dependencia a transferencias Nacionales y Provinciales, obscureciendo el principio de correspondencia fiscal, y tornando ilusoria su autonomía.

5.2.- El caso Español:

En acápites anteriores expresamos nuestra postura respecto de los presupuestos necesarios de la «autonomía», de los cuales se extrae el aspecto financiero. Sainz de Bujanda (1933. p.1) definía a la actividad financiera como la acción del Estado y demás entes públicos dirigida a la obtención de los ingresos necesarios para poder realizar los gastos que sirven de sostenimiento de los servicios públicos, por lo cual asume una vertiente de ingresos y otra de gastos.

Recogiendo las enseñanzas del insigne maestro, pero acotándola únicamente la vertiente de los ingresos, y específicamente a los tributarios, aparece la llamada autonomía tributaria¹⁶⁹ analizada en el presente trabajo.

Anteriormente hicimos alusión a la autonomía garantizada institucionalmente por la Constitución Española respecto de los municipios en el Art. 137, acto seguido, el constituyente, en el Art. 140¹⁷⁰ receta lo que llamamos, «autonomía política», presupuesto a la vez, tal como fue señalado, de la autonomía en términos generales, y en el Art. 143¹⁷¹, el principio de suficiencia financiera, primer punto controvertido que pasaremos a analizar.

¹⁶⁸ El artículo primero de la Ley de Coparticipación N° 23.548 la define como «Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la nación y las provincias», debiendo regir por dos años desde su entrada en vigencia, prorrogándose automáticamente en el caso de no existir un régimen sustitutivo.

¹⁶⁹ Así las cosas, la autonomía tributaria es una parte dentro de la autonomía financiera, presupuesto de la voz de autonomía.

¹⁷⁰ Constitución Española – Artículo 140: La Constitución garantiza la autonomía de los municipios. Estos gozarán de personalidad jurídica plena. Su gobierno y administración corresponde a sus respectivos Ayuntamientos, integrados por los Alcaldes y los Concejales. Los Concejales serán elegidos por los vecinos del municipio mediante sufragio universal, igual, libre, directo y secreto, en la forma establecida por la ley. Los Alcaldes serán elegidos por los Concejales o por los vecinos. La ley regulará las condiciones en las que proceda el régimen del concejo abierto.

¹⁷¹ Constitución Española – Artículo 142: Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.

El Tribunal Constitucional ha concebido a la autonomía local como un derecho de la comunidad local a participar, a través de sus órganos propios, en el gobierno y administración de cuantos asuntos le atañen – STC 32/1981 del 28 de Junio-, en sintonía con lo expresado en la Carta Europea de Autonomía Local del 15 de octubre de 1985, en su Art. 3: «*por autonomía local se entiende el derecho y la capacidad efectiva de las Entidades Locales de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos, en el marco de la Ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficios de sus habitantes*».

Particularmente, y en lo que a autonomía tributaria se refiere, es preciso aclarar, que por ser parte del concepto global de autonomía, no fue necesario su recepción expresa en el Constitución Española, como tampoco hubiera sido necesario la recepción de la «autonomía política» en el Art. 140, pero el constituyente creyó conveniente su inclusión, para reforzar aún más la autonomía reconocida al municipio, garantizándole personalidad jurídica plena y órganos de gobierno.

De la exposición de motivos de la ley reguladora de haciendas locales, se extrae el concepto de autonomía financiera, este es, «*la capacidad de las Entidades locales para gobernar sus respectivas haciendas*», manifestándose claramente en la posibilidad de obtener y emplear sus propios recursos en su faz tributaria.

Ahora bien, como mencionamos anteriormente, la potestad tributaria del ente municipal, ha sido entendida por el Tribunal Constitucional y la mayoría de la doctrina como de carácter derivado¹⁷², en atención al Art. 133.1 de la Constitución Española que establece que «*La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley*». En consiguiente, el poder tributario de los municipios, es predeterminado por ley estatal¹⁷³, siendo el Estado el responsable de garantizar dicha autonomía¹⁷⁴.

Dicho esto, un primer punto a analizar, consiste en el principio de suficiencia financiera receptado en el Art. 142 de la Constitución Española, que a simple vista supone una consagración diferente a la realizada por el constituyente para las Comunidades

¹⁷² Párrafo aparte merece nuestra opinión expuesta en acápites anteriores sobre el falso debate existente entre poder originario y poder derivado, en base al reconocimiento constitucional explícito de poder tributario a los municipios. Para mayor abundamiento, ver Queralt, J.M, Lozano Serrano, C. Tejerizo Lopez, J.M. Casado Ollero, G. (2014). Curso de Derecho Financiero y Tributario. Madrid, Tecnos..

¹⁷³ Léase Ley General Tributaria, Ley reguladora de las bases del régimen local, Ley Reguladora de las Haciendas Locales y demás leyes de contenido tributario.

¹⁷⁴ En lo que respecta a la autonomía en la faz tributaria, lo que el constituyente parece garantizar y asegurar por medio del estado, tal como lo señalaremos seguidamente, es la suficiencia financiera el municipio, y no la autonomía propiamente dicha. Ver sentencia STC 96/1990.

Autónomas. Recordar que para estas últimas, el constituyente sí ha remarcado el concepto de «autonomía financiera»¹⁷⁵.

El Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre la cuestión, al señalar que:

{...} la autonomía local presupone la existencia de “medios suficientes” para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones Locales, no garantiza a las Corporaciones locales autonomía económico-financiera en el sentido de que dispongan de medios propios -patrimoniales y tributarios- suficientes para el cumplimiento de sus funciones, sino que lo que dispone es únicamente la suficiencia de aquellos medios (STC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7)¹⁷⁶.

Continúa diciendo:

Es, pues, el principio de suficiencia de ingresos y no el de autonomía financiera el que garantiza la Constitución española en relación con las haciendas locales, suficiencia de medios que, como hemos señalado también en reiteradas ocasiones, constituye el presupuesto indispensable "para posibilitar la consecución efectiva de la autonomía constitucionalmente garantizada" (STC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7).

Como puede observarse, de la Constitución Española surge una inequívoca diferencia de tratamiento en cuanto a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y de los municipios, sumado a que el Tribunal Constitucional, ha entendido que lo garantizado a los municipios es la suficiencia y no la autonomía financiera.

