

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-16-062-0

IV ENCUENTRO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO (2.ª parte)

Coordinadora: *Cristina García-Herrera Blanco*
Instituto de Estudios Fiscales

DOC. n.º 14/2016



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

SUMARIO

Presentación, por CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO (Instituto de Estudios Fiscales)

Programa del Encuentro

COMUNICACIONES

Financiación autonómica y local

La inaplazable reforma del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), por BENJAMÍ ANGLÈS JUANPERE (Universidad Oberta de Catalunya)

Problemas básicos y perspectivas de futuro de la financiación autonómica y local, por ANTONIO APARICIO PÉREZ (Universidad de Oviedo)

Análisis de la financiación autonómica en España y en la Unión Europea, por ANA BUENO AYUSO (Instituto de Estudios Fiscales)

Los impuestos especiales como tributos cedidos a las CCAA: estado de la cuestión, por ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ (Garrigues y Universidad Complutense de Madrid) y JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ (Garrigues y Universidad Pontificia Comillas-ICADE)

La financiación de las Comunidades Autónomas y la crisis del estado autonómico. Escenarios de reforma, por ANA MARÍA LÓPAZ PÉREZ (Florida Universitaria)

La perversión de la garantía constitucional de derechos sociales por el sistema de financiación autonómica, por CARMELO LOZANO SERRANO (Universitat de València)

La reforma de la Hacienda Local: la necesaria atención a la diversidad tipológica de Municipios, por ALBERT NAVARRO GARCÍA (Universitat de Girona)

La reforma del sistema de financiación autonómica en relación con los impuestos autonómicos: problemas actuales a considerar, por IRENE ROVIRA FERRER (Universitat Oberta de Catalunya)

PRESENTACIÓN

En el año 2016 celebramos la cuarta edición del Encuentro de Derecho Financiero y Tributario los días 4 y 5 de febrero. Como es sabido, estos Encuentros se dedican cada año al análisis de los temas que más preocupan a la Hacienda Pública. En esta ocasión los temas seleccionados fueron tres: la reforma de la Ley General Tributaria, la reforma de la financiación autonómica y local y la llamada era “post BEPS” de fiscalidad internacional.

Antes de analizar dichos temas –en diversas mesas redondas– creímos conveniente dedicar una conferencia a la Reforma de la legislación administrativa española, teniendo en cuenta que la misma ha sido recientemente modificada –a través de las Leyes 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público– y que la legislación administrativa es fuente supletoria en el ámbito tributario. Dichas conferencia fue a cargo del Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de Córdoba, MANUEL REBOLLO PUIG. Asimismo, para dar una visión general de la reforma de la Ley General Tributaria contamos con la ponencia de DIEGO MARTÍN-ABRIL –Director General de Tributos– que, además de exponer las medidas más importantes de esta reforma, explicó la justificación y razón de ser de las diversas modificaciones.

Como ya se ha señalado en la primera mesa redonda se analizaron, ya de modo específico, algunos de los aspectos más conflictivos de la reforma de la Ley General Tributaria. Los temas tratados fueron, por un lado, el nuevo Título VI de la Ley dedicado a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de Delito contra la Hacienda Pública, analizado por ISAAC MERINO JARA, Catedrático de la Universidad del País Vasco; por otro, los nuevos plazos del procedimiento inspector por JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid. Por último, MIGUEL CRUZ AMORÓS, Socio de Landwell-PwC, entró en el análisis de diversos preceptos: el derecho a comprobar e investigar de la Administración –artículo 66 bis–, la prescripción de las obligaciones conexas –artículo 68, apartado 9– y la mención en la Ley al cumplimiento cooperativo –artículo 92, apartado 2–.

En las siguientes mesas redondas se abordó el tema de la futura reforma de la financiación autonómica y local, con la finalidad de poder reflexionar y discutir sobre los problemas más importantes a los que nos enfrentamos en estos momentos y que deberían ser tomados en consideración ante esta proyectada reforma. Para ello organizamos dos mesas. En la primera, sobre financiación autonómica participaron JOSÉ MARÍA LAGO MONTERO, Catedrático de la Universidad de Salamanca, JOSÉ MARÍA UTANDE, Letrado del Tribunal Constitucional y JESÚS RAMOS PRIETO, Profesor Titular de la Universidad Pablo de Olavide, moderados por ANA DE LA HERRÁN, del Instituto de Estudios Fiscales. En la segunda, contamos con GABRIEL HURTADO, Subdirector General de Estudios y Financiación de Entidades Locales, JAVIER SUÁREZ PANDIELLO, Catedrático de la Universidad de Oviedo, y GABRIEL ELORRIAGA, vocal del Instituto de Estudios Fiscales, que fueron moderados por BELÉN GARCÍA CARRETERO, de la Universidad Complutense de Madrid.

El último día quisimos dedicarlo a fiscalidad internacional. Cierto es que los Informes finales del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 ya se habían dado a conocer en el mes de octubre del año 2015 lo que, lejos de dejar resueltos los problemas de este ámbito de la fiscalidad, plantea nuevos retos y desafíos que fueron tratados en el Encuentro. Los expertos que nos acompañaron para hablar de estas cuestiones fueron MARÍA JOSÉ GARDE, Subdirectora General de Fiscalidad Internacional de la Dirección General de Tributos, que nos habló de los resultados del Proyecto, así como del seguimiento en la implementación de las medidas nacionales que lleva a cabo la OCDE, y de la situación del Instrumento Multilateral; NÉSTOR CARMONA, Jefe de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, quién nos expuso las medidas de implementación nacionales, así como los cambios a los que se enfrentan las Directrices sobre Precios de Transferencia tras las recomendaciones de las Acciones 8, 9, 10 y 13 del Proyecto BEPS. Por su parte, ABELARDO DELGADO, Socio de Garrigues Abogados y Asesores tributarios, se centró fundamentalmente en tratar el reciente Paquete Antielusión de la Unión Europea, que se publicó unos días antes. Para finalizar ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, Catedrático de la Universidad de Cádiz, intervino dando algunas pautas sobre el futuro de la planificación fiscal internacional.

