

# REFLEXIONES EN TORNO A LA AUTONOMÍA FINANCIERA Y LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL TRAS EL ACUERDO DEL CONSEJO DE POLÍTICA FISCAL Y FINANCIERA DE 27 DE JULIO DE 2001

José Antonio Fernández Amor  
Profesor de derecho financiero y tributario  
de la Universidad Autónoma de Barcelona

## Sumario

1. Introducción.
2. Contenido de los principios del art. 156.1 de la CE.
  - 2.1. Principio de autonomía y corresponsabilidad fiscal.
  - 2.2. Principio de coordinación con la hacienda estatal.
  - 2.3. Principio de solidaridad.
3. Los recursos de las comunidades autónomas.
  - 3.1. Los tributos cedidos: consideraciones generales.
    - 3.1.1. La cesión del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
    - 3.1.2. La cesión del impuesto sobre el patrimonio.
    - 3.1.3. La cesión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
    - 3.1.4. La cesión del impuesto sobre sucesiones y donaciones.
    - 3.1.5. La cesión del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos especiales de fabricación.
    - 3.1.6. La cesión del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.
    - 3.1.7. La cesión de los tributos sobre el juego.
    - 3.1.8. La cesión del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.
  - 3.2. El recargo tributario autonómico.
  - 3.3. Los recursos no tributarios.
    - 3.3.1. El Fondo de Suficiencia.
    - 3.3.2. Las asignaciones de nivelación y el Fondo de Solidaridad Interterritorial.
4. La participación de las comunidades autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los mecanismos de resolución de conflictos.
5. El principio de estabilidad presupuestaria.
6. Reflexión final.

## 1. Introducción

Fue en el año 1992 cuando, el que realiza estas líneas, comenzó a interesarse por los temas relacionados con la financiación autonómica desde una perspectiva jurídica. Desde esa fecha he estudiado las diversas reformas del sistema de financiación de las comunidades autónomas que se han sucedido, movido por la misma pregunta: ¿se está construyendo una hacienda autonómica basada en los principios de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal que derivan de la Constitución española (en adelante CE) o, por el contrario, se trata de una ilusión?<sup>1</sup> La conclusión a la que he llegado es que se trata de una cuestión de grado, es decir, no es tanto una

1. Esta pregunta ya la formulaba en mi estudio *Análisis jurídico del recargo autonómico. Relaciones con los tributos cedidos*, Ed. Cedecs, Barcelona, 1999, pág. 27.

cuestión de si se dan o no esos principios de forma absoluta como del grado de su desarrollo ya que, estos referentes jurídicos, al igual que otros principios, no tienen un valor exacto, sino que se mueven entre máximos y mínimos. Esta tesis del desarrollo gradual tiene la prueba empírica en la evolución que, a través de tres etapas diferenciadas, ha experimentado el sistema de financiación autonómico y que, sumariamente, se exponen.<sup>2</sup>

La primera etapa abarca desde 1980 hasta 1986 y supone hacer efectiva la disposición transitoria primera de la Ley orgánica de financiación de las comunidades autónomas (en adelante LOFCA) siendo un periodo caracterizado por dos ideas: el traspaso de competencias del Estado a las comunidades autónomas y la garantía de que aquel cubrirá la financiación de los servicios transferidos con una cantidad igual al coste efectivo del servicio. Este coste efectivo, una vez determinado, se financia fundamentalmente a través de tributos cedidos y de la participación en los ingresos del Estado realizándose un principio de suficiencia. El principio de solidaridad y el de autonomía se hacían efectivos poniendo en marcha el Fondo de Compensación Interterritorial (en adelante FCI) y dando los primeros pasos en los sistemas tributarios propios de las comunidades autónomas.<sup>3</sup>

La segunda fase abarca un periodo comprendido entre los años 1986 y 1996. En ese espacio de tiempo se suceden dos acuerdos<sup>4</sup> que regulan los dos quinquenios que comprenden, pero que pueden ser descritos de forma conjunta pues coinciden en sus rasgos fundamentales. El primero de ellos se identifica con el cambio que experimenta la forma de hacer efectivo el principio de suficiencia financiera, esto es, mientras en el periodo anterior, cada año, se hacía una estimación del coste efectivo de las competencias transferidas, en este periodo se toma el coste efectivo de 1986 y, en los siguientes años se actualiza a través de variables y coeficientes. Los recursos con cuyos ingresos se cubrirán esos gastos son tasas por servicios transferidos, tributos cedidos, participación en los ingresos del Estado y el FCI a distribuir siguiendo los criterios de la LOFCA y de la Ley 7/1984, de 31 de marzo que lo regula. En este periodo el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera (en adelante CPPF) de 7 de octubre de 1993, introdujo una participación del 15 % en la cuota líquida del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante IRPF) procedente de los residentes en la comunidad, lo que suponía una participación directa territorializada en el citado impuesto a cuenta de la participación en los ingresos del Estado.

Con relación al periodo anterior se puede destacar el cambio en la forma de

---

2. Una visión más pormenorizada de los diferentes rasgos y características de las etapas en las que se desarrolla el sistema de financiación puede encontrarse en Consejo de Política Fiscal y Financiera: *Sistema de financiación de las CCAA de régimen común*, Informe de 30 de noviembre de 2001.

3. Ejemplos de estos primeros pasos podrían ser el impuesto sobre tierras infrautilizadas de Andalucía (Ley 8/1984, de 3 de julio, de reforma agraria), el impuesto sobre el juego del bingo de Cataluña (Ley 21/1984, de 24 de octubre, del impuesto sobre el juego del bingo) o el impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento (Ley 1/1986, de 7 de mayo, sobre la Dehesa de Extremadura).

4. Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 7 de noviembre de 1986 para el quinquenio 1986-1991 y Acuerdo del mismo órgano de 20 de enero de 1992 para el quinquenio 1992-1996, complementado por el Acuerdo de 7 de octubre de 1993 por el que se introduce el «Procedimiento para la aplicación de la corresponsabilidad fiscal en el Sistema de Financiación de las CCAA».

determinar las necesidades a financiar. Ahora bien, sigue primando la idea de que es con recursos procedentes del Estado como se deben financiar fundamentalmente las comunidades autónomas, por lo que no se desarrollan mecanismos de financiación que pueden hacer efectivo un principio de autonomía financiera en la vertiente del ingreso<sup>5</sup> y, por ende, la corresponsabilidad fiscal aunque, no obstante, hacia el final del periodo comienzan a ponerse en marcha algunos procedimientos para su realización (p. ej.: participación territorializada del 15 % en el IRPF). El principio de solidaridad se continúa haciendo efectivo a través del FCI principalmente.

El quinquenio comprendido entre los años 1996 y 2001 supone importantes novedades con respecto a lo dispuesto hasta ese momento. El 23 de septiembre de 1996 el CPFF aprueba un nuevo Acuerdo que se aplicará a todas las comunidades autónomas, con excepción de Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura, que mantienen su financiación conforme al acuerdo anterior y en base a la Ley 30/1983 de 28 de diciembre sobre cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas. El coste de las necesidades de las comunidades autónomas se va a financiar a través de tasas afectas a los servicios traspasados, los tributos cedidos sobre los que las comunidades autónomas pueden ejercer competencias normativas, el producto resultante de aplicar una tarifa autonómica en el IRPF, la participación en los ingresos territoriales del Estado por el IRPF, la participación en los ingresos tributarios del Estado no cedidos —fundamentalmente los procedentes del impuesto

---

5. Los tributos propios en general y los impuestos propios en particular se identifican como la expresión máxima de la autonomía financiera autonómica, sin embargo, debido a las restricciones previstas, básicamente, en los art. 6.2 y 9 de la LOFCA las comunidades autónomas no han desarrollado este recurso. Así lo ponían de manifiesto diferentes autores como Fernández Junquera cuando expuso que los límites de la LOFCA al poder impositivo autonómico «[...] reducen el poder tributario de las CCAA para crear impuestos hasta el punto de que puede dudarse de la existencia real y efectiva de esta potestad tributaria en su aplicación al campo concreto de los impuestos, o precisando más, la duda se centra en la posibilidad del ejercicio de dicha potestad». Fernández Junquera, M.: «Límites de las Cortes Generales al establecimiento de tributos por las CCAA», en *Las Cortes Generales*, IEF, Dirección General de los Servicios Jurídicos del Estado, vol. II, págs. 1049; Ferreiro Lapatza, que opinó que el art. 6.2 de la LOFCA «[...] ha anulado cualquier posibilidad de que las CCAA creen un sistema tributario propio [...]», Ferreiro Lapatza, J. J.: «Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre, de 1990», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 61, 19991, pág. 80, o Zornoza Pérez, que estimó que si bien las comunidades autónomas poseen poder impositivo los límites son tan estrechos que «[...] puede aparecer justificada la afirmación de que se encuentra en la práctica vacío de contenido [...]», Zornoza Pérez, J. J.: «Tributos propios y recargos de las CCAA», *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, 1992-93, págs. 480-481.

Así mismo, el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico séptimo de la Sentencia 13/1992, de 6 de febrero, consideró que «Ante todo conviene recordar, como uno de los rasgos característicos del sistema de financiación de las CCAA diseñado por la LOFCA, en el marco de la Constitución, que la autonomía financiera de las CCAA viene definida en el bloque de la constitucionalidad más por relación a la vertiente del gasto público —y si acaso a la de las transferencias de ingresos del Estado, las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial y las asignaciones complementarias que se establezcan en los Presupuestos Generales del Estado conectadas directamente a la prestación de los servicios públicos fundamentales competencia de las CCAA, e incluso si así se prefiere los tributos cedidos— que por relación a la existencia y desarrollo de un sistema tributario propio con virtualidad y potencia recaudatoria suficientes para cubrir las necesidades financieras de la hacienda autonómica. *Se configura así un sistema de financiación apoyado en mecanismos financieros de transferencia del Estado.*» (Cursiva del autor)

de sociedades (en adelante IS) o el impuesto sobre el valor añadido (en adelante IVA)—, el FCI y el nuevo Fondo de Garantía que tiene la función de cerrar el sistema. En consecuencia, el principio de suficiencia se lleva a cabo determinando el coste de las necesidades autonómicas y cubriéndolo con recursos transferidos desde el Estado, cerrando el sistema con el Fondo de Garantía; el principio de solidaridad a través del FCI como hasta el momento y el de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal en la vertiente del ingreso se potencian por medio de cesión de competencias normativas en los tributos cedidos, sin flexibilizar las restricciones a la posibilidad de que las comunidades autónomas establezcan sus propios impuestos de forma significativa.

La evolución del principio de autonomía financiera en todo este tiempo (desde 1980 hasta 2001) no es analizable sólo desde la perspectiva de los recursos y los ingresos de las comunidades autónomas, sino también desde la perspectiva de su capacidad de gasto. En este sentido, en las diversas etapas que se han señalado, no se produce un ejercicio de la capacidad de coordinación financiera que posee el Estado en este ámbito diferente a lo que dispone la LOFCA en relación con la materia presupuestaria. Es más, durante este periodo se advierte que la autonomía financiera se ha desarrollado de forma asimétrica siendo más amplia en la vertiente del gasto y más estricta en relación con los ingresos.<sup>6</sup>

La evolución que aquí se ha esbozado se cierra con el Acuerdo del CPFF de 27 de julio de 2001, que se convierte en objeto de análisis en este trabajo. La finalidad que se pretende ahora es idéntica a la que se procuró en el comentario al acuerdo anterior,<sup>7</sup> esto es, concretar el grado de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal que se ha alcanzado en la vertiente de los recursos y los ingresos autonómicos haciendo alusión a la participación autonómica en la gestión del sistema tributario.

Pero si bien el fin es el mismo que en trabajos anteriores, existen otros alicientes que singularizan esta exposición. El actual acuerdo se presenta bajo un principio de estabilidad tal y como se deriva de la exposición de motivos de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía (en adelante LC 21/2001). Según el legislador, el actual sistema de financiación tiene vocación de permanencia con el objeto de que las comunidades autónomas puedan realizar planificaciones económicas a largo plazo. Si a este dato se añade que las posibilidades que otorga la LOFCA modificada por la Ley orgánica 7/2001 de 27 de diciembre se han llevado a sus máximos límites tal y como se verá, parece posible pensar, aunque con la prudencia necesaria pues siempre puede modificarse el ordenamiento jurídico, que el legislador consi-

---

6. En este sentido traemos aquí la STC 13/1992, de 6 de febrero, ya citada, y las palabras de García-Moncó, cuando expone que «[...] el principio de autonomía financiera se ha exteriorizado con especial fuerza en el sector del gasto pero que esa proyección no es simétrica en el ámbito de los tributos», García-Moncó, Alf. M.: *Autonomía financiera de las comunidades autónomas*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 35.

7. Fernández Amor, J. A.: «La financiación de las comunidades autónomas: notas y reflexiones sobre la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA y la Ley de Cesión de tributos del Estado», *Autonomies. Revista Catalana de Derecho Público*, núm. 23, 1998, págs. 321-356.

dera que el sistema de financiación ha alcanzado un grado suficiente de desarrollo en los principios constitucionales que se recogen en el art. 156.1 de la CE.

Además, se ha de señalar que las leyes anteriores inciden en el desarrollo de los principios citados en relación con los recursos e ingresos de las comunidades autónomas pero, a diferencia de lo que ha ocurrido en periodos anteriores, vienen acompañadas de normas que regulan la vertiente del gasto: la Ley orgánica 5/2001, de 13 de diciembre (en adelante LOGEP), que traslada al ámbito autonómico lo dispuesto en la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, general de estabilidad presupuestaria (en adelante LGEP) cuyo objeto es la consecución y preservación de actuaciones de equilibrio y superávit presupuestario.

En síntesis el objeto de este trabajo es reflexionar sobre la realización de los principios de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal que se desprende del sistema de financiación regulado para las comunidades autónomas de régimen común a partir de la modificación de la LOFCA y la LC 21/2001, disposiciones que derivan del Acuerdo de 27 de julio de 2000 del CPPF. Para su realización se tiene en cuenta, por un lado, el carácter, en principio de definitivo, que adquiere el sistema y, por otro, la regulación recientemente promulgada que afecta a la capacidad de gasto de las comunidades autónomas.

La exposición se desarrolla a través de cuatro apartados. En primer lugar, se concreta qué significado se ha dado a los principios de autonomía financiera, corresponsabilidad fiscal, coordinación y solidaridad por medio de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En segundo lugar, se expone qué medidas se han introducido en el sistema de financiación para hacerlos efectivos con especial interés en el régimen jurídico de los tributos cedidos. Del apartado tercero se ha de derivar que los principios citados se realizan también a través de la participación en la gestión de los tributos cedidos para, en el apartado cuarto, establecer el efecto que sobre el sistema de financiación tiene la LGEP.

## 2. Contenido de los principios del art. 156.1 de la CE

El art. 156.1 de la CE es el precepto que conecta dos elementos esenciales en la distribución del poder político que regula la CE: el desarrollo efectivo de la autonomía política de las comunidades autónomas, representada mediante el conjunto de competencias materiales que la CE les atribuye, depende del grado de autonomía financiera que se desarrolle. Esta conexión lleva a diversos autores<sup>8</sup> a concluir, de forma lógica, que el grado de autonomía financiera que se alcance influye directamente en la autonomía política de esos entes territoriales. A esta deducción cabe

---

8. Sobre la relación entre autonomía financiera y autonomía política pueden consultarse Ferreiro Lapatza, J. J.: «Los impuestos cedidos y la Ley 42/1983 de 28 de diciembre», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40, 1983, pág. 670; González González, A. I.: «Principios constitucionales ordenadores de las Haciendas Autónomas», en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, DGSJE, Madrid, 1994, pág. 2002; Martín Queralt, J.: «La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de Autonomía», *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, págs. 113-159, o Cascajo Castro, J. L.: «Breve consideración en torno al principio de autonomía», en *Organización Territorial del Estado*, Ed. Universidad de Salamanca, 1ª ed., Salamanca, 1993, pág. 157.

añadir que la autonomía financiera ha de alcanzar niveles compatibles con la coordinación con la hacienda estatal y con la solidaridad entre los españoles.<sup>9</sup> El art. 156.1 de la CE conjuga e introduce esos principios en la regulación que haya de hacerse del sistema de financiación y cuyo significado se concreta mediante la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

### 2.1. *Principio de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal*

El alto Tribunal se ha pronunciado sobre la autonomía financiera de las comunidades autónomas en diversas ocasiones. La autonomía financiera se manifiesta en la capacidad de las comunidades autónomas de establecer sus propios tributos extrafiscales (STC 37/1987, de 26 de marzo). Así mismo, supone, extendiéndola más allá de los tributos propios, ordenar los ingresos necesarios para el ejercicio de sus funciones (STC 179/1987, de 12 de noviembre) y, su efectividad exige la plena disposición de medios financieros para ejercer, sin condicionamientos, las competencias propias (STC 201/1988, de 27 de octubre). En consecuencia, la autonomía financiera del art. 156.1 de la CE no puede verse como un elemento aislado en el régimen jurídico de las comunidades autónomas sino que tiene una conexión directa con sus competencias materiales tal y como destaca la STC 128/1999 de 1 de julio, donde se constata que esa capacidad de disponer de medios financieros es de carácter instrumental.

El Tribunal pone de manifiesto, en las STC 13/1992, de 6 de febrero, y 104/2000, de 13 de abril, que la autonomía financiera ha sido más desarrollada en relación con los gastos que con respecto a los ingresos. Esta tesis se fundamenta en la circunstancia de que, hasta 1997, la hacienda autonómica dependía de su participación en los ingresos del Estado, de las transferencias que este último ente aportaba a las comunidades autónomas. Sin embargo este planteamiento, según la STC 289/2000, de 30 de noviembre, ha cambiado para el quinquenio 1997-2001 con la potenciación del principio de corresponsabilidad fiscal. Según ese pronunciamiento, el legislador estatal tiene la voluntad de estructurar un nuevo sistema de financiación menos dependiente de las transferencias estatales y más dependiente de las capacidades propias de las comunidades autónomas sobre sus recursos.

Sintetizando los pronunciamientos anteriores, el principio de autonomía financiera se ha de entender como la capacidad de las comunidades autónomas de ejercer, sin condicionamientos indebidos, su actividad financiera. Esto supone disponer y ordenar un sistema de recursos capaz de generar los ingresos necesarios que han de distribuir entre los diversos fines que implican sus competencias, de acuerdo con sus propios intereses. Esta capacidad no es absoluta sino que posee unas limita-

---

9. Sobre esta cuestión son elocuentes las palabras de Orduña Rebollo cuando expone que «Es un principio admitido universalmente que no es posible la existencia de una autonomía territorial sin las medidas económicas adecuadas. Por tanto, la autonomía financiera de las CCAA es piedra básica de su actividad, en el marco del principio de coordinación con la Hacienda estatal y la solidaridad», Orduña Rebollo, F.: «Comentarios al art. 156», en *Constitución española 1978-1988*, T. I., CEC, Madrid, 1988, pág. 1277.

ciones en los principios de coordinación y solidaridad a los que se ha de dar contenido y se ha de desarrollar tanto en la vertiente de los ingresos como de los gastos.

Consecuencia de esta capacidad de actuar es la corresponsabilidad fiscal puesto que, como destaca la doctrina, la responsabilidad fiscal o corresponsabilidad con el Estado en este campo es la capacidad de asumir las consecuencias que se derivan por adoptar una opción determinada en materia de tributos.<sup>10</sup> Hacia la consecución de este principio, tal y como destaca la STC 289/2000, de 30 de noviembre, se decantan las reformas de la regulación del sistema de financiación a partir de 1992, siendo un avance en este campo el Acuerdo del CPPF para el quinquenio 1996-2001.

## 2.2. *Principio de coordinación con la hacienda estatal*

Siguiendo la STC 186/1993, de 7 de junio, la autonomía financiera dota al sistema de financiación de diversidad, de forma que cada comunidad autónoma puede adaptarlo de forma acorde con el ordenamiento jurídico a sus necesidades. Ahora bien, esta posibilidad no está exenta de cualquier condición sino que se ha de llevar a efecto a la luz del principio de coordinación con la hacienda estatal (art. 2 LOFCA). Sobre este principio el Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado en la STC 32/1983, de 28 de abril, exponiendo, en el fundamento jurídico segundo, que la coordinación supone integrar la diversidad de las partes en el conjunto del sistema de forma que se eviten contradicciones y disfunciones. Esta idea vuelve a retomarse en la STC 11/1984, de 2 de febrero, donde se expone que el principio permite integrar la diversidad que pueden poseer diversos elementos en un conjunto unitario.

En consecuencia, el principio de coordinación impone la necesidad de que la diversidad a la que puede llevar la puesta en práctica de la autonomía financiera sea limitada para que el sistema de financiación no origine disfunciones. A esta idea se ha de añadir que el Tribunal, siguiendo la STC 104/1988, de 8 de junio, aboga por una coordinación consensuada entre los sujetos y no por una coordinación impuesta a través de intervenciones normativas si bien, siguiendo la STC 68/1996, de 21 de mayo, es el Estado quien, en virtud del art. 2.1.b de la LOFCA, tiene la facultad de adoptar, en base al principio que tratamos ahora, las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español, pues es quien ha de garantizar el equilibrio económico general (art. 40.1, 131, 138, 149.1.13 CE y 2.1.b de la LOFCA).

Así pues, de lo anterior se extrae que el poder financiero autonómico ha de ser desarrollado en un marco cuyo objetivo es el de impedir el desequilibrio entre las

---

10. Sobre responsabilidad y corresponsabilidad fiscal pueden verse, entre otros, Adame Martínez, Fco. D.: *Tributos propios de las comunidades autónomas*, Ed. Comares, Granada, 1996, págs. 537-538; «Autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal en el nuevo modelo de financiación de las comunidades autónomas para el quinquenio 1997-2001», *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, PALAU 14, núm. 28, 1997, págs. 43-70; Ferreiro Lapazta, J. J.: *Régimen jurídico...*, págs. 75-84; o Sánchez Sánchez, A.: *La corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.

diferentes partes del Estado. Ese marco puede dibujarse por medio del consenso y el acuerdo —del que son manifestaciones los acuerdos que surgen del CPFF— entre las diversas partes, si bien el Estado es el responsable de garantizar el equilibrio económico. Éste último, no obstante, no se ha de realizar sólo con las regulaciones, consensuadas o no, del Estado en relación con el poder financiero, sino también a través de la redistribución de recursos que implica el principio de solidaridad.

### 2.3. *Principio de solidaridad*

El art. 156.1 de la CE, desarrollado por el art. 2.1.c de la LOFCA, impone una condición más al principio de autonomía financiera. Según el Tribunal Constitucional en su Sentencia 135/1992, de 5 de octubre, este principio encuentra su fundamento en un necesario equilibrio entre la autonomía de las comunidades autónomas y la unidad de la nación española. Su manifestación más evidente en el campo financiero es el FCI, cuyo objetivo es corregir los desequilibrios económicos interterritoriales. Es más, siguiendo la STC 68/1996, de 18 de abril, se puede entender que a través del principio de solidaridad no sólo se limita la autonomía financiera sino que se procura el mismo principio. Si bien aquellas comunidades autónomas más ricas económicamente pueden ver limitadas sus capacidades de desarrollo por contribuir al equilibrio del conjunto del Estado, las receptoras de la solidaridad interterritorial conseguirán alcanzar las condiciones necesarias para hacer efectiva su autonomía financiera.

Resumiendo, el principio de autonomía financiera implica que las comunidades autónomas pueden ejercer su poder financiero de forma acorde con sus propios intereses y en aras de realizar sus competencias materiales. No obstante esto, la fuerza centrífuga que puede suponer ha de verse limitada a través de la realización consensuada del principio de coordinación con la hacienda del Estado el cual, además, es su garante. Cabe añadir a este límite que, previamente al desarrollo de la autonomía financiera, ha de satisfacerse el deber de contribuir al crecimiento equilibrado de todas las partes del territorio del Estado.

Concretados los principios basilares del art. 156.1 de la CE, es momento de abordar cómo se realizan por medio de las disposiciones contenidas en la LOFCA, tras su modificación por medio de la Ley orgánica 7/2001, y en la LC 21/2001.

## 3. Los recursos de las comunidades autónomas

La hacienda de las comunidades autónomas se forma a través de los recursos de diversa naturaleza —tributarios y no tributarios— que se relacionan tanto en el art. 157 de la CE como en el art. 4 de la LOFCA. De todos ellos son los tributos cedidos (art. 10 LOFCA), los recargos (art. 12 LOFCA), la participación en los presupuestos del Estado (art. 13 LOFCA), las asignaciones de nivelación (art. 15 LOFCA) y el FCI (art. 16 LOFCA) los que han resultado afectados en su régimen jurídico por las leyes citadas anteriormente. De acuerdo con esto, la exposición en este apartado se ha de desarrollar tratando, en primer lugar, los aspectos relativos a los tribu-



tos cedidos y los recargos y, en segundo lugar, considerando las modificaciones que afectan a los recursos no tributarios.

### 3.1. *Los tributos cedidos: consideraciones generales*

La LO 7/2001, de 27 de diciembre, modifica los art. 10, 11 y 19 de la LOFCA relativos al régimen jurídico de los tributos cedidos. Del primer precepto se ha de señalar que se mantiene en sus aspectos esenciales la definición de tributo cedido (art. 10.1), la regulación del proceso de cesión (art. 10.2), las modalidades de cesión (art. 10.3) y es en relación con los puntos de cesión que se observan cambios. Concretamente, el apartado 4.b del artículo ha sido modificado disponiendo dos puntos de conexión alternativos al que ya existía cuando se trataba de la cesión de tributos que gravan el consumo. Al lugar en el que el vendedor realiza la operación se añade el lugar de consumo o articular el punto de conexión en función de los consumos calculados sobre una base estadística. Por su parte las letras *a* y *c* del artículo mantienen el domicilio fiscal de los sujetos pasivos cuando son de naturaleza personal los tributos cedidos (salvo para los que gravan adquisiciones *mortis causa* en el que el punto de conexión será el domicilio del causante) y cuando el tributo recae sobre bienes inmuebles se adopta como punto de conexión el lugar donde radique.

Del nuevo art. 11 de la LOFCA se puede destacar que aumenta las posibilidades de cesión de tributos. En primer lugar, amplía el tope máximo de cesión parcial que se puede efectuar del IRPF, pues pasa el porcentaje del 30 al 33. En segundo lugar, a los tributos susceptibles de cesión habituales, esto es, el impuesto sobre el patrimonio (en adelante IP), el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en adelante ITPAJD), el impuesto sobre sucesiones y donaciones (en adelante ISD) y los tributos sobre el juego, se les añade el IVA, cuya recaudación puede cederse con un límite del 35 %, los impuestos especiales de fabricación con un límite máximo del 40 %, el impuesto sobre la electricidad (en adelante IE), el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (en adelante IEDMT) y el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (en adelante IVMDH).

El art. 19 de la LOFCA ha sido modificado fundamentalmente en su apartado 2 conservando los apartados 1 y 3, que disponen la plena atribución de competencias de las comunidades autónomas en relación con los tributos propios y del Estado en relación con los tributos no susceptibles de cesión (p. ej.: el IS). El apartado 2, en cambio, supone la ampliación de las competencias normativas de las comunidades autónomas sobre el régimen jurídico sustantivo de determinados tributos susceptibles de cesión y la posibilidad de asumir competencias normativas sobre la gestión, en sentido amplio, de algunos tributos. Para tener una visión más completa de estas modificaciones es necesario exponer qué comportan en relación con cada tributo susceptible de cesión, tarea que se efectúa a continuación diferenciando cuatro aspectos fundamentales: *a*) la recaudación que se cede; *b*) los puntos de conexión territorial; *c*) las competencias normativas que sobre el régimen jurídico sustantivo se pueden asumir, y *d*) el sujeto que efectuará la gestión del tributo teniendo en cuenta, además, si sobre este punto las comunidades autónomas pueden incidir normativamente.

### 3.1.1. La cesión del impuesto sobre la renta de las personas físicas

#### 3.1.1.1. Rendimiento cedido

El art. 11.*a* de la LOFCA dispone que este impuesto puede ser cedido parcialmente con un límite máximo del 33 %. Esta disposición se concreta a través del art. 22 de la LC 21/2001 del que se deriva que ese porcentaje ha de relacionarse con el rendimiento que produce el IRPF en el territorio de la comunidad autónoma que se trate. El art. 18.1.B y 2.*a* de la LC 21/2001 concreta que ese rendimiento es el importe de la recaudación líquida derivada de la parte de la deuda tributaria cedida, montante que se compone por la suma de diversos conceptos:

- a*) La parte autonómica de las cuotas líquidas que los residentes en el territorio de la comunidad autónoma hayan consignado en la declaración del IRPF presentada e ingresada dentro de los plazos establecidos por la normativa reguladora del impuesto, minorada en la parte correspondiente de las deducciones por doble imposición de dividendos y doble imposición internacional.
- b*) La parte autonómica de las cuotas líquidas de los contribuyentes residentes en el territorio de la comunidad autónoma que no estén obligados a declarar y soliciten devolución, minorada en la parte correspondiente de la deducción por doble imposición de dividendos.
- c*) El resultado de aplicar el 33 % sobre las retenciones soportadas por los contribuyentes residentes en el territorio de la comunidad autónoma que no estén obligados a declarar, que no hayan solicitado devolución y que obtengan rentas superiores a 6.010,12 euros.
- d*) La parte de la deuda tributaria que, correspondiente a la comunidad autónoma, sea ingresada por actas de inspección, liquidaciones practicadas por la Administración y declaraciones presentadas extemporáneamente. A estos efectos, se entenderá por deuda tributaria la suma de la cuota líquida más los conceptos del art. 58.2 de la LGT, exceptuando los recargos tributarios y el de apremio. Esta partida se ha de reducir con el importe de las devoluciones por ingresos indebidos.

Se ha de destacar que el art. 11.*a* de la LOFCA prevé que el IRPF es susceptible de cesión parcial con el límite máximo del 33 % y que esta posibilidad ha sido agotada tal y como se deriva de las diferentes leyes de cesión particular a las comunidades autónomas.<sup>11</sup>

---

11. La cesión parcial efectiva asciende para todas las comunidades autónomas al 33 %, tal y como se deriva del art. 2.1 de la Ley 18/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; del art. 2.1 de la Ley 19/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; del art. 2.1 de la Ley 20/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; del art. 2.1 de la Ley 21/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cantabria y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; del art. 2.1 de la Ley 22/2002, de 1 de

### 3.1.1.2. Puntos de conexión territorial

El punto de conexión para vincular el rendimiento con una comunidad autónoma y determinar así el montante cedido es, siguiendo el art. 22.2 de la LC 21/2001, la residencia habitual del contribuyente.<sup>12</sup> Este precepto también dispone que, en el supuesto específico de declaración conjunta realizada por miembros de una unidad familiar con residencia en diferentes comunidades, se atenderá a la residencia del miembro que posea mayor base liquidable (art. 22.3 LC 21/2001).

El art. 20.1.1.a de la LC 21/2001 concreta que la residencia habitual se determina por la permanencia en el territorio un mayor número de días del periodo impositivo del IRPF. Si este criterio no fuese suficiente dispone el precepto de dos puntos de conexión alternativos como son el lugar donde radique la mayor parte de la base imponible del IRPF<sup>13</sup> y la última residencia declarada a los efectos del tributo.

Dos cuestiones más se han de tratar en relación con el punto de conexión territorial que constituye la residencia habitual. La primera se relaciona con los apartados 3 y 4 del art. 20 donde se mantiene un mecanismo a través del que se persigue obstaculizar los cambios de residencia cuyo objetivo es la obtención de una menor

---

julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de La Rioja y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; del art. 2.1 de la Ley 23/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Murcia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; del art. 2.1 de la Ley 24/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Valenciana y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; del art. 2.1 de la Ley 25/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; del art. 2.1 de la Ley 26/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; del art. 2.1 de la Ley 27/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; del art. 2.1 de la Ley 28/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Extremadura y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; del art. 2.1 de la Ley 29/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de las Illes Balears y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; del art. 2.1 de la Ley 30/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Madrid y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión y del art. 2.1 de la Ley 31/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla y León y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

12. En este sentido, se destaca que el legislador estatal sigue sin utilizar para la cesión de la recaudación de este tributo personal el punto de conexión que constituye el domicilio fiscal del sujeto pasivo tal y como se recoge en el art. 10.4.a LOFCA, lo que sí sucede cuando se trata de tributos en los que el sujeto pasivo puede ser una persona jurídica (art. 21 LC 21/2001).

13. Especifica la Ley que el lugar donde radica la mayor parte de la base imponible del IRPF se determinará por los siguientes conceptos:

- a) Rendimientos de trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.
- b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.
- c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.
- d) Bases imputadas en el régimen de transparencia profesional, que se entenderán obtenidas en el lugar en el que se desarrolle la actividad profesional.

tributación en los tributos cedidos.<sup>14</sup> Sobre este aspecto de la regulación del punto de conexión cabría repetir la crítica que ya se formuló en su día,<sup>15</sup> esto es, que el derecho fundamental a escoger el lugar de residencia que poseen los ciudadanos (art. 19 de la CE) no puede ser restringido por motivos fiscales pues, si bien no se contempla la imposición de sanciones, si que se presume que bajo determinadas circunstancias no se ha realizado el cambio de residencia por motivos diferentes a la elusión del nivel de gravamen en un territorio y cabría exigir declaraciones complementarias e intereses de demora para regular la situación fiscal de origen.

La segunda cuestión a la que se alude es que las personas que no permanezcan en el territorio español más de ciento ochenta y tres días en el año natural, pero sean residentes en España a los efectos del IRPF, se ubicaran en el territorio de la comunidad autónoma en el que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos<sup>16</sup> (art. 20.5 LC 21/2001). Así mismo, si se aplica la presunción de que existe residencia habitual en territorio español de un contribuyente porque residen habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél la comunidad autónoma será donde esté la residencia de los familiares citados (art. 20.6 LC 21/2001).

### 3.1.1.3. Competencias normativas

El art. 19.2.a de la LOFCA establece que las comunidades autónomas pueden regular la tarifa y deducciones de la cuota del IRPF, siendo el art. 38 de la LC 21/2001 el que delimita el marco de máximos y mínimos que ha de seguirse. En este sentido la tarifa se convierte en el establecimiento de una tarifa autonómica aplicable a la base liquidable general de forma que, como hasta ahora, coexistirá con la que establece el Estado. Esta última, además, es la referencia a seguir ya que la autonómica ha de ser progresiva y tener el mismo número de tramos. Subsidiariamente, en el supuesto de que la comunidad autónoma no ejerza la competencia, se ha de aplicar la que establece el Estado en la LIRPF a estos efectos.

El otro aspecto en el que puede asumirse competencia normativa es, como ya se ha dicho, en las deducciones de la cuota. En este punto el art. 38.1.b LC 21/2001 dispone que las comunidades autónomas pueden establecer deducciones: a) por circunstancias personales y familiares, b) por inversiones no empresariales y c) por aplicación de renta siempre que no impliquen una disminución del gravamen de categorías de renta concretas. La posibilidad de regulación de deducciones autonómicas abarca la determinación de los aspectos necesarios para la aplicación de la ventaja fiscal como, por ejemplo, la justificación exigible para su aplicación, los límites de la deducción, etc.

---

14. Se ha de advertir que, si bien se trata este tema en relación con el IRPF, es aplicable a los otros tributos cedidos en los que el punto de conexión territorial para la atribución de recaudación se basa en la residencia habitual.

15. Fernández Amor, J. A.: *La financiación...*, págs. 341-342.

16. No especifica el legislador qué se ha de entender por la locución «núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos». En este sentido un criterio de interpretación válido sería el de determinar en qué lugar del Estado se halla el montante mayor de la base imponible por la que debe tributar (art. 20.1.2 LC 21/2001).

Las deducciones autonómicas formarán un conjunto de medidas fiscales propio de la comunidad autónoma que se trate, sin que su no establecimiento sea suplido por disposiciones estatales. Ahora bien, en relación con las deducciones estatales se ha de observar que, siguiendo el art. 64.1.*b* LIRPF, la cuota líquida íntegra autonómica será disminuida mediante la aplicación de las deducciones propias y de un porcentaje equivalente al 33 % de las deducciones propias del Estado, esto es, deducciones por actividades económicas, deducciones por donativos y, en su caso, deducciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla. Mención específica merece la deducción estatal por adquisición de vivienda habitual puesto que el porcentaje de su tramo autonómico puede ser aumentado o disminuido con un límite máximo de hasta un 50 % (art. 38.1.*c* LC 21/2001 y 64 *bis* LIRPF).

El apartado 2 del art. 38 establece límites expresos a las competencias normativas autonómicas disponiendo que no pueden regular los tipos de gravamen autonómicos en la base liquidable especial y los aplicables a determinadas categorías de renta, siendo el Estado el que los establezca. Tampoco pueden normar las deducciones establecidas y reguladas por la normativa estatal, ni los límites de deducción establecidos en el art. 56 LIRPF o los pagos a cuenta del impuesto. Finalmente, establece una cláusula general que especifica que las comunidades autónomas no pueden regular aquellas materias no contempladas como contenido de competencias normativas previstas. Así mismo, en el supuesto de no regular las materias habilitadas, será de aplicación la normativa estatal sobre el IRPF que es modificada por el art. 58 de la LC 21/2001.

#### 3.1.1.4. Gestión del tributo

Siguiendo el art. 19.2 de la LOFCA el Estado y, concretamente, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) ejercerá la gestión de este tributo. El art. 46.2.*a* de la LC 21/2001 así lo reitera de forma que las comunidades autónomas no podrán intervenir en esta tarea sino que, en todo caso, podrán intervenir en la AEAT por medio de unos órganos cuya regulación se comentará más abajo.

Con respecto a la cesión parcial del IRPF se pueden realizar algunas reflexiones después de lo expuesto. En primer lugar, se continúa condicionando la estructura del IRPF de forma que el Estado establece cómo determinar la renta disponible, objeto del tributo, sin que las comunidades autónomas puedan intervenir en este aspecto sino es a través de los órganos de coordinación Estado-comunidades autónomas que se han creado al efecto en el seno de la AEAT. Partiendo de esa renta disponible, que forma la base imponible del impuesto, la estructura se divide en dos tramos —estatal y autonómico— que terminarán en una cuota líquida común que, siendo disminuida por conceptos como, entre otros, los pagos a cuenta, acabarán en una sola cuota diferencial.

La segunda es que la parte autonómica a la que se ha aludido no es, de origen, producto de una disposición de la comunidad autónoma como manifestación de su autonomía fiscal o poder financiero sino que es un espacio normativo que habilita el Estado y que puede ser utilizado por las comunidades autónomas permitiéndoles actuar dentro de los márgenes que él ha establecido. Esta idea se refuerza con la cir-

cunstancia de que el IRPF sigue siendo efectivo en el supuesto de que las comunidades autónomas no asuman ninguna de las competencias normativas o en el supuesto que el Estado decidiera reducir o, incluso, eliminar de forma unilateral esta posibilidad. Hemos de tener en cuenta que el legislador habilita las competencias normativas con base en el art. 150.1 de la CE tal y como se deriva del art. 2.2 de las leyes específicas de cesión ya citadas. En este sentido, el Estado atribuye a las comunidades autónomas facultades para regular aspectos de su sistema tributario permitiendo que lo adapten de acuerdo con sus propios intereses, aunque no ejerciendo una competencia propia sino, en todo caso, derivada.

La tercera reflexión que cabe formular es que lo efectivamente cedido a las comunidades autónomas es el 33 % del IRPF. Siguiendo el art. 18.2 *a* de la LC 21/2001 el montante que equivale a ese porcentaje se deriva de una serie de conceptos que ya hemos recogido más arriba y que se combinan en la fórmula matemática del art. 6.*b* LC 21/2001<sup>17</sup> a la que se remite el art. 8.2 de la LC 21/2001 que regula la determinación de la liquidación definitiva en concepto de tarifa autonómica de IRPF. Sin embargo, de la lectura de estos dos preceptos se observa que el concepto CLD varía en su significado puesto que en el art. 6.*b* es el 33 % de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica y en el art. 8.2 pasa a ser las cuotas líquidas en

17. La fórmula a la que nos referimos es:

$$\text{TIRi}(1999) = \text{CLDi}(1999) - \text{DIDiDi}(1999) + \text{CLNDi}(1999) - \text{DIDNi}(1999) + \text{RNDi}(1999) + \text{INDi}(1999).$$

Donde:

$\text{TIRi}(1999)$  = Rendimiento recaudatorio por el IRPF de la comunidad autónoma (i) en el año 1999.

$\text{CLDi}(1999)$  = 33 % de la suma de las cuotas íntegras en concepto de las tarifas estatal y autonómica que los residentes en el territorio de la comunidad autónoma (i) hayan consignado en la declaración presentada en el año 2000 correspondiente al año 1999. Dicha cantidad se minorará en el 33 % de las deducciones estatales que deben soportarse por la cuota íntegra autonómica. Cuando el importe consignado en la declaración sea de signo negativo su valor será igual a cero.

$\text{DIDiDi}(1999)$  = 33 % del importe total efectivamente deducido por los residentes en el territorio de la comunidad autónoma (i) en la declaración presentada en el año 2000, correspondiente al año 1999, por la deducción por doble imposición de dividendos y por doble imposición internacional.

$\text{CLNDi}(1999)$  = 33 % de las cuotas líquidas de los contribuyentes residentes en el territorio de la comunidad autónoma (i) que no estén obligados a declarar y soliciten devolución en el año 2000 por el año 1999.

$\text{DIDNi}(1999)$  = 33 % del importe de la deducción por doble imposición de dividendos correspondiente a los contribuyentes residentes en el territorio de la comunidad autónoma (i) que no estén obligados a declarar y soliciten devolución en el año 2000 por el año 1999.

$\text{RNDi}$  = 33 % de las retenciones soportadas por los contribuyentes residentes en el territorio de la comunidad autónoma (i) que no estén obligados a declarar, no soliciten devolución y que obtengan rentas superiores a 6.010,12 euros.

$\text{INDi}(1999)$  = Ingresos por IRPF producidos en el año 1999 por actas de inspección [AIi (1999)], liquidaciones practicadas por la Administración [LAI (1999)] y declaraciones presentadas fuera de los plazos establecidos por la normativa reguladora del impuesto [ALI (1999)] que correspondan a la comunidad autónoma (i). A estos efectos se entenderá por deuda tributaria la constituida por la cuota líquida más los conceptos a que se refiere el apartado 2 del art. 58 de la LGT con excepción de los recargos previstos en sus letras *a* y *d*. Esta partida se minorará en el importe de las devoluciones por ingresos indebidos que deban imputarse a la comunidad autónoma, incluidos los intereses legales [DIi(1999)]. De forma que:

$$\text{INDi}(1999) = \text{AIi}(1999) + \text{LAI}(1999) + \text{ALI}(1999) - \text{DIi}(1999).$$

concepto de tarifa autonómica del impuesto. Es decir, mientras que aplicando el art. 6.b de la LC 21/2001 la tarifa autonómica por IRPF depende de aplicar un 33 % sobre la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que se obtienen en el territorio de una comunidad autónoma en el año 1999, aplicando el art. 8.2 de la LC 21/2001 el mismo concepto depende de lo obtenido directamente a través de la aplicación de la tarifa autonómica a la base imponible, esto es, de las cuotas líquidas autonómicas. En consecuencia, parece lógico pensar que el 33 % al que se refiere la LOFCA y que ha sido efectivamente cedido a las comunidades autónomas, no parece depender del montante recaudado en el territorio comunitario sino que depende, directamente, de las cuotas líquidas autonómicas que produce el tributo en la comunidad autónoma que se trate.

Abundando un poco más, la diferencia expuesta tiene, a juicio del que escribe, una derivada en relación con los límites a la competencia normativa autonómica relacionada con la tarifa autonómica en el IRPF. Como se ha dicho, las comunidades autónomas pueden asumir la competencia de regular la tarifa autonómica con el límite de que su estructura deberá ser progresiva con idéntico número de tramos que la del Estado, no apareciendo ningún límite de carácter cuantitativo como sucedía en la regulación anterior<sup>18</sup> lo que lleva a pensar que pueden subir o bajar la tarifa autonómica sin límite máximo o mínimo. Esta idea se fundamentaría en la fórmula del art. 6.b de la LC 21/2001 en la que, como hemos dicho, la tarifa autonómica por IRPF gira en torno al 33 % de la suma de cuotas íntegras —disminuidas en su caso por las deducciones— cuyo volumen líquido puede subir o bajar como consecuencia de la regulación autonómica de las tarifas sin que se altere por ello el porcentaje de recaudación cedida.<sup>19</sup>

Sin embargo, la fórmula del art. 6.b de la LC 21/2001 varía cuando se trata de calcular la liquidación definitiva que en concepto de IRPF han de percibir las comunidades autónomas en años posteriores a 1999. Siguiendo el art. 8.2 de la LC 21/2001 ésta gira en torno de las cuotas líquidas autonómicas y no en torno a la suma de cuotas íntegras estatal y autonómica. La cuota líquida autonómica es el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica con el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual, con el 33 % de las deducciones estatales y con el importe de las deducciones autonómicas (art. 64 LIRPF). La cuota íntegra, a su vez, es el resultado de aplicar la tarifa autonómica a la base imponible lo que nos lleva a concluir que la cesión efectiva a las comunidades autónomas en concepto de IRPF surge de la aplicación de la tarifa autonómica y no de la aplicación de un porcentaje en la recaudación territorializada.

Pero, si hemos cambiado la forma de obtener la recaudación cedida pasando de la suma de cuotas íntegras estatal y autonómica obtenidas en el territorio disminu-

---

18. Según el art. 13 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos a las comunidades autónomas y de medidas fiscales complementarias la cuota resultante de aplicar a la base liquidable regular la tarifa autonómica no podía ser superior o inferior en un 20 % la que resultaría de aplicar la tarifa autonómica que regulaba el Estado.

19. El montante producto de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica puede variar porque la comunidad autónoma varia al alza o a la baja su tarifa pero ello no supone alterar los límites de la LOFCA puesto que sobre el montante líquido que sea siempre se aplicará un 33 % para la comunidad autónoma y el 67 % para el Estado.

das, en su caso, por la acción de las deducciones estatales, al resultado de aplicar directamente la tarifa autonómica en la base imponible del IRPF, ¿cómo actúa el límite del 33 % establecido en la LOFCA? El límite actúa directamente sobre la tarifa autonómica de manera que las comunidades autónomas no podrán subirla de forma que la cuota líquida autonómica supere el 33 % de la cuota líquida total o bajarla de manera que desaparezca el gravamen autonómico. En otros términos, siguiendo la interpretación expuesta, las comunidades autónomas no podrían subir la tarifa autonómica del IRPF si con ello obtuviesen a través de las cuotas líquidas un porcentaje superior al 33 % de la cuota líquida global.<sup>20</sup> Así mismo, tampoco pueden rebajar la tarifa autonómica del impuesto hasta su desaparición puesto que con ello podrían generar un tipo cero que equivale a una exención,<sup>21</sup> lo que cae fuera de las competencias normativas que pueden asumir, sin perjuicio de entender que la no existencia fáctica de tarifa autonómica implica la aplicación subsidiaria de la tarifa autonómica que ha establecido el Estado.

20. La explicación abstracta que aquí se expone puede clarificarse mediante un sencillo ejemplo. Tomando como premisa que la cuota líquida autonómica se deriva, en definitiva, de la cuota íntegra autonómica disminuida por la acción de las deducciones, se podría considerar el siguiente supuesto. Tomando una base liquidable general de 4.000 y aplicando las tarifas estatal y autonómica del IRPF para el año 2002 se obtienen las siguientes cuotas íntegras:

3.678,19 → 443,59  
 321,81 → 16,080 % = 51,74  
 Cuota íntegra estatal = 495,33 tipo medio impositivo estatal 12,383 %  
 3.678,19 → 18,48  
 321,81 → 7,920 % = 25,48  
 Cuota íntegra autonómica = 243,96 tipo medio impositivo autonómico 6,099 %  
 Cuota íntegra total = 739,29  
 Relación de la cuota íntegra autonómica con la cuota íntegra total  
 739,29 → 100  
 243,96 → X  
 $X = 243,96 \times 100 / 739,29 = 32,99 \%$

Lo que indica que aplicando la tarifa autonómica que establece el Estado una comunidad autónoma ya obtiene una cifra cerca del 33 % de la cuota íntegra total. Ahora bien, si la comunidad autónoma aumenta al 10 % el tipo medio impositivo autonómico en virtud de una competencia normativa sobre la tarifa autonómica sin límites, esta proporción varía.

Tipo medio impositivo estatal → 12,383 % que da lugar a una cuota íntegra estatal de 495,33  
 Tipo medio impositivo autonómico → 10 %  
 Cuota íntegra autonómica =  $4000 \times 10 \% = 400$   
 Cuota íntegra total = 895,33  
 Relación de la cuota íntegra autonómica con la cuota íntegra total  
 895,33 → 100  
 400 → X  
 $X = 400 \times 100 / 895,33 = 44,67 \%$

Es decir, el aumento de tipos impositivos por parte de una comunidad autónoma puede implicar que obtenga un porcentaje superior al 33 % de la cuota líquida global del IRPF lo que sería contrario a la regulación que rodea la cesión parcial del citado impuesto tal y como se expone en el texto. No obstante, cabe el argumento de que, mediante la aplicación de las deducciones, se corrija este dato de forma que la cuota líquida autonómica sea equivalente al 33 % de la cuota líquida global, sin embargo no parece que fuera lógico emplear las deducciones para corregir esta cuestión en vez de para beneficiar de forma efectiva a aquellos sujetos que pudiesen aplicarlas.

21. Sobre este tema véase Martínez Lafuente, A.: «El tipo cero y las exenciones tributarias», *Hacienda Pública Española*, núm. 84, 1983, págs. 65-82.



Estos límites máximo y mínimo, como se intenta exponer, se extraen del cambio que supone pasar de calcular el 33 % de la cesión a las comunidades autónomas sobre la recaudación total en el territorio de una comunidad autónoma de forma que su variación no implica variar el porcentaje, a referir el mismo límite no a la recaudación territorial sino, directamente a la cuota líquida del IRPF de forma que la parte autonómica no debe superar el 33 % de la cuota líquida global del IRPF. Esta limitación influye decisivamente en la tarifa autonómica de forma que sus variaciones no pueden alterar el límite citado que va a venir referenciado por el tipo autonómico que establezca el Estado para su aplicación subsidiaria. Sin embargo los fundamentos de esta interpretación no se limitan a una cuestión de miembros de una fórmula matemática sino que también son de otro carácter.

Entender que la tarifa autonómica puede variar sin que ello suponga superar el límite del 33 %, pues va referido a la recaudación total obtenida en el territorio comunidad autónoma, tiene consecuencias contrarias al régimen jurídico de cesión. Si, bajo esta idea, una comunidad autónoma aumenta su tarifa, también aumentará el producto que se obtiene por IRPF y no recaudará más ella sola sino también el Estado, que, en cambio, no ha subido su tarifa. Más claro es el supuesto contrario, es decir, si una comunidad autónoma abate su tarifa el resultado es una menor recaudación global y una menor recaudación también para el Estado. En ambos casos los porcentajes del 33 % a favor de la comunidad autónoma y el 67 % a favor del Estado se mantienen pero el resultado líquido varía por cambios en la presión fiscal. Teniendo en cuenta que es el Estado quien habilita la competencia normativa que pueden asumir las comunidades autónomas, no parece que entre dentro de su lógica que su ejercicio pueda comprometer los ingresos que obtiene a través del tributo cuya recaudación cede parcialmente. Dicho en otros términos, una actuación autonómica sobre la tarifa impositiva desvinculada del límite del 33 %, pues se aplica de la recaudación global, implicaría para el Estado una subida o bajada de gravamen de forma ajena a sus propias previsiones.

Como consecuencia de lo expuesto se puede interpretar que, si bien las comunidades autónomas pueden establecer una tarifa autonómica, ésta posee un límite máximo en el 33 % de la cuota líquida del tributo que se deriva de aplicar la tarifa autonómica que establece el Estado y un límite mínimo en el denominado tipo cero. Si a esto añadimos que con la tarifa estatal ya obtienen el citado 33 % no parece que tengan otra alternativa que, bien sea rebajando la tarifa sin alcanzar el tipo cero, bien sea aplicando las deducciones autonómicas, rebajar el tributo y el porcentaje a recibir de la cuota líquida. En este sentido se puede concluir que la actual cesión parcial del IRPF implica un mayor ingreso por este concepto en las arcas autonómicas lo que implica una mayor autonomía financiera en materia de gasto, pero no una intervención mayor en el régimen jurídico del tributo pues sigue estando dentro de unos máximos y unos mínimos manteniéndose la autonomía financiera existente en materia de ingresos por la cesión del IRPF. Así mismo, en cuanto a la corresponsabilidad fiscal no parece que el avance sea significativo, más cuando las comunidades autónomas tienen más posibilidades de rebajar el tributo exponiendo la *cara amable* de los tributos que aumentarlos para mejorar sus servicios con lo recaudado, permaneciendo el Estado ante el contribuyente como el ente que grava sus rentas de forma efectiva.

### 3.1.2. La cesión del impuesto sobre el patrimonio

#### 3.1.2.1. Rendimiento cedido

Siguiendo el art. 11.*b* de la LOFCA y los art. 17.1.*b*, 18.1.A.*a* y 23 de la LC 21/2001, además de las respectivas leyes de cesión a cada una de las comunidades autónomas de régimen común, el IP es un tributo efectivamente cedido. Se ha cedido a la comunidad autónoma el rendimiento que el impuesto pueda producir en su territorio sin limitación cuantitativa. Más concretamente, se cede la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes al hecho imponible del tributo.

#### 3.1.2.2. Punto de conexión territorial

El punto de conexión territorial será la residencia habitual de los sujetos pasivos cuya regulación es idéntica a la que ya se ha expuesto en relación con el IRPF tal y como se deriva del art. 20.2 de la LC 21/2001.

#### 3.1.2.3. Competencias normativas

Conforme a lo dispuesto en el art. 19.2.*b* de la LOFCA, las competencias normativas que pueden asumir las comunidades autónomas son sobre el mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones. Sobre estos aspectos, a diferencia de la regulación anterior (art. 13.2 de la Ley de cesión 14/1996), no se han establecido límites de forma que las comunidades autónomas podrán establecer, en principio, el mínimo exento que crean oportuno, la tarifa que estimen conveniente aunque sea de carácter proporcional así como deducciones y bonificaciones a la cuota siempre que respeten las estatales y aplicándolas de forma posterior a éstas (art. 39 LC 21/2001). En cualquier caso la no utilización de la competencia normativa supone la aplicación de la normativa estatal sobre el IP que se modifica con el art. 59 de la LC 21/2001.

#### 3.1.2.4. Gestión del tributo

En relación con la competencia de gestión se mantiene la delegación de su ejercicio a las comunidades autónomas siguiendo el art. 19.2, párrafo segundo de la LOFCA. Los art. 46 a 51 LC 21/2001 precisan el alcance de esta delegación. En este sentido se mantiene que las declaraciones-liquidaciones por IP se han de presentar conjuntamente con las del IRPF y que el Estado puede incoar actas de inspección por el IP con ocasión de actuaciones sobre el IRPF sin perjuicio de que la instrucción y resolución de los expedientes administrativos corresponda a las comunidades autónomas (art. 46.1 y 3 LC 21/2001).

En relación con la gestión y liquidación del tributo, las comunidades autónomas pueden realizar la comprobación de valores, los actos de trámite y la liquidación, la calificación de las infracciones y la imposición de sanciones y la publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento (art. 47.1 LC 21/2001), lo que no alcanza a la aprobación de modelos de declara-

ción. En materia de recaudación les corresponde gestionar el pago voluntario de las liquidaciones por IP practicadas por la comunidad autónoma y, en periodo ejecutivo, todos los débitos por el impuesto (art. 48.1.b LC 21/2001). En materia de inspección pueden ejercer las funciones previstas en el art. 140 de la LGT siguiendo la normativa estatal y siguiendo los planes de actuación inspectora elaborados conjuntamente con el Estado (art. 50 LC 21/2001). Con respecto a la revisión el art. 51 de la LC 21/2001 dispone que pueden resolver los recursos de reposición, declarar la nulidad de pleno derecho, resolver los expedientes de fraude de ley y declarar la lesividad de sus propios actos.

En relación con la cesión del IP parece posible afirmar que el nivel de autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal puede verse influido en algún grado con respecto a la legislación anterior. El rendimiento cedido se mantiene en el 100 % de la recaudación que produce el tributo en el territorio de la comunidad autónoma de que se trate. En cuanto a las competencias normativas se observa algún cambio ya que mientras en la anterior regulación un aspecto clave como la tarifa debía mantenerse en unos límites cuantitativos concretos y con una estructura específica,<sup>22</sup> en la actualidad no parece que existan límites estructurales o cuantitativos. No obstante esta idea ha de entenderse con reservas puesto que no parece posible que las comunidades autónomas rebajen a un tipo cero el IP ya que generaría *de facto* una exención en su territorio por este tributo lo que no es acorde con la competencia normativa habilitada que no recoge las exenciones totales. Así mismo, no establecer tarifa haría que se aplicase subsidiariamente la establecida por el propio Estado en el art. 30 de la LIP. Las ideas expuestas dan a entender un límite mínimo a la competencia normativa al que se ha de añadir uno máximo establecido a través del art. 19.2 de la LOFCA en el sentido de que el gravamen no puede distorsionar la presión fiscal efectiva global existente en el territorio nacional aunque se trata de un principio de necesaria precisión. En relación con el mínimo exento no se ha establecido un límite expreso pero, siguiendo el art. 28 LIP, no parece posible su eliminación puesto que podría entenderse de aplicación subsidiaria el establecido por el Estado y su aumento no podría llegar a eliminar *de facto* el gravamen del IP en un territorio autónomo. La mayor libertad de establecer normas parece residir, por tanto, en relación con las deducciones autonómicas y bonificaciones a las que, teniendo en cuenta su naturaleza de exenciones parciales, no se han establecido límites.

La conclusión es que las comunidades autónomas pueden incidir en el producto que obtienen de este recurso de forma diferente a la legislación anterior. En este sentido podemos pensar que la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal han aumentado puesto que no existen unos límites tan estrictos como en la legislación anterior en materia de tipos impositivos y se han ampliado las competencias normativas a las deducciones y bonificaciones. Ahora bien, los tipos han de moverse en unos límites mínimos concretos —no pueden llegar a su desaparición— como ya sucedía, y no pueden aumentar de forma libre —como ya sucedía

---

22. Disponía el art. 13.2 de la LC 14/1996 que la estructura de la tarifa debía tener una progresividad similar a la del Estado, siendo idéntica a la de este último en cuanto a la cuantía del primer tramo de base liquidable y al tipo marginal mínimo.

en virtud del art. 19.2, 2º párrafo de la LOFCA que se mantiene—; el mínimo exento no varía en su regulación y las nuevas deducciones y bonificaciones también podrían haberse introducido a través del citado mínimo exento en el que ya podían incidir.

### 3.1.3. La cesión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

#### 3.1.3.1. Rendimiento cedido

Como sucede con los tributos anteriores, siguiendo el art. 11.c de la LOFCA, el art. 18.1.A).c de la LC 21/2001 y las disposiciones respectivas en cada una de las leyes específicas de cesión citadas a pie de página anteriormente, se puede considerar que el ITPAJD es un tributo efectivamente cedido. El rendimiento que obtienen las comunidades autónomas en virtud de esta cesión se derivará de los hechos imponibles del impuesto que prevé el art. 25 de la LC 21/2001 que, en resumen, se identifican con el hecho imponible de transmisiones patrimoniales (art. 7 RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, que regula el ITPAJD), operaciones societarias y actos jurídicos documentados (art. 19 RDLeg. 1/1993 de 24 de septiembre que regula el ITPAJD) si bien, en este último caso, no se ha cedido la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios (art. 28, 33 y 40 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, que regula el ITPAJD).

#### 3.1.3.2. Punto de conexión territorial

Los citados hechos imponibles se vincularán al territorio de acuerdo con los puntos de conexión que se regulan en el art. 25.2 de la LC 21/2001. Este precepto, como ya sucedía con el art. 7 de la LC 14/1996, ordena un complejo sistema de puntos de conexión en el que se diferencian dos posibilidades:

*a)* En el supuesto de escrituras, actas y testimonios gravados por la cuota fija de actos jurídicos documentados, documentos notariales, el rendimiento de dicha cuota fija corresponderá a la comunidad autónoma en la que se autoricen u otorguen.

*b)* Sin perjuicio de lo anterior, en el resto de supuestos gravados por el ITPAJD los puntos de conexión son los siguientes:

- 1) Si el documento no está sujeto a cuota fija sino a cuota gradual por AJD-documentos notariales, el rendimiento corresponde a la comunidad autónoma donde radique el Registro en el que se inscriba o anote el bien o el acto.
- 2) Si se trata de operaciones societarias, el rendimiento corresponderá a la comunidad autónoma donde concorra cualquiera de las siguientes reglas por el orden de aplicación preferente:<sup>23</sup>

---

23. El art. 25.2.b de la LC supone una modificación del art. 7.2.C) de la LC 14/1996 puesto que ha sustituido por el sistema expuesto el punto de conexión anterior que se basaba sólo en el domicilio fiscal de la entidad.

- a) Que la entidad tenga en dicha comunidad autónoma su domicilio fiscal (definido en el art. 21 de la LC 21/2001).
  - b) Que la entidad tenga en dicha comunidad autónoma su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en el ámbito territorial de otra administración tributaria de un estado miembro de la Unión Europea, o estándolo, dicho estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.
  - c) Que la entidad realice en dicha comunidad autónoma operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situadas en el ámbito territorial de otra administración tributaria de un estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, estos estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.
- 3) Cuando el documento no motive liquidación por cuota gradual o por operación societaria el rendimiento se atribuirá de forma acorde con las reglas que fija el precepto en función de la naturaleza del acto o contrato documentado y de los bienes a que se refiera. De las ocho reglas que contempla el precepto todas son iguales a las que ya establecía el art. 7.dos. C) de la Ley 14/1996 con excepción de la núm. 6. En esta última el legislador ha precisado que las concesiones administrativas de explotación de bienes, de ejecución de obras, de explotación de servicios o mixtas que se ejecuten en más de un territorio autonómico supondrán el reparto de la recaudación procedente del gravamen de acuerdo con los criterios especificados en el precepto.

### 3.1.3.3. Competencias normativas

Las competencias normativas que sobre el tributo cedido pueden asumir las comunidades autónomas se encuentran reguladas en el art. 19.2.d de la LOFCA y el art. 41 de la LC 21/2001. Estos preceptos prevén que aquellos entes territoriales pueden regular el tipo de gravamen de diversos presupuestos de hecho del tributo: concesiones administrativas, transmisión de bienes muebles e inmuebles, constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre ellos, excepto los derechos reales de garantía, arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y la utilización de documentos notariales. A esta posibilidad se ha de añadir que podrán establecer deducciones y bonificaciones en la cuota aunque con dos condiciones: deberán relacionarse con aquellos supuestos en los que las comunidades autónomas pueden regular los tipos de gravamen y serán compatibles con las estatales aplicándose posteriormente.

Es de destacar que los preceptos indicados no regulan sólo la posibilidad de asumir competencias normativas relacionadas con la presión fiscal que puede implicar el tributo. El legislador estatal ha habilitado (art. 19.2.d LOFCA) que las comunidades autónomas puedan regular los aspectos de la gestión y la liquidación del tributo. En este sentido, el art. 41.1.a de la LC 21/2001 permite que los modelos de contrato para el arrendamiento de inmuebles puedan ser elaborados por la propia comunidad autónoma.

El no ejercicio por parte de las comunidades autónomas de las competencias normativas aquí descritas no dificultará la aplicación del tributo. Siguiendo los art. 11, 12, 13, 16, 31, 56 y 58 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, que regula el ITPAJD, modificados todos ellos por el art. 60 de la LC 21/2001, la regulación estatal es de aplicación subsidiaria.

#### 3.1.3.4. Gestión del tributo

La gestión, en sentido amplio, relacionada con el tributo, siguiendo el art. 19.2 de la LOFCA y el art. 46.1.c de la LC 21/2001, se delega a las comunidades autónomas siendo de aplicación los art. 47 a 51 ya vistos cuando se ha tratado el IP. No obstante, es posible destacar algunas singularidades en relación con el tributo tratado ya que, por ejemplo, el art. 47.2.b y c de la LC excluye de delegación la confección de efectos estancados y los acuerdos de concesión de exenciones subjetivas, y el art. 48.2 LC excluye de delegación la recaudación realizada mediante efectos timbrados.

La contribución del régimen de cesión de este tributo a la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal en la vertiente del ingreso ha aumentado de nivel si la comparamos con la que se derivaba de la regulación de la cesión de la LC 14/1996. Se observa que se ha ampliado la posibilidad de fijar los tipos impositivos a más presupuestos de hecho, concretamente, transmisión y constitución de derechos reales sobre bienes muebles así como arrendamientos. En esta línea también está la posibilidad de fijar deducciones a la cuota y bonificaciones compatibles con las estatales.

Pero, si bien las posibilidades han aumentado, los límites no parecen haber variado. En otros términos, las comunidades autónomas han de asumir estas competencias no con la idea de una capacidad de normativa ilimitada sino dentro de un mínimo y un máximo. El mínimo queda fijado, como se ha dicho anteriormente, en el hecho que no pueden establecer tipos cero que supongan una exención del tributo o incrementar los gravámenes de forma que alteren la presión fiscal efectiva. En definitiva, la autonomía financiera y, por ende, la corresponsabilidad fiscal ha aumentado en cuanto a extender las posibilidades de intervención pero dentro de los mismos límites que ya se habían establecido.

Significativo es que la materia de las competencias normativas no se ciñe en este tributo sólo a regular aspectos de parte estática sino que, también, se han habilitado competencias normativas en materia de gestión y liquidación a diferencia de lo que sucedía bajo la LC 14/1996. Se han ampliado claramente los campos en los que las comunidades autónomas pueden intervenir en relación con el ITPAJD pero ello no está exento de problemas a poco que se profundice. Esos problemas proceden del significado que cabe atribuir a los términos de gestión y liquidación ya que, si bien podemos identificar el último de forma unívoca como el procedimiento cuyo objetivo es determinar la cuantía tributaria, no ocurre lo mismo con el primer término, que posee una acepción amplia y otra estricta. Con la primera de ellas se hace referencia, con base en el título III de la Ley general tributaria (en adelante LGT), a los procedimientos de liquidación y recaudación del tributo al que podemos sumar, como su auxiliar, el de comprobación e inspección. Con la segunda, podría identi-

ficarse un procedimiento que se prevé en la LGT, pero que no ha tenido un desarrollo reglamentario concreto aunque podría abarcar procedimientos como la comprobación de valores (art. 52 LGT) o la consulta tributaria (art. 107 LGT).

De acuerdo con lo expuesto parece que es posible realizar una interpretación amplia o estricta de la competencia normativa habilitada. Interpretando de forma amplia el término *gestión* resultaría que las comunidades autónomas podrían regular toda la materia que abarca en relación con el ITPAJD, en cambio, con una interpretación estricta parece que el legislador no ha concretado nada salvo que se refiera a procedimientos diferentes a la liquidación, la recaudación y la investigación-comprobación tributarias.

Pero el problema de saber a qué se refiere el legislador con el término *gestión* no es el único que conlleva la competencia normativa a asumir por las comunidades autónomas. Le acompaña la duda de saber hasta dónde pueden llegar normativamente hablando: una regulación de la competencia diferente a la establecida en la misma materia para otros tributos por leyes como la LGT o, por el contrario, ciñéndose a ella y, en todo caso, adaptándola a sus circunstancias. A ello cabe añadir que, dependiendo de la amplitud del significado del término *gestión* y de las posibilidades normativas que se presentan a las comunidades autónomas, se ha de saber si en los supuestos en que no se ha delegado la competencia de realizar determinadas tareas como, por ejemplo, la consulta tributaria del art. 107 de la LGT o la confección de efectos estancados (art. 47.2.a LC 21/2001), resultará de aplicación la normativa autonómica por parte del Estado.

Los interrogantes que se han planteado aquí sobre el significado y los límites de la competencia normativa sobre la *gestión* y la liquidación del ITPAJD han de tener respuesta futura en el caso de que las comunidades autónomas las ejerzan. En este sentido, aquí se puede aportar alguna opinión al respecto que podrá ser confirmada o negada en el futuro. Por lo que se refiere a qué se ha de entender por *gestión*, se ha de hacer una interpretación estricta puesto que cuando el legislador se refiere a las diferentes fases que pueden abarcarse con una interpretación amplia lo hace expresamente<sup>24</sup> e incluso llega a identificar los términos de *gestión* y liquidación como se deriva del art. 47 de la LC 21/2001. Si esto es así, es de suponer que se refiere a la comprobación de valores, actos de trámite y liquidación, publicidad e información al público de obligaciones tributarias y de formas de cumplimiento, la aprobación de modelos de declaración o la consulta tributaria. No obstante esto, podría entenderse que han de excluirse aquellos procedimientos que, si bien están relacionados con la *gestión* del tributo, no han sido objeto de delegación el ejercicio de sus tareas como se deriva del art. 47.2 LC 21/2001, esto es, la consulta tributaria con respecto a materias reguladas exclusivamente por el Estado, la confección de efectos estancados o los acuerdos de concesión de exenciones subjetivas en el ITPAJD.

A todo lo dicho cabe añadir lo dispuesto en el art. 60 de la LC 21/2001 en cuyo apartado seis se modifica el art. 56 de la LITPAJD estableciendo que la normativa a

---

24. Un ejemplo sería el art. 19.2.e y g de la LOFCA en su actual redacción, donde se habilita la competencia normativa sobre la *gestión*, liquidación, recaudación e inspección de tributos cedidos como los que gravan el juego o los que gravan ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

aplicar en materia de gestión y liquidación de este impuesto será la autonómica, de forma que su ausencia implicará la normativa que sobre la gestión se establece en la propia ley. En consecuencia, parece que el legislador estatal no habilita para regular todo lo que implica la gestión y liquidación de los tributos sino sólo aquellas materias que puedan relacionarse y que se hallen específicamente recogidas en la LITPAJD.

Concretado el significado de la competencia habilitada es necesario dar respuesta al límite normativo en el que han de moverse las comunidades autónomas a la hora de regular esos procedimientos. A juicio del que escribe la respuesta a este interrogante se encuentra en el art. 19 de la LC 21/2001 donde se relaciona la normativa aplicable a los tributos cedidos. Del citado precepto se destaca que la normativa estatal es clave a la hora de regir los tributos cedidos y, dentro del conjunto que forma se destaca la LGT que ocupa el primer lugar y, además, en el párrafo segundo del apartado 1 del citado artículo se la prevé como el texto de referencia a cuyos conceptos y términos se han de adecuar las normas autonómicas. En consecuencia, la capacidad normativa de las comunidades autónomas en materia de gestión y liquidación del ITPAJD, además de ceñirse a una interpretación estricta de esos conceptos, no podrá suponer un alejamiento de las líneas fundamentales que marca la legislación estatal en las materias que puede incidir.<sup>25</sup>

En definitiva, el nivel de autonomía y corresponsabilidad fiscal ha aumentado en tanto que se han habilitado más materias en las que las comunidades autónomas pueden regular tanto en el régimen jurídico estático del tributo como en el dinámico todo ello, no obstante, a desarrollar en los límites expuestos que son similares a los ya existentes.

### 3.1.4. La cesión del impuesto sobre sucesiones y donaciones

#### 3.1.4.1. Rendimiento cedido

De acuerdo con los art. 11.d LOFCA, 17.1.d, 18.1.A).b y 24 de la LC 21/2001 además de los respectivos preceptos en la normativa específica de cesión a cada

---

25. La doctrina ya ha tratado la cuestión relativa a la capacidad de las comunidades autónomas de regular la gestión tributaria si bien en relación con los tributos propios. Sin embargo esta última circunstancia no es óbice para considerar sus conclusiones un referente útil para aportar una solución a la cuestión planteada. En el trabajo *Análisis jurídico del recargo autonómico. Relaciones con los tributos cedidos* llegué a la conclusión que la doctrina planteaba dos posibles interpretaciones: la primera basaba las relaciones entre la regulación estatal y la regulación autonómica en la dinámica de ley de bases-legislación de desarrollo de forma que se trataba de una competencia compartida; la segunda, en cambio, consideraba que el Estado tenía una competencia exclusiva en el campo de la gestión tributaria. Fernández Amor, J. A.: *Análisis jurídico...*, pág. 341.

De acuerdo con estas ideas, una cosa parece obvia, el Estado establece, como mínimo, las líneas fundamentales en la normativa sobre la gestión del sistema tributario que abarca tanto los tributos estatales como los autonómicos lo que puede fundamentarse en el art. 149.1.14 y 18 de la CE. En este sentido, no parece que las competencias normativas en materias de gestión de tributos cedidos puedan sustraerse de esta condición si no sucede con los tributos propios de las comunidades autónomas.



comunidad autónoma el ISD sigue formando parte del conjunto de tributos efectivamente cedidos a las comunidades autónomas. En este sentido, del art. 24 citado se deriva que se cede la totalidad de la rendimiento que produzca este tributo en el territorio de la comunidad autónoma que se trate.

#### 3.1.4.2. Puntos de conexión territorial

Según dispone el art. 24.2.a de la LC 21/2001 en el supuesto de gravar adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen a la porción hereditaria del beneficiario, el punto de conexión será la residencia habitual del causante a la fecha del devengo. En este sentido, el legislador persiste en no usar como punto de conexión en este supuesto el domicilio fiscal del causante como establece el art. 10.4.a de la LOFCA.

En cualquier caso, para dar contenido al concepto de residencia habitual de las personas físicas, es de aplicación el art. 20 de la LC 21/2001 que dispone que esta circunstancia se produce cuando se permanece en el territorio de la comunidad autónoma que se trate un mayor número de días del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo. En el caso que este supuesto no se diera sería cuestión de aplicar las reglas del art. 20.1.2, 3 y 4 ya comentadas cuando se hizo referencia al IRPF.

En el supuesto de gravar donaciones de bienes inmuebles, el punto de conexión se sitúa en el lugar donde radiquen. Si se trata de una donación de otros bienes y derechos, el punto de conexión se ubica en el territorio donde radique la residencia habitual a la fecha de devengo.

El legislador precisa dos casos en los apartados 3 y 4 del art. 24 de la LC 21/2001. En el primer apartado regula el supuesto de que a través de una sola donación se transmitan bienes ubicados en diversos territorios lo que supone que la recaudación atribuible es el resultado de aplicar, al valor de los bienes donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que correspondería al valor total de los transmitidos. En el segundo apartado se prevé la acumulación de donaciones de forma que, en tal supuesto, corresponde a la comunidad autónoma el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

#### 3.1.4.3. Competencias normativas

Siguiendo el art. 19.2.c LOFCA las comunidades autónomas pueden asumir competencias en materias como la tarifa, las reducciones y los coeficientes de patrimonio preexistente repitiendo la regulación de la LC 14/1996. La ampliación de materias se produce con la mención expresa del establecimiento de deducciones, bonificaciones y la regulación de la gestión y la liquidación del tributo.

El art. 40 de la LC 21/2001 precisa esta regulación estableciendo que las comunidades autónomas pueden crear reducciones de la base imponible, tanto para las transmisiones *inter vivos* como *mortis causa*, pero si responden a circunstancias económicas y sociales propias de la comunidad autónoma que se trate. Así mismo,

pueden incidir sobre la regulación de las reducciones que establece el Estado, bien sea para mantener sus condiciones, bien sea para mejorar sus efectos. En relación con la tarifa y las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente el legislador estatal no ha regulado límites expresos para, finalmente, en relación con las deducciones y bonificaciones de la cuota precisar que pueden establecerlas si son compatibles con las estatales y no suponen su modificación, aplicándose con posterioridad a las del Estado.

En relación con la gestión y la liquidación regula que el Estado retiene la competencia para establecer el régimen de autoliquidación con carácter obligatorio en las diferentes comunidades autónomas, implantándolo a medida que cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del tributo.

#### 3.1.4.4. Gestión del tributo

La gestión, como ocurre con el IP o el ITPAJD se encuentra delegada a las comunidades autónomas siendo de aplicación, en los términos ya vistos, los art. 46 a 50 de la LC.

En relación con este tributo la reflexión a exponer es en términos similares a lo que ocurre con otros tributos. La recaudación continúa cedida al 100 % de forma que no supone un aumento de la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal que ya aportaba la regulación que se desprendía de la LC 14/1996. En cuanto al nivel de esos principios visto desde la perspectiva de la regulación del recurso, como ocurre con el ITPAJD o el IP ha sido ampliado el campo de intervención posible habilitando competencias normativas en materias que hasta ahora no podían ser reguladas. Las competencias sobre la tarifa, las reducciones de la base imponible, las deducciones, bonificaciones y la gestión y la liquidación se deberán mover en términos similares a los que ya hemos observado en relación con el IP o el ITPAJD, con lo que es posible traer aquí las conclusiones allí aportadas.

#### 3.1.5. La cesión del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos especiales de fabricación

##### 3.1.5.1. Rendimiento cedido

La regulación que se comenta presenta como novedad significativa la inclusión como tributo susceptible de cesión el IVA y algunos impuestos especiales lo que se ha articulado a través de la cesión parcial de la recaudación de esos tributos. Concretamente, siguiendo los art. 11.*e* y *f* de la LOFCA, 17.1 letras de *f* a *l*, 18.1.B) letras *b* a *i*, 27, 28, 29, 30 31, 32, 33 y 34 de la LC 21/2001, y las leyes propias de cada comunidad autónoma, los porcentajes de recaudación cedida alcanzan en el IVA el 35 % de la recaudación y en los otros tributos el 40 % con excepción del impuesto sobre la electricidad, en el que la cesión es de la totalidad de la recaudación. No obstante esto, el Informe del CPFF advierte que la cesión efectiva requiere aceptar el sistema de financiación por las comisiones mixtas

de cada comunidad autónoma y la asunción por ellas de la competencia en materia de sanidad.<sup>26</sup>

### 3.1.5.2. Puntos de conexión territorial

Por lo que respecta a los puntos de conexión es de destacar que, a diferencia de lo que ocurre en los otros supuestos de cesión, el legislador ha optado por ceder la recaudación en función de los consumos calculados sobre una base estadística. Fundamentándose en este aspecto concreto, algunos autores han considerado que esta cesión se corresponde más con la participación en los ingresos del Estado del art. 157.1.a de la CE, que con un concepto constitucional de tributo cedido que presupone territorializar las competencias tributarias (normativas, de gestión o recaudación) que se ceden por medio de puntos de conexión que establezcan una vinculación efectiva con el territorio.<sup>27</sup>

Si bien se trata de una diferencia significativa, el tributo cedido en general, desde un punto de vista económico responde a la idea de participación total o parcial en los ingresos del Estado ya que implica el establecimiento por este ente de unos recursos cuya recaudación corresponde a otros entes territoriales. Ahora bien, desde un punto de vista jurídico estos recursos —tributos cedidos y participaciones— se diferencian en cuanto a sus rasgos normativos. En este sentido los tributos cedidos se caracterizan, fundamentalmente, por la cesión del producto (art. 10.1 de la LC) derivado de la cesión de su hecho imponible o, directamente, de la recaudación (art. 10.3 de la LOFCA) y, en cambio, la participación en los ingresos del Estado, siguiendo el art. 13 de la LOFCA, se articula a través del denominado Fondo de Suficiencia o, de acuerdo con el art. 15 de la LOFCA, a través de las asignaciones de nivelación. De acuerdo con esto no parece que, desde el punto de vista normativo, pueda asimilarse la cesión de estos tributos a una participación en los ingresos estatales. A ello cabe añadir que el legislador incluye entre los puntos de conexión posible «los consumos calculados sobre una base estadística» (art. 10.4.b LOFCA) dato que, posteriormente, se territorializa a efectos de la cesión.

En cualquier caso, la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal en materia de ingresos no parece que la nueva cesión influya en el grado de efectividad de esos principios puesto que las comunidades autónomas no pueden ejercer ninguna competencia normativa ni realizar por delegación la gestión de esos tributos. Sí puede significar una mejora en el principio de suficiencia financiera o, en todo caso, en el de autonomía financiera pero en la vertiente del gasto<sup>28</sup> al aumentar el

26. Extraído del Informe del CPFF *Sistema de financiación de las comunidades autónomas de Régimen Común*, de 30 de noviembre de 2001, págs. 46, 48, 50, 53, 55 y 57.

27. García Martínez, A.: «La configuración del tributo cedido como recurso autonómico», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 112, 2001, pág. 708 y Bas Soria, J.: «Las competencias tributarias de las comunidades autónomas: el nuevo marco de corresponsabilidad fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 231, pág. 49.

28. Todo y que supone incrementar por la vía de los tributos cedidos los ingresos de las comunidades autónomas, se ha de advertir que el impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas tiene en la actualidad un tipo cero por lo que las comunidades autónomas no han de recibir fondos por medio de este tributo.

volumen de ingresos disponibles procedentes de recursos diferentes a la participación en los ingresos del Estado.

### 3.1.6. La cesión del impuesto especial sobre determinados medios de transporte

#### 3.1.6.1. Rendimiento cedido

El art. 11.*b* de la LOFCA recoge en su listado a este tributo como susceptible de cesión. Esta condición se confirma con los art. 17.1.*n*, 18.1) A) *e*, y 35 de la LC 21/2001 pasando a ser un tributo efectivamente cedido cuando se contempla en cada una de las leyes específicas de cesión. El montante cedido equivale al rendimiento del impuesto producido en el territorio de la comunidad autónoma que se trate.

#### 3.1.6.2. Punto de conexión territorial

Siguiendo el art. 35.2 LC 21/2001 se considerará producido en el territorio de una comunidad autónoma el rendimiento del impuesto cuando la primera matriculación definitiva en España tenga lugar en su territorio.

#### 3.1.6.3. Competencias normativas

El art. 19.2.*f* de la LOFCA establece que la competencia normativa que pueden asumir las comunidades autónomas en relación con este tributo cedido se ciñe a los tipos impositivos. Esta disposición se desarrolla en el art. 43 de la LC 21/2001 en la que se encuentran los máximos y los mínimos entre los que esos entes territoriales pueden establecer sus tipos.

#### 3.1.6.4. Gestión del tributo

La gestión, en virtud de la delegación que se desprende del art. 19.2 de la LOFCA y se concreta, como sucede para otros tributos en los art. 47 a 50 de la LC 21/2001 será realizada por las comunidades autónomas. No obstante, como prevé el art. 47.2.*d* de la LC, se excluyen de delegación determinadas materias relacionadas con este tributo.

Con la inclusión de este tributo en el grupo de los efectivamente cedidos y, junto al resto de impuestos especiales, es fácil considerar que se produce un aumento de los recursos disponibles vía tributos cedidos por parte de las comunidades autónomas lo que nos lleva a reiterar la afirmación que, en relación con el gasto, los entes territoriales aumentan su nivel de autonomía. En relación con el nivel de autonomía y la corresponsabilidad fiscal entendemos que la competencia normativa sugiere una potenciación del nivel que, bajo la LC 14/1996, no existía, si bien la posibilidad de actuación es escasa puesto que sólo puede incidirse en los tipos y dentro de unos máximos y mínimos que, en ocasiones, no llegan al 1 % de margen. Recordemos además que, siguiendo el art. 70 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, si las comunidades autónomas no hacen uso

de la competencia normativa expuesta, se han de aplicar los tipos impositivos estatales (art. 62 LC 21/2001).

### 3.1.7. La cesión de los tributos sobre el juego

#### 3.1.7.1. Rendimiento cedido y puntos de conexión territorial

Como ocurría en el régimen anterior, los tributos sobre el juego continúan siendo un tributo efectivamente cedido a las comunidades autónomas. Esta conclusión se extrae del art. 11.1 de la LOFCA y de los art. 17.1.e, 18.1.A).d y 26 de la LC 21/2001 así como de las diferentes leyes específicas de cesión. En consecuencia, se cede a las comunidades autónomas el rendimiento de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias cuando la comunidad autónoma haya autorizado a su celebración o sea competente para hacerlo. Así mismo, se cede el rendimiento de la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar cuando el hecho imponible se realice en dicho territorio.

#### 3.1.7.2. Competencias normativas

Siguiendo el art. 19.2.e de la LOFCA y el art. 42 de la LC 21/2001, las competencias normativas que pueden asumirse abarcan, prácticamente, todos los aspectos del régimen jurídico del tributo. Pueden ser reguladas exenciones, la base imponible, los tipos, las cuotas fijas, las bonificaciones y el devengo además de la gestión, liquidación, recaudación e inspección del tributo.

#### 3.1.7.3. Gestión del tributo

De acuerdo con el art. 19 de la LOFCA y los art. 46 a 50 de la LC 21/2001, la tarea de gestión, entendida en sentido amplio, será realizada, por medio de la delegación, por parte de las comunidades autónomas.

Por lo que se refiere a este tributo se pueden destacar algunos puntos. El primero es si el hecho de habilitar competencias normativas sobre tantos aspectos del tributo no estará causando una mutación en su naturaleza de forma que pueda considerarse un impuesto propio. El segundo es que, si esto es así, no convendría que el Estado derogase su tributo de forma que las comunidades autónomas pasasen a gravar la materia imponible por medio de impuestos propios. Finalmente, como tercer punto, es que la nueva regulación aporta un incremento en el grado de autonomía y corresponsabilidad fiscal en cuanto que aumentan los campos en los que se habilitan competencias normativas, si bien se han de ejercer en los límites máximos y mínimos que se derivan del ordenamiento y que son comunes a tributos como el IP, el ITPAJD o el ISD ya comentados.

Sobre las dos primeras cuestiones apuntadas en el párrafo anterior cabe añadir que el efecto de cambio de naturaleza no parece que se produzca desde el momento en que el Estado conserva la capacidad de regular en exclusiva aspectos del hecho imponible como el material, el espacial o el elemento subjetivo, así como la de derogar el tributo o derogar la habilitación normativa, sin olvidar que sus disposicio-

nes son de aplicación subsidiaria. Por todo ello no es posible afirmar el cambio de naturaleza si bien cabría proponer que, por la amplitud de la habilitación, sería posible plantearse que fuesen las comunidades autónomas quienes gravasen la manifestación de capacidad económica a través de impuestos propios.

### 3.1.8. La cesión del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos

#### 3.1.8.1. Rendimiento cedido

Las previsiones del art. 11.j de la LOFCA, del art. 17.1.ñ, del art. 18.1.A). *f*y del art. 36 de la LC 21/2001 y de las respectivas leyes de cesión, permiten afirmar que este tributo forma parte del grupo de los efectivamente cedidos. La cesión se articula a través de ceder el 100 % del rendimiento del tributo producido en el territorio de la comunidad autónoma que se trate.

#### 3.1.8.2. Punto de conexión territorial

De acuerdo con el art. 36 de la LC 21/2001 se considera producido en el territorio de una comunidad autónoma, el rendimiento del impuesto que corresponda a ventas minoristas realizadas en establecimientos de venta al público al por menor sitos en la comunidad autónoma con la excepción de los suministros que se efectúen a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos en otra comunidad autónoma, en los que el rendimiento se considerará producido en esta última. También se considera producido en el territorio de la comunidad autónoma el rendimiento que corresponda a importaciones y adquisiciones intracomunitarias de productos gravados, cuando se destinen directamente al consumo del importador o adquirente en un establecimiento de consumo propio situado en dicha comunidad autónoma.

#### 3.1.8.3. Competencias normativas

El art. 19.g de la LOFCA y el art. 44 de la LC 21/2001 marcan las competencias normativas que pueden asumir las comunidades autónomas en relación con este tributo. Concretamente pueden regular su gestión, en sentido amplio y el tipo de gravamen. Sobre este elemento, no obstante, ha de aclararse que, siguiendo el segundo artículo citado, se trata de un tipo autonómico que ha de sumarse a otro estatal tal y como se deriva del art. 9.10 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social. En consecuencia, las comunidades autónomas podrán establecer un tipo impositivo específico dentro de los márgenes máximo y mínimo que prevé el art. 44 de la LC 21/2001 que ha de sumarse al tipo impositivo estatal previsto en el art. 9.10 citado.

#### 3.1.8.4. Competencia de gestión

La gestión ha sido delegada a las comunidades autónomas como se desprende de los art. 19.2 de la LOFCA y 46 a 50 de la LC 21/2001.

Este tributo es diferente al resto de los cedidos por lo que respecta a las competencias normativas habilitadas, puesto que se articula a través del establecimiento, dentro de los máximos y mínimos previstos, de un tipo impositivo específico autonómico a modo de recargo. Se añade la particularidad de que su no imposición no supone la aplicación subsidiaria de normativa estatal, sino del tipo impositivo siempre aplicable pero, en todo caso, no aumentado por el recargo.

La forma en la que ha sido formulada esta competencia normativa plantea si este recargo es o no de la misma naturaleza que los previstos en el art. 157.1.a de la CE como recurso autonómico o, por el contrario, es un recargo establecido por el Estado a favor de las comunidades autónomas. A juicio del que escribe, si bien se trata de un recargo que las comunidades autónomas pueden o no establecer sobre el impuesto cedido ejerciendo para ello una opción similar a la que ejercerían de establecer el recargo mencionado en el texto constitucional, existen diferencias que le alejan de éste. La primera de ellas radica en el propio fundamento del recargo, esto es, es una competencia normativa propia del régimen jurídico de los tributos cedidos habilitada por el Estado mientras que el recargo autonómico en sentido estricto proviene del propio texto constitucional. En segundo lugar, derivado de esta primera apreciación, el recargo que establece el Estado, como sucede con otra competencia normativa, podría ser derogado por él, lo que no sucedería con un recargo autonómico que dependería tanto en su establecimiento originario como en su derogación de la propia comunidad autónoma que lo estableciera. Por último, cabe añadir que el Estado podría haber conseguido el mismo efecto permitiendo que las comunidades autónomas pudieran establecer la tarifa dentro de unos márgenes que tuvieran en cuenta lo que ahora se ha articulado como un recargo.

Se han de repetir aquí consideraciones ya dichas en relación con la autonomía y la corresponsabilidad fiscal. Se han aumentado las capacidades de gasto y el nivel de autonomía y corresponsabilidad fiscal que se derivaba de la regulación anterior pero, como sucede en todos los casos analizado, todo ello ha de ser acorde con los límites que se derivan de la regulación de los tributos cedidos.

Analizados todos los tributos cedidos y las normas que los regulan es necesario proseguir el estudio a través del estudio de la modificación de la regulación que se ha realizado con respecto a otro recurso autonómico: el recargo tributario.

### 3.2. *El recargo tributario autonómico*

El recargo tributario autonómico ha sido otro de los recursos cuya regulación ha sido modificada. Desde la redacción de la LOFCA en 1980 hasta la fecha, el artículo que ha regulado este recurso es el 12 no siendo alterado en su apartado 2, esto es, en relación con los límites en los que se ha de mover el establecimiento del recargo, pero sí en su apartado 1 que ha regulado el ámbito de aplicación de este tributo.

Durante el periodo 1980-1996 el recargo autonómico podía ser establecido sobre los impuestos estatales cedidos y sobre los no cedidos que gravasen la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio. Se ha de decir que, teniendo en cuenta que los tributos cedidos no suponían la habilitación de competencias normativas, con el recargo autonómico las comunidades

autónomas podían hacer efectiva su autonomía financiera y su corresponsabilidad fiscal<sup>29</sup> si bien, salvo excepciones, no atendieron a esta posibilidad.<sup>30</sup>

En el año 1996 el apartado 1 del art. 12 de la LOFCA es modificado de forma que las comunidades autónomas sólo podían establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión. Si entendemos que con esta denominación se hace referencia a aquellos tributos potencialmente cedibles y que se han de diferenciar de aquellos tributos efectivamente cedidos, podemos llegar a la conclusión que el ámbito de aplicación del recargo autonómico fue estrechado.<sup>31</sup> Este recurso autonómico sólo podía establecerse sobre las figuras tributarias que, estando relacionadas en el art. 11 de la LOFCA, no habían sido objeto de cesión efectiva: la imposición general sobre las ventas y los impuestos sobre consumos específicos ambos sobre la fase minorista.

Con la modificación del art. 12.1 de la LOFCA efectuada en el 2001 el ámbito de aplicación de este tributo siguen siendo los tributos susceptibles de cesión, pero excluyendo el IVMDH además del IVA y los impuestos especiales, aunque en estos dos últimos casos hasta que tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen. Esta regulación confirma la línea restrictiva seguida hasta ahora puesto que, si bien mantiene como núcleo fundamental el grupo de tributos susceptibles de cesión, se ha de recordar que se han cedido todos los tributos del art. 11 de la LOFCA, agotando sus posibilidades por lo que no podemos hablar más que de tributos efectivamente cedidos.

Dos reflexiones pueden ser aportadas si se examina la evolución normativa que con respecto al recargo autonómico se ha expuesto. La primera es que en la actualidad no parece posible que las comunidades autónomas puedan ejercer su poder tributario con el objeto de establecer un recargo si tienen efectivamente cedidos todos los tributos susceptibles de cesión. Abundando un poco más, esos entes territoriales poseen la opción de acordar con el Estado la cesión de tributos y, en consecuencia, ejercer las competencias normativas en el marco de la legislación estatal, renunciando con ello a establecer recargos sobre esas figuras o man-

---

29. En el momento en que se aproximaba el replanteamiento del sistema de financiación para el quinquenio 1991-1995 y se estudiaba la forma de incrementar los niveles de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal la doctrina resaltó las posibilidades que el recargo tenía a estos efectos. En este sentido puede verse Zornoza Pérez, J. J.: «Tributos propios y recargos de las comunidades autónomas», en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1986-87, T. II, Madrid, 1988, pág. 987; Zornoza Pérez, J. y Hucha Celador, Fdo. de la: «Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las comunidades autónomas», *Cuadernos de Actualidad, Hacienda Pública Española*, núm. 8, 1990, pág. 22; Martín Queralt, J.: «Éramos pocos y...», *Tribunal Fiscal*, noviembre de 1993, núm. 37, pág. 3; Albiñana-García Quintana, C.: «De corresponsabilidad fiscal y administración única», *Revista Jurídica TAPIA*, enero-febrero de 1993, pág. 23, o Adame Martínez, Fco. D.: *Tributos propios de las comunidades autónomas*, ed. Comares, Granada, 1996, pág. 612.

30. Suele ser citada como una prueba infructuosa del establecimiento de este recurso la Ley 15/1984, de 19 de diciembre, sobre el Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid.

31. Sobre esta cuestión Ferreiro Lapatzá diferenció entre los tributos susceptibles de cesión y los tributos efectivamente cedidos. Los primeros serían los contemplados en la LOFCA y en los respectivos estatutos de autonomía, mientras que los segundos serían aquellos que, además, eran regulados por la ley estatal que establece el alcance de la cesión y la ley particular de cesión a cada comunidad autónoma. Ferreiro Lapatzá, J. J.: «Los impuestos cedidos y la Ley 42/1983, de 28 de diciembre», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40, 1983, págs. 601-611.



tener la posibilidad de establecer el tributo autonómico renunciando a la recaudación y las competencias normativas que pueden obtener de un tributo susceptible de cesión que pase a efectivamente cedido. Este condicionamiento mutuo entre el régimen jurídico del recargo y el del tributo cedido que puede llegar al extremo de que utilizando sólo uno el otro sea de imposible establecimiento podría llevar a plantear el encaje de la modificación del art. 12.1 de la LOFCA en el bloque constitucional. Se ha de tener en cuenta que tanto el art. 157.1 de la CE como el art. 4.1.d de la LOFCA recogen tanto al recargo como al tributo cedido como recursos autonómicos de lo que podría derivarse que ambas posibilidades han de quedar abiertas sin que una condicione a la otra de forma efectiva. A esto cabe añadir que el recargo tributario autonómico y el tributo cedido son recursos autonómicos de diferente naturaleza cuyos regímenes jurídicos pueden relacionarse, pero no condicionarse. En otros términos, el recargo tributario autonómico es un tributo cuyo régimen jurídico es compartido entre el Estado y las comunidades autónomas, las cuales regularán elementos esenciales del tributo sin que el primer ente pueda eliminar tal posibilidad. Por el contrario, el tributo cedido es un recurso transferido a las comunidades autónomas cuyo titular es el Estado, el cual cede la recaudación y, en su caso, puede habilitar competencias normativas a ejercer por esos entes. Los argumentos formados con la idea de que la hacienda autonómica incluye ambos recursos sin excluirse mutuamente y de su diferente naturaleza, se refuerzan si consideramos que tanto el art. 157.1.a de la CE como el art. 4.1.d de la LOFCA establecen que, el ámbito de aplicación del recargo tributario autonómico son los impuestos estatales, posibilidad que se elimina si se añade que tengan que ser susceptibles de cesión tal y como recoge el art. 12.1 de la LOFCA.

La segunda reflexión que se puede aportar tiene una conexión directa con la primera. La conclusión que surge de la misma es producto de barajar dos premisas. La primera es que, en la actualidad, tanto los recargos tributarios autonómicos como los impuestos propios autonómicos, tienen unos límites muy estrechos que impiden su desarrollo.<sup>32</sup> La segunda premisa es que el establecimiento de impuestos propios y de recargos ha sido considerada como la expresión máxima de la auto-

---

32. En relación con la dificultad que entraña el establecimiento de impuestos propios autonómicos se ha decir que fue ampliamente comentada en los momentos previos a la modificación del sistema de financiación autonómica en el año 1991. Teniendo en cuenta que la regulación de este recurso autonómico no ha sido objeto de modificación desde entonces es posible considerar la conclusión aquí apuntada, es decir, el poder tributario autonómico está muy restringido para establecer impuestos propios en virtud, fundamentalmente, de los art. 6.1 y 9 de la LOFCA. En este sentido puede verse Medel Cámara, B.: «El sistema de ingresos tributarios de las comunidades autónomas: el proyecto de ley orgánica de financiación de las comunidades autónomas y los Estatutos de Autonomía», *Revista de Estudios Regionales*, extr., vol. II, 1980, pág. 517; Fernández Junquera, M.: «Límites de las Cortes Generales al establecimiento de tributos por las comunidades autónomas», en *Las Cortes Generales*, IEF, Dirección General de los Servicios Jurídicos del Estado, vol. II, pág. 1049, o Ferreiro Lapatz, J. J.: *Régimen jurídico*, pág. 80. Expresivo en esta línea es el comentario de Zornoza Pérez cuando destaca que si bien se ha reconocido a través de la CE la capacidad para crear tributos propios se han establecido límites demasiado estrechos «[...] como para que pueda aparecer justificada la afirmación de que se encuentra en la práctica vacío de contenido [...]», Zornoza Pérez, J. J.: «Tributos propios y recargos de las comunidades autónomas», *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, 1992-1993, págs. 480-481.

mía financiera de las comunidades autónomas.<sup>33</sup> La conclusión parece clara, se han reducido las posibilidades de hacer efectivo un nivel de autonomía financiera en materia de ingresos a través del establecimiento de recursos propios y se ha sustituido por la habilitación de espacios normativos en recursos de titularidad estatal como son los tributos cedidos. En definitiva, el nivel de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal en materia de ingresos no depende tanto del desarrollo normativo del régimen jurídico de recursos tributarios propios de las comunidades autónomas, como del ejercicio o no de las competencias normativas habilitadas por el Estado a través de los cuales comparte su sistema tributario.

### 3.3. *Los recursos no tributarios*

Examinadas las modificaciones que se han realizado en el régimen jurídico de los tributos cedidos y del recargo tributario autonómico, se han de exponer los mecanismos de cierre del sistema o, en otros términos, la regulación de aquellos recursos destinados a cubrir esencialmente la suficiencia financiera de las comunidades autónomas.

#### 3.3.1. El Fondo de Suficiencia

En virtud del art. 13 de la LOFCA las comunidades autónomas participarán en los ingresos del Estado a través del denominado Fondo de Suficiencia, cuyo objetivo es cubrir la diferencia entre las necesidades de gasto de cada comunidad autónoma y ciudad autónoma y su capacidad fiscal. Siguiendo los art. 6.*j* y 15 de la LC 21/2001 podemos obtener dos momentos en la regulación de este recurso. El primero es el año 1999, en el que el Fondo de Suficiencia es la diferencia, positiva o negativa,<sup>34</sup> entre las necesidades totales de financiación de cada comunidad autónoma<sup>35</sup> y el montante de recaudación que se obtiene a través de los tributos cedidos. Una vez fijada esa cuantía positiva o negativa, se ha de ir actualizando para cada año por medio de la aplicación de las fórmulas que establece el art. 15 de la LC 21/2001.

---

33. En este sentido pueden traerse aquí las palabras de Rodríguez Bereijo cuando entendió que «[...] se reconoce la posibilidad de que las comunidades autónomas establezcan sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como recargos sobre los impuestos estatales, configurando un sistema tributario propio y autónomo separado del estatal, expresión máxima de su autonomía financiera», Rodríguez Bereijo, A.: «Una reflexión sobre el sistema general de financiación de las comunidades autónomas», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, pág. 66. A ello cabe añadir las reflexiones que aportó Casado Ollero en su obra *El sistema impositivo de las comunidades autónomas. Una aproximación a las funciones del tributo regional*, Universidad de Granada, Granada, 1981, al considerar que el recurso tributario permite a las comunidades autónomas optar por mejorar el nivel mínimo de servicios garantizado por las transferencias estatales de forma que ponía de manifiesto su autonomía financiera (pág. 66-67).

34. Si la diferencia es positiva, indica que la comunidad autónoma recibe, además del rendimiento de los tributos cedidos, el Fondo de Suficiencia; si es negativa, la comunidad autónoma recibe por tributos cedidos más financiación de la necesaria para sus necesidades de gasto, por lo que debe reintegrar el exceso como Fondo de Suficiencia a favor del Estado.

35. Las necesidades totales de financiación se determinan de acuerdo con los art. 1 a 6 de la LC 21/2001 que, a grandes rasgos, disponen que se ha de calcular el montante de gasto que suponen las competencias homogéneas entre comunidades autónomas adicionándose el valor de las no homogéneas o no comunes.

Se prevé, siguiendo el art. 13.4) de la LOFCA y el art. 16 de la LC 21/2001, que el valor inicial del Fondo de Suficiencia puede ser revisado en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se produzca el traspaso de nuevos servicios o se amplíen o revisen valoraciones de traspasos anteriores.
- b) Cuando cobre efectividad la cesión de nuevos tributos.

El Fondo de Suficiencia aporta al sistema la efectividad de los principios de suficiencia y solidaridad. El primero se evidencia cuando se hace referencia a que el citado fondo ha de cubrir la insuficiencia de los tributos cedidos para financiar las necesidades de gasto que implican las competencias materiales traspasadas. El segundo se pone de manifiesto cuando es posible que la capacidad fiscal de algunas comunidades autónomas, previo ejercicio de las competencias normativas, sea superior a los gastos a los que ha de hacer frente: el exceso será un crédito a favor del Estado que puede distribuirlo entre aquellas comunidades autónomas deficitarias.

De la regulación de este fondo se puede extraer una reflexión útil para el objeto de esta exposición. Siguiendo el art. 6 de la LC 21/2001, el Fondo de Suficiencia se calcula en base a los montantes que proporcionan los tributos cedidos «[...] por sus valores normativos del año 1999». Si esta expresión se entiende como los valores antes de utilizar las competencias normativas, se puede llegar a la conclusión que los tributos cedidos por el Estado cubren el principio de suficiencia y que en virtud de las competencias normativas las comunidades autónomas ponen de manifiesto su autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal, pues conseguirán un *plus* de financiación para mejorar el nivel de prestación de servicios. Ahora bien, si la expresión se entiende referida a un momento posterior al ejercicio de las competencias normativas da la impresión que estas últimas no harían efectivo el principio de autonomía financiera sino el de suficiencia financiera.

En opinión del que escribe es la primera tesis la más adecuada ya que la segunda pondría en evidencia una contradicción que viciaría el sistema de financiación. Si las competencias normativas han sido habilitadas para facilitar la intervención de las comunidades autónomas en la adaptación del sistema tributario estatal a su territorio poniendo de manifiesto su autonomía financiera y su corresponsabilidad final, no tendría mucho sentido vaciar tal posibilidad para, en definitiva, cubrir sólo las necesidades de gasto consideradas imprescindibles. A este argumento cabe añadir que el art. 15.3, segundo párrafo, de la LC 21/2001 prevé que el coeficiente para la actualización del importe del Fondo de Suficiencia, cuando sea a favor del Estado, depende de la recaudación en el territorio de la comunidad autónoma, sin ejercicio de competencias normativas, de los tributos cedidos.

### 3.3.2. Las asignaciones de nivelación y el Fondo de Solidaridad Interterritorial

Las asignaciones de nivelación y el FSI son recursos cuyo régimen jurídico ha sido modificado por las leyes que son objeto de estas líneas. En relación con el primero, los art. 4.2.a y 15 de la LOFCA mantienen en esencia la regulación existente de forma que se sigue vinculando el recurso a compensar la insuficiencia de finan-

ciación que puede surgir de los tributos cedidos y la participación en los Presupuestos Generales del Estado. La novedad radica en que se ha concretado en los sectores de sanidad y educación el concepto de servicios públicos fundamentales cuya financiación será objeto de refuerzo por este recurso cuando no se llegue a cubrir, en los términos del art. 67 de la LC 21/2001, el nivel mínimo de prestación de los servicios públicos que suponen.

Por lo que se refiere al segundo recurso, los art. 4.2.*b* y 16 de la LOFCA así como la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, diseñan de forma novedosa un FCI que se divide en dos fondos: el fondo de compensación y el fondo complementario. Siguiendo el art. 16.3 de la LOFCA las cuantías con las que se dota el fondo de compensación están afectas a gastos de inversión en los territorios menos desarrollados. Por su parte, según el art. 16.5 de la LOFCA las cantidades del Fondo complementario también están destinadas a gastos de inversión si bien, a petición de las comunidades autónomas, pueden emplearse en gastos de funcionamiento o corrientes en las condiciones establecidas en el precepto.

#### **4. La participación de las comunidades autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los mecanismos de resolución de conflictos**

Los principios de autonomía financiera y de corresponsabilidad fiscal se realizan por lo que a las leyes que se analizan se refiere, como se ha dicho, por el ejercicio de las competencias normativas habilitadas en relación con los tributos cedidos. Sin embargo, ambos principios se pueden potenciar también a través de la inclusión de las comunidades autónomas en los órganos del Estado dedicados a la Administración tributaria. En esta línea están tanto el art. 20 de la LOFCA como los art. 63 a 66 de la LC 21/2001, ya que el primero contempla la participación de las comunidades autónomas en los tribunales económico-administrativos regionales del Estado y los segundos, la integración en la AEAT de las comunidades autónomas a través del Consejo Superior de Dirección de la AEAT (art. 63), la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria (art. 64) y los consejos territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria (art. 65), todo ello en la línea que marca el art. 53 de la LC 21/2001 relativo a la colaboración entre administraciones.

Esta integración posee el efecto básico de vincular a las comunidades autónomas tanto en la evolución normativa futura del sistema tributario que comparten con el Estado y del sistema de financiación autonómico,<sup>36</sup> como en la gestión del sistema tributario estatal<sup>37</sup> haciendo con esta regulación efectivo el principio de corresponsabilidad fiscal, no sólo en relación con el establecimiento y configuración de los tributos, sino también con respecto a su gestión. Esto se articula no con la división, por tanto, de la AEAT, sino dotándola de órganos en los que participen, por un lado, la Administración estatal y, por otro lado, las administraciones autonómi-

36. Un ejemplo es el art. 64.3.*b* de la LC 21/2001 en el que se prevé la intervención de las comunidades autónomas a la hora de elaborar la normativa tributaria con su análisis e informe.

37. Un ejemplo es el art. 64.3.*e* de la LC 21/2001 en el que se dispone que se coordinan a través de la Comisión Mixta los criterios de valoración a efectos tributarios.

cas (art. 66 LC 21/2001). En esta línea está también el art. 20.2 de la LOFCA cuya previsión es la participación de las comunidades autónomas en los tribunales económico-administrativos regionales relacionados con la revisión de los actos administrativos tributarios.

El juego de relaciones entre administraciones tributarias a raíz de la financiación autonómica se cierra manteniendo la Junta Arbitral para la resolución de conflictos relativos a los puntos de conexión territorial (art. 23 y 24 de la LOFCA). La regulación actual mantiene la existente excepto en que se han introducido cambios en relación con la legitimación activa que abarca ahora a comunidades autónomas que entiendan que no se produce en su territorio un rendimiento o no son competentes para su gestión. Así mismo, se plantea crear un procedimiento de carácter simplificado (art. 23.5 LOFCA) y se regula la composición de la Junta Arbitral dependiendo de los sujetos en conflicto (Estado-comunidades autónomas o comunidades autónomas entre sí, art. 24.1 LOFCA).

## 5. El principio de estabilidad presupuestaria

Excede de las pretensiones de este trabajo —estudiar el nivel de realización de los principios de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación autonómico— comentar de forma exhaustiva la Ley orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, y la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, relativas a la estabilidad presupuestaria. Sin embargo esa pretensión inicial no parece completa si no se hace siquiera un inciso, no sólo a la perspectiva del ingreso, sino también a la perspectiva del gasto completando la visión de la actividad financiera autonómica y, por ende, de su poder financiero.

Debido a esto es necesario aproximarse a la regulación que establece la LOGEP, trasladando a la actividad de gasto de las autonomías el objetivo de cumplir el principio de equilibrio presupuestario o superávit que establece el art. 3 de la LGEP (art. 1 LOGEP). Cumplir con este principio implica, en general adecuar la política presupuestaria autonómica a las directrices que establecen de forma coordinada el CPFF y el Gobierno del Estado (art. 3, 5 y 6 LOGEP) y en el supuesto de incumplimiento abrir un procedimiento para la asunción de las responsabilidades que pudieran deducirse (art. 4 LOGEP).

Estas disposiciones de la LOGEP se traducen en una serie de modificaciones en el articulado de la LOFCA. El art. 2 asocia la idea de equilibrio económico que ha de procurar el Estado con la estabilidad presupuestaria. El art. 3 incorpora la competencia del CPFF de realizar tareas relativas a la coordinación con el Estado en esta materia. El art. 21 añade a los principios que han de hacer efectivos las comunidades autónomas en materia presupuestaria, el principio de estabilidad.

Todo el contexto que forman los preceptos indicados enmarcan el régimen jurídico de un recurso autonómico como se deriva de los art. 9 LOGEP y de la modificación que incorpora la disposición adicional única, punto cuatro, al art. 14.3 de la LOFCA. Estos preceptos incorporan un condicionante más a la autorizaciones que otorga el Estado para que las comunidades autónomas puedan acudir al crédito público para su financiación. En definitiva, la LOGEP supone; por un lado, limitar la

posibilidad de elaborar y liquidar los presupuestos teniendo en cuenta situaciones de déficit y, por otro lado, un requisito más a la hora de acudir al crédito público.

Si se enlaza el efecto de la LOGEP sobre la actividad financiera autonómica con todo lo expuesto en relación con los recursos autonómicos, se puede llegar a la conclusión que el sistema de financiación autonómico ofrece a las comunidades autónomas la suficiencia para cubrir sus necesidades y la autonomía y la corresponsabilidad fiscal por medio del ejercicio de competencias normativas para compartir el sistema tributario estatal. Ahora bien, esta parece la única vía de desarrollar esos principios puesto que no se han flexibilizado los límites existentes al establecimiento de impuestos autonómicos propios pues el Estado sigue gravando las manifestaciones de riqueza, se ha restringido la posibilidad de establecer recargos tributarios autonómicos y, además, se limita la posibilidad de financiar la actividad de esos entes acudiendo al crédito público.

## 6. Reflexión final

A lo largo de la exposición se ha procurado exponer las diferentes reflexiones y conclusiones parciales que suscitan las modificaciones que se han efectuado en el sistema de financiación. Es tiempo, a estas alturas, de realizar alguna aportación de carácter global, lo que constituye el objeto y la justificación de este último apartado.

El sistema de financiación autonómico español, en relación con las comunidades autónomas de régimen común, ha evolucionado a través, esencialmente, de los tributos cedidos. Estos han pasado de ser un instrumento a través del cual se cubrían las necesidades financieras de las comunidades autónomas haciendo efectivo el principio de suficiencia a ser, al mismo tiempo, el instrumento en el que se hacen residir la efectividad del principio de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal en la perspectiva de los ingresos. Junto a esta evolución o de forma paralela, los impuestos propios y los recargos tributarios autonómicos, manifestaciones ambas del poder tributario y de los mismos principios, han experimentado restricciones para su establecimiento que han llegado a vaciar la posibilidad de generalización. En definitiva se hace evidente que el legislador ha optado por hacer posible la autonomía financiera de las comunidades autónomas a través de que el Estado habilite espacios normativos a las comunidades autónomas en su sistema tributario, en vez de optar por el desarrollo de sus recursos tributarios propios.

Esta opción no es desacorde con nuestro ordenamiento constitucional si tenemos en cuenta que las previsiones sobre este aspecto de la CE permiten el diseño de sistemas de financiación de separación, centralistas o mixtos al ser de carácter abierto. Así mismo, como ya se dedujo al exponer la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el principio de autonomía financiera implica que las comunidades autónomas pueden ejercer su poder financiero de forma acorde con sus propios intereses y en aras de realizar sus competencias materiales, lo que se lleva a cabo con el ejercicio de competencias normativas que permiten la adaptación del sistema tributario estatal a las necesidades autonómicas. La fuerza centrífuga que podría resultar se limita a través del principio de coordinación con la hacienda del Estado el cual, además, es su garante; siendo realizado este aspecto estableciendo límites má-

ximos y mínimos que delimitan las competencias normativas y que se han ido concretando a lo largo del trabajo. Cabe añadir que, previamente al desarrollo de la autonomía financiera, ha de satisfacerse el deber de contribuir al crecimiento equilibrado de todas las partes del territorio del Estado que se instrumenta con el FCI y que se procura mediante la estabilidad en las políticas de gasto.

Es más, cabe pensar que el sistema de financiación autonómico ha de evolucionar por este camino de compartir el sistema tributario estatal puesto que está condicionado por cómo se ha desarrollado la distribución del poder político. Mientras en los estados federales han sido los entes que se federan los que crean el estado federal, dotándolo de poder financiero y repartiendo las figuras tributarias entre el nuevo ente y los entes federados, en España el Estado central ha creado las comunidades autónomas, les ha transferido competencias materiales, que en algunos campos ejercen de forma exclusiva, pero no se ha procedido a habilitarles un espacio de desarrollo de un aspecto esencial del poder financiero como es el poder tributario. En otros términos, mientras se produce un reparto de las competencias materiales, no se ha producido un reparto de las manifestaciones de riqueza a gravar para su financiación.

Así pues, en el ámbito de la financiación autonómica, las diferentes leyes aquí descritas llevan a pensar que la autonomía financiera se ha de realizar, fundamentalmente, por medio de las competencias normativas sobre tributos cedidos las cuales son concebidas como competencias estatales transferidas a las comunidades autónomas mediante leyes-marco. Esta opción, además, parece que ha de considerarse como definitiva pues el sistema nace con vocación de estabilidad lo que, en consecuencia, podría entenderse como la consecución del nivel definitivo de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal que se está dispuesto a alcanzar.

Ahora bien, abundando un poco más, cabría meditar en algunos puntos. En primer lugar este sistema no se diferencia de forma esencial del sistema de financiación de los entes locales. Pensemos que en ambos casos se pretende cubrir de forma prioritaria la suficiencia para, después, mediante el establecimiento de máximos y mínimos, habilitar espacios en los que ambos entes ponen de manifiesto su capacidad normativa —las comunidades autónomas mediante leyes y los entes locales mediante ordenanzas fiscales— y, en definitiva su autonomía financiera. Esta equiparación *de facto* no parece tributaria de uno de los logros del texto constitucional, como es la creación de entes territoriales con capacidad legislativa propia, como manifestación de su autonomía, pues no parece que se haya profundizado en esta línea cuando se ha optado por un sistema de financiación definitivo en el que la autonomía financiera —factor clave de la autonomía política— depende, en gran medida, de la actuación estatal y no de la actuación propia de los comunidades autónomas, aunque la primera ha de ser acorde con el principio de lealtad del art. 2.<sup>e</sup> de la LOFCA. En este sentido, la diferencia entre ambos sistemas de financiación radicará, no tanto en si las comunidades autónomas tienen poder legislativo y los entes locales no, como en que las comunidades autónomas pueden optar entre ejercer su actividad financiera de forma autónoma y coordinada con el Estado o ejercerla dentro de las competencias normativas que el Estado habilita; mientras que los entes locales han de adaptarse necesariamente al margen de autonomía habilitado por el Estado.

En segundo lugar, la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal que se están desarrollando no parten tanto de la capacidad de las comunidades autónomas de establecer sus propios recursos —que, como se ha visto, son de difícil establecimiento— como de la creación por parte del Estado de espacios que pueden regular dentro del régimen jurídico de recursos estatales. La autonomía no es desarrollada por sus titulares siendo su límite la coordinación necesaria y consensuada con el Estado; sino que se realiza en virtud de competencias normativas habilitadas por aquél dentro de sus recursos lo que conlleva, necesariamente, la coordinación. En otras palabras, se ha optado por un sistema de financiación mixto donde la autonomía de los entes territoriales no se desarrolla en contraposición y equilibrio con la necesaria coordinación con el Estado sino dentro de la capacidad coordinadora de éste.

En tercer lugar cabe plantearse si la evolución que aquí se ha expuesto no aleja el sistema de financiación de la distribución de poder financiero que de la CE parecía desprenderse. Es opinión común considerar que la CE marca una evolución en la citada distribución puesto que se pasa de un esquema de poder tributario originario-poder tributario derivado a un poder directamente reconocido por el texto constitucional para todos los entes territoriales, pero con diferentes límites. Sin embargo, con la opción adoptada nos encontramos un sistema de financiación en el que, por un lado, es difícil el desarrollo de recursos propios y, por otro lado, se transfiere a las comunidades autónomas la capacidad de regular tributos de titularidad estatal.

La autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal se están desarrollando en nuestro sistema en un grado y en virtud de unas opciones concretas por lo que no es posible afirmar que se traten de una ilusión. Ahora bien, parece que en materia de financiación, a diferencia de lo que ocurre con las competencias materiales, se ha optado más por transferir, después de la promulgación de la CE, capacidades normativas sobre recursos estatales que por que las comunidades autónomas desarrollasen su poder normativo sobre recursos propios. Se desarrolla, por tanto, una autonomía y una corresponsabilidad fiscal basadas más en la adaptación de un sistema tributario previo —pieza clave en la financiación de los entes territoriales— que en el establecimiento y mantenimiento de un sistema tributario propio.