Desde este punto, podemos señalar que la exégesis del Supremo Tribunal Constitucional parte de la base de pensar que un ente municipal es autónomo, en la medida que pueda emprender sus objetivos y cumplir con las competencias propias y asumidas, con independencia de cuales fueran las fuentes de recursos que hicieran posible estos logros. Recordar que por el Art. 2 de la Ley de Haciendas Locales, la hacienda local se compone de tributos propios y de participaciones en tributos del Estado y de Comunidades Autónomas.

¹⁷⁵ Constitución Española – Artículo 156: 1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera 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.

¹⁷⁶ Supremo Tribunal Constitucional- Sentencia 48/2004 del 25 de marzo.

Notamos una cierta contradicción en los postulados del Supremo Tribunal, con el respeto que dicha autoridad se merece, al señalar por un lado que el principio de suficiencia es una necesidad «para posibilitar y garantizar, en definitiva, el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida»¹⁷⁷, y por otro lado, señalar que «la Constitución no garantiza a las Corporaciones locales una autonomía económico-financiera en el sentido de que disponga de medios propios-patrimoniales y tributarios- suficientes para el cumplimiento de sus funciones, pero no que hayan de ser en su totalidad propios»¹⁷⁸.

Pues bien, desde nuestra postura autonomía financiera, y como base de este trabajo, la autonomía tributaria, debe significar *recursos propios* suficientes para el desempeño de las funciones que se le encomiendan al municipio por ley. Ahora bien, esto no significa que neguemos la importancia del principio de suficiencia financiera plasmado por el constituyente, más bien, reclamamos por una interpretación acorde al plexo constitucional, mediante una interpretación sistémica.

Desde nuestro punto de vista, autonomía financiera y suficiencia financiera, no son, ni deben ser tomados como sinónimos, y en este caso coincidimos con la postura del Tribunal Constitucional en cuanto a su separación. El concepto de autonomía no admite modalidades en sentido cualitativo, pudiendo reconocerse grados solo en forma cuantitativa. Por su parte, el concepto de suficiencia financiera es un concepto relativo, ya que dependerá en última instancia de las competencias y funciones que se le atribuyan al municipio.

Dicho esto, podemos señalar una diferente implantación cronológica referente al ejercicio de potestad tributaria por parte de los municipios. Es decir, previo al ejercicio de poder tributario, el municipio debe tener autonomía para ello, la cual viene garantizada por el Art. 137 de la CE, con los límites consecuencia del poder tributario derivado. Por su parte, una vez ejercido dicho poder tributario, y en cumplimiento de sus funciones y competencias asumidas, el municipio debe poseer la suficiencia financiera requerida para tales actividades, la cual puede provenir, sea de la creación de sus propios tributos – que supone autonomía en el ejercicio de poder tributario- o de participación en tributos de otros entes.

La autonomía financiera, necesariamente debe garantizar tributos propios de importancia recaudatoria, aunque en definitiva la suficiencia se logre mediante participación en tributos de otros entes. Dicho esto, la relación entre los principios de autonomía que emana

¹⁷⁷ Supremo Tribunal Constitucional – Sentencia 63/1986 del 21 de mayo.

¹⁷⁸ Supremo Tribunal Constitucional – Sentencia 96/1990 del 24 de mayo.

de las sentencias del Tribunal Constitucional es equívoca, ya que parte de la suficiencia – sea por tributos propios o participación en tributos de otro ente – para lograr autonomía, cuando debiera ser en sentido contrario.

Lo cierto es que actualmente el municipio español muestra una clara dependencia estatal; es recurrente la insuficiencia de la hacienda local que se ve agravada por el contexto económico. El centralismo político, ha reforzado la importancia de las participaciones en tributos del Estado por parte del municipio y la figura de fondos para pelear el desfinanciamiento de estos. Y lo que es peor, el principio de suficiencia financiera, a pesar de reconocer entre las fuentes de recursos, a tributos propios, éstos cada día pierden peso recaudatorio, haciendo ilusoria la autonomía reconocida en la Constitución, y acercando nuevamente la idea de «tutela».

Por otro lado, independientemente de que nos refiramos a impuestos obligatorios o potestativos para los municipios, de implantarse alguno de ellos en el ente municipal, se otorga una especie de autorización para que la Comunidad Autónoma respectiva establezca tributos sobre las mismas materias imponibles municipales¹⁷⁹¹⁸⁰, con la única carga de establecer las medidas de compensación o coordinación adecuadas, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

En definitiva, han pasado más de diez años desde que Queralt, se pronunció sobre la situación actual de los municipios españoles, y pareciera que nada ha cambiado, más aun el contexto de crisis ha determinado un agravante:

La insuficiencia financiera local ha sido y sigue siendo notoria. Pese a que la Constitución simplemente reconoce la suficiencia financiera, y no que ésta se obtenga a través de recursos de titularidad local, lo cierto es que cada vez es mayor la dependencia de las Haciendas Locales de recursos ajenos; entre ellos destacan el recurso al crédito- con las consabidas bendiciones autonómicas y estatales- y la participación en los tributos del Estado. El «sistema de ingresos» local es una entelequia, un sistema cada vez más «de mínimos». Ello provoca, como efecto

¹⁷⁹ Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas N° 8/1980 – Art. 6: Tres. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

¹⁸⁰ Tener en cuenta que la ley habla de materia imponible, y no de hecho imponible, que no deben ser tomados como sinónimos.

inmediato, que esos medios de financiación ajena constituyan, cada día más, un cauce «ordinario» de financiación en el que, «sin reparar en gastos»- de inversión o corrientes-, los responsables de la Hacienda Local asuman compromisos que distan mucho de ser coherentes con el principio de «corresponsabilidad fiscal», aunque lo sean con los compromisos electorales¹⁸¹.

5.2.1.- *El Poder Tributario Municipal y el principio de Reserva de Ley.*

El siguiente punto que corresponde analizar es la relación existente entre el poder tributario local con el principio de reserva de ley, que a nuestro juicio determinará ciertas consideraciones claves respecto de la autonomía municipal.

Para hacer efectiva la autonomía garantizada por la Constitución Española a los municipios, el legislador ordinario dicta la ley 7/1985 Reguladora de Las Bases del Régimen Local, asegurando al municipio el derecho a intervenir en cuantos asuntos afecten directamente al círculo de sus intereses y dotándolo de las competencias necesarias para ello.

Corresponde en todo caso a los municipios, según el Art. 4 de la LRBRL, la «*potestad reglamentaria y de auto organización*», lo que supone un especial toma de posición del legislador ordinario, nos referimos a que la citada ley no se pronuncia por una potestad normativa¹⁸², que a nuestro juicio debiera ser parte y presupuesto de la autonomía reconocida por Constitución, sino por una potestad reglamentaria, la cual amerita una necesaria correlación y armonización con la siguiente potestad establecida en dicha legislación, la «*potestad tributaria y financiera*».

La potestad tributaria municipal es reconocida por la Constitución en el Art. 133. 2 al señalar que : «*Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*», siendo interpretada por el Tribunal Constitucional y la mayoría de la doctrina especializada como de naturaleza «derivada», en virtud de las competencias reconocidas al Estado respecto de la Hacienda General (art. 149.1.14 CE) y su poder tributario originario (art. 133.1 CE), por lo cual, su ejercicio estará limitado, por la Constitución y las leyes¹⁸³.

¹⁸¹ Queralt. J. M. 2005. p.991.

¹⁸³ En principio estatales, siendo el legislador estatal garante de la autonomía reconocida por la Constitución Española, y particularmente de la suficiencia financiera, aunque nada obsta, tal como fue señalado por el Tribunal Constitucional, que la Comunidad

No obstante, la Constitución Española recepta en su art. 31.3, el principio de reserva de ley en materia tributaria, al decir «*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*». Esto genera una aparente contradicción entre la potestad tributaria reconocida, y la correspondiente ausencia de potestad normativa de este.

La fuerza de la ley en el ordenamiento español es sinónimo de la más genuina voluntad popular, representa en palabras de Ferreiro Lapatza «voluntad de autonormacion de una colectividad que no reconoce otros poderes que los que emanan del conjunto de los ciudadanos que forman parte de ella»¹⁸⁴, que en el campo tributario se objetiviza en el principio de autoimposicion del tributo como garantía a la libertad individual y a la propiedad privada.

Respecto del contenido y alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria, Falcón y Tella, señala:

Según doctrina y jurisprudencia unánimes el ámbito de reserva de ley en materia tributaria alcanza al establecimiento de tributos (Art. 133.1 CE), entendiéndose por establecimiento, la determinación de quiénes han de pagar (sujetos pasivos y obligados tributarios), cuánto hay que pagar (elementos determinantes de la deuda) y en qué supuestos hay que pagar (hecho imponible). Dicho de otro modo, los criterios que permiten saber si hay que pagar y cuánto hay que pagar, esto es el *an* y el *quantum* de la prestación¹⁸⁵¹⁸⁶.

Ahora bien, el principio de reserva de ley puede ser receptado por un ordenamiento bajo una forma rígida u ortodoxa, o bien flexible, teniendo en cuenta si el legislador debe regular de forma completa y detallada aquellos ámbitos bajo reserva de ley, o bien, solo sus bases, para luego ser integrado por medio de reglamentos.

Lo cierto, es que en el Estado Español, el principio de reserva de ley es tomado en sentido relativo, fruto del propio Art. 31.3, al expresar «con arreglo a la ley» y no, por ley. El Tribunal Constitucional se ha expresado señalado:

Autónoma tenga ciertas competencias normativas en lo que a régimen jurídico de las administración pública dentro de su territorio se refiere, como así también cuando decida participar tributariamente a sus municipios.

¹⁸⁴ Ferreiro Lapatza. J.J. 1990, p.65.

¹⁸⁵ Falcón y Tella. R. 2016, p.131.

¹⁸⁶ En este sentido puede apreciarse la abundante jurisprudencia del Tribunal Constitucional 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987.

{...} conforme a constante doctrina de este Tribunal, la reserva de ley en materia tributaria exige que la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo debe llevarse a cabo mediante ley (por todas, SSTC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 5; y 150/2003, de 15 de junio, FJ 3). También hemos advertido que se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley, y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (entre otras, SSTC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5; y 150/2003, de 15 de junio, FJ 3, por ejemplo)¹⁸⁷.

Dicha flexibilidad en la interpretación del principio de reserva de ley, es lo que ha llevado a fundamentar la relación entre dicho principio y la potestad tributaria municipal. Es decir, solo mediante dicha interpretación, puede hacerse valer tanto el reconocimiento de la autonomía local, como el principio de reserva de ley¹⁸⁸.

En consiguiente, el municipio tiene potestad tributaria que se hará efectiva mediante ordenanzas fiscales, teniendo en consideración lo establecido por la ley reguladora de haciendas locales en el Art. 106.2. Ahora bien, dado a que la ordenanza es un reglamento y no una ley, el municipio no podrá dotarse de nuevos tributos, esto es crear *ex novo*, ni modificar la regulación básica y esencial de los existentes, requiriendo una ley previa que así lo autorice.

En este punto no debe perderse de vista que la ley reguladora de haciendas locales, refiriéndose a los «impuestos propios», como figura tributaria de mayor peso recaudatorio, determina dos tipos, los obligatorios – art. 59.1 - y los potestativos -59.2. Dentro de los primeros, el legislador ordinario realiza una regulación completa, por lo cual poco queda por hacer al municipio, muy a pesar de que el art. 15 de la citada legislación, les reconoce facultad para establecer elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas

¹⁸⁷ Supremo Tribunal Constitucional – Sentencia 102/2005 del 20 de abril.

¹⁸⁸ Al respecto, Falcón y Tella señala: «En ninguno de estos supuestos resulta admisible, vaciar de contenido las exigencias de la reserva de ley, en aras a otros principios o valores como las necesidades de política económica, o el principio de autonomía, o simplemente por la complejidad técnica de la regulación. Pero tampoco cabe un entendimiento, de la reserva de ley en términos tan rígidos que hagan inutilizable el instrumento tributario al servicio de la política económica o de la autonomía de los entes locales. Ello conduce forzosamente, como antes apuntábamos, a construir la reserva de ley tributaria, con una mayor o menos flexibilidad según la materia que se trate» (Falcón y Tella. R. 2016. p. 140).

tributarias. Por su parte, en los impuestos potestativos solo queda un margen para fijar los tipos de gravamen¹⁸⁹.

Lo cierto es que en un primer momento, la ingeniería jurídica tendiente a compatibilizar la autonomía garantizada por la Constitución al municipio, en su faz tributaria, con el principio de reserva de ley, es fruto del no reconocimiento de la autonomía normativa¹⁹⁰, clave para el concepto de autonomía general. La capacidad de darse sus propias leyes – y no reglamentos – y regirse por ellas, es una faceta central de cualquier ente autónomo.

La potestad tributaria es en su esencia es una potestad normativa que no acepta ningún tipo de construcción jurídica con el objeto de resguardar su legalidad. Asimismo, la autonomía es debilitada ante el escaso margen de intervención municipal en la regulación de los impuestos propios, pudiendo ser mayor en cuanto a las tasas y contribuciones especiales, pero que al tratarse de tributos vinculados, cuyo producido debe ser destinado a solventar el coste de los servicios o obras beneficiosas que su hecho imponible recepta, no son trasladables a rentas generales, y por tal, no son vías de financiación global.

A merito de lo expuesto, salta a la vista, que los impuestos propios que la ley de haciendas locales recepta en el art. 59 son fruto del poder tributario, no del municipio, sino del Estado, quien los crea y los pone a disposición del primero, como garante de la suficiencia financiera de estos. El municipio, por lo tanto, deberá recaudar los obligatorios, y decidir la imposición de los potestativos aprobando la ordenanza fiscal pertinente en base a regulación previamente establecida por el legislador estatal, con escaso margen de intervención.

IX.- Conclusiones.

A lo largo del presente trabajo hemos intentado alcanzar nuestro objetivo general de *«determinar la existencia o no de autonomía municipal en Argentina y España a la luz del Derecho Tributario»*, enriqueciéndose en base a una serie de propósitos específicos que

¹⁸⁹ No debe perderse de vista que el Tribunal Constitucional ha expresado, a pesar de lo expuesto: «Es claro, en suma, que, si bien respecto de los tributos propios de los municipios esta reserva no deberá extenderse hasta un punto tal en el que se prive a los mismos de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial, tampoco podrá el legislador abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserva la Constitución (art. 133, 1 y 2)». Sentencia 19/1987 del 17 de febrero.

¹⁹⁰ El Supremo Tribunal Constitucional ha afirmado la obligación del Estado de garantizar la subsistencia del principio de reserva de ley tributaria y de autonomía local en sentencias 19/1987, 233/1999 y 184/201.

hemos ido desarrollando en el transcurso de la investigación. En base a ello, hemos revelado que la ansiada autonomía municipal reconocida por las Constituciones de Argentina y España, se torna ilusoria en la práctica, al menos en lo que al derecho tributario compete, llevando incluso a muchos a negarla o plantear su existencia únicamente desde una esfera administrativa¹⁹¹.

En este sentido vemos a los municipios en Argentina carentes de la posibilidad real de crear impuestos como principal fuente de financiamiento local, ante la existencia de leyes que coartan su autonomía sin voz alguna en su dictado. Por el otro, vemos a los municipios Españoles dependientes absolutos de transferencias o participaciones de niveles de gobierno superiores, a la par de que la creación *ex novo* de impuestos se le encuentra vedado ante la carencia de potestad normativa, que es asumida en su nombre por el Estado o en casos por la Comunidad Autónoma.

El concepto «autonomía» requiere la precisión que hemos intentamos exponer, cuyos presupuestos normativo y tributario no puede ser negado *so riesgo* de vaciar su contenido. Menos aún en Estados como Argentina y España, donde el constituyente ha asumido una posición respecto a ella, garantizándola institucionalmente en los textos constitucionales.

Cualquier opinión en contrario, no resiste mayor análisis, bajo nuestra consideración, no puede pretenderse que el constituyente decidió otorgar una autonomía relativa, débil, o de bajo contenido. Lo cierto es que el constituyente estableció la «autonomía» y al hablar de ella, conocía muy bien las consecuencias de su implementación. En este sentido si el constituyente no hubiese querido la autonomía municipal, no la hubiera garantizado; pero al hacerla efectiva, debe reivindicarse y reconocerse en su completitud.

En consiguiente, la autonomía municipal es una realidad normativa contemplada en las Constituciones de Argentina y España, y en este punto encontramos nuestro «*deber ser*», ahora bien, en la práctica «*ser*», se ha vaciado de contenido a dicha autonomía afectando de manera notable el presupuesto financiero o «*autarcía*», y dentro de esta a la tributaria como objeto del presente estudio. De esta forma, **confirmamos nuestra hipótesis inicial.**

Lamentablemente, los municipios en Argentina y España en el aspecto financiero se encuentran en una posición caótica. Y no dudamos en expresar que se trata de un problema financiero y no económico – como muchas veces se escucha decir –, respondiendo

¹⁹¹ En este sentido resulta útil valernos del distingo entre autonomía formal y autonomía real.

principalmente a una incorrecta asignación de recursos, más allá que factores externos económicos puedan influir o agravar esta realidad.

Dicho esto, intentaremos repasar una serie de recomendaciones con el objeto de reivindicar la autonomía municipal desde la mirada del derecho tributario, tanto en Argentina como en España.

X.- Recomendaciones para reivindicar la autonomía municipal.

1.- Argentina.

Como hemos mencionado, el Estado Nacional y las Provincias vienen incumpliendo de manera notoria el texto constitucional desde 1996, fecha límite en la cual Carta Magna ordenó el dictado de una nueva Ley de Coparticipación.

Por otro lado, la Ley de Coparticipación vigente – N° 23.548 – entró en vigencia el 1 de enero de 1988, fecha anterior al reconocimiento constitucional de la autonomía municipal establecida en la reforma de 1994. Dicho esto, nuestra ley, como hemos examinado, no se compagina con un Estado Federal que se sustenta en base a 3 niveles de gobierno.

La ausencia de voz en el armado de la ley que tienen los municipios, las obligaciones que son asumidas por las Provincias en cabeza de los primeros, las fuertes sanciones a los municipios, incluso superiores a la de la Provincia, para el caso de incumplimientos, dan muestra del claro vaciamiento autonómico municipal que la ley provoca.

En consiguiente, hay que reconocer que Argentina tiene un federalismo teórico y un unitarismo o centralismo práctico¹⁹², pareciera que este régimen de coparticipación es una muleta del estado federal “centralizado”, en vías de “descentralización”; terminará siendo, en el mejor de los casos, un eficiente sistema de asignación por transferencias pero nunca un régimen de concertación que respete la libertad con responsabilidad de provincias y municipios¹⁹³.

Dicho esto, es conveniente recordar que el sistema de coparticipaciones, es solo uno entre varios que la doctrina reconoce como mecanismo de concertación y distribución de

¹⁹² Carello, Luis. A. 2013.

¹⁹³ Garat, Pablo M.. 2010

potestades tributarias, y que sin dudarlo, no es el más aconsejable en pos de lograr autonomía financiera en los distintos niveles de gobierno participables.

Sin dudarlo, el sistema que mejor se adapta al reconocimiento autonómico es el sistema de separación de fuentes, siendo el sistema originario adoptado por la primigenia Constitución Argentina de 1853¹⁹⁴, luego desnaturalizado a través del tiempo.

Algunos, sin duda, plantearán que es la propia Constitución de 1994 la que proscribiera solo este tipo de sistema de distribución y no otros en su Art. 75.inc 2, por lo cual debiera aceptarse sin condicionantes. No obstante, creemos que esto no tiene andamiaje jurídico alguno si analizamos el devenir histórico de dicha inclusión constitucional, la cual tuvo como fundamento acallar las voces que veían una inconstitucionalidad manifiesta de dichas leyes convenio ante la «renuncia» no válida de potestades tributarias de las Provincias.

En consiguiente, no podemos pretender que el constituyente ha establecido la viabilidad de un solo tipo de sistema¹⁹⁵, lo cual nos lleva a reclamar por un dialogo concertado entre los niveles de gobierno para optar por uno nuevo, y por qué no un sistema de separación de fuentes, evitando múltiples imposiciones que tanto efecto negativo traen a la economía.

No obstante, de optarse por la continuación de un régimen de coparticipaciones, es preciso reencausar al mismo al orden constitucional, cumpliéndose con la manda constitución de una nueva ley conforma a las estipulaciones claras y precisas del Art. 75inc2 de la Constitución Argentina, y respetando fielmente la autonomía municipal.

¿Cómo se respetaría la autonomía municipal en una nueva Ley de Coparticipación? Llamando a participar a los municipios en los acuerdos previos que la Constitución establece como paso previo para la sanción de una nueva ley, al menos en una situación inicial con la Provincia respectiva, para que luego sea esta en suerte de representación quien negocie con el Estado Nacional¹⁹⁶.

¹⁹⁴ Sin olvidar, que establecía la posibilidad de concurrencia de impuestos directos entre Nación y Provincia, pero solo en situaciones especiales y de forma temporal.

¹⁹⁵ Oportunamente, Bulit Goñi (1995) señaló: «¿Significa esto que se han proscripto todas las demás formas de distribución de la renta pública conocidas hasta hoy o que se habiliten mañana por la ciencia de las finanzas públicas? Una respuesta terminantemente afirmativa podría parecer apresurada e impropia de la interpretación jurídica, y en particular de la interpretación constitucional. No obstante, la meticulosidad con la que se han reglado diversos aspectos, algunos de los cuales se verán luego, indican, claramente, que el constituyente habría pensado con marcada sujeción a la coparticipación que hemos conocido, y tratado de convalidarla».

2.- España.

Las palabras de Sánchez Morón, parece ser una respuesta factible ante cualquier intento de reivindicar la autonomía municipal «pocos conceptos de entre los que ha de utilizar el jurista encierran tanta carga polémica, como este {autonomía}, pocos los que han sido objeto de interpretaciones más variadas, de teorizaciones más controvertidas».

Lo cierto, es que España necesita definir claramente los presupuestos de la autonomía, y solo así, esta puede cumplir con su naturaleza de garantía institucional del municipio. En este sentido, tal como lo planteáramos anteriormente, tanto la autonormatividad o poder normativo, como la autarcía o autonomía financiera, son postulados de dicha autonomía.

Hoy vemos al municipio español totalmente dependientes de transferencias o participación en tributos de otros niveles de gobierno. No solo no permitiéndosele crear sus propios tributos, sino que de los supuestamente propios, se les deja escaso margen de decisión como uso de potestad tributaria.

Esta situación crea ausencia de «corresponsabilidad fiscal», como así también de «responsabilidad fiscal». Lo primero se produce debido a que un importante porcentaje de gastos locales se cubre por vía de transferencias o participaciones que no suponen el uso de potestad tributaria, en consiguiente da lugar a existencia de bienes públicos por lo cual los contribuyentes no tributaron¹⁹⁷. Lo segundo, por su parte, se produce ante al aumento desorbitado del gasto público que se genera en las haciendas locales ante la falta de necesidad de responder, ni de justificar a sus ciudadanos dicho gasto.

Reconocida la autonomía municipal por la Constitución Española, es preciso dotar a los municipios de potestad normativa y de potestad tributaria, que suponga la posibilidad de crear sus propias fuentes tributarias. No hay nada que impida tal reconocimiento, ya que en todos los casos, dichas potestades no serán absolutas, encontrando límites en cuanto a la forma de estado adoptada por España, y del carácter derivado de ellas, recordando siempre que autonomía no supone independencia.

¹⁹⁶ Recordaba ya Álvarez Echague (2015) sus discusiones con Bulit Goñi, en que éste último planteaba que era fáticamente imposible reunir a los más de dos mil municipios que componen la totalidad del país a fin de sentarlos en una mesa a discutir acerca de la ley de coparticipación.

¹⁹⁷ El profesor Solans, en prologo a la majestuosa obra del Oates (1977. p. XXII), Federalismo Fiscal, señala: «determinados, bajo criterio de Pareto, los niveles óptimos de provisión de un solo bien público, siempre será más eficiente (o, por lo menos, igual de eficiente) la provisión de dicha cantidad de bien público por cada uno de los niveles descentralizados de Hacienda pública que la que pudiera hacer una única Hacienda central de cualquier cantidad de dicho bien público repartida uniformemente en todas las jurisdicciones».

Razonablemente, el reconocimiento de autonomía financiera hacia los municipios, entendida como la capacidad de un nivel de gobierno de afrontar sus necesidad de gasto con recursos propios, distinto, por lo tanto, de transferencias y participaciones originados en la potestad tributaria de otro nivel de gobierno, traerá aparejado la necesidad de modificar el sistema de asignación de recursos diagramado en la LOFCA y en el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, que otorgue el protagonismo al municipio que hoy se ve anulado.

3.- En forma conjunta:

Partiendo de un reconocimiento normativo expreso y una puesta en práctica acorde de la autonomía financiera de los municipios, aun así, su ejercicio real dista mucho de ser posible. Sin temor a equivocarnos, decimos que tanto en Argentina como en España, las fuentes tributarias se encuentran agotadas, es decir, no existen parcelas tributarias que puedan ser asumidas por los municipios, sencillamente porque ya están ocupadas.

Musgrave (1981. p.8) en su célebre obra planteaba las tres principales funciones del sector público: a) Función de Distribución: El ajuste de la distribución de la renta y la riqueza para asegurar la conformidad con lo que la sociedad considera un estado correcto o justo de distribución. b) Función de Estabilización: El empleo de la política presupuestaria como un medio de mantener el alto empleo, un grado razonable de estabilidad del nivel de precios y una tasa adecuada de crecimiento económico, teniendo en cuenta los efectos sobre el comercio y la balanza de pagos. c) Función de la Asignación: La provisión de bienes sociales o el proceso por el que el uso total de los recursos se divide entre bienes privados y sociales, y por el que se elige la combinación de bienes sociales.

Particularmente, es esta última función la que demuestra un interesante exhorto a favor del federalismo fiscal, dado a que en un Estado Federal como Argentina, o en un Estado Autonomico con fuerte proceso descentralizador como España, requieren de una economía que garantice eficientemente la asignación de recursos, a fin de propender hacia un crecimiento sostenible de las haciendas.

En consiguiente, las haciendas deben tener los recursos propios necesarios para brindar los bienes sociales requeridos por los consumidores privados, ósea aquellos que el mercado no puede proveer. Ahora bien, en la actualidad esas fuentes de recursos parecen

alejarse cada vez más de las haciendas municipales, determinado por la fuerte concentración en manos de la hacienda central.

El alejamiento del municipio a las principales fuentes de recursos, ha determinado su dependencia absoluta a niveles superiores que oscurecen su autonomía, o bien la necesidad de recurrir a impuestos cuyo hecho imponible se ve disfrazado mediante supuestas tasas de servicios prestados¹⁹⁸, como mecanismo inconstitucional de financiación.

Ante el panorama de desfinanciamiento de origen de los municipios de Argentina y España, se requiere un replanteo del modelo de asignación de recursos, propiciando un traspaso de fuentes tributarias que en principio estarían en manos de Provincia o de Comunidad Autónoma respectivamente. Dichas fuentes de recursos son consistentes en impuestos de fácil recaudación y de bajo coste administrativo.

Aconsejamos que se transfieran fuentes tributarias que tengan alguna conexión razonable con el ejido o término municipal, a fin de respetar el principio de correspondencia y territorialidad del tributo. Por lo cual se optará por hechos imposables que se realicen dentro del territorio.

En lo que al municipio Argentino respecta, proponemos el traspaso de a) Impuesto sobre la propiedad Inmueble. b) Impuesto sobre la propiedad automotor, por lo general ambos en cabeza de las Provincias. Dicho traspaso, a modo de no desfinanciar el Estado Provincial, se erigirá en base a un sistema de coparticipación inversa, donde el municipio recaude y distribuya un porcentaje del producido al primero.

Razonablemente, dichos traspasos deben darse en sintonía con una reasunción de potestades tributarias por parte de las Provincias, las cuales se han abstenido de ejercer a modo de participar en el producido coparticipable. Esto sin duda, ha originado la fuerte concentración de recursos en manos del Estado Nacional, que es imperioso y a la postre obligatorio disminuir, para volver a la senda de un verdadero Estado Federal¹⁹⁹.

¹⁹⁸ La Corte Suprema de Justicia Argentina tuvo oportunidad de pronunciarse al respecto en el fallo “*Laboratorios Raffo c/ Provincia de Córdoba*” (Fallos 332:1503), en el cual sostuvo su doctrina de que el cobro de tasas debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio, referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente, exigencia que a juicio de la Corte Suprema encuentra sustento en el artículo 17 de la Constitución Nacional. Por lo cual, todo impuesto disfrazado bajo el ropaje de tasas, será ilegítimo.

¹⁹⁹ Casas. Jose.O, cita en su prólogo a la obra de Paglietta Daria Omar, *Distribución de recursos estatales. Lamentos, tribulaciones y ocaso de un sistema injusto*, Nova Tesis, Rosario, 2005, p. 14, las palabras del profesor italiano Uckmar, tan claras al respecto: «El Federalismo es Federalismo Fiscal o no es Federalismo».

Por su parte, respecto del municipio Español, recomendamos el traspaso de los impuestos ecológicos y medioambientales actualmente en manos de las Comunidades Autónomas, nucleando dentro de estos, los del agua, la emisión de gases y depósito de residuos, como así también los que recaen sobre actividades e instalaciones que inciden de manera dañina o peligrosa sobre el medio ambiente.

Razonablemente, debemos reconocer que el sistema de financiación autonómica ideado por la Ley orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas, a la par de ser sumamente asimétrico en el territorio español, deja mucho que desear. Se destaca la inexistencia de un sistema tributario autonómico en sentido estricto, es decir, de un conjunto ordenado coherente y sistémico de tributos autonómicos o regionales²⁰⁰.

Es reconocible la escasa relevancia de la hacienda autonómica, haciendo referencia a la potestad tributaria propia de las Comunidades Autónomas, las cuales reciben importantes cesiones del producido de recursos que son creados y recaudados por el Estado Central. La irrelevancia proviene tanto de los excesivos límites impuestos por los Art. 6 y 9 de la ley a la creación de nuevos tributos, por parte de las Comunidades Autónomas, como así también del poco ingenio legislativo o desinterés de estas.

Necesariamente, si pensamos en un traspaso de nuevos impuestos a favor de los entes municipales, debemos previamente solucionar la concentración de fuentes en el Estado Central, propiciando que este se desprenda de ciertos recursos a favor de las Comunidades Autónomas.

²⁰⁰ Queralt. J.M, Tejerizo Lopez, J.M, Cayon Gallardo A. 2014. p.866.

XI.- Bibliografía.

Alonso Murillo, F. (2014). Alcance del concepto de hacienda general como criterio de atribución de competencias al Estado. En Arrieta Martínez de Pisón, J, y Zornoza Perez. J. *La distribución del Poder Financiero en España*, Madrid, Marcial Pons.

Álvarez Conde, E. (1985). *El régimen Político Español*. Madrid, Tecnos.

Álvarez Echagüe, J.M. (1999). Los municipios, su status jurídico y sus potestades financieras y tributarias en el marco de la constitución reformada. *Impuestos*, 1999-B, 2436, Buenos Aires, Legis.

Álvarez Echague, J. M. (2015). *Reflexiones sobre la autonomía municipal a poco más de veinte años de la reforma constitucional*. s/f.

Ambrosini G. (1933). Un tipo intermedio di Stato tra lúnitario e il federale caratterizzato dell'áutonomia regionale, en *Revista di diritto pubblico*. Roma.

Asensio, M.A. (2004). Financiamiento local y participación tributaria. *Revista de Derecho Comparado*, Tomo 2004. Buenos Aires, Rubinzal – Culzoni.

Badia Ferrando, J. (1978). *El estado Unitario, el Federal y el Estado Regional*. Madrid, Tecnos.

Badia Ferrando, J. (1980). Teoría y realidad del Estado Autonómico. *Separata de Revista de Política Comparada* –, Num. III, Invierno 1980-81. Sevilla, Universidad Nacional Menéndez Pelayo.

Ballesteros Fernández. A. (2005) Subvenciones. En Domingo Zaballos, M. J. *Comentarios a la ley de haciendas locales*. Navarra, Thomson Civitas.

Berliri, A. (1985). *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, volumen 1. Milán, Giuffré.

Bianchi, Alberto. B. (1989). La Coste Suprema ha extendido carta de autonomía a las municipalidades, Publicado en *La Ley*. T. 1989-C. Buenos Aires, La Ley.

Bidart Campos. Germán J. (1964). *Derecho Constitucional*. Buenos Aires, Ediar.

Bidart Campos, Germán J. (2008). *Manual de la Constitución Reformada – Tomo 1*. Buenos Aires, Ediar.

Bielsa, R. (1951). Estudios de derecho público II, *Derecho fiscal*. Buenos Aires, Depalma.

Bulit Goñi, Enrique G. (1995). La coparticipación federal en la reforma constitucional de 1994. *La Ley*, Tomo: 1995-D, Sec. Doctrina. Buenos Aires, La Ley.

Bulit Goñi, Enrique G. (1996). Implicancias de la reforma constitucional de 1994 en materia de potestades tributarlas municipales, en *La Información*. Impuestos. Sociedades. Laboral. Previsional Número: 1996 73 (793 Ene). Buenos Aires, La Informacion.

Bulit Goñi, Enrique G. (2003). Sistemas de Coordinación de potestades tributarias a distintos niveles de gobierno en el régimen federal argentino. En García Belsunce, Horacio. A. *Tratado de tributación*. Buenos Aires, Astrea.

Bulit Goñi, Enrique G. (2010). En torno del llamado Derecho Intrafederal, en *Federalismo fiscal – II - Revista de Derecho Comparado*. Buenos Aires, Rubinzal – Culzoni.

Calvo Ortega, R. (2015). *Curso de Derecho Financiero*. Pamplona, Thomson Reuters-Civitas.

Cámara Villar, G. López Aguilar J. F, Balaguer Callejón M. L, Montilla Martos, J.A. (2016) *Manual de Derecho Constitucional*, Vol. 1. Undécima Edición, Madrid, Tecnos.

Carello, Luis Armando (2013). Algunas consideraciones sobre federalismo fiscal. *Revista de Derecho Público*, Tomo 2013. Buenos Aires, Rubinzal – Culzoni.

Casás, José O. (1994). Implicancias Fiscales del status jurídico de los Municipios de Provincia y la Reforma Constitucional en ciernes, en *El Federalismo Fiscal a partir de la Reforma Constitucional*. Buenos Aires, Asoc. Mutual Federal de Empleados de la D.G.I.

Cazorla Prieto. L. M (1981). *El poder tributario en el estado contemporáneo*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

Costa Castella, E. Domingo Zaballos, M. J. (2005). Imposición y ordenación de tributos locales. En Domingo Zaballos, M. J. *Comentarios a la ley de Haciendas Locales*. Navarra, Thomson Civitas.

Daria. O. (2005). *Distribución de recursos estatales. Lamentos, tribulaciones y ocaso de un sistema injusto*. Rosario, Nova Tesis.

De Rovira i Mola, A. (1984). La coordinación de los sistemas fiscales, en Generalitat de Catalunya. *La Coordinación Financiera*, Barcelona, Escola d'Administració Pública de Catalunya.

De Rovira i Mola. A. (1976). *Los fondos Fiscales con finalidad redistributiva*. Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local.

Del Moral Ruiz. J. (1984). *Hacienda central y haciendas locales en España*. Madrid, Instituto de estudios de administración local.

Falcón y Tella, R. (2016). *Derecho Financiero y Tributario*. Universidad Complutense de Madrid. Madrid.

Fantozzi, A. (1991). *Diritto Tributario*. Turín, UTET.

Ferreiro Lapatza, J.J. (1990). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid, Marcial Pons.

Fonrouge, Giuliani Carlos M. (1997) obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey. (1997). *Derecho Financiero*, volumen I, sexta edición. Buenos Aires, Depalma.

Garat, Pablo María (2010). Federalismo local y sistema fiscal en la Republica Argentina. *Revista de Derecho comparado*, Tomo 2010. Buenos Aires, Rubinzal – Culzoni.

Jarach, Dino. (1980). *Curso de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Cima.

Jarach, Dino. (1966). *Coparticipación provincial en impuestos nacionales. Análisis y anteproyecto de ley*. Buenos Aires, Consejo Federal de Inversiones.

Kelsen H. (1979). *Teoría General del Estado*, trad. Esp. México.

Lopez Aranguren. E. (1987). *El federalismo americano, las relaciones entre poderes en los Estados Unidos*. Madrid, Instituto de estudios de administración local.

López Espadafor, Carlos M. (1995). *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, Monografía, Ciencias Jurídicas, Madrid.

Marienhoff, Miguel S. (2003). *Tratado de Derecho Administrativo*, tomo I. Buenos Aires. Abeledo Perrot.

Musgrave, Richard A., Musgrave, Peggy B. (1981). *Hacienda pública teórica y aplicada*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

Naveira De Casanova, Gustavo J. (2001). Competencias tributarias de los municipios. En Casás J. O. *Derecho Tributario Municipal*. Buenos Aires, Ad-Hoc.

Naveira De Casanova, Gustavo J. (2012a). El poder tributario de los municipios de provincia, en *Criterios Tributarios*, n. ° 114, Buenos Aires, IEFPA.

Naveira De Casanova, Gustavo J. (2012b). El concepto de analogía a los fines de la armonización tributaria en la ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos, *IMP 2012-8, 95*. Buenos Aires.

Núñez Pérez, G. (1986). *Poder Tributario y no sujeción tributaria*, Universidad de La Laguna, Secretariado de Publicaciones. Tenerife, La Laguna.

Pardo, L. E. (2014). Las participaciones de los gobiernos locales en los ingresos de las Comunidades Autónomas. En Arrieta Martínez de Pisón. J y Zornoza Pérez. J. *La distribución del poder financiero en España*. Madrid, Marcial Pons.

Parejo Alfonso, L. (1981). *Garantía institucional y autonomías locales*. Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local.

Parejo Alfonso. L. (2011). La Autonomía local en la Constitución Española. En Muñoz Machado S. *Tratado de Derecho Municipal*. Madrid, Iustel.

PreLOT. M. (1972). *Institutions politiques et droit constitutionnel*. Paris, Dalloz.

Queralt. J.M. (2005a). Participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas. En Domingo Zaballos, M. J. *Comentarios a la ley de haciendas locales*. Navarra, Thomson Civitas.

Queralt. J. M. (2005b). Participación de los municipios en los tributos del Estado. En Domingo Zaballos, M. J. *Comentarios a la ley de haciendas locales*. Navarra, Thomson Civitas.

Queralt, J.M, Tejerizo Lopez, J.M, Cayon Gallardo, A. (2014). *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*. Pamplona, Thomson Reuters Aranzadi..

Quintana Ferrer. E. (2001). *Los recursos participativos en el marco de la articulación entre las haciendas autonómica y estatal*. Tirant lo Blanchc. Valencia, -Escola d'Administració Publica de Catalunya.

Ramallo Massanet J. y Zornoza Pérez, J. (1995). Sistema y modelo de financiación autonómica. *Perspecticas del sistema financiero*, núm. 51/1995. Madrid, Dialnet.

Ramallo Massanet. J. (1995). *La reforma necesaria de la Hacienda Local en el Estado de las Autonomías*, núm. 1. Madrid, Dialnet.

Rodríguez Bereijo A. (1976). *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*. Madrid, IEF.

Rosatti, H. (1987). *Tratado de Derecho Municipal*. Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni.

Sainz de Bujanda, F. (1990). *Lecciones de Derecho Financiero*, Sección de Publicaciones. Madrid, Universidad Complutense.

Sagües, Néstor P. (1985). El régimen municipal en la Constitución. *La Ley 1985-C-1997*. Buenos Aires, La Ley.

Sánchez Morón M. (1990). *La autonomía Local*. Madrid, Civitas.

Solans E. D. (1990). Prologo. En Oates Wallece E. *Federalismo Fiscal*. Madrid, Nuevo Urbanismo.

Spisso, Rodolfo R. (2016). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Abeledo Perrot.

Vanossi, Jorge. (1984). El municipio en el régimen constitucional argentino. *El municipio*. Argentina, Ediciones Ciudad.

Verdú, Pablo L., Murillo de la Cueva, Pablo L. (1994). *Manual de Derecho Político*. Madrid, Tecnos.

Villegas, Héctor. B. (2007). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, novena edición actualizada y ampliada. Córdoba, Astrea.

Zornoza Pérez, J. (2014). Sistema constitucional y modelos de financiación de las Comunidades Autónomas. En Arrieta Martínez de Pisón. J y Zornoza Pérez. J. *La distribución del poder financiero en España*. Madrid, Marcial Pons.

XII.- Webgrafía.

Gallego Anabitarte, A. (1991). *España 1812: Cádiz, Estado Unitario en perspectiva histórica*. Junta de Andalucía. Recuperado el 25 de abril de 2018 en http://www.juntadeandalucia.es/educacion/vscripts/w_bcc1812/w/rec/4053.pdf

De la Rúa J. (1994). *El nuevo status jurídico de la Ciudad de Buenos Aires*, Recuperado el 25 de abril de 2018 en <http://www.acaderc.org.ar/doctrina/articulos/el-nuevo-status-juridico-de-la-ciudad-de-buenos>

XIII.-Anexo Legislativo.

- 1.- Constitución Argentina: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>
- 2.- Constitución Española: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>
- 3.- Ley de Coparticipación N° 23.548: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/20000-24999/21108/texact.htm>
- 4.- Ley de declaración de necesidad de reforma constitucional N° 24.309: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/693/norma.htm>
- 5.- Constitución de la Provincia de Córdoba: <http://web2.cba.gov.ar/web/leyes.nsf/%28vLeyesxNro%29/CP00?OpenDocument>
- 6.- Constituciones Provinciales de Chubut, Rio Negro, Formosa, Neuquén, Misiones, Santiago del Estero, San Juan, Salta, La Rioja, Jujuy, San Luis: <http://www.saij.gob.ar/buscador/constituciones>
- 7.- Ley reguladora de las bases del régimen local N° 7/1985: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1985-5392>
- 8.- Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas N° 8/1980: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166>
- 9.- Decreto Ley del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales N° 2/2004: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>
- 10.- Concierto Económico País Vasco N° 12/2002: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-9969>
- 11.- Concierto Económico Navarra N° 28/1990: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1990-31117>
- 12.- Ley reguladora de la participación de las entidades locales en los tributos de la Comunidad Autónoma de Andalucía N° 6/2010: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-11492>
- 13.- Ley general tributaria Española N° 58/2003: <https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>
- 14.- Ley de Régimen Especial del municipio de Barcelona N° 1/2006: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2006/BOE-A-2006-4583-consolidado.pdf>
- 15.- Ley de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid N° 22/2006: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2006-12057>
- 16.- Ley Régimen Económico-fiscal de Canarias N° 30/1972: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1972-1094>

17.- Ley N° 8/1991 por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-7645>

18.- Carta Europea de Autonomía Local: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1989-4370>