

LAS POTESTADES TRIBUTARIAS AUTONÓMICAS: PRESENTE Y FUTURO DE SU CONFIGURACIÓN Y EJERCICIO*

José Andrés Rozas Valdés**

Resumen

La literatura científica española relativa al marco competencial tributario autonómico producida desde 1978 es vastísima. Es difícil, pues, aportar algo sobre el particular que no se haya dicho ya. El propósito de este trabajo es aproximarse al estado presente de la atribución y ejercicio efectivo de potestades tributarias por parte de las Comunidades Autónomas —en impuestos cedidos como propios— (epígrafe 1), para, desde la exposición de los principios que la jurisprudencia constitucional ha construido al respecto (epígrafe 2), terminar con algunas conclusiones y perspectivas que van más allá del modelo competencial tributario —una sola de las piezas del sistema de financiación autonómico— (epígrafe 4), a la luz de tres ejemplos paradigmáticos de las tensiones que presiden su desarrollo (epígrafe 3).

Palabras clave: financiación autonómica; federalismo fiscal; impuestos cedidos; impuestos propios.

THE POWERS OF THE AUTONOMOUS GOVERNMENT TAX AUTHORITIES: THEIR STRUCTURE AND OPERATION, PRESENT AND FUTURE

Abstract

Since 1978, an enormous volume of Spanish scientific literature has appeared on the framework of powers of the autonomous governments on tax issues. As a result, it is difficult to add any new perspectives to the discussion. This paper aims to present an accurate picture of the present state of the distribution and actual exercise of power by the autonomous governments in tax matters. Section 1 deals both with taxes that have been delegated by the central government and those that rest inherently with the autonomous communities. Then, based on an exposition of the principles that have been developed in this domain through constitutional case law (section 2), the paper ends with some conclusions and perspectives that go beyond the model of powers of the autonomous communities in tax matters, this being just one of the pieces of the system for financing the autonomous communities (section 4). These conclusions are illustrated with three paradigmatic examples of the tensions that have accompanied the development of this model (section 3).

Key words: financing of the autonomous communities; tax federalism.

*Los epígrafes tercero y cuarto de este artículo traen causa de lo publicado en lengua italiana en «Crisi e trasformazione fiscale dello Stato spagnolo» en la obra, editada por F. VIOLA, Lo Stato contemporáneo e la sua crisi. Roma: Carocci editore, 2011, pp. 203-233. El epígrafe segundo está elaborado a partir de lo publicado en lengua inglesa en «Tax Coordination among Regions in Spain-Role of the Courts», en la obra editada por M. LANG, et al. Horizontal Tax Coordination. Amsterdam: IBFD, 2012, pp. 201-220.

** José Andrés Rozas Valdés, profesor titular de derecho financiero y tributario de la Universidad de Barcelona, acreditado como catedrático, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, Facultat de Dret, Diagonal, 684, 08034 Barcelona, jározas@ub.edu.

Artículo recibido el 10/09/2013. Evaluación ciega: 29/09/2013 y 30/09/2013. Fecha de aceptación de la versión final: 8/10/2013.

Citación recomendada: ROZAS VALDÉS, José Andrés. «Las potestades tributarias autonómicas: presente y futuro de su configuración y ejercicio». *Revista catalana de dret públic*, núm 47 (2013), pp. 103-127. DOI: [10.2436/20.8030.01.14](https://doi.org/10.2436/20.8030.01.14)

Sumario

- 1 El modelo competencial tributario autonómico
 - 1.1 Los impuestos ¿perdidos?
 - 1.2 Los impuestos propios ¿fagocitados?
 - 1.3 La Administración tributaria ¿propia?
 - 2 El marco delimitado por el Tribunal Constitucional
 - 2.1 Principio de autonomía y suficiencia
 - 2.2 Principio de coordinación
 - 2.3 Principio de solidaridad
 - 2.4 Principio de territorialidad
 - 2.5 Principio de no interferencia
 - 2.6 Principio de imposición única
 - 3 Disfunciones y tensiones críticas del modelo
 - 3.1 El techo de gasto
 - 3.2 La imposición sobre sucesiones y donaciones: un ejemplo paradigmático
 - 3.3 La lealtad institucional
 - 4 Conclusiones y perspectivas
- Bibliografía

1 El modelo competencial tributario autonómico

Desde que en los años ochenta —a la luz de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA)—¹ se comenzó a construir el modelo español de distribución territorial de las potestades tributarias, es mucho lo que ha cambiado el mundo de las finanzas públicas, tanto a nivel internacional como en el orden interno. Por una parte, en el Estado español se ha dado paso a un modelo de organización territorial —política, administrativa y financiera— marcadamente descentralizado y en el que las Comunidades Autónomas (en adelante, CA) son las responsables de la ejecución —y en buena medida, también, de la ordenación jurídica— de las políticas prestacionales más relevantes, a salvo de las pensiones. De hecho, gestionan más del 37 % del gasto público consolidado. Por otra, la crisis financiera ha desencadenado una revolución mundial en el funcionamiento y desarrollo del Derecho financiero, particularmente aguda en el seno de la Unión Europea (en adelante, UE) que se ha traducido en una realidad incontestable: los Estados han comprendido que su viabilidad depende de su capacidad de generar confianza, es decir, crédito, en los mercados financieros internacionales, y que el único modo de lograrlo es acreditando unos estados contables contruidos, y sostenidos, desde la lógica de lo que se ha dado en llamar consolidación fiscal o presupuestaria: una suerte de equilibrio financiero estructural entre recursos propios y gastos corrientes.

El modelo español de distribución de lo que históricamente se llamaba «poder financiero» —cuya esencia es la asignación y desempeño de competencias en materia tributaria— entre el Estado y las CA ha permanecido, sin embargo, inalterado en su estructura nuclear. Ha crecido en su dimensión cualitativa y cuantitativa —si en el 2001 los recursos tributarios de las CA suponían apenas el 30 % de sus ingresos públicos, en el 2010 iban más allá del 65 %— pero el modelo se asienta sobre los mismos fundamentos sustantivos, orgánicos y procesales sobre los que se diseñó en 1980.

Hoy en día ni la realidad administrativa ni la financiera de los principales interlocutores del sistema —la Administración general del Estado y las CA— es la misma. Es más, se ha transformado por completo. Tampoco es el mismo el entorno jurídico y económico en el que se desenvuelven. Por una parte, España se ha integrado en la UE,² y, por otra, la crisis financiera ha derivado en un cambio radical de las finanzas públicas condicionadas sistemáticamente por decisiones que se toman en reuniones del G20, comités de la OCDE, despachos del FMI e, incluso —se quiera o no— evaluaciones de una agencia de *rating*.

Sin embargo, el reconocimiento y ejercicio de potestades tributarias por las CA sigue obedeciendo al modelo y límites con el que fue concebido hace más de treinta años. Por una parte, tienen atribuidas importantes competencias en la práctica totalidad de los impuestos estatales —salvo el de Sociedades (en adelante, IS) y el de la Renta de los No Residentes (en adelante, IRNR)— cuya ordenación, gestión y rendimiento les ha sido cedido hasta un límite que ha llevado a referirse a los mismos ya como un sistema de impuestos compartidos,³ más que cedidos. Por otra, han desarrollado de forma más que considerable —son ya más de cuarenta— todo

1 Pese a las modificaciones —de mayor o menor calado— de que ha sido objeto, en los años 1996, 2001, 2009 y 2012, el modelo perfilado en la misma se ha mantenido a través del tiempo y ha constituido el marco competencial sustantivo, orgánico y procesal sobre el que se han desarrollado las finanzas públicas autonómicas, de régimen común, pues, como es bien sabido, el específico de los territorios forales vascos y navarro —que no son objeto de atención particular en este trabajo— viene determinado por sus respectivos concierto y convenio.

2 Sobre la incidencia del ingreso de España en la UE en el modelo competencial tributario autonómico *vid.* MORA LORENTE, M.^a Desamparados. *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitaria*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2004; PINTO NOGUEIRA, João F. «Autónomas *ma non troppo*...: reflexiones sobre la autonomía fiscal de los entes infra-estatales, a la luz de la sentencia *Geurts*». *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 312 (2009), pp. 91-136; y AA. VV. *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC. AA.* Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2011. En los albores del sistema, el maestro GARCÍA ALBIÑANA ya advirtió sobre los problemas que podría plantear el ejercicio de potestades tributarias por las CA, en términos de Derecho comunitario europeo, cuando, por entonces, ni siquiera se había ingresado en la UE. *Vid.* ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. «La armonización de las potestades tributarias regionales en España». *Documentación Administrativa*, núm. 189 (1981), pp. 162-163.

3 *Vid.* CAÑAL GARCÍA, Francisco. «Incoherencia entre la expresión “tributos cedidos” y su actual configuración jurídica». En: AA. VV. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: USP-CEU/Dykinson, 2007, p. 269.

un entramado de impuestos propios que, si cuantitativamente tienen una relevancia relativa, en términos cualitativos han adquirido un realce y nivel de conflictividad política y jurídica más que destacable.

Esta primera parte del trabajo se dedica a describir, más que someramente,⁴ lo que ha dado de sí el despliegue de estas potestades tributarias autonómicas en el desarrollo del modelo de financiación y a qué punto se ha llegado, tanto en cuanto a los impuestos cedidos (epígrafe 1.1), como en lo relativo a los propios (epígrafe 1.2) y a la administración de ambos (epígrafe 1.3).

1.1 Los impuestos ¿perdidos?

El primer, y más relevante, ámbito de desarrollo de las potestades tributarias autonómicas viene constituido por los impuestos cedidos.⁵ No hace falta recordar que se citan, como recursos autonómicos, en la letra a) del artículo 157.1 de la Constitución. Las características esenciales del régimen de cesión se recogieron ya en los artículos 10 y 11 de la LOFCA y son objeto de desarrollo, en la actualidad, en el título tercero de la Ley que detalla la ordenación del sistema de financiación autonómico,⁶ sin perjuicio de su mención específica en los Estatutos de Autonomía al referirse a los recursos financieros.⁷

Aunque muy tempranamente se dictó una primera Ley de cesión de impuestos a Cataluña, en 1980, a cuyo régimen se daría el carácter de general en 1983,⁸ lo cierto y verdad es que —más allá de la cesión parcial de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD)— el impulso definitivo del modelo de cesión no llegó hasta 1997, primero, y con toda claridad, más tarde, en el 2001.⁹

En la actualidad, hay tres grandes grupos de impuestos cedidos:

- a) Aquellos que, prácticamente, se han abandonado en manos de las CA —hasta el punto de que se llega a propugnar que pasasen a tener el carácter de propios de las mismas— pues se ha cedido la totalidad, o la práctica totalidad, de las competencias normativas y aplicativas, así como la integridad de su rendimiento, sin perjuicio de alguna cuestión anecdótica como la transmisión o rehabilitación de títulos nobiliarios. En este grupo estaría la tributación del juego —matizada desde la creación de un impuesto estatal sobre el juego electrónico—¹⁰, el ITPAJD, el ISD y el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP).
- b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) del que se han cedido trascendentales competencias normativas —como la de modificar la tarifa—, una parte sustancial de su

4 La literatura científica sobre el particular es ya, prácticamente, inabarcable. *Vid.*, por todos, al respecto LAGO MONTERO, José M^a. *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*. Elcano (Navarra): Aranzadi, 2000; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Propuestas para un Nuevo Modelo de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, en Materia de Impuestos Propios y Cedidos*. Cizur Menor: Aranzadi, 2008, 193 pp. Desde el ámbito de la economía del Sector público *vid.* Monasterio Escudero, Carlos. *El laberinto de la Hacienda Autonómica*. Cizur Menor (Navarra): Civitas, 2010.

5 *Vid.*, por todos, RAMOS PRIETO, Jesús. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 2001 y, más recientemente, SÁNCHEZ GALIANA, José A. «La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y los principios de justicia tributaria». *Impuestos*, núm. 1 (2013), pp. 13-63.

6 Ley 22/2009, de 18 diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, LSFCA). Un comentario sistemático de esta Ley, tras la publicación de la Sentencia 31/2010, puede encontrarse en AA. VV. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*. Madrid: Dykinson, 2010.

7 *Vid.* CHECA GONZÁLEZ, Clemente. «Impuestos propios y cedidos a las Comunidades Autónomas: su regulación en los nuevos Estatutos de Autonomía». *Impuestos*, núm. 19 (2009), pp. 225-246.

8 Los primeros y tempranos comentarios al régimen de cesión de impuestos se pueden encontrar en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*. Madrid: Cuadernos Civitas, 1983.

9 Los trabajos que elaboraron al respecto los miembros de la Comisión que informó sobre dicha reforma pueden consultarse en LASARTE, J. (Dir.). *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*. Madrid: IEF, 2003.

10 Cfr. Título VII, arts. 48 y ss. de la Ley 13/2011, de 13 de mayo, de regulación del juego.

rendimiento que —más allá de variaciones derivadas del ejercicio efectivo de sus competencias por las CA— se sitúa en el 50 % de la recaudación efectiva, y la posibilidad de colaborar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en su gestión.

- c) El impuesto general sobre las ventas y servicios, el IVA, y —en un principio— la práctica totalidad de los impuestos sobre consumos específicos, llamados en el argot europeo *accisas* sobre hidrocarburos, tabaco y alcoholes. En este caso, más allá de anécdotas marginales, la cesión, en realidad no alcanza sino a su rendimiento —en un 58 % o, incluso, en un 100 %—, lo que los asemeja más al régimen de participación en los ingresos del Estado —al modo de calcularla— que a lo que más propiamente se habría de entender por impuesto cedido.

No merece la pena detenerse en el tercer grupo, por cuanto, como se ha dicho, no se trata de una cesión real de impuestos. Sin perjuicio de la episódica cesión normativa del denominado *céntimo sanitario* (que no es ni una cosa, ni la otra) en el extinto Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, sustituido por el Impuesto sobre Hidrocarburos¹¹ en previsión de una sentencia de incompatibilidad con el Derecho comunitario europeo.¹² En la práctica, las CA ni inciden en su normativa, ni tienen responsabilidad alguna en su aplicación, de modo que el mero hecho de que se les ceda su rendimiento —en mayor o menor medida— no permite hablar al respecto de un ejercicio efectivo de competencias tributarias por cesión de las mismas, sino de un modo peculiar de calcular las transferencias que les corresponden a partir de variables que tienen que ver con los consumos y transacciones efectuados en sus respectivos territorios: de hecho, en el IVA ni siquiera se tienen en cuenta datos tributarios, sino de contabilidad nacional.

¿Qué ha pasado en los otros impuestos cedidos? Comentario aparte, que se realizará en el tercer epígrafe de este trabajo, merece el ISD, que constituye la piedra de toque de lo que me atrevo a denominar «impuestos perdidos», aun con licencia para el interrogante. El ITPAJD es probablemente el único —junto con los tributos sobre el juego— en el que la cesión ha tenido un resultado que se puede calificar de aceptable. Ciertamente, presenta sus problemas, en especial el desmoronamiento de la recaudación como consecuencia de la crisis inmobiliaria, o la desaparición —sin compensación financiera alguna— de la modalidad de Impuesto sobre Operaciones Societarias en el 2011, pero se trata de un impuesto adecuado para ser objeto de cesión —normativa y aplicativa— en el que no se ha producido competencia fiscal lesiva.

No se puede decir lo mismo del IP. No es ya que sea un impuesto que constituye una auténtica extravagancia de museo en términos de Derecho comparado: no está vigente ni en Suecia.¹³ Es que, sencillamente, es un completo despropósito con un simbolismo estrambótico y desusado para la izquierda española y con una evolución en los últimos años propia de un vodevil. En resumen, el Partido Popular lo vació de contenido en la CA de Madrid. Desde Cataluña, la presión popular fue tan fuerte que el PSC convenció al presidente Zapatero para que fuese él quien asumiese el coste de imagen de derogarlo en todo el Estado..., hasta que la crisis financiera lo obligó a restablecerlo, en el 2011, sin que el Gobierno de Rajoy lo haya, hasta hoy, modificado. Para las CA, por su parte, se trata de un impuesto innombrable de cuya gestión efectiva —en particular en lo atinente a su inspección— no quieren ni oír hablar.

¿Y qué ha pasado con el IRPF? En este impuesto, la clave está en su gestión, que se abordará en un apartado inmediato. Por lo demás, en los primeros años de cesión de capacidad normativa sobre el mismo, su ejercicio no pasó de la aprobación de un conjunto desorbitado de deducciones de poca monta, en buena medida

11 Cfr. disposición final doceava de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos generales del Estado para 2012.

12 Cfr. GARCÍA HEREDIA, Alejandro. «La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos». En: AA. VV. *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC. AA.* Cizur Menor: Aranzadi, 2011, pp. 307-347.

13 La peculiar historia de la espasmódica desaparición del Impuesto sobre el Patrimonio en Suecia, que —por cierto— se llevó por delante, también, el de Sucesiones y Donaciones se puede consultar en un libro, verdaderamente extraordinario, de uno de los referentes europeos de la historia reciente de la política fiscal, el profesor Lodin, que describe de modo magistral lo que ha sido la evolución del modelo sueco de imposición, y su notable influencia en otros países, como España. Cfr. LODIN, SVEN-OLOF. *The Making of Tax Law. The development of Swedish Taxation.* Amsterdam: IBFD/Iustus Förlag, 2011, pp. 136-146. En este libro se califica, todo sea dicho de paso, el Impuesto sobre el Patrimonio como «*the single most harmful fiscal measure we have*» (*ibidem*, p. 138).

clónicas, con una incidencia efectiva despreciable, aunque, eso sí, generasen una hojarasca normativa verdaderamente notable, germen de puntuales agravios comparativos.

No obstante, la crisis financiera ha dado brotes de corresponsabilidad fiscal en este impuesto, que lo han dotado de un realce inusitado en términos de cesión efectiva de la capacidad normativa sobre el mismo. Y es que unas CA, como Madrid o la Comunidad Valenciana, primero, La Rioja y Murcia, más tarde, redujeron sus tipos impositivos —incluso con anterioridad a la crisis—; mientras que otras, como Cataluña o Extremadura, los han elevado, hasta llegar a ocupar los primeros puestos de progresividad marginal en el continente europeo, ergo, en el mundo. Tal cosa es, precisamente, lo propio de un sistema de cesión de impuestos concebido como una vía para que las CA se responsabilicen, junto con el Estado, de los niveles de presión fiscal que recaen sobre sus ciudadanos, encomendando a sus representantes políticos legítimamente representados en sus respectivos Parlamentos la función de decidir en qué medida resultan gravadas las rentas de sus electores. Aunque es poco conocido, en puntos nominales, la diferencia entre lo realizado al efecto en las CA citadas no es significativa; si el cálculo se hace en porcentajes comparados para determinados contribuyentes, las diferencias de gravamen efectivo pueden alcanzar los dos dígitos.

1.2 Los impuestos propios ¿fagocitados?

El otro ámbito en el que las CA han podido desarrollar sus competencias tributarias ha sido el de los impuestos propios.¹⁴ Y es en este en el que se han empleado a fondo en la ejercitación de su imaginación legislativa, desde que el sistema diera sus primeros pasos. Hoy los impuestos propios autonómicos son más de cuarenta. Se los suele criticar por su escasa incidencia recaudatoria; no obstante, no han dejado por ello de aportar sus recursos a unas arcas para las que, en tiempos de crisis, cualquier ingreso es poco.

No han dejado, con todo, de generar una conflictividad constitucional insólita —de la que se da cumplida cuenta en el segundo apartado de este trabajo— que no ha disminuido en intensidad, ni se ha traducido en una doctrina constitucional lo suficientemente diáfana como para permitir entender todas las dudas interpretativas que su desarrollo normativo ha suscitado.

El único ámbito con entidad propia —más allá de impuestos singulares sobre el juego, como el que sujeta a gravamen el bingo, o los que recaen sobre depósitos bancarios— en el que las CA han desplegado su capacidad normativa al respecto ha sido el de la tributación ambiental. Por dos razones sencillas: tenían competencia administrativa al respecto, en medio ambiente, y el Estado no había tenido oportunidad de entretenerse en establecer impuestos al respecto, lo que constituía un campo yermo de hechos imposables. Es así como las CA —unas más que otras— no han dejado resquicio alguno sin roturar: aguas, emisiones atmosféricas, residuos, actividades con riesgo para el medio ambiente... Todo un elenco de impuestos de los que la doctrina alemana califica de «tributos o gravámenes especiales», por cuanto no son tasas, al no estar vinculados a una determinada actividad administrativa, pero, a diferencia de los impuestos, afectan a un grupo muy reducido de personas y suelen estar —aunque no siempre, ni en su integridad— afectados a fondos especiales.¹⁵

Últimamente, sin embargo, se está produciendo una suerte de fagocitación de alguno de ellos por parte del Estado, que, a su vez, ha empezado a saciar su apetito de recursos —tan escasos tras la crisis financiera— con la materia medioambiental. El episodio más llamativo al respecto ha sido la aprobación de la Ley 15/2012, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad Energética.¹⁶ Junto a la creación de dos impuestos de nuevo cuño, uno sobre la producción de energía eléctrica, y otro sobre la de energía hidroeléctrica —este último tropezando con algún otro impuesto autonómico, como el del embalsamiento

14 Un análisis completo del particular, aun cuando la realidad de estos impuestos se ha transformado sustancialmente desde entonces, puede encontrarse en ADAME MARTÍNEZ, FRANCISCO. *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 1996.

15 Vid. en este sentido, ORTIZ CALLE, ENRIQUE. «Los impuestos sobre el almacenamiento de residuos radiactivos a la luz del Derecho comunitario y el ordenamiento constitucional». *Noticias de la Unión Europea*, núm. 326 (2010), p. 106.

16 Vid. ROZAS VALDÉS, JOSÉ A. «Evolución y reforma del sistema financiero de energía eléctrica». *Crónica Tributaria* (en prensa).

de aguas gallego, y otros estatales, como el canon de saltos de presa—, se han establecido dos impuestos relativos a los residuos nucleares —uno sobre su producción y otro sobre su almacenamiento— que han deglutido otros dos autonómicos: uno andaluz y otro castellano-manchego, aun cuando este último ya había sido previamente declarado inconstitucional.¹⁷ Ahora le corresponderá al Estado compensar a la CA de Andalucía por la pérdida de ingresos que la creación de estos impuestos estatales le habrá de procurar.

Más extravagante —y paradigmático de la acusada deslealtad mutua sobre la que se está deslizando el ejercicio de las competencias tributarias últimamente— es lo que ha ocurrido con los impuestos autonómicos sobre depósitos bancarios. Al tenerse conocimiento desde el Gobierno central de la declaración de constitucionalidad de uno de estos impuestos, no tuvo mejor idea que establecerlo a nivel estatal, eso sí, a tipo cero: con el único objetivo de conseguir la derogación de los impuestos propios autonómicos vigentes a la fecha y con cargo, claro está, a los recursos del conjunto de los ciudadanos españoles, lo que no parece coherente con el estado actual de las finanzas públicas.¹⁸ Por otra parte, el Gobierno de la Generalitat, al advertir la operación, decidió aprobar el susodicho impuesto, también con el solo objetivo de no recaudarlo, es decir, de obtener de la Administración general del Estado la compensación correspondiente por los ingresos que, de aplicarse, se habrían obtenido. Dicha Administración, a su vez, reaccionó estableciendo un límite legal a la compensación, lo que desbarató la operación catalana: la compensación solo se hará respecto de aquellos impuestos autonómicos vigentes a la fecha de anunciarse el establecimiento del estatal.

El nivel de desarrollo que los impuestos propios han alcanzado en estos años de despliegue del modelo de financiación autonómica justifica, sobradamente, una actuación serena y concertada al respecto, destinada a introducir una mayor racionalidad en su ordenación y aplicación. Nuevamente, el cauce más indicado pasa por la pieza básica del entramado institucional de cualquier Estado federal¹⁹ —lo que, de hecho, es hoy España— que se precie: el Senado. Si fuese esta Cámara una representación territorial genuina, lo natural es que en esta materia —desde el momento en que se trata de impuestos propios de cada CA— su función fuese subsidiaria, que no prevalente, como en los cedidos. Es decir, en la medida en que estos impuestos son la manifestación más genuina del poder tributario autonómico, el Senado podría jugar al respecto una función de cauce eventual para su coordinación. Tendría sentido que el Senado, por descontado con otra configuración distinta de la actual, fuera la institución idónea para que las CA trabajasen conjuntamente en una configuración más coherente del conjunto de estos impuestos, evidentemente, con un margen amplísimo para que cada Parlamento autonómico tradujera, o no, lo que al respecto se conviniera en cada caso; por ejemplo, mediante cauces normativos, como una suerte de reales decretos-legislativos que aprobasen textos refundidos de los impuestos propios autonómicos sobre una determinada materia, afinando —con el debido consenso— su contenido en el plano técnico, o bien dictando, *a priori*, textos semejantes a lo que serían las Recomendaciones en el ámbito de la UE, en los que se contuvieran los elementos esenciales de un determinado impuesto. Naturalmente, todo esto exigiría una reforma constitucional de calado y un clima de lealtad institucional, hoy por hoy, completamente ajeno a nuestra vida política.²⁰

Quien a este respecto está llamado a desempeñar —y así lo ha venido haciendo— una función más relevante en la preservación de la congruencia del sistema es el Tribunal Constitucional, dado que interpreta los límites

17 Vid. PATÓN GARCÍA, Gemma. «La inconstitucionalidad del impuesto castellanomanchego sobre la producción termonuclear de la energía eléctrica y residuos radioactivos: comentario a propósito de la STC 196/2012, de 2 de octubre». *Quincena Fiscal* (en prensa).

18 Para evitar esta patología, ya se propuso en su momento por algún autor que la limitación al poder tributario de las CA al respecto quedara circunscrita, en el artículo 6.2 de la LOFCA, a los hechos imposables «gravados» por el Estado, que no a los establecidos pero exentos; o sin carga tributaria efectiva, habría que añadir a la vista de lo ocurrido. Vid. CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Propuestas para...*, ob. cit., p. 165.

19 Vid. al respecto los trabajos —de tres profesores de cada uno de los países referidos— que se contienen en el núm. 88 (2010) de la *Revista Española de Derecho Constitucional*, sobre tres modelos de federalismo fiscal comparables al español: el italiano, el belga y el austriaco.

20 No obstante lo cual, si los instrumentos que en esta línea están vigentes, como la remisión a la Comisión general de CA del Senado de los proyectos de normas autonómicas en materia de impuestos cedidos, se han calificado de «completo fracaso» (RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2004, p. 342) no hay por qué pensar que pudieran funcionar otros semejantes en lo relativo a impuestos propios. Vid., al respecto, GRAU RUIZ, Amparo. *La coordinación legislativa en los impuestos cedidos*. Madrid: Iustel, 2007.

en los que se ha de mover el ejercicio del poder tributario autonómico en la materia. En el siguiente epígrafe de este trabajo se evidencia el papel que al respecto ha jugado este tribunal en la formulación de una doctrina constitucional, que en conjunto se puede calificar como complaciente con las CA,²¹ aun cuando no haya dejado de declarar inconstitucionales ciertos impuestos, como recientemente el castellano-manchego sobre residuos nucleares, con argumentos no del todo coherentes con su línea argumental habitual; sin despreciar lo que en un futuro pueda llegar a decir al respecto el TJUE respecto de las disposiciones tributarias autonómicas —tanto relativas a impuestos propios como a los cedidos— que contravienen el Derecho comunitario, en especial en lo referente al respeto de las libertades fundamentales y del principio de no discriminación.²²

1.3 La Administración tributaria ¿propia?

Un sistema tributario no es tal sin el entramado institucional que lo administra y lo hace operativo y a través del que se aplica. En la medida en que se ha ido desplegando el modelo competencial tributario autonómico, el entramado orgánico concerniente a su aplicación ha discurrido por tres vías. En lo relativo a las Haciendas forales, se ha mantenido la realidad preconstitucional en Álava y Navarra, con su extensión a Vizcaya y Guipúzcoa: Administraciones forales con competencia integral. Por lo que a los tributos propios se refiere, competencia exclusiva de las CA de régimen común, estas han creado sus organismos propios al respecto, en algunos casos acogiendo la forma jurídica de agencias, a imagen y semejanza de la estatal. Por último, en los impuestos cedidos, más allá de la formal colaboración de las CA en la gestión del IRPF, la decisión adoptada ha pasado por el abandono de los mismos en manos de las CA —ITPAJD, ISD y juego— o por no ceder ninguna competencia esencial al respecto.

La tensión en esta pieza del modelo alcanza sus cotas más elevadas —particularmente en Cataluña— en cuanto que se percibe como un agravio comparativo inaceptable el que los vascos y los navarros puedan administrar sus propios tributos y los catalanes no. En términos políticos, además, el simbolismo del particular es acentuado y ha llevado, últimamente, a una campaña extravagante que ha consistido en estimular a diversas instituciones —Ayuntamientos, principalmente— a presentar el pago de sus impuestos estatales —las retenciones del IRPF de sus empleados, señaladamente— en la Agencia tributaria catalana, para que esta —como si de un gestor privado se tratase— inmediatamente los trasladase a la AEAT. Episodio este que en términos técnicos y de costes de gestión carece de toda lógica, más allá de su acusada carga política y con independencia de su encaje normativo, más o menos discutible.

Nuevamente, aquí, las vías de racionalidad parecen apuntar hacia un Senado con una estructura adecuada a la realidad de nuestro modelo de organización territorial. Contra lo que tienden a pensar los interlocutores más partidarios de la preservación de la unión, no hay nada que cohesione más un sistema complejo que la participación efectiva de sus componentes centrífugos en los órganos centrales del mismo. Por eso, precisamente, los partidarios de la secesión no se muestran propicios a su racionalización y desarrollo efectivo. El camino más natural para conseguir un sistema sencillo, eficaz, rentable, seguro, eficiente, económico y justo de gestión tributaria no es ni la fragmentación de la estructura administrativa encargada de su aplicación ni la concentración funcional y política en un único organismo administrado desde la centralidad del sistema. Lo más adecuado para el correcto funcionamiento del sistema tributario y la justa representatividad de todos y cada uno de los interlocutores políticos del mismo en su gestión es una sola agencia independiente y profesionalizada en cuyo gobierno y administración participen de forma real y equilibrada cada una de las Haciendas implicadas en su funcionamiento.

En el marco de una reforma constitucional tendría sentido desarrollar este modelo. El presidente de la AEAT sería nombrado por el Senado, entre una terna presentada por el Consejo de Ministros y para un mandato que, en todo caso, superase el de una legislatura, siete años, por ejemplo. En ningún caso sería tal persona miembro de Gobierno alguno y, mucho menos, Secretario de Estado de Hacienda, y debería responder sistemáticamente de su gestión y actividad ante la Comisión correspondiente del Senado. Los delegados

21 Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, Luis M. *Análisis crítico de los impuestos autonómicos locales*. Madrid: IEE, 2004, p. 154.

22 Vid. PINTO NOGUEIRA, João F. «Autónomas *ma non troppo*...», ob. cit., *passim*.

especiales de la AEAT, a su vez, serían nombrados por los respectivos Parlamentos autonómicos, con idéntico mandato temporal, entre una terna presentada por el presidente de la AEAT, y deberían responder, también, de su gestión ante el Parlamento que los nombró.²³

A partir de aquí, qué pudiera corresponder a la AEAT o qué se pudiera seguir desarrollando desde las instituciones autonómicas equiparables se habría de decidir en términos técnicos, que no políticos. La administración de los tributos quedaría encomendada así, a los profesionales del particular, dirigidos por otros profesionales de designación parlamentaria. Se mantendrían, claro está, los mecanismos —más bien se perfeccionarían— de control interno, por parte de las respectivas Intervenciones, así como los de control externo, por parte de los Parlamentos y sus organismos de fiscalización contable, de su actividad: lo que en el mundo anglosajón se denomina *accountability*, «rendición de cuentas», palabra de frecuente uso en Derecho público.

2 El marco delimitado por el Tribunal Constitucional

Durante estos treinta años largos de relaciones financieras entre el Gobierno español y las CA, el Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de construir una profusa doctrina sobre el particular —al hilo de la resolución de sucesivos recursos, especialmente en lo relativo al perfil constitucional de impuestos propios autonómicos— que le ha permitido dar forma a una serie de principios que rigen lo que ha de ser el ejercicio constitucional de potestades financieras autonómicas.²⁴ Al respecto cabe individuar tres grandes principios que presiden toda esta doctrina constitucional:

- Suficiencia: el sistema ha de proveer a las CA con recursos financieros suficientes —ni sobrados, ni escasos— para que puedan desarrollar adecuadamente las políticas que sean de su competencia, no otras.²⁵
- Coordinación: al Estado compete velar por la coordinación del sistema tributario en su conjunto, preservando su unidad en la diversidad y poniendo coto a eventuales contradicciones e ineficacias.²⁶
- Solidaridad: el Estado debe garantizar un adecuado y justo equilibrio económico entre todas las partes del territorio nacional.²⁷

Junto a estos tres principios esenciales, y como proyección de los mismos, la Corte constitucional ha desarrollado otros tres, específicamente atinentes al ejercicio de potestades tributarias^s autonómicas: territorialidad, no interferencia e imposición única.

2.1 Principio de autonomía y suficiencia

«Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias» (art. 156 CE). Es evidente que si una entidad pública no tiene libertad, siquiera condicionada,

23 En la línea de lo que algún autor —con una denominación, eso sí, que políticamente tropezaría con recelos— ha denominado «Administración Tributaria Única» (LAGO MONTERO, José M.^a, *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*. Elcano (Navarra): Aranzadi, 2000, pp. 105-110.

24 Para un análisis pormenorizado de esta doctrina, con reproducción escogida de las sentencias en las que se recoge, *vid.* CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Los Impuestos Propios de las Comunidades Autónomas*. Cizur Menor: Aranzadi, 2002 (Col. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria) ISBN 84-8410-890-2. También en ALONSO GONZÁLEZ, Luis M. *Análisis crítico de los impuestos autonómicos locales*. Madrid: IEE, 2004.

25 Cfr. SSTC 32/1981, de 28 de julio; 13/1992, de 6 de febrero; 96/2002 de 25 de abril; y 13/2007, de 18 de enero.

26 Cfr. SSTC 32/1983, de 28 de abril; 11/1984, de 2 de febrero; 14/1986, de 31 de enero; 96/1990, de 4 de mayo; 45/1991, de 28 de febrero; 235/1992, de 12 de diciembre; 171/1996, de 30 de octubre; 103/1997, de 22 de mayo; 192/2000, de 13 de julio; 62/2001, de 1 de marzo; y 81/2003, de 28 de abril.

27 Cfr. SSTC 64/1990, de 5 de abril; 135/1992, de 5 de julio; 68/1996, de 18 de abril; y 31/2010, de 28 de junio.

para decidir cuánto y cómo gasta en cada política que se le encomienda, no puede decirse que esté dotada de una capacidad política genuina.

La Constitución reconoce la naturaleza compleja de nuestra estructura política territorial, y así la ha declarado reiteradamente el Tribunal Constitucional. Lo que significa que, sin perjuicio del marco de unidad en el que la ejercen, las CA tienen autonomía plena para llevar a cabo sus políticas. Claro está que dicha autonomía queda vaciada de contenido si no se dispone de los recursos económicos suficientes para desarrollar y hacer cumplir las políticas y normativa que su ejercicio comporta.

Desde muy temprana fecha, el Tribunal Constitucional ha dado forma a estos principios en el ámbito financiero.²⁸ En un Estado complejo, la descentralización política y administrativa ha de ir necesariamente acompañada de una descentralización financiera congruente con el modelo adoptado. Desde el momento en el que las CA vengán dotadas de competencias al respecto y, lógicamente, las ejerzan, la normativa financiera pública y los recursos públicos no podrán ser idénticos a lo largo y ancho del país; lo que no ha de resultar un problema —en términos de igualdad— siempre y cuando estas diferencias se mantengan en un nivel proporcionado y sean justificables.²⁹ Autonomía implica diversidad y, consecuentemente, un cierto grado de desigualdad.

Las CA tienen libertad para disponer de sus recursos, de conformidad con la legislación financiera que regule su ordenación y empleo, tal y como deseen, siempre y cuando se destinen a objetos que entren en el marco de sus competencias.³⁰ No pueden, pues, expandir sus potestades administrativas por la vía de dedicar recursos a la ejecución de políticas que no les correspondan. Del mismo modo que, si el Estado transfiere una cantidad con destino a una determinada política —por ejemplo, infraestructuras públicas— en la que resulte competente la CA, no puede imponer en qué específico proyecto se haya de invertir la partida presupuestaria transferida.³¹ En el mismo sentido, el Estado es competente para vigilar el cumplimiento por las CA del principio de estabilidad presupuestaria mediante controles específicos³² siempre y cuando sean necesarios y revistan una razón de proporcionalidad.³³

Aun cuando las CA tengan reconocida potestad para establecer sus propios tributos, a la hora de regular tributos vinculados a políticas públicas específicas —medio ambiente, sanidad, seguridad...— es preciso, igualmente que tengan reconocida competencia para ordenar esa política en concreto. El Tribunal Constitucional ha denominado tal requisito «principio de la doble competencia».

En tanto la CA es competente para gastar, es preciso, en consecuencia, que sea responsable de sus ingresos. En otras palabras, un sistema financiero autonómico cuyo corazón estuviera constituido por las transferencias recibidas del Estado no sería congruente con el modelo constitucional sobre el que se construye. Durante las primeras décadas de evolución del sistema, ciertamente, era así, pues se partía de un modelo estrictamente

28 Cfr. SSTC 32/1981, de 28 de julio; 14/1986, de 31 de enero; y 96/2002, de 25 de abril.

29 Cfr. SSTC 37/1987, de 26 de marzo; 150/1990, de 4 de octubre; 14/1998, de 22 de enero; y 104/2000, de 13 de abril.

30 Cfr. SSTC 37/1987, de 26 de marzo; y 14/1989, de 26 de enero.

31 Cfr. SSTC 63/1986, de 21 de mayo; 96/1990, de 24 de mayo.

32 Cfr. STC 134/2011, de 20 de julio.

33 Cfr. STC 201/1988, de 27 de octubre. Con toda claridad, la normativa del bloque de constitucionalidad sobre estabilidad presupuestaria ha supuesto una limitación sustancial de la capacidad de gasto de las CA y la habilitación otorgada a la Administración general del Estado —aun cuando más oportuno hubiera sido el haber otorgado tal responsabilidad al Tribunal de Cuentas— para controlar el cumplimiento de tales límites. A este respecto, el TC, incluso antes de la aprobación de las primeras leyes de estabilidad presupuestaria, reconocía «la legitimidad constitucional de que el Estado, ex arts. 149.1.13 y 156.1 en conexión con el art. 149.1.14 CE, establezca topes máximos en materias concretas a las Comunidades Autónomas en la elaboración de sus presupuestos se extiende, con igual fundamento, a la fijación de topes generales para dichos presupuestos, toda vez que la política presupuestaria es un instrumento de la política económica de especial relevancia, a cuyo través incumbe al Estado garantizar el equilibrio económico general» STC 62/2001, de 1 de marzo, FJ 4.º, reproducida en DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. «La reforma del art. 135 de la Constitución: Estabilidad presupuestaria y Deuda pública». *Civitas, Revista española de Derecho financiero*, núm. 155 (2012), p. 34.

unitario; a partir de la década del 2000, el Tribunal Constitucional comenzó a desarrollar una doctrina³⁴ y las Cortes Generales a promulgar leyes (el sistema del 2001) encaminadas a incrementar la responsabilidad de las CA sobre sus ingresos, también los tributarios. Esta tendencia vino a denominarse «corresponsabilidad fiscal».³⁵ Lo que viene a significar que no solo el Estado, sino también las CA y las entidades locales, han de ser responsables de la ordenación y aplicación del sistema tributario.

Durante muchos años, el Estado no confirió a las CA ningún atisbo de responsabilidad en la resolución de los litigios suscitados en lo relativo a impuestos cedidos. Ni siquiera reconocía a las CA legitimidad procesal para recurrir las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos concernientes a la aplicación de los impuestos cedidos, aun cuando las normas aplicadas hubieran sido autonómicas. El Tribunal Constitucional,³⁶ finalmente, ha entendido que las CA están legitimadas para recurrir estas resoluciones administrativas, y el Estado no puede apelar al principio de coordinación para negarles tal derecho.

La última reforma de la LOFCA (2009) no solo ha reconocido dicha legitimidad a las CA, sino que les ha atribuido competencia para participar en la resolución de los litigios relativos a la aplicación de impuestos cedidos —en la fase administrativa—, aun preservando la competencia estatal para unificar la doctrina administrativa tributaria (art. 19 LOFCA).

2.2 Principio de coordinación

«La actividad financiera de las CA se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado [...]» (art. 2.1 LOFCA, y art. 156 CE). Ciertamente, en un sistema tributario como el español, en el que los distintos interlocutores públicos en el plano territorial —el Estado, las CA y las entidades locales— establecen, gestionan y disfrutan de los rendimientos de los tributos de forma compartida, han de ejercitar sus potestades de manera coordinada.

Únicamente al Estado se atribuye la potestad específica de coordinación como el poder «de definir los instrumentos y sistemas necesarios y suficientes para hacer posible el intercambio de información, y la homogeneidad técnica en ciertos aspectos así como conciliar la acción del Estado y de las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus potestades»³⁷ «evitando contradicciones y reduciendo ineficiencias que, de persistir, podrían entorpecer u obstaculizar el funcionamiento del sistema»;³⁸ «la coordinación de las Comunidades con el Ministerio de Hacienda es tan solo un aspecto de la concepción del conjunto de los tributos como un sistema o estructura unitaria, uniforme, desde luego, sin discriminaciones que causasen desigualdades debidas al lugar de residencia».³⁹

El principio de coordinación es, de hecho, una mera expresión del principio de igualdad: «una inevitable dosis de homogeneidad requerida por una inquebrantable demanda de igualdad»⁴⁰.

34 Cfr. STC 289/2000, 30 de noviembre.

35 No obstante lo cual, lo cierto es que el modo en el que se ha venido calculando la asignación de recursos a las distintas CA de régimen común, en función del «coste efectivo», de los costes históricos del sector público en cada una de ellas —que no de los que corresponderían atendiendo a un análisis objetivo de sus parámetros de cálculo— y, siempre, desde una premisa de que en cada revisión del modelo se había de respetar el *status quo* precedente —se podía crecer en recursos pero no verlos reducidos— ha llevado a un ejercicio muy poco «corresponsable» de sus competencias financieras por parte de las CA, tanto en cuanto a los ingresos como en cuanto a los gastos. Ciertamente, la entrada en tromba, en nuestro Derecho financiero, desde el 2011 en especial, del principio de estabilidad presupuestaria, al calor de la crisis financiera, parece estar modificando este estado de cosas. Vid. MONASTERIO ESCUDERO, Carlos. *El laberinto de la Hacienda Autonómica*. Cizur Menor (Navarra): Civitas, 2010, pp. 30-45 y 173. Así como GARCÍA-INÉS, Marta J.; ÁLVAREZ GARCÍA, S. «Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común». *Crónica Tributaria*, núm. 121 (2006), p. 32.

36 Cfr. STC 192/2000, 13 de julio.

37 Cfr. STC 45/1991, de 28 de febrero.

38 Cfr. STC 32/1983, de 28 de abril.

39 Cfr. STC 135/1992, de 5 de julio.

40 Cfr. STC 19/1987, de 17 de febrero.

En este orden de cosas corresponde al Estado la competencia sobre la legislación tributaria básica, es decir, las normas y procedimientos comunes para todos los tributos, estatales, autonómicos o locales; y que se contienen en la Ley 58/2003, General Tributaria de 18 de diciembre. Esta ley constituye un poderoso instrumento de coordinación que posibilita la armonización del sistema en su conjunto y regula «las instituciones que son comunes a los diferentes sistemas de tributos»⁴¹ De conformidad con lo dictado en una sentencia del Tribunal Constitucional, el Estado tiene el poder «de regular sus propios tributos y el de establecer el marco general del sistema tributario en su conjunto. Puede, igualmente, delimitar las potestades financieras de las CA en relación con las del Estado».⁴²

Son varias las políticas financieras que corresponde coordinar al Estado:

- a) La emisión de deuda pública por las CA⁴³
- b) El tipo de interés de demora debido por responsabilidades de las Administraciones Públicas, que ha de ser el mismo para todas las Haciendas y venir fijado por el Estado.⁴⁴
- c) El límite de la subida salarial de los empleados públicos, en tanto que prerrogativa propia de la política económica general.⁴⁵
- d) El Estado puede coordinar las políticas públicas de infraestructuras cuando sean de interés general en tanto que la inversión correspondiente es materia propia de la política económica general.⁴⁶
- e) El Estado puede ejercer las potestades tributarias que hubiera cedido a las CA cuando fuera necesario para dar cumplimiento a la normativa europea de armonización fiscal (art. 19.2 LOFCA).

En su primera redacción (1980), la LOFCA ya creó un órgano administrativo específico para encauzar y asegurar la coordinación entre las CA y el Estado en el ámbito financiero, en el desarrollo del sistema financiero autonómico: el Consejo para la Política Fiscal y Financiera. Los principales cambios y reformas operados en el mismo, la gestión ordinaria de las relaciones financieras al respecto, se incardinan en este consejo, con participación de todas las CA de régimen común que, desde el 2011, tiene también competencias específicas de coordinación —susceptibles de tomar la forma de acuerdos vinculantes— en lo atinente a la política presupuestaria autonómica. Desde Cataluña se ha defendido frecuentemente, y así se plasmó en el Estatuto del 2006, un modelo diverso de relaciones financieras, basado en la bilateralidad, que no en los acuerdos multilaterales. Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha considerado que la multilateralidad es parte del sistema desde el momento en que este está basado en la cesión de impuestos y la participación en los rendimientos del Estado como un todo, cuyo reparto, necesariamente, ha de ser fruto de acuerdos multilaterales adoptados en el seno del CPFF y no mediante acuerdos bilaterales parciales adoptados por el Estado con cada CA.⁴⁷ Con todo, siendo este principio aplicable a las CA de régimen común, las relaciones financieras con los territorios de régimen foral se construyen sobre acuerdos bilaterales.

41 Cfr. STC 233/1999, de 16 de diciembre.

42 Cfr. STC 192/2000, de 13 de julio.

43 Cfr. STC 11/1984, de 2 de febrero.

44 Cfr. STC 14/1986, de 31 de enero.

45 Cfr. SSTC 96/1990, de 24 de mayo; y 235/1992, de 12 de diciembre.

46 Cfr. SSTC 183/1988, de 13 de octubre; y 250/1988, de 20 de octubre.

47 Cfr. STC 13/2007, de 18 de enero; y STC 31/2010, de 28 de junio.

2.3 Principio de solidaridad

Aun cuando cada CA tiene competencias administrativas y financieras para llevar a cabo sus políticas, el Estado ha de garantizar un nivel homogéneo de servicios públicos fundamentales en todo el territorio. Esto es, corresponde al Estado el establecimiento de disposiciones y actuaciones que garanticen la provisión por todos los ciudadanos de unas prestaciones públicas esenciales a un cierto nivel —en sanidad, educación o servicios sociales— con independencia de la CA en la que se viva.

Esto solo es posible mediante una política financiera efectiva de solidaridad, tratando de dirigir los recursos públicos allí donde sean necesarios (art. 2 CE), liderando la política económica general (art. 131 CE) hacia una «más justa distribución de la renta regional y personal» (art. 40.1 CE) al objeto de lograr «el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español [...]» (art. 138 CE).

Desde luego, las CA pueden llevar a cabo políticas específicas para equilibrar el crecimiento económico y la prosperidad en sus propias jurisdicciones sin entrar en contradicción o conflicto con las medidas adoptadas con carácter general por el Estado al respecto.⁴⁸ En este orden de cosas, por ejemplo, la CA de Madrid creó en la década de 1980 un fondo municipal destinado a procurar más recursos a los municipios con menor capacidad fiscal. Sin embargo, lo que el Tribunal Constitucional no ha aceptado es que las CA tengan competencia para ejercer una función de tutela financiera sobre las entidades locales. La corte constitucional, desde una concepción realzada de la autonomía local, es más proclive a entender que corresponde en exclusiva al Estado el establecimiento y desarrollo del marco financiero específico de las entidades locales, sin interferencias al respecto de las CA.⁴⁹ Lo que, por otra parte, se compadece mal con lo que ocurre al respecto en los territorios navarro y vascos, en los que sí se reconoce a las respectivas Administraciones forales competencia en la materia.

El Tribunal Constitucional, cuando ha tenido que enjuiciar subvenciones autonómicas encaminadas a incentivar la realización de inversiones en sus respectivos territorios, ha razonado en ocasiones como lo hace el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en cuestiones relativas a ayudas de Estado. De este modo, ha considerado que, con carácter general, las CA no pueden interferir en el normal funcionamiento del mercado interior subsidiando la localización de instalaciones productivas en sus territorios, salvo que una situación específica de subdesarrollo, condiciones naturales o de otro orden lo justifiquen, y de forma objetiva, proporcionada y no discriminatoria.⁵⁰

En uno de sus más significativos y recientes pronunciamientos sobre potestades financieras autonómicas, su sentencia sobre el Estatuto catalán,⁵¹ el Tribunal Constitucional sienta una relevante doctrina en cuanto al contenido del principio de solidaridad. El artículo 206 del Estatuto establece que el orden de las CA tras la aplicación de los mecanismos de solidaridad previstos en el sistema, en términos de recursos financieros, ha de ser el mismo que el de las CA en términos de capacidad fiscal, lo que se ha dado en llamar «principio de ordinalidad». Pues bien, este precepto no se declara inconstitucional, considerándolo una mera expresión de cómo la Constitución entiende el principio de solidaridad: de los territorios en los que radican las personas con mayor capacidad contributiva ha de proceder un mayor volumen de recursos, pero no hasta el punto de que la relación financiera comparativa entre las distintas CA se invierta, una vez aplicados los mecanismos de compensación solidaria.

2.4 Principio de territorialidad

La Constitución define, y la LOFCA desarrolla, tres principios específicos en lo relativo a las potestades tributarias autonómicas. De conformidad con el llamado «principio de territorialidad», las CA no pueden

48 Cfr. STC 150/1990, de 4 de octubre.

49 Cfr. STC 31/2010, de 28 de junio.

50 Cfr. STC 64/1990, de 5 de abril.

51 Cfr. STC 31/2010, de 28 de junio.

ejercer sus potestades tributarias sujetando a gravamen bienes, rentas o gastos localizados, originados o realizados fuera de sus respectivos territorios (arts. 157.2 CE y 9 a), b) LOFCA).

Desde la primera vez que una CA hizo uso de sus potestades tributarias normativas para establecer tributos, se abrió un amplio debate sobre los perfiles y alcance de los límites de las mismas enunciados en el artículo 9 a) y b) de la LOFCA. El Tribunal Constitucional, considerando que una interpretación literal de este artículo llevaría a negar la propia existencia de potestades tributarias autonómicas, ha dado forma a una doctrina notablemente restrictiva al respecto: la Constitución prohíbe a las CA sujetar a gravamen bienes localizados fuera de su demarcación, pero no la «renta personal de sus residentes, aun cuando la misma provenga de bienes radicados fuera de sus territorios»⁵². Esta interpretación es probablemente aceptable referida al artículo 157.2 de la CE, pero no al artículo 9 de la LOFCA. En la perspectiva de una reforma de dicha ley, su tenor literal debería modificarse para adaptarse a la doctrina constitucional recaída al respecto. Bien es verdad que, mientras tanto, las CA no han tenido reservas a la hora de establecer tributos propios sobre utilidades o rentas originadas más allá de sus jurisdicciones, en el bien entendido de que la doctrina constitucional va más allá de la estrecha literalidad de la normativa vigente sobre el particular.

2.5 Principio de no interferencia

El segundo principio es muy obvio: «Las CA no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias [...] que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.» (Art. 157.2 CE y, en el mismo sentido, art. 139.2 CE). Los artículos 2.1 y 9 c) de la LOFCA recogen la misma idea y añaden una referencia a la libre circulación de las personas. No se trata sino la extensión, en el orden interno, de lo que a nivel europeo significan las libertades fundamentales de movimiento.

Desde el primer momento, el Tribunal Constitucional también ha llevado a cabo una interpretación muy restrictiva de este límite. Cualquier medida tributaria autonómica podría representar un obstáculo genérico a las libertades de movimiento, pero tan solo se considerará inconstitucional «cuando intencionadamente se proponga obstaculizar el tráfico».⁵³

En este sentido, la reciente sentencia del Tribunal Constitucional⁵⁴ sobre el impuesto sobre los depósitos bancarios realizados en Extremadura es suficientemente expresiva al respecto. No se considera el mismo ni contrario a la libertad de circulación —siempre se puede operar por internet, se dice—, ni se entiende que incida sobre no residentes en Extremadura —por cuanto no se grava al depositario sino el resultado, el depósito—, ni distorsiona el mercado interior el hecho de que se establezcan deducciones para quienes realicen inversiones productivas en la CA. En parecido sentido se ha expresado, también, la jurisprudencia constitucional cuando ha enjuiciado los impuestos sobre grandes superficies vigentes en Navarra⁵⁵ o Aragón⁵⁶, entre otros territorios.

Particularmente interesante al respecto es la opinión vertida por el Tribunal al hilo del enjuiciamiento de diversas medidas establecidas por los territorios forales vascos relativas al Impuesto sobre Sociedades aplicables a residentes en otros Estados miembros, que no para residentes en el resto de España.⁵⁷ En este caso, el Tribunal razonó, al estilo de como lo hace el Tribunal de Justicia de la UE, que tal discriminación solo es aceptable en la medida en que se mueva en términos «razonables y proporcionados» a la luz del propósito que anima su establecimiento. Finalmente, el Tribunal entendió —*obiter dicta* en una decisión muy

52 Cfr. STC 150/1990, de 4 de octubre.

53 STC 37/1981, de 12 de febrero.

54 Cfr. STC 210/2012, de 14 de noviembre.

55 Cfr. STC 208/2012, de 14 de noviembre.

56 Cfr. STC 96/2013, de 23 de abril.

57 STC 96/2002, de 25 de abril.

controvertida⁵⁸ que tales condiciones no concurrían en el caso examinado. Lo cierto es que el objeto del recurso no eran directamente las normas forales, sino una disposición estatal (la disposición adicional octava de la Ley 42/1994) que extendía el ámbito objetivo de los beneficios fiscales a todos los residentes en un Estado miembro de la UE, que no lo fueran en España, en un territorio no foral. El Tribunal Constitucional llegó a la conclusión, en esta ocasión, de que tal norma vulneraba la libertad de establecimiento.

En ocasiones las CA han ejercido sus potestades tributarias sobre los impuestos cedidos vulnerando la libertad de establecimiento, en especial en lo relativo al ISD; por ejemplo, limitando la aplicación de la reducción por adquisición gratuita de empresas familiares a aquellas cuyas actividades estuvieran localizadas en la CA (Aragón, Islas Canarias, Asturias, Murcia, Castilla-La Mancha, Castilla y León, y Galicia). Es posible que estas medidas se considerasen una discriminación arbitraria, por cuanto su objetivo se reputase no suficientemente razonable y justificado.⁵⁹ Pero lo cierto es que el Tribunal Constitucional no ha tenido la oportunidad de pronunciarse al respecto.

2.6 Principio de imposición única

Este último principio —en la exposición— ha sido objeto de reiterada atención por el Tribunal Constitucional. De acuerdo con su primera versión, las CA no podrían establecer tributos sobre hechos imponible ya sujetos a gravamen por el Estado (art. 6.2 LOFCA) ni sobre «materias imponentes» reservadas por la legislación local a las entidades locales (art. 6.3 LOFCA). A este respecto ha sido intenso el debate en el Tribunal Constitucional, y en la literatura científica, sobre el alcance, sentido y finalidad del artículo 6.3 de la LOFCA al limitar el poder de las CA.⁶⁰ El Tribunal, con diferentes argumentos, en algunos casos ha aceptado estos tributos⁶¹ y en otros casos —en alguna ocasión extraordinariamente semejantes— los ha rechazado, normalmente por considerar que se invadían competencias tributarias reservadas por la Constitución a los entes locales.⁶² Finalmente, la Ley Orgánica 3/2009 ha desechado la expresión «materia imponible» decantándose por la de «hecho imponible», con la finalidad de clarificar el panorama y expandir la potestad autonómica de establecer tributos propios.⁶³ Esta reforma comporta un significativo cambio legal inspirado por una doctrina constitucional —por otra parte un tanto errática⁶⁴ en lo relativo a la delimitación del poder tributario autonómico. Así las cosas, aparentemente, se podría decir que lo único que verdaderamente prohíbe la constitución es «pagar dos veces por el mismo hecho imponible»,⁶⁵ aunque a la luz de los pronunciamientos

58 FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Los errores y paradojas de la STC de 25 de abril de 2002 (I) y (II)». *Quincena fiscal*, núms. 10-11 (2002), p. 8. HERRERA MOLINA, Pedro M. «STC 96/2002, de 25 de abril: inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a residentes en Estados de la UE distintos de España que operen en territorio foral (seguridad jurídica, igualdad y libertad de empresa)». *Crónica Tributaria*, núm. 110 (2004), p. 169.

59 GARCÍA DE PABLOS, J. F. «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Problemática de la actual normativa». *Revista de Estudios Financieros (CEF)*, núm. 322 (2009), pp. 5-56.

60 BORRERO MORO, Cristóbal J. «Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA». *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 146 (2010), pp. 327-370.

61 Cfr. SSTC 37/1987, de 26 de marzo; 186/1993, de 7 de junio; 14/1998, de 22 de enero; 168/2004, de 6 de octubre; 179/2008; 210/2012, de 14 de noviembre; 208/2012, de 14 de noviembre; y 96/2013, de 23 de abril.

62 Cfr. SSTC 49/1995, de 16 de febrero; 289/2000, de 30 de noviembre; 179/2006, de 13 de junio; y 196/2012, de 31 de octubre.

63 En el sentido en su día propuesto por CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Propuestas para...*, ob. cit., p. 166.

64 Especialmente sorprendente al respecto es que, prácticamente de forma coetánea, y con argumentos tan similares como contradictorios, el Tribunal Constitucional ha declarado acorde con el texto constitucional el impuesto extremeño sobre depósitos bancarios entendiendo que no grava la mera actividad bancaria —ya sujeta a gravamen en el IAE—, sino su resultado, los depósitos como «elementos del pasivo bancario susceptibles de crear riqueza» (STC 210/2012, de 14 de noviembre). Pues bien, ni quince días antes, en la STC 196/2012, de 31 de octubre, el mismo Tribunal había considerado que el hecho imponible del impuesto castellanomanchego sobre la producción de energía eléctrica nuclear y almacenamiento de residuos nucleares sí que se solapaba con el hecho imponible del IAE. ¿No se podía haber entendido que no gravaba el mero ejercicio de la actividad productiva sino su resultado, los residuos nucleares? Vid. PATÓN GARCÍA, G. «La inconstitucionalidad del impuesto castellanomanchego sobre la producción termoneuclear de la energía eléctrica y residuos radioactivos: comentario a propósito de la STC 196/2012, de 2 de octubre». *Quincena Fiscal* (en prensa).

65 Cfr. STC 233/1999, de 16 de diciembre. Tampoco el Estado puede invadir, sin condiciones, los hechos imponentes ya gravados por impuestos propios autonómicos, pues, de hacerlo, tiene la obligación de instrumentar las medidas de coordinación o compensación adecuadas (cfr. STC 45/1995, de 16 de febrero).

del Tribunal Constitucional qué se haya de entender por identidad de hechos imposables es cuestión que continúa lejos de la claridad.

La primera vez que el Tribunal Constitucional se pronunció sobre el particular fue al hilo del enjuiciamiento del impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas. En aquella ocasión, la corte apuntó que las CA no pudiendo plagiar hechos imposables ya gravados por el Estado, sí podían, en cambio, incidir sobre las mismas materias imposables desde otro punto de vista. En aquel supuesto se consideró que el sujetar a gravamen la infrautilización de la tierra era un hecho imponible específico diverso respecto del Impuesto sobre el Patrimonio —la propiedad de bienes y derechos de naturaleza económica— pues no se incidía sobre la mera titularidad de los bienes, sino la infrautilización de unos específicos, las fincas rústicas, no incurriéndose, pues, en tacha de inconstitucionalidad.⁶⁶

En este sentido, lo que ha sucedido en el ámbito de la tributación ambiental autonómica es bien significativo. El Tribunal ha dado luz a un cuerpo doctrinal al respecto razonando que, para calificar un tributo como ambiental —y entender que se trata de algo conceptualmente distinto a los impuestos sobre el consumo, la renta o el patrimonio—, es preciso que concurren en su estructura dos características: en primer lugar, un cierto nivel de afectación de sus rendimientos al sostenimiento de políticas medioambientales y, en segundo lugar, la posibilidad de que el contribuyente pueda atenuar su carga tributaria modificando su comportamiento.⁶⁷ Así las cosas, y seguramente inspirados por estas resoluciones, los impuestos autonómicos ambientales promulgados en las CA desde el año 2000 —no así los estatales— acostumbran a prever una cierta afectación de sus rendimientos y a establecer beneficios fiscales vinculados a la reducción de los niveles de contaminación concomitantes al ámbito sobre el que inciden. En algunos casos, incluso, como en el del impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, se han llegado a reformar en este sentido, para evitar una tacha de inconstitucionalidad. Curiosamente, el Tribunal Constitucional declaró la primera versión del impuesto inconstitucional⁶⁸ pero sin efectos prácticos, por cuanto, para entonces, ya se había modificado el impuesto adecuándolo a los requerimientos de la doctrina constitucional apuntada.

Siendo cierto que las CA no pueden crear impuestos propios que incidan sobre hechos imposables ya sujetos a gravamen por el Estado, sí pueden establecer recargos sobre estos impuestos, y casi todas las establecieron sobre los tributos que gravan el juego. Sin embargo, en la práctica, tan solo la CA de Madrid lo hizo —en 1984— con una reacción social tan contraria que optó por derogararlo cautelarmente. Con la peculiaridad de que, para cuando el Tribunal Constitucional dictaminó que el recargo era perfectamente acorde con el texto constitucional,⁶⁹ ya no estaba en vigor. Hoy en día, por otra parte, no tiene mayor interés esta posibilidad, al menos respecto de aquellos impuestos cedidos en los que las CA pueden incrementar —o reducir— las tarifas. Ciertamente, no es lo mismo modificar los tramos de una tarifa —lo que afecta en distinta medida a cada contribuyente— que establecer un recargo lineal sobre la cuota del impuesto, pero, en cualquier caso, en última instancia —tal vez, también, por la escasa popularidad de la palabra *recargo*— esta vía de financiación autonómica está en desuso.

En otro sentido, el artículo 6.3 de la LOFCA permitiría a las CA absorber ciertos impuestos locales. No obstante, esta prerrogativa no se ha utilizado, hasta ahora, por cuanto tal opción exigiría que se compensase a las entidades locales al respecto, lo que técnica, política y económicamente habría de resultar una opción, seguramente, tan compleja como poco eficiente.⁷⁰

66 Cfr. STC 37/1987, de 26 de marzo.

67 Cfr. SSTC 289/2000, de 30 de noviembre; 168/2004, de 6 de octubre; y 179/2006, de 13 de junio.

68 STC 179/2006, de 13 de junio.

69 STC 150/1990, de 4 de octubre.

70 Sí se ha hecho, en cambio, por el Estado, en alguna de las ocasiones en las que se han adoptado medidas legislativas con un coste muy relevante para la recaudación de los impuestos locales. Vid. MARTÍN QUERALT, Juan. «Sobre la compensación del Estado a los Ayuntamientos por pérdida de ingresos como consecuencia de la reforma del Impuesto de Actividades Económicas». *Tribuna Fiscal*, núm. 174 (2005), pp. 36-40; y ACÍN FERRER, Ángela. «Una buena noticia sobre el deber de compensación del Estado, por beneficios fiscales concedidos en tributos locales». *Tributos Locales*, núm. 67 (2007), pp. 61-66.

3 Disfunciones y tensiones críticas del modelo

Una vez descrito el modelo competencial español en lo relativo a la distribución de potestades tributarias entre el Estado y las CA, y los principios constitucionales que lo rigen, a partir de la jurisprudencia constitucional recaída al respecto, el tercer apartado del artículo se centrará en tres ejemplos que evidencian sus críticas carencias estructurales. Las fallas del modelo implantado se han hecho particularmente evidentes en un entorno de crisis financiera aguda que, de forma imparable desde el 2008, ha conducido las finanzas de todas las Administraciones Públicas a una situación insostenible. En un contexto de esta naturaleza, aquellos aspectos más endeblés del modelo de relaciones financieras adoptado entre unas y otras han salido a relucir con una crudeza descarnada. A efectos expositivos, el análisis se centrará en tres cuestiones: el problema de la estabilidad financiera, los llamados «techos de gasto» (epígrafe 3.1); la práctica desaparición del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (epígrafe 3.2); y la disolución del principio de lealtad institucional (epígrafe 3.3).

3.1 El techo de gasto

La construcción del espacio monetario europeo ha sido posible gracias a la adopción de unos compromisos presupuestarios firmes por parte de cada uno de los Estados que forman parte del mismo, España incluida. Los denominados «criterios de convergencia» obligan, en términos estrictamente jurídicos, al Estado español a sostener una determinada política económica que se puede condensar en la palabra *estabilidad*,⁷¹ hoy consagrada en el artículo 135 de la CE: el mantenimiento de la inflación, el déficit y el endeudamiento en unas franjas comunes y estrechas en el conjunto de los Estados de la Unión monetaria.⁷²

El cumplimiento efectivo de este compromiso, en un Estado descentralizado como el nuestro, pasa por la sujeción de la integridad del sector público, de las políticas presupuestarias, también de las autonómicas, a unas pautas determinadas. Del incumplimiento de los compromisos financieros adquiridos por España respondería el Estado —el conjunto de los ciudadanos— con independencia de cuál o cuáles CA hubieran llevado a cabo políticas presupuestarias rupturistas.

Es en este entorno en el que se aprobaron la Ley núm. 18, de 12 de diciembre de 2001, General de Estabilidad Presupuestaria (en adelante, LGEP), y la Ley Orgánica núm. 5, de 13 de diciembre de 2001, que la complementa. Estas disposiciones sujetaban las políticas presupuestarias de las Autonomías a los criterios de estabilidad —de equilibrio o superávit presupuestario— que se establezcan por las Cortes Generales en horizontes plurianuales, que se prevén de tres años. Si la LOFCA constituye la normativa orgánica basilar del sistema de recursos financieros autonómicos de régimen general, la Ley Orgánica que complementa la LGEP está llamada a informar y condicionar el nivel y aplicación efectiva de tales recursos: las políticas autonómicas de gasto público.⁷³

Ahora que las CA disfrutan de un margen de maniobra en materia de ingresos públicos considerable, los compromisos europeos de estabilidad presupuestaria, traducidos en la LGEP, vienen a coartar de forma radical la maniobrabilidad de los Parlamentos autonómicos en cuanto a autorización de gastos.⁷⁴ Guste o no, lo cierto es que las llamadas «teorías de la elección pública» que propugnan la limitación constitucional del gasto público han tomado cuerpo en la Unión Europea, que desde un déficit máximo del 3 % ha llegado ahora a exigir el equilibrio presupuestario estructural, y han sido objeto de recepción específica en el artículo 135 de nuestra Constitución.

71 Vid. LÓPEZ DÍAZ, Antonio. «La formulación del principio de estabilidad en España». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 157 (2013), pp. 27-71.

72 Sobre lo que ha supuesto el marco de consolidación presupuestaria diseñado por la UE y su repercusión en el Derecho presupuestario español *vid.* el número 1 de la revista electrónica *Crónica Presupuestaria*, del Instituto de Estudios Fiscales.

73 ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. «La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas: Crisis económica, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 156 (2012), p. 17.

74 ORÓN MORATAL, Germán. «El control del equilibrio presupuestario en los diferentes niveles de gobierno». *Crónica Presupuestaria*, núm. 1 (2013), pp. 186-208.

Durante los Gobiernos de Aznar se asumió como principio irrenunciable la práctica estabilidad presupuestaria, entendida como situación de equilibrio o superávit presupuestario, y así se plasmó en el plano legislativo. En el año 1996, cuando el Partido Popular se hizo cargo del Gobierno de la Nación por primera vez en la etapa democrática —tras 14 años de socialismo—, el déficit público era del 7 %; el desempleo, del 23 %; y el volumen consolidado de deuda pública, del 76 % del PIB. Si España pretendía incorporarse al espacio monetario europeo —adoptar como moneda el euro—, era necesario acometer una política presupuestaria rigurosa. Así se hizo, hasta el punto de que en el año 2004, cuando recuperó el poder el Partido Socialista, el déficit público se había transformado en superávit, la deuda pública suponía el 39 % del PIB y el desempleo se había reducido hasta el 11 %. Ese año marcó el retorno al doctrinarismo keynesiano de la política económica española y la consiguiente relajación de los principios de estabilidad presupuestaria. La consecuencia de todo ello, en el torbellino de una aguda crisis financiera y económica, no se ha hecho esperar: de nuevo un desempleo del 23 %; un déficit público que en el 2010 llegó al 11 %; y un volumen de deuda pública, al finalizar el 2011, del 70 % del PIB.⁷⁵

Mientras tanto se había optado por relajar la política presupuestaria autonómica sustituyendo el concepto de equilibrio por el de equilibrio cíclico y difuminando el papel al respecto del CPFF mediante un complejo sistema de acuerdos bilaterales. En este entorno de flexibilización presupuestaria se confirió a las CA un generoso margen de déficit público del 2,5 %. Pues bien, ni siquiera esto —en un contexto de crisis económica— se consiguió respetar. Tan solo cinco de las diecisiete CA se situaron por debajo de estos parámetros en el 2011, llegando Castilla-La Mancha a un record del 6,4 % de déficit. Cosa distinta ha sucedido en el 2012, una vez que se han reestablecido los parámetros de estabilidad presupuestaria y, sobre todo, una vez que el Estado ha trasladado a las CA el rigor que se le ha exigido desde Bruselas.

En mayo del 2010, la situación financiera española había llegado a un punto que provocó una intervención internacional verdaderamente singular y que marcó un antes y un después en nuestra historia política y financiera. Es bien conocido que el presidente Zapatero, en el giro de pocas horas, recibió la llamada de la canciller alemana y del presidente de los Estados Unidos de Norteamérica. Ambos le exigieron la adopción de dos medidas drásticas de política económica: la congelación de las pensiones y la reducción del sueldo de los empleados públicos. Los mercados internacionales no se podían seguir permitiendo un deterioro tan acusado de las finanzas públicas españolas, integradas en el espacio monetario europeo. El incidente trasciende, desde luego, la categoría de lo anecdótico y adquiere la de acontecimiento financiero de primer orden: sin duda alguna, lo ocurrido hizo comprender a las autoridades públicas españolas que la soberanía financiera —y, por lo tanto, política— del país trascendía los límites de su capacidad de decisión. A partir de ese momento, las exigencias internacionales de lo que se ha dado en llamar «consolidación fiscal» —un horizonte saneado de las finanzas públicas— ha marcado las agendas de todos los Gobiernos —tanto el de la Administración general como el de las autonómicas y locales— que han tenido la responsabilidad de gestionar políticas públicas.⁷⁶

El cambio de la política económica del Gobierno fue radical y ha marcado la evolución de las relaciones financieras entre el Estado y el resto de las Administraciones Públicas. El mismo presidente del Gobierno que afrontó la crisis —cuando, muy tarde, tuvo a bien reconocerla— con políticas expansivas, y que relajó las políticas deficitarias de las Administraciones Autonómicas, terminó por imponer a las finanzas autonómicas lo que llamó un «techo de gasto». En definitiva, vino a reconocer que el sistema no puede funcionar —por mucho que ajuste sus cuentas el Estado— si las Administraciones responsables del 38 % del gasto público no adoptan políticas presupuestarias restrictivas. Por eso, precisamente, en el marco de las primeras leyes de estabilidad presupuestaria, el Consejo de Política Fiscal y Financiera había abandonado al respecto su tradicional papel consultivo para adoptar el de órgano responsable de la coordinación de la política financiera de las CA, con capacidad para adoptar acuerdos vinculantes al respecto. Se está volviendo, en última instancia, a las premisas de estabilidad presupuestaria que, adoptadas en el 2001, relajadas en el 2004 y reinstauradas en el 2012, se ha

⁷⁵ No es sencillo encontrar una fuente única y completa de las series históricas de todos los indicadores macroeconómicos españoles. Los aquí reflejados se han extraído, redondeando los decimales, de varias fuentes: la información que publica el Banco de España, la que figura en las liquidaciones presupuestarias de la IGAE, y la que consta en la página web del INE.

⁷⁶ Es verdaderamente llamativa la dimensión que, en pocos años, ha alcanzado esta política en la UE, hasta el punto de traducirse en un conjunto de disposiciones llamadas *European Fiscal Compact*, que son la pesadilla de todos los Gobiernos y ministros de Hacienda europeos. Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. *El Pacto Fiscal Europeo*. Cizur Menor (Navarra): Civitas, 2013, 166 pp.

demostrado que nunca debieron de haberse flexibilizado.

3.2 La imposición sobre sucesiones y donaciones: un ejemplo paradigmático

Uno de los impuestos de más temprana cesión fue el ISD. A partir de 1997, y de forma muy laxa desde el 2001, a la cesión de la integridad de la recaudación y de la gestión del tributo se añadió un margen considerable de cesión de competencias normativas. Lo que era de prever —pues así había ocurrido ya en otros países federales, como Australia o Canadá, en los que el impuesto se dejó en manos de entidades subcentrales— ha terminado por suceder: la práctica desaparición del impuesto merced a la competencia fiscal lesiva entablada entre unas CA y otras.⁷⁷

Y es que cuando en un impuesto como el sucesorio —que despierta en el contribuyente una susceptibilidad señalada— se abre el camino de los beneficios fiscales a establecer por distintas Administraciones Públicas que conviven en una misma comunidad política, siempre hay una que hace un uso expansivo de los mismos. Y, claro está, cuando una, dos, tres, lo hacen, el resto se ven sometida a una presión por parte de su opinión pública que resulta, sencillamente, insostenible.

Es paradigmático, en este sentido, lo ocurrido en Cataluña. En el 2010 era una de las dos únicas CA que no había reducido sensiblemente la carga tributaria por este gravamen. Así las cosas, el Gobierno de aquel entonces —una coalición de PSC-ERC-IC/EV— decidió aliviar su factura mediante el incremento de las reducciones en la base imponible. A finales de dicho año, CiU recuperó el poder e incluyó en su programa de gobierno la «desaparición del Impuesto sobre Sucesiones». En el 2011 se dictó una reforma del mismo que, sin derogar las reducciones aprobadas en el 2010, ha implantado una bonificación del 99 % en la cuota, de aplicación en las transmisiones más frecuentes. La consecuencia de todo ello es que, en la actualidad, Cataluña ha pasado a ser el territorio en el que, probablemente, menor carga tributaria se soporta por este gravamen —únicamente en sucesiones entre parientes cercanos, eso sí—, hasta el punto de que en estas condiciones resultará complicado sostener con lo recaudado los costes de gestión del tributo. Así las cosas, la dependencia de CiU de ERC, a partir de las elecciones de noviembre del 2012, y la aguda crisis fiscal han hecho previsible, de nuevo, la derogación de la susodicha reducción. Un vaivén, en resumen, poco aleccionador y nada encomiable.

¿Dónde está el problema? En la estructura federal imperfecta de nuestro Estado constitucional y en la progresividad exacerbada del tributo. Si nos fijamos en Brasil, el impuesto sucesorio es competencia de los estados, pero es en el Senado federal donde se establece el eje central de su normativa, que prevé que los estados concretarán su progresividad en una banda que va del 4 al 8 %: ni más ni menos. De este modo, cada estado fija sus porcentajes sin que los contribuyentes perciban que el gravamen es excesivo, ni sean relevantes para los mismos las diferencias, al fin y al cabo de matiz —aun cuando puedan alcanzar los cuatrocientos puntos básicos— entre un estado y otro.⁷⁸ Las cosas no se hicieron así en España, y el resultado ha sido el expuesto: Las CA han visto —con mayor o menor convencimiento— sacrificados sus recursos provenientes de este impuesto, y se ha difuminado en el sistema uno de sus pocos elementos de progresividad; o, lo que es peor, se ha transformado en una máquina monstruosa e imprevisible de agravios comparativos graves.

Entre estos, uno de los más llamativos trasciende las fronteras patrias. Al haber quedado la normativa y aplicación del ISD, respecto de los no residentes, en manos del Estado —que no ha establecido bonificación alguna al respecto— resulta que los residentes en otros Estados miembros de la UE satisfacen cuotas tributarias sustancialmente más gravosas que los residentes en España, en situaciones equiparables; lo que ya ha determinado, primero, un expediente y, después, una denuncia ante el TJUE por parte de la Comisión europea, que, con toda

⁷⁷ Lo que evidencia que el sistema requiere reformas y ajustes que hagan compatible el ejercicio de sus competencias por las CA con los principios básicos de justicia tributaria, estableciendo en el ISD, por ejemplo, la exigencia de una tributación mínima. Cfr., en este sentido, SÁNCHEZ GALIANA, José A. «La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y los principios de justicia tributaria». *Impuestos*, núm. 1 (2013), p. 62.

⁷⁸ BOSCH RODRÍGUEZ, Pedro. *Un modelo sostenible de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. ¿El sistema brasileño como solución?* Barcelona: Universitat Abat Oliba CEU, 2011 (última consulta, 6/09/2013).

seguridad, terminará en sentencia condenatoria.⁷⁹

3.3 La lealtad institucional

El proceso de reformas estatutarias desencadenado por la del Estatuto catalán entre el 2006 y el 2009 ha puesto a prueba todos los resortes jurídicos del sistema común de financiación autonómica previsto en la LOFCA. Un primer problema que han suscitado estos nuevos estatutos —que han adoptado la forma, como está constitucionalmente previsto, de leyes orgánicas— ha sido su compatibilidad con lo prescrito en la LOFCA. Si esta última es una ley orgánica de armonización que ocupa un lugar destacado en lo que se ha dado en llamar «bloque de constitucionalidad», como marco jurídico peculiar que integra lo previsto en el texto constitucional, ¿cómo se resuelve un conflicto entre lo prescrito en la misma y lo dispuesto en Estatutos aprobados con posterioridad? Pues bien, todos los Estatutos concordados mencionan expresamente que lo dispuesto en los mismos en materia de financiación se hace en el marco de las previsiones de la Ley de Armonización a la que se refiere el artículo 157.3 de la CE, en la actualidad la LOFCA (art. 67 y disposición adicional primera ECAV, arts. 123 y 130 EIB, art. 175.1 EAN, arts. 103 y 107 EAR, art. 82.2 ECYL). El problema es cómo lograrlo cuando ambas contienen, y así era en algunos casos, preceptos abiertamente contradictorios. En síntesis había cuatro soluciones:

- a) Entender que prevalece lo dispuesto en el Estatuto como ley posterior, de igual rango.
- b) Considerar la norma estatutaria prevalente, como norma especial.
- c) Decantarse por la inconstitucionalidad del Estatuto por infracción de lo dispuesto en una ley orgánica que forma parte —como disposición armonizadora— del bloque de constitucionalidad.
- d) Reformar la LOFCA para adecuarla a lo dispuesto en las últimas reformas estatutarias, y en la catalana de modo particular.

¿Qué ha ocurrido? Pues que el Tribunal Constitucional (STC 31/2010) se ha decantado, en línea de principio, por la tercera solución, sin llegar a tener que hacer uso de las conclusiones a que tal doctrina le habrían conducido porque, para cuando se pronunció al respecto, el legislador ya se había decantado por resolver el problema aplicando el cuarto remedio: adaptar la LOFCA a lo previsto en el Estatuto catalán.

En definitiva, y más allá de los groseros defectos de técnica legislativa, esta incoherencia evidencia un problema grave de lealtad institucional, que la crisis económica no ha hecho sino agudizar. No deja de ser llamativo, por otra parte, que, siendo una condición esencial para el desarrollo coherente de un modelo de asignación de competencias tributarias entre distintos entes territoriales el que todos los interlocutores las desplieguen desde un compromiso de lealtad, se haya tenido que esperar a la última reforma de la LOFCA, en el 2009, para que dicho principio, como tal, haya sido objeto de plasmación efectiva.

En estos últimos años, sin embargo, cabe mencionar, al menos, tres ejemplos clamorosos de deslealtad institucional en el funcionamiento del sistema, en todas las direcciones:

- a) El Estado ha mermado los recursos financieros de las CA, vaciando de contenido dos impuestos cedidos a las mismas: el Impuesto sobre el Patrimonio en el 2009, aún restablecido desde el 2011, y el Impuesto sobre Operaciones Societarias, en el 2011. Sin fijar compensación financiera alguna al respecto. Al mismo tiempo, ha incrementado sustancialmente las necesidades financieras de las CA — en particular al aprobar la Ley de la Dependencia— sin prever, simultáneamente, cómo procurarles los recursos adicionales precisos para atenderlas.

⁷⁹ Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F. «El ejercicio de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en materia de impuestos cedidos y las libertades de la Unión Europea: El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». En: AA. VV. *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC. AA.* Cizur Menor: Aranzadi, 2011, pp. 145-147.

b) Un buen número de CA han elevado considerablemente la tributación de ciertas operaciones en el IAJD, con el objetivo de compensar la pérdida de recaudación que experimentan, cuando los contribuyentes que así puedan hacerlo optan por pagar un impuesto cedido parcialmente, el IVA, en lugar de pagar un impuesto cedido en su integridad, el ITP, al renunciar a la exención. La única razón que subyace en que el IAJD, cuota variable, en el caso de renuncia a la exención del IVA, tenga un tipo incrementado radica en encarecer el resultado de optar por dicha renuncia: castigar, en definitiva, a quien la realiza. La CA, en tal caso, no cobrará el ITP, pero, eso sí, se embolsa un IAJD, cuota variable, más gravoso de lo normal. Se incentiva así que se prefiera pagar un impuesto íntegramente autonómico, el ITP, antes que satisfacer un impuesto, el IVA, cuya recaudación, en un 50 %, va a parar al Erario público estatal.

c) Cuando el Estado advirtió que el impuesto sobre depósitos bancarios implantado en algunas CA fue declarado constitucional, se apresuró a implantarlo⁸⁰ —como se ha referido— con el objetivo insólito de no recaudar cantidad alguna con cargo al mismo: tan solo para impedir su exacción efectiva a nivel autonómico, lo que, a todas luces, constituye un ejercicio espurio de su poder tributario.⁸¹ Alertada al respecto, la CA de Cataluña lo estableció mediante el Decreto-ley 5/2012, de 18 de diciembre; sin éxito, por cuanto la compensación estatal se limitaba a aquellos casos en los que ya estuviera vigente el impuesto autonómico al anunciarse el establecimiento del estatal, el 28 de septiembre de 2012.

En definitiva, aun cuando en el modelo se hace referencia a un principio general de lealtad institucional y a una presión global efectiva semejante en el conjunto del territorio, lo cierto y verdad es que la aplicación del mismo viene discurriendo por derroteros muy lejanos de ambas premisas.

4 Conclusiones y perspectivas

En un proceso de descentralización política y administrativa, la variable financiera es, sin duda, la que condiciona su desarrollo real. Sin resolver adecuadamente la disponibilidad de recursos que, finalmente, tendrá cada ámbito competencial de ejercicio del poder es imposible cerrar un sistema de organización territorial del mismo.

Un reto de semejante complejidad no se puede afrontar sino desde la consideración de las particulares variables históricas, culturales, políticas, sociales, económicas y jurídicas en las que se afronta. Sin ninguna intención de juzgar sus resultados —ambivalentes— sino de vislumbrar su horizonte eventual, la experiencia española permite extraer algunas conclusiones de la transformación y crisis de nuestro modelo fiscal autonómico, de corte federal, que condicionan las reformas que se hubieran de emprender al respecto en cuanto al contenido y ejecución de las competencias tributarias autonómicas:

1. Sin perjuicio de que el desarrollo de cualquier modelo que se adopte en este sentido exija ajustes y correcciones, es fundamental —para lograr un resultado coherente y sostenible— delimitar el objetivo final del proceso que se emprende, lograr un consenso al respecto e implantarlo desde premisas de lealtad institucional. Las tensiones a las que está sujeto el modelo español derivan —en buena medida— de la disensión política, no ya en cuanto a los medios, sino en cuanto a las metas. Mientras que los dos grandes partidos de ámbito nacional persiguen la consolidación de un modelo estable y cohesionado de relaciones competenciales y financieras entre los distintos protagonistas del poder territorial, los partidos nacionalistas se encaminan hacia un vaciamiento de la Administración general del Estado que quede suplantada en sus respectivos territorios por la Administración Autonómica. Esta divergencia de fines, de modelos, genera contradicciones graves en los resultados. A todo ello

80 Cfr. art. 19, del cap. XI, de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

81 «Por lo tanto, estamos ante un uso torticero del poder tributario del Estado, que podría calificarse incluso de fraudulento» GARCÍA NOVOA, César. «El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios». *Revista catalana de dret públic*, núm. 46 (2013), p. 133, DOI: 10.2436/20.8030.01.6. De hecho, para paliar esta situación, que se podría traducir en una declaración de inconstitucionalidad derivada del recurso interpuesto al respecto por la Generalitat de Cataluña, el Consejo de Ministros adoptó, en su reunión del 26 de abril de 2013, la decisión de establecer una alícuota en el impuesto estatal que se habría de mover entre el 0,1 y el 0,2 % (*Ibidem*, p. 134).

se une que se parte de la estructura propia de un Estado unitario, con el aparente entramado institucional territorial propio de un Estado federal, pero sin las piezas esenciales que en dicho tipo de Estados cohesionan el sistema: fundamentalmente, un Senado que sea una auténtica cámara de representación territorial. La consecuencia es que la realidad presenta un perfil que se podría calificar —haciendo un juego de palabras— de *federaunión confederal*, con rasgos característicos de los Estados unitarios, de los federales y de los confederados, sin que esté claro, por si todo esto no fuera suficiente, en qué dirección se evoluciona.

2. La existencia de excepciones cualificadas tiende a que las mismas, por efecto de la emulación, se generalicen. De forma y manera que, aun cuando es natural y conveniente que cada ámbito descentralizado de poder territorial crezca y se desarrolle de acuerdo con sus particulares características, las diferencias entre los mismos no puede ser tan aguda que lastre la coherencia del modelo de conjunto. Es lo que ocurre en España con la excepción foral —los territorios históricos vascos y Navarra— en materia financiera, que, tal y como se ha aplicado, distorsiona el modelo de régimen común hasta desestabilizar su propia continuidad. Y no es tanto un problema de convivencia de modelos diferentes —los sistemas forales no tienen por qué resultar incompatibles con el régimen común, con el que podrían perfectamente coexistir— sino del modo en el que uno y otro se aplican; en particular, por cuanto a la formulación y cálculo de la aportación o cupo, por una parte, y en lo que al abismo que entre ambos se abre en cuanto a los fundamentos orgánicos de su administración, por otra.

3. Contra lo que tienden a pensar los interlocutores más partidarios del modelo unitario de Estado, no hay nada que cohesionen más un sistema complejo que la participación efectiva de sus componentes centrífugos en los órganos centrales del mismo. El camino más natural para conseguir un sistema sencillo, eficaz, rentable, seguro, eficiente, económico y justo de gestión tributaria no es ni la fragmentación de la estructura administrativa encargada de su aplicación, ni su concentración funcional y política en un único organismo administrado desde la centralidad del sistema. Lo más adecuado para el correcto funcionamiento del sistema tributario y la justa representatividad de todos y cada uno de los interlocutores políticos del mismo en su gestión es una sola agencia independiente y profesionalizada en cuyo gobierno y administración participen de forma real y equilibrada cada una de las Haciendas implicadas en su funcionamiento, que dependiera, simultáneamente y de forma directa, de un Senado auténtico y de los Parlamentos autonómicos, que no del ministro de Hacienda de la Administración general del Estado.

4. En la asignación de fuentes de financiación a cada ámbito territorial es preciso distinguir con precisión tres planos: la ordenación de los diferentes recursos financieros, la regulación y ejercicio de las distintas funciones públicas que su aplicación comporta, y el rendimiento que genera el desarrollo efectivo de los distintos recursos públicos. No siempre un más elevado nivel de competencias en la ordenación de los recursos comporta una mayor financiación efectiva. Por ejemplo, ceder competencias normativas en determinados impuestos patrimoniales conduce —así ha ocurrido en Australia, en Canadá y, últimamente, en España— a su práctica desaparición, por efecto de la competencia fiscal. En estos casos, el modelo más eficiente pasa por mantener concentradas a nivel estatal las competencias normativas esenciales sobre dichos impuestos —aun cuando dando un margen a la cesión normativa, eso sí, que asegure niveles mínimos de imposición— como —con matices— ocurre en Brasil, garantizando el ejercicio coordinado de las mismas por el conjunto de los territorios a quienes corresponden sus rendimientos.

5. La ordenación de los impuestos propios es la manifestación más depurada del poder tributario de las CA. La experiencia adquirida al efecto aconsejaría que, en el marco de una profunda reforma del Senado, esta cámara asumiera alguna función subsidiaria en la materia, encaminada —en el más escrupuloso respeto de la autonomía legislativa autonómica— a procurar cauces de coordinación y perfeccionamiento técnico de su contenido y modelos aplicativos. Por su parte, el papel que necesariamente continuará ejerciendo el Tribunal Constitucional en la delimitación de una doctrina que profile los límites de este poder y oriente su ejercicio es esencial. Hasta el momento presente, así ha sido, aun cuando no deja de dar muestras de un cierto carácter errático, como en el caso de la sentencia dictada en relación al Impuesto sobre Residuos Nucleares de Castilla-La Mancha. Por otra parte, si las CA no eliminan de sus ordenamientos tributarios propios abundantes medidas contrarias al Derecho comunitario, lo previsible es que el TJUE vaya extendiendo a los mismos su doctrina sobre libertades fundamentales y proscripción de no discriminación en parecidos términos a como la aplica a los

ordenamientos estatales.

6. En la delimitación de los mecanismos de nivelación y solidaridad no se ha de tender tanto a equiparar los niveles de gasto por habitante en el conjunto del territorio como los de costes por servicios en cada una de las CA. Lo importante no es —como equivocadamente se insiste tantas veces en decir— que cada CA disponga de un presupuesto equivalente al de las otras en términos de recursos financieros por habitante, sino que a cada ciudadano se le preste un nivel mínimo de servicios públicos homologado en todo el territorio. En definitiva, lo que es trascendente no es la cohesión territorial del sistema —que todos los Gobiernos autonómicos dispongan de recursos financieros *per capita* equivalentes— sino la cohesión social del sistema —que todos los ciudadanos, con independencia de su lugar de residencia, puedan acceder en condiciones de igualdad a un nivel mínimo de servicios públicos equiparable.

7. Perfeccionar el actual sistema de nivelación y solidaridad, afinando las variables que lo configuran, exige un grado de rigor técnico considerable y, sobre todo, una disponibilidad política para asumir los resultados del esfuerzo que hace improbable que se avance al respecto. Sobre todo cuando dos Comunidades, de entre las más ricas en términos de renta *per capita* —la vasca y la Navarra— no solo no participan en el sistema de solidaridad, sino que —tal y como está definida su aportación al mismo— parasitan los recursos del común.⁸²

8. Garantizado, por los mecanismos de nivelación y solidaridad, un nivel homogéneo de prestaciones en el conjunto del territorio, cada CA ha de tener autonomía para incrementarlo —en desarrollo de sus particulares políticas públicas— ejerciendo con responsabilidad sus competencias financieras, en el marco de estabilidad presupuestaria que se defina para el conjunto de los interlocutores públicos.

9. Cuando un modelo de ordenación de los recursos financieros evoluciona, como el español, desde una estructura unitaria en la que la Administración central controla la práctica totalidad de los recursos —nutriéndose el resto de las Haciendas territoriales mediante transferencias— hasta una situación en la que la Administración general del Estado —descontando la Seguridad Social— gestiona un modesto 21 % del gasto público, no es posible seguir avanzando en la descentralización de recursos financieros desde el Estado hacia las CA —que gestionan más del 37 % del gasto público— sin plantear cómo se resuelve la financiación del tercer protagonista —las entidades locales—, que en todo el proceso no ha visto crecer su porcentaje de recursos, estable en torno al 13 %, pero sí el de sus competencias administrativas. Lo que no significa que, a mi parecer, se haya de ir hacia una «segunda descentralización», sino que se ha de revisar el modelo de financiación de las entidades locales —a la luz de lo ocurrido en las finanzas estatales y autonómicas— para garantizar su suficiencia y sostenibilidad.

10. El modelo español presenta un grave déficit de estructura constitucional. Construido sobre un texto constitucional en el que el despliegue de los órganos autonómicos tan solo era una eventualidad, ha alcanzado un nivel de desarrollo equiparable, superándolo en algunos aspectos, al de Estados federales, sin abordar una reforma constitucional a la altura de una tal transformación. La consecuencia, evidente, es que el traje constitucional en el que está embutido el modelo de federalismo fiscal imperfecto es del todo inadecuado y genera tensiones y disfunciones irresolubles sin una modificación profunda de la Carta magna. Si ha cambiado el modelo de relaciones políticas y financieras entre los distintos agentes de la comunidad política, tiene que adaptarse a ese cambio el texto supremo que las regula. No se atisba una vía efectiva de solución real del problema que no pase por la creación de una cámara de representación territorial digna de denominarse Senado.

11. La experiencia de una crisis financiera profunda, como la que ha aquejado a España desde el año 2007, en el marco de un espacio económico integrado como el de la UE, pone a las Administraciones Públicas ante la evidencia de abordar con decisión una política presupuestaria que las legitime ante sus interlocutores nacionales e internacionales a la hora de obtener los recursos necesarios para su financiación. La crisis se transforma así, de forma paradójica, en una ocasión insólita para superar la demagogia electoral financiera y encaminar el sector público en su integridad —estatal, autonómico y local— por una senda de racionalidad financiera cuyo coste sería de otro modo políticamente inasumible.

⁸² Vid. MONASTERIO ESCUDERO, Carlos. «Federalismo fiscal y sistema foral: ¿un concierto desafinado?». *Hacienda Pública Española*, núm. 192 (2010), pp. 59-103.

Bibliografía

- AA. VV. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*. Madrid: Dykinson, 2010.
- AA. VV. *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC. AA.* Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2011.
- ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 1996.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. «La armonización de las potestades tributarias regionales en España». *Documentación Administrativa*, núm. 189 (1981), p. 161.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis M. «El poder tributario de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional». *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 65 (1992), p. 207.
- *Análisis crítico de los impuestos autonómicos locales*. Madrid: IEE, 2004.
- BORRERO MORO, Cristóbal J. «Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 146 (2010), pp. 327-370.
- BOSCH RODRÍGUEZ, Pedro. [*Un modelo sostenible de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. ¿El sistema brasileño como solución?*](#) Barcelona: Universitat Abat Oliba CEU, 2011 (última consulta, 6/09/2013).
- CAÑAL GARCÍA, Francisco. «Incoherencia entre la expresión “tributos cedidos” y su actual configuración jurídica». En: AA. VV. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: USP-CEU/Dykinson, 2007, pp. 249-292.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Los Impuestos Propios de las Comunidades Autónomas*. Cizur Menor: Aranzadi, 2002 (Col. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria) ISBN 84-8410-890-2.
- *Propuestas para un Nuevo Modelo de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, en Materia de Impuestos Propios y Cedidos*. Cizur Menor: Aranzadi, 2008.
 - «Impuestos propios y cedidos a las Comunidades Autónomas: su regulación en los nuevos Estatutos de Autonomía». *Impuestos*, núm. 19 (2009), pp. 225-246.
- ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. «El ejercicio de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en materia de impuestos cedidos y las libertades de la Unión Europea: El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». En: AA. VV. *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC. AA.* Cizur Menor: Aranzadi, 2011, pp. 105-177.
- «La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas: Crisis económica, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 156 (2012), p. 17.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Los errores y paradojas de la STC de 25 de abril de 2002 (I) y (II)». *Quincena Fiscal*, núms. 10-11 (2002), p. 8.
- «El Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. Sobre la necesidad de un nuevo modelo para articular la potestad tributaria estatal y autonómica». *Quincena Fiscal*, núm. 1 (2013), pp. 6-9.
- GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Problemática de la actual normativa». *Revista de Estudios Financieros (CEF)*, núm. 322 (2009), pp. 5-56.
- GARCÍA HEREDIA, Alejandro. «La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos». En: AA. VV. *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC. AA.* Cizur Menor: Aranzadi, 2011, pp. 307-347.
- GARCÍA-INÉS, Marta J.; ÁLVAREZ GARCÍA, S. «Un análisis de la política tributaria de las Comunidades

Autónomas de régimen común». *Crónica Tributaria*, núm. 121 (2006), pp. 31-58.

GARCÍA NOVOA, César. «El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios». *Revista catalana de dret públic*, núm. 46 (2013), pp. 104-134, DOI: 10.2436/20.8030.01.6.

GARCÍA MONCÓ, Alfonso. *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*. Valladolid: Lex Nova, 1996.

GRAU RUIZ, Amparo. *La coordinación legislativa en los impuestos cedidos*. Madrid: Iustel, 2007.

HERRERA MOLINA, Pedro M. «STC 96/2002, de 25 de abril: inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a residentes en Estados de la UE distintos de España que operen en territorio foral (seguridad jurídica, igualdad y libertad de empresa)». *Crónica Tributaria*, núm. 110 (2004), p. 169.

LAGO MONTERO, José M.^a. *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*. Elcano (Navarra): Aranzadi, 2000.

LASARTE, J. (Dir.) *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*. Madrid: IEF, 2003.

MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*. Madrid: Cuadernos Civitas, 1983.

MONASTERIO ESCUDERO, Carlos. *El laberinto de la Hacienda Autonómica*. Cizur Menor (Navarra): Civitas, 2010.

- «Federalismo fiscal y sistema foral: ¿un concierto desafinado?», *Hacienda Pública Española*, núm. 192 (2010), pp. 59-103.

MORA LORENTE, M.^a Desamparados. *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2004.

ORTIZ CALLE, Enrique. «Los impuestos sobre el almacenamiento de residuos radiactivos a la luz del Derecho comunitario y el ordenamiento constitucional». *Noticias de la Unión Europea*, núm. 326 (2010), p. 106.

PATÓN GARCÍA, Gemma. «La inconstitucionalidad del impuesto castellanomanchego sobre la producción termoneuclear de la energía eléctrica y residuos radioactivos: comentario a propósito de la STC 196/2012, de 2 de octubre». *Quincena Fiscal* (en prensa).

PINTO NOGUEIRA, João F. «Autónomas *ma non troppo*...: reflexiones sobre la autonomía fiscal de los entes infra-estatales, a la luz de la sentencia *Geurts*». *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 312 (2009), pp. 91-136.

RAMOS PRIETO, Jesús. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 2001.

RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2004.

SÁNCHEZ GALIANA, José A. «La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y los principios de justicia tributaria». *Impuestos*, núm. 1 (2013), pp. 13-63.