Este Encuentro, como puede comprobarse, se enmarca perfectamente dentro de las misiones del Instituto de Estudios Fiscales. En este sentido, basta recordar que –además de las funciones de investigación, estudio y asesoramiento económico y jurídico en las materias relativas a los ingresos y

gastos públicos, así como de formación de funcionarios—, el Instituto es un foro de intercambio de ideas, un lugar donde debatimos y reflexionamos, en estrecha colaboración entre la Administración, el sector privado, la academia y la judicatura. Estos Encuentros constituyen un claro exponente de ello.

Para nosotros, y en particular para la vocalía de Derecho financiero y tributario, es fundamental la realización de seminarios especializados sobre temas actuales en los que la participación variada —como la que tuvimos— nos permitan a los tributaristas comprender mejor los problemas a los que nos enfrentamos y encontrar soluciones jurídicas de mayor calidad y validez.

Pero, además, estos Encuentros son también un momento de encuentro para los investigadores y profesores universitarios españoles, y así nos lo hacen ver, si tenemos en cuenta el interés con el que son recibidos. Dicho interés se manifiesta no solo en la asistencia sino también en el gran número de comunicaciones que fueron enviadas y que hoy se publican en la serie Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, cuya importancia entre las publicaciones en materia tributaria es de sobra conocida. En total, recibimos 44 comunicaciones de 25 Universidades. De todas ellas, fueron seleccionadas para ser defendidas en el Encuentro las de MARÍA DEL CARMEN CÁMARA BARROSO, ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ, CARMELO LOZANO SERRANO, MANUEL LUCAS DURÁN, LAURA SOTO BERNABEU y ALEJANDRO ZAPATERO GASCO. Gracias, también, a todos aquellos que no pudieron defender su investigación durante el Encuentro, pese a la gran calidad científica de las aportaciones recibidas.

Quiero terminar agradeciendo a los ponentes por su participación. Pero sobre todo me gustaría dar especialmente las gracias a los asistentes, muchos de los cuales se desplazaron desde fuera de Madrid para poder acompañarnos estos días. Por supuesto, gracias a PETRA PACHECO, en cuyas manos dejo toda la intendencia con la seguridad de que irá bien, y sin cuyo trabajo y entrega nada sería igual.

Esperamos seguir contando con el apoyo de todos para que el Encuentro de Derecho Financiero y Tributario del Instituto de Estudios Fiscales siga siendo una referencia anual en el análisis de los temas tributarios de actualidad.

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO
Vocal Asesora

IV ENCUENTRO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Madrid, 4 y 5 de febrero de 2016

Instituto de Estudios Fiscales

Avda. Cardenal Herrera Oria, 378 – 28035 Madrid

Inscripciones: derecho.financiero@ief.minhap.es / petra.pacheco@ief.minhap.es

Jueves 4 de febrero

9:30 Presentación del Encuentro

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO. Vocal Asesora del Instituto de Estudios Fiscales

JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ. Director de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales

9:45 a 10:30 Conferencia inaugural: La reforma de la legislación administrativa española

MANUEL REBOLLO PUIG. Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de Córdoba

10:30 a 11:15 Conferencia: Una visión general de la reforma de la Ley General Tributaria

DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO. Director General de Tributos

11:15 a 11:45 Café

11:45 Mesa redonda: La reforma de la Ley General Tributaria

ISAAC MERINO JARA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco

JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid

MIGUEL CRUZ AMORÓS. Socio Pwc

Moderador:

JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ

16:00 a 17:30 La reforma de la financiación autonómica y local

Mesa redonda: La reforma de la financiación autonómica

JOSÉ MARÍA LAGO MONTERO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. Letrado del Tribunal Constitucional

JESÚS RAMOS PRIETO. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pablo de Olavide

Moderador:

ANA DE LA HERRÁN PIÑAR. Jefe de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales

17:30 a 18:00 Café

18:30 a 20:00 Mesa redonda: La reforma de la financiación local

GABRIEL HURTADO LÓPEZ. Subdirector General de Estudios y Financiación de Entidades Locales. Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local

JAVIER SUÁREZ PANDIELLO. Catedrático de Hacienda Pública de la Universidad de Oviedo

GABRIEL ELORRIAGA PISARIK. Vocal Asesor del Instituto de Estudios Fiscales

Moderador:

BELÉN GARCÍA CARRETERO. Profesora Contratada Doctora de la Universidad Complutense de Madrid

Viernes 5 de febrero

9:30 a 11:00 Presentación de comunicaciones

La perversión de la garantía constitucional de derechos sociales por el sistema de financiación autonómica

CARMELO LOZANO SERRANO. Universidad de Valencia

La prescripción tributaria (nueva regulación)

ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Universidad de Granada

El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal

MANUEL LUCAS DURÁN. Universidad de Alcalá de Henares

La comprobación de ejercicios prescritos y la seguridad jurídica

LAURA SOTO BERNABÉU. Universidad de Alicante

La publicación de la lista de deudores como excepción a la reserva tributaria: una perspectiva comparada

ALEJANDRO ZAPATERO GASCO. Instituto de Estudios Fiscales

Normativa doméstica y era post-BEPS: ¿hacia dónde vamos?

MARÍA DEL CARMEN CÁMARA BARROSO. Universidad a Distancia de Madrid

11:00 a 11:30 **Café**

12:00 a 13:30 **Mesa redonda fiscalidad internacional: La Era post-BEPS**

NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Jefe de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional. Agencia Estatal de Administración Tributaria

MARÍA JOSÉ GARDE GARDE. Subdirectora General de Fiscalidad Internacional. Dirección General de Tributos

ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Cádiz

ABELARDO DELGADO PACHECO. Socio Garrigues Abogados y Asesores Tributarios

Moderadora:

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO

13:30 **CLAUSURA**

SANTIAGO MENÉNDEZ MENÉNDEZ. Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

COMUNICACIONES

La inaplazable reforma del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

BENJAMÍ ANGLÈS JUANPERE
(Universidad Oberta de Catalunya)

1. Introducción.—2. (Im)procedencia del IIVTNU en ausencia de incremento de valor.—3. Propuesta de reforma del IIVTNU.—4. Conclusiones.

RESUMEN

Los tribunales contenciosos-administrativos están delimitando un supuesto de no sujeción en el IIVTNU cuando, a raíz de una transmisión, no se produce un incremento real de valor de los inmuebles objeto de transmisión. En tales circunstancias, entienden que no se ha realizado el hecho imponible y, por consiguiente, que no es exigible el impuesto.

Atendiendo este posicionamiento jurisprudencial, así como los reiterados pronunciamientos doctrinales, se considera necesaria e inaplazable la reforma legal del impuesto para reconocer este supuesto de no sujeción y evitar, así, la liquidación del IIVTNU por un enriquecimiento inexistente.

ABSTRACT

Contentious-administrative courts are defining a case of non-liability in the IIVTNU when, following a transfer, not a real increase in value of property being transferred occurs. When that situation happens, they understand that it has not made the chargeable event and therefore the tax is not appropriate.

Considering this jurisprudential position and the repeated doctrinal pronouncements, a legal tax reform is considered necessary and urgent to recognize this case of non-liability and to avoid the liquidation of IIVTNU when there is no enrichment.

1. INTRODUCCIÓN

Sigue el goteo de pronunciamientos judiciales declarando la nulidad de liquidaciones del IIVTNU en aquellos supuestos en los que se demuestra que no ha existido incremento de valor en el momento de la transmisión de los bienes inmuebles. De este modo, se va consolidando en la jurisdicción contencioso-administrativa el planteamiento según el cual para que se produzca el hecho imponible de este impuesto es preciso que exista un incremento "real" del valor de los terrenos entre el momento de la adquisición y el momento de la transmisión. Por consiguiente, los tribunales consideran que la ausencia objetiva de incremento de valor implica la no sujeción al impuesto dado que en tales supuestos no se habría realizado el hecho imponible.

Entre las últimas, la Sentencia núm. 144/2015, de 13/07/2015 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Zaragoza, y la Sentencia núm. 173/2015, de 31/07/2015, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Valladolid, las cuales admiten la posibilidad de anular las liquidaciones del IIVTNU en base a la depreciación real de los terrenos objeto de transmisión¹.

En el FJ 4.º de la primera sentencia citada se afirma: "Si no hay incremento de valor, el gravar con independencia de ello supondría «inventar» un impuesto, pervirtiendo la regulación. El instrumento para la determinación del incremento del valor que se halla en el 107 de la LHL, que es eso, un elemento objetivo o instrumental, nunca puede sobreponerse al elemento esencial o nominativo, que es el hecho imponible, de modo que llegue a presumir el mismo. El 107 de la LHL establece un criterio legal de determinación de la cuantía del incremento del valor, pero parte de que el mismo se ha producido, pues de lo contrario, si no hay hecho imponible, no se puede gravar."

¹ Las dos sentencias comparten los razonamientos expuestos en la Sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Catalunya, de fecha 18/07/2013, así como los utilizados, entre otras, por las Sentencias de los juzgados de lo contencioso administrativo de Barcelona, de fechas 22/01/2013 y 24/04/2014, y del mismo juzgado de Zaragoza, de fecha 13/12/2013.

Mientras que en el FJ 4.º de la segunda sentencia citada se manifiesta: “El incremento del valor del terreno que determina la existencia del hecho imponible del Impuesto ha de producirse en términos económicos y reales. Solamente de esta manera se respetará la esencia y la razón de ser del impuesto, que hay que relacionar con la participación de la comunidad en las plusvalías generadas y puestas de manifiesto en un momento determinado, que es el del devengo. La exigencia del Impuesto, máxime si se tiene en cuenta que el mismo es directo, sin haberse producido una plusvalía en los términos indicados contraviene los principios que rigen el sistema tributario, tal y como los mismos se establecen en la Constitución y la Ley General Tributaria.”

Ambas sentencias hacen suyos los argumentos del TSJ de Catalunya que, en el FJ 4.º de la Sentencia de 18/07/2013, declaró: “El vigente sistema legal de determinación de la base imponible contenido en el artículo 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LHL), parte del supuesto de que en toda transmisión de los terrenos sujetos al Impuesto ha habido un incremento de valor, que se calcula mediante la aplicación de unos porcentajes anuales sobre el valor catastral fijado en el momento del devengo, esto es, de la transmisión [...] Sin embargo, el impuesto grava según el artículo 104.1 LHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquiera de los derechos reales que cita la norma. Por tanto, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del artículo 107 LRHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria.”

2. (IM)PROCEDENCIA DEL IIVTNU EN AUSENCIA DE INCREMENTO DE VALOR

Los efectos de todos estos pronunciamientos judiciales son claros: cuando se acredite y pruebe que en un caso concreto de transmisión de inmuebles de naturaleza urbana no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno de valor, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el IIVTNU, de tal modo que el impuesto no podrá exigirse, por más que de la aplicación de las reglas de la citada ley se infiera la existencia de teóricos incrementos². Es decir, el incremento real del valor de los terrenos ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de dichas reglas, ya que éstas sólo entrarán en juego cuando el valor de adquisición sea superior al valor de transmisión en términos reales.

Según el artículo 104 del RDLeg 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, dos serían las condiciones necesarias para exigir el IIVTNU: 1.ª) Que se produzca la transmisión de la propiedad de terrenos por cualquier título o que se constituya o transmite cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos, y 2.ª) Que como consecuencia de dicha transmisión los terrenos objeto de transmisión experimenten un incremento de valor. De este modo, si no concurriera una de las citadas condiciones no se debería poder exigir el impuesto, bien porque no se ha producido una transmisión (obvio) o bien porque a raíz de dicha transmisión los terrenos no han experimentado ningún incremento de valor (de hecho, habrán experimentado una disminución de valor).

Sólo cuando concurren ambas condiciones se aplicarían los artículo 107 y siguientes de la misma norma, referentes a la determinación de la base imponible y liquidación de la cuota correspondiente. Es decir, la fórmula de cálculo de la cuota del Impuesto contenida en los señalados artículos entraría en acción “subsidiariamente” en relación con el artículo 104 ya citado.

Hasta el estallido de la burbuja inmobiliaria, el valor catastral de los inmuebles siempre se situaba por debajo del valor real o de mercado³, motivo por el cual la aplicación del IIVTNU resultaba artificiosa-

² Para SÁNCHEZ GALIANA no estamos ante un método de estimación objetiva sino “ante una estimación directa de los valores de los terrenos en el momento de devengo que se aproxima a los valores de mercado”, debiéndose admitir la prueba en contrario para evitar indefensión. SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (1990): “La determinación de la base imponible en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local*, Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial, Granada, p. 145.

³ Mediante la Orden de 14 de octubre de 1998, de aprobación de los módulos y coeficientes para determinar el valor catastral de los inmuebles, se estableció que los valores catastrales no podían superar el 50% de los valores del mercado. Así mismo,

mente pacífica debido a que la generación de las plusvalías puestas de manifiesto en ocasión de la transmisión de dichos inmuebles “coincidía” con el paulatino aumento de los valores catastrales. Esta ficción *ope legis* ha terminado desde el momento en que, fruto de la crisis del sector inmobiliario, algunos contribuyentes han visto como el valor de sus bienes inmuebles ha disminuido, en algunos casos incluso por debajo del valor catastral⁴, acabando con la ficticia concurrencia entre la revalorización de los bienes inmuebles y el sucesivo incremento de los valores catastrales.

En estos nuevos supuestos, si se sigue dando primacía al método objetivo del artículo 107 de la LRHL, en lugar de atender a la realidad material de las operaciones de transmisión de inmuebles, el contribuyente estará obligado a pagar un tributo por un enriquecimiento inexistente.

En este sentido, el Tribunal Constitucional ha manifestado que, si bien los ciudadanos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos deben exigir dicha contribución a aquellos contribuyentes cuya situación denote una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación⁵, confirmando la imposibilidad de gravar una riqueza imponible inexistente. De no ser así, y según la STC 221/1992, de 11 de diciembre, gravar incrementos inexistentes de riqueza vulneraría los principios de justicia y capacidad económica consagrados por el artículo 31.1 de la Constitución Española (CE).

En relación con el IIVTNU, tal inexistencia de enriquecimiento se produciría cuando el transmitente pueda acreditar la generación de una pérdida de patrimonio con ocasión de la transmisión del bien inmueble. Pretender gravar las plusvalías generadas en la transmisión de inmuebles a partir del incremento que habría experimentado el valor catastral de los mismos, en lugar de gravar la renta real generada, como en otros impuestos, por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición, no sólo significa ignorar la verdadera plusvalía generada sino que, además, permite gravar un enriquecimiento ficticio. Por consiguiente, vincular el cálculo de la cuota del impuesto al incremento real de valor que los inmuebles experimentan a raíz de su transmisión, no sólo permitiría una exacción más respetuosa con los principios constitucionales citados sino que evitaría la liquidación del impuesto en aquellos supuestos en los que en realidad se ha producido una minusvalía.

Por todo ello, y con el objetivo de mejorar la financiación de los municipios y poner fin a una litigiosidad que parece perdida por parte de los ayuntamientos, resulta inaplazable la reforma del IIVTNU para adecuar su hecho imponible a la realidad económica de las transmisiones de bienes inmuebles, de modo que se consiga que la deuda a ingresar por este impuesto esté vinculada directamente al verdadero incremento de valor de los inmuebles objeto de transmisión y a la vez evitar que algunos sujetos pasivos estén obligados a contribuir por un enriquecimiento ficticio.

Así lo manifestó ya en su momento Aragonese Beltrán, pues en su opinión el método de cálculo fijado por la LRHL va en detrimento de la realidad económica de la transmisión, lo cual supone “subordinar los principios de equidad, justicia y capacidad económica a la comodidad administrativa en la gestión del impuesto”⁶.

Comparte este razonamiento Poveda Blanco, quién se muestra contrario a que el IIVTNU no grave el aumento real de valor puesto de manifiesto con la transmisión de los inmuebles, “pues el valor del incremento que se somete a gravamen es un valor meramente administrativo, una fracción del valor catastral de signo positivo, que en modo alguno puede pretender la coincidencia con la efectiva y real variación patrimonial, cuyo signo no siempre ha de ser positivo, ya que, si bien, en general, podrá serlo, dando lugar así a una plusvalía, no es extraño que tenga signo negativo, generándose una

según el artículo 23.2 del RDLeg 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario: “El valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado, entendiéndose por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas.”

⁴ Según VARONA ALABERN: “Hasta ahora estábamos acostumbrados a que el precio de la vivienda aumentara de año en año, porque nos encontrábamos inmersos en un largo ciclo expansionista. En este marco era frecuente que quien vendiera su vivienda obtuviese el beneficio de una segura plusvalía, ya que normalmente lo haría a un precio claramente superior al que tuvo que pagar cuando la adquirió. Pocas veces podía pensarse en una minusvalía, porque parecía difícil que pudiera ocurrir que el precio de venta fuera inferior al de compra.” VARONA ALABERN, J. E. (2008): “Plusvalías ficticias e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos”, recurso en línea: *legaltoday.com* [http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad_general/plusvalias-ficticias-e-impuesto-sobre-el-incremento-de-valor-de-los-terrenos-urbanos].

⁵ Sobre dicha cuestión ver la STC 255/2004, de 22 de diciembre, o la 96/2002, de 25 de abril. En el mismo sentido, la STC 182/1997, de 28 de octubre, o la STC 233/1999, de 16 de diciembre.

⁶ ARAGONESES BELTRÁN, Emilio (1994): *Ley comentada de las Haciendas Locales*, Ed. Deusto, Barcelona, p. 484.

minusvalía, sin que la norma haya previsto esta situación, al contemplar a modo de presunción absoluta que de la acción transmisora solo puede desprenderse un incremento de valor”⁷.

En la misma línea se pronuncian Esteban y Sánchez, quienes consideran que ni la norma de 1988 ni su posterior reforma de 2002: "Evitaron la contradicción latente entre la definición de la base imponible y la forma de resolver su cálculo económico. La base imponible se definió a partir del incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de veinte años. Pero, de otro, el regulador estableció un mecanismo objetivo para la determinación de este incremento. Para ello, acudió a la ficción de aplicar un porcentaje anual al precio del terreno valorado de acuerdo con su valor catastral. Este sistema de determinación objetiva de la base imponible simplifica la gestión del impuesto, pero la falta de relación entre las ganancias inmobiliarias realmente generadas y el mecanismo ideado para la fijación de la base imponible es objeto de críticas.”⁸

Del mismo parecer es Rovira Ferrer, para quién “queda claro que, si el hecho imponible no tiene lugar, jamás procederá la exigencia de impuesto alguno, y es que únicamente la realización del mismo podrá dar nacimiento a la obligación tributaria principal porque es precisamente en él donde se encuentra la capacidad económica necesaria para la legitimación de todo tributo”⁹.

No es de extrañar, pues, que Suárez Pandiello haya reclamado directamente "modificar la forma de determinar la base imponible sustituyendo el mecanismo actual de fijación de la misma por aplicación de un porcentaje del valor actual del inmueble, por algo más parecido a la realidad", así como transformar este impuesto en uno nuevo “sobre las plusvalías inmobiliarias que gravase el incremento real del valor obtenido y que no se circunscribiera sólo al terreno, sino también a las construcciones”¹⁰.

3. PROPUESTA DE REFORMA DEL IIVTNU

La propuesta de reforma del IIVTNU se concreta en el uso de los valores reales de los bienes inmuebles transmitidos en lugar de los valores catastrales de los terrenos. No se comprende porque, conociendo los importes reales de las transmisiones, las Haciendas Locales tienen que renunciar a aplicar los mismos y utilizar en su lugar el valor catastral como valor objetivo para determinar la cuota del impuesto¹¹.

El uso del valor real de los inmuebles para el cálculo del IIVTNU, en lugar de un valor administrativo alejado de los valores de mercado, permitiría, por una parte, que los ayuntamientos gravasen las verdaderas plusvalías generadas por las transmisiones de los bienes inmuebles sitos en sus respectivos términos municipales (incluyendo aquellas cuyo período de generación fuera inferior al año¹²) y,

⁷ POVEDA BLANCO, F. (2005): "Los impuestos municipales en España: pasado y presente", en *La financiación de los municipios: Experiencias comparadas*, Dykinson, Madrid, p. 362.

⁸ ESTEBAN CABRERA, M., y SÁNCHEZ MALDONADO, J. (2007): "Una propuesta de financiación municipal", en *Papeles de trabajo*, núm. 28, IEF, Madrid, p. 31.

⁹ ROVIRA FERRER, I. (2013): "El IIVTNU en el contexto de crisis actual: su devengo en algunos supuesto problemáticos", en *Tributos Locales*, núm. 110, Renta Grupo Editorial, Madrid, p.87.

¹⁰ SUÁREZ PANDIELLO, J. (2008): *La financiación local en España: Radiografía del presente y propuestas de futuro*. FEMP, Salamanca, p. 297.

¹¹ SUÁREZ PANDIELLO se ha pronunciado en contra del mal llamado “valor real del incremento” del actual IIVTNU, al venir definido en términos objetivos a partir del valor catastral, en lugar de gravar la plusvalía real que se genera en el momento de la transmisión. En SUÁREZ PANDIELLO, J. (2001): "Las Haciendas Locales en el umbral del siglo XXI", en la *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm. 2, p. 27. En la misma línea, SÁNCHEZ GALIANA considera muy discutible que para el cálculo de la base imponible del IIVTNU no se sometan a gravamen las plusvalías reales, de modo que su aplicación puede llevar a resultados absurdos o muy apartados de la realidad. Véase SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (2010): "La necesaria reforma tributaria de las Haciendas Locales: algunas consideraciones sobre la imposición municipal", en *Quincena Fiscal Aranzadí*, núm. 9, pp. 15-16. Mientras que BOSCH ROCA y SOLÉ OLLÉ son favorables a modificar el cálculo de la base imponible del IIVTNU, de manera que el incremento de valor que se grave sea el real y no una estimación, como sucede en la actualidad. BOSCH ROCA, N., y SOLÉ OLLÉ, A. (2013): "Una valoración preliminar de la reforma de la Administración Local en España", en el *Informe IEB sobre federalismo fiscal 12*, Institut d'Economia de Barcelona, p. 8.

¹² La actual regulación del IIVTNU establece un supuesto de no sujeción en aquellas transmisiones cuyo período de generación resulta inferior al año. Dicha limitación, que tendría su origen en el hecho que el valor catastral permanece inalterable durante todo un mismo ejercicio, deja de tener sentido con la utilización de los valores reales de transmisión dado que lo fundamental es que se produzca un incremento de valor de los terrenos sin tener en cuenta el período de tiempo que hubiera

por otra, evitaría que se gravasen aquellas operaciones en las que no se hubiera generado ninguna plusvalía (evitando una injusta exacción del impuesto¹³).

Me sumo a las voces que defienden la propuesta de utilizar los valores reales de los inmuebles en lugar de los valores catastrales¹⁴. Se trata de prescindir del valor administrativo cuando se ponga de manifiesto el valor real de transmisión, ya sea en el momento en que se perfecciona el contrato de transmisión o en el de la realización del negocio jurídico que conforma el hecho imponible del impuesto (en todo caso, se recoge el valor real del inmueble de forma expresa en un documento público).

A efectos tributarios, las transmisiones de inmuebles se vienen comunicando a la Hacienda Estatal (cuando las personas físicas presentan su declaración del IRPF¹⁵); a las Haciendas Autonómicas (para liquidar el ITPyAJD¹⁶), así como también a los respectivos ayuntamientos (en ocasión de la liquidación del IIVTNU¹⁷). Es decir, todas las Administraciones Tributarias son informadas del valor de transmisión de los inmuebles objeto de transmisión. Por consiguiente, a partir de dichas declaraciones es posible utilizar tales valores reales en lugar de los valores catastrales de los terrenos para determinar la cuota del IIVTNU, pudiendo adecuar de esta manera la base imponible del impuesto municipal a la verdadera plusvalía generada.

Por consiguiente, la reforma legal del IIVTNU en este sentido no comportaría mayores obligaciones a los contribuyentes ni especiales sobrecargas de trabajo a los ayuntamientos, quienes, en todo caso, ya gestionan directamente o mediante delegación la liquidación del impuesto.

4. CONCLUSIONES

Atendiendo la reiterada jurisprudencia sobre esta cuestión, así como la doctrina citada, en aquellos supuestos en que quede probado, en términos económicos, que no se ha producido un incremento real del valor de los inmuebles transmitidos, no se debería exigir cuota alguna por el IIVTNU debido a que no se habría producido el hecho imponible (sin hecho imponible no existe obligación tributaria), de modo que estaríamos ante un supuesto de no sujeción.

Tal propuesta podría llevarse a la práctica mediante la utilización de los valores reales de los inmuebles, lo que permitiría determinar si en realidad se ha realizado el hecho imponible del IIVTNU y, por consiguiente, si las transmisiones resultan sujetas al impuesto.

Todas las Administraciones Tributarias son informadas de los valores reales de los inmuebles mediante las correspondientes declaraciones que los contribuyentes están obligados a presentar para la

transcurrido para que aquél se genere. De este modo, aplicando los valores reales y no los catastrales, todas las transmisiones de inmuebles quedarían sujetas al impuesto, incluidas las operaciones meramente especulativas inferiores al año.

¹³ Según ROVIRA FERRER, en ningún caso se pueden gravar "capacidades económicas ficticias de los obligados tributarios (lo que, además, sería del todo confiscatorio)", de modo que "procederá la impugnación del valor resultante de aplicar el método de cálculo de la base imponible del IIVTNU si se puede demostrar que no se ajusta a las circunstancias reales". En ROVIRA FERRER, I. (2013): ob. cit., p. 89.

¹⁴ En este sentido, la FEMP considera que "la aproximación de los valores catastrales a los reales de la forma más suave y pacífica debe ser un objetivo fundamental de cualquier reforma de la Hacienda Local a medio plazo". En VVAA (2008): *La financiación local en España: Radiografía del presente y propuestas de futuro*, FEMP, Madrid, p. 291. En la misma línea se ha manifestado SÁNCHEZ GALIANA, que es partidario de un nuevo sistema para determinar los valores de los inmuebles a partir del precio declarado en el momento de adquisición de los mismos, y con mecanismos supletorios de actualización de valores para aquellos inmuebles que no sean objeto de transmisión. En SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (2010): "La necesaria reforma tributaria de las Haciendas Locales: algunas consideraciones sobre la imposición municipal", en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 9, p. 6. También se muestran partidarios del uso de valores referenciados al mercado, BOSCH ROCA, N., y SOLÉ OLLÉ, A. (2013): "Una valoración preliminar de la reforma de la Administración Local en España", en el *Informe IEB sobre federalismo fiscal*, núm. 12, Institut d'Economia de Barcelona, p. 8. De la misma opinión son RUIZ GARIJO, M. (2009): "Los recursos financieros locales. Propuesta de reforma", en *Tributos Locales*, núm. 87, p. 39, y CALVO ORTEGA, R. (2010): *La Reforma de la Hacienda Municipal*. Editorial Aranzadi, Navarra., p. 89.

¹⁵ Según el artículo 35 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, los sujetos pasivos declararán, a efectos de dicho impuesto, el valor de transmisión del inmueble objeto de transmisión que será el valor real por el que la enajenación se hubiese efectuado.

¹⁶ En este caso, el artículo 10 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del ITPyAJD, dispone que la base imponible de este impuesto está constituida por el valor real del bien transmitido.

¹⁷ Según dispone el artículo 110.3 del TRLRHL, a la declaración que realicen los sujetos pasivos del IIVTNU ante los Ayuntamientos respectivos se acompañará el documento en el que consten los actos o contratos que originen la exacción del impuesto.



gestión y liquidación de diversos tributos, es decir, que ya disponen actualmente de dicha información. Por lo tanto, la reforma legislativa en el sentido propuesto no supondría ni más obligaciones a los contribuyentes, ni una mayor sobrecarga de trabajo a los ayuntamientos.

En todo caso, tendrían que mejorarse los procedimientos de comunicación y colaboración entre las distintas Administraciones Tributarias con el objetivo de detectar la falta de declaraciones o las declaraciones discordantes. De igual modo, en el caso de comprobaciones de valores, el órgano encargado de su comprobación tendría que compartir sus resultados con el resto de Administraciones Tributarias para evitar liquidaciones con bases imponibles divergentes.

Problemas básicos y perspectivas de futuro de la financiación autonómica y local

ANTONIO APARICIO PÉREZ
(Universidad de Oviedo)

1. Estructura territorial del estado. Financiación general. 1.1. Estructura territorial del Estado. 1.2. Financiación general.—2. Rasgos de la financiación de las Comunidades Autónomas. 2.1. Posición dentro del sistema. 2.2. Límites específicos. 2.3. Evolución de la financiación de las Comunidades Autónomas. 2.4. Principales problemas del actual modelo de financiación.—3. El eterno problema de las haciendas locales.—4. Perspectiva de futuro

RESUMEN

En el trabajo se analiza la problemática derivada de la financiación de determinados entes territoriales: Comunidades Autónomas y Municipios, consecuencia de la nueva estructura territorial del Estado fijada por la Constitución.

Se estudian los principales problemas e inconvenientes que tiene el modelo actual de financiación.

Finalmente, se recogen toda una serie de posibles reformas, sin necesidad de cambiar la Constitución, que mejorarían la situación actual, evitando dependencias, aumentando la autonomía y asumiendo una mayor responsabilidad en el establecimiento de tributos.

1. ESTRUCTURA TERRITORIAL DEL ESTADO. FINANCIACIÓN GENERAL.

La organización territorial del Estado se basa en una distribución de poderes y competencias entre diversos niveles de Gobierno y Administración.

Esta estructura territorial lleva consigo el necesario establecimiento de un sistema de financiación adecuado y suficiente.

1.1. Estructura territorial del Estado

La Constitución española de 27 de diciembre de 1978 estableció una nueva estructura territorial del Estado, al establecer en su artículo 137 que “el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan...”, de donde deriva la existencia de tres niveles distintos de Gobierno y Administración: Estatal, Autonómico y Local¹.

A su vez, en la misma se señalan como principios informadores mínimos: la descentralización, autonomía, libertad de circulación, igualdad y solidaridad dentro de la unidad básica del Estado. La realización de los indicados principios trae como consecuencias la no discriminación, la libertad de establecimiento para personas y bienes, la coordinación y la integración².

¹ La Sentencia del Tribunal Constitucional de 27/1987, de 27 de febrero, dice que la Constitución configura una distribución vertical del poder público entre entidades de distinto nivel, uno de los cuales es el Estado, titular de la soberanía, otro las Comunidades Autónomas y, por último, los entes locales a los que únicamente se les dota de autonomía administrativa (*Vid.*, fundamentalmente, Fundamentos Jurídicos 2 y 3).

² *Vid.*, a este respecto, los siguientes preceptos básicos: Artículo 1.2: “La soberanía reside en el pueblo español del que emanan los poderes del Estado.” Artículo 2: “La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.” Artículo 14: “Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.” Artículo 131 que otorga al Estado la potestad de la planificación de la actividad económica general, si bien para elaborar los proyectos de planificación ha de partir de acuerdo con las previsiones que le sean suministradas por las Comunidades Autónomas. Artículo 133: “1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con

1.2. Financiación general

Pero para hacer posible esa nueva ordenación territorial del Estado es imprescindible dotar a los citados entes territoriales de los medios necesarios para el cumplimiento de sus fines, pues en caso contrario el Estado no podría cumplir con sus funciones y las Comunidades Autónomas y los entes territoriales se convertirían en entes establecidos por y para el Estado³.

Esa necesidad de recursos, obviamente, debe ser distinta según el nivel de gobierno y administración que tengan cada uno de los entes territoriales indicados⁴.

El sistema de financiación pergeñado en la Constitución es complejo y se fundamenta esencialmente desde un punto de vista formal en un equilibrio de poderes y funciones a partir de las competencias de los distintos entes territoriales.

La Constitución Española ha establecido los fundamentos de la financiación integral básica especialmente sobre la operatividad de los artículos ya citados, en particular, los artículos 2, 133.1 y 2, 149, 1, 14.ª, 156.1, 157 y 158.

Pues bien, a partir de estos preceptos ha de formularse el sistema de financiación.

Con carácter general, éste presenta los siguientes rasgos:

En primer lugar, que la Constitución no predetermina cuál hay de ser el sistema de financiación autonómica, sino que atribuye esa función a una ley orgánica, que cumple de este modo una función delimitadora y reguladora.

En segundo lugar, la regulación constitucional de la financiación nos lleva a considerar que nos encontramos ante un modelo abierto y flexible.

Es abierto, pues, permite formular diversas variables sin que por ello pueda decirse que se vulnera la Constitución.

Es flexible ya que permite cambios y adaptaciones a la cambiante realidad político-económica.

En tercer lugar, se basa en una distribución territorial y vertical del poder financiero, reservándose al Estado, en cuanto garante del sistema y de los diversos valores y funciones generales la supremacía reguladora.

En cuarto lugar, la articulación del modelo y la integración entre las distintas potestades es competencia del Estado a través del principio de coordinación⁵.

2. RASGOS DE LA FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Aparte de los aspectos ya señalados en líneas anteriores la financiación de las Comunidades Autónomas se pergeña de acuerdo con su posición dentro del sistema y la sujeción a ciertos límites específicos.

la Constitución y las leyes." El artículo 149, 1, 14.ª otorga competencia exclusiva al Estado sobre la Hacienda general y deuda pública. El artículo 156. 1, establece "las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles". El artículo 157 hace referencia a tres cuestiones. En primer lugar, enumera los recursos que pueden tener las Comunidades Autónomas, en segundo lugar, establece la prohibición por parte de las Comunidades Autónomas de adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios y en tercer lugar, fija que por medio de una ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado. Y el artículo 158 que alude al principio de solidaridad.

³ APARICIO PÉREZ, A.: *La autonomía financiera de las regiones en Italia*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, 1991, p. 42.

⁴ Junto a estos tres niveles de gobierno y administración: estatal, autonómico y local, ha de citarse el poder supranacional de la Unión Europea, que, como es sabido, detenta importantes competencias fiscales que inciden en el ámbito de los distintos Estados miembros y diversos entes institucionales, que con menos trascendencia e importancia y siempre a través de una ley estatal o territorial, en el caso de los entes institucionales de las Comunidades Autónomas, ostentan alguna competencia fiscal.

⁵ *Vid.* APARICIO PÉREZ, A.: "La articulación fiscal entre los distintos niveles de gobierno y administración. La situación en la Comunidad Autónoma de Castilla y León", *10.º Congreso de Economía de Castilla y León: competitividad y marco institucional*, vol. 1, 2006, pp. 139-152.

2.1. Posición dentro del sistema

Para una mejor comprensión de la financiación de las Comunidades Autónomas ha de partirse de la Sentencia del Tribunal Constitucional 163/1994, de 26 de mayo, que recuerda la fuerza normativa dominante de la Constitución sobre el resto del ordenamiento jurídico al decir que la calificación jurídica y el alcance de las competencias de las Comunidades Autónomas no pueden hacerse derivar de una lectura aislada de la denominación que reciben en los textos estatutarios sino de una interpretación sistemática de todo el bloque de la constitucionalidad, dentro del cual la Constitución conserva intacta su fuerza normativa dominante como *lex superior* de todo el ordenamiento; fuerza normativa que no se agota ni disminuye con la promulgación de los estatutos de autonomía, cuyos preceptos, por más que califiquen como exclusiva la competencia asumida *ratione materiae*, no pueden oponerse a las normas constitucionales que, en su caso, reconozcan al Estado títulos competenciales sobre esa misma materia⁶.

Ahora bien, esa superioridad del Estado está en función de la garantía de la unidad de la Nación española y del respeto a la igualdad en el conjunto de los derechos y libertades fundamentales.

Por otra parte, esa misma superioridad del Estado ha de servir para la más firme garantía de respeto a la autonomía constitucionalmente conferida a las Comunidades Autónomas.

En este sentido el Tribunal Constitucional en la Sentencia 35/1982, de 14 de junio, establece que la Constitución al consagrar “como fundamento de una parte el principio de unidad indisoluble de la Nación española, y de la otra, el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran, determina implícitamente la forma compuesta del Estado en congruencia con la cual han de interpretarse todos los preceptos constitucionales”⁷.

Este criterio conduce al Tribunal Constitucional a sostener que si la unidad faculta al Estado para fijar las bases de la legislación autonómica en determinados supuestos, la autonomía puede conducir a una diversidad dentro de un mismo sector del ordenamiento jurídico. Así, afirma que no corresponde al Estado la fijación de los principios o criterios básicos en materia de organización o competencia de general aplicación en todo el Estado, sino que debe permitir opciones diversas, ya que la potestad normativa de las Comunidades Autónomas no es en estos supuestos de carácter reglamentario. En el respeto de esas condiciones básicas, por tanto, las Comunidades Autónomas podrán legislar libremente⁸.

A su vez, la Sentencia del Tribunal Constitucional 64/1990, de 5 de abril, añade que la autonomía no se garantiza para incidir de forma negativa sobre los intereses generales de la nación o sobre los intereses generales distintos de los de la propia entidad autónoma⁹.

2.2. Límites específicos

Aquí han de traerse a colación las siguientes cuestiones: la determinación del modelo de financiación por parte del Estado, la no creación de obstáculos a la libre circulación de personas y mercancías, no establecimiento de privilegios económicos, y la sujeción a la necesidad de coordinación con la Hacienda estatal.

Respecto a la primera cuestión es al Estado al que corresponde fijar por medio de una ley orgánica el ejercicio de las competencias financieras, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado, que como dice el Tribunal Constitucional en Sentencia 179/1987, de 12 de noviembre son para fijar las facultades que al respecto se reservan a los órganos centrales del Estado para el cumplimiento de los fines y el ejercicio de las competencias que la Constitución les atribuye¹⁰.

⁶ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 163/1994, de 26 de mayo, Fundamento Jurídico 3.

⁷ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 35/1982, de 14 de junio, Fundamento Jurídico 2.

⁸ Vid. ENTRENA CUESTA, R.: “Comentario al artículo 2 de la constitución española”, en *Comentarios a la Constitución*, edit. Civitas, Madrid, 1985, p. 54.

⁹ Vid. Sentencias del Tribunal Constitucional 64/1990, de 5 de abril, Fundamento Jurídico 7 y 4/1981, Fundamento Jurídico 10.

¹⁰ En realización de este precepto se ha aprobado la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas, que explicita las bases del modelo de financiación. Vid. Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

En efecto, la autonomía no es soberanía, por lo que entonces ha de desarrollarse en el ámbito de la estructura básica fijada por el Estado.

Por ello mismo, esto supone que su modelo fiscal ha de ajustarse a los principios constitucionales con las limitaciones que ello supone.

Así, en este sentido el Tribunal Constitucional en la Sentencia 49/1995, de 16 de febrero, ha dicho que la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas no se configura constitucionalmente con carácter absoluto, sino que parece sometida a límites intrínsecos que no son incompatibles con el reconocimiento de la realidad constitucional de las haciendas autonómicas entre cuyos límites, algunos son consecuencia de la articulación del ámbito competencial —material y financiero—correspondiente al Estado y a las Comunidades Autónomas. Así, la subordinación a los principios proclamados por el artículo 156.1 de la Constitución Española (coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad con todos los españoles), a los que hay que añadir los que resultan de los impuestos propios de las Comunidades Autónomas de los artículos 6 y 9 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas¹¹.

En consecuencia, en relación con las potestades de las Comunidades Autónomas en materia fiscal, partiendo de lo indicado, han de establecer su modelo fiscal, teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

El Estado es el competente para fijar la estructura básica del sistema fiscal.

Esto supone, en principio, lo siguiente:

En primer lugar: que las figuras básicas del sistema fiscal son de titularidad estatal, y a él corresponde fijar su estructura, sin perjuicio, que, por cesión, las Comunidades Autónomas, puedan regular algunos de sus aspectos. Que para el cumplimiento de las funciones básicas del Estado, igualdad, no discriminación, unidad de mercado, libre circulación de personas, bienes y capitales es al mismo al que corresponde la potestad de coordinación. Que el Estado podrá invadir, siempre en el ejercicio de sus funciones generales para la realización del interés general, el ámbito propio de la fiscalidad autonómica previa la correspondiente compensación económica¹².

En segundo lugar, en relación con los tributos de titularidad estatal, podrán de conformidad con la ley reguladora de ellos introducir aquellos cambios que las mismas les autoricen.

En tercer lugar, en el ejercicio de su autonomía financiera, podrán establecer tributos propios, es decir impuestos, tasas o contribuciones especiales.

Ahora bien, donde surgen las dificultades y donde se establecen ciertas restricciones es en la potestad de establecer impuestos¹³, y ello por los problemas que de no existir restricción alguna se producirían en la práctica.

Esto hace que tenga el propio Estado que fijar algunas mínimas reglas, siendo la principal la de prohibir que las Comunidades Autónomas puedan gravar hechos imponible ya gravados por el Estado¹⁴.

Respecto al segundo aspecto ha de señalarse que se prohíbe a las Comunidades Autónomas la llamada exportación fiscal¹⁵. Para ello, por una parte, las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios¹⁶, y por otra, no podrán gravarse negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera de su territorio¹⁷.

¹¹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 49/1995, de 16 de febrero, Fundamento Jurídico 4.

¹² A este respecto el artículo 6.4 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, Ley 8/1980, de 22 de septiembre, dice: "Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponible gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las mismas."

¹³ En efecto, la verdadera dificultad y los verdaderos problemas nacen en el establecimiento de impuestos propios, ya que en el resto de los tributos, tasas y contribuciones especiales, no surgen pues estos gravámenes van conectados a las competencias asumidas, de tal forma que, si se tiene competencia para regular una determinada materia, se tendrá, también, para fijar su forma de financiación, a través de tasas o de contribuciones especiales.

¹⁴ Vid. artículo 6. 2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas.

¹⁵ MONASTERIO ESCUDERO, C., y SUÁREZ PANDIELLO, J.: *Manual de Hacienda autonómica y local*, edit. Ariel, Barcelona, 1996, p. 136.

¹⁶ Vid. artículo 157. 2 de la Constitución y 9, letra c) de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

¹⁷ Vid. artículo 9, letras a) y b) de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

No podrán, pues, establecer impuestos que supongan obstáculo a la libre circulación de personas, bienes o servicios, lo que implica, por otra parte, la necesidad de preservar la unidad de mercado.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre, en relación con los límites constitucionales establecidos a la potestad normativa de las Comunidades Autónomas en relación con la prohibición de que por medios impositivos se puedan establecer restricciones a la libertad de circulación, ha dicho que no toda medida obstaculizadora de la libre circulación debe reputarse inconstitucional, sino sólo aquellas tendencialmente dirigidas a erigirse en obstáculo a dicha libertad; se impide a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio que podrían suponer la explotación por vía fiscal de unas Comunidades Autónomas por otras; se prohíbe la existencia de haciendas autónomas basadas en privilegios económicos y sociales, aunque es posible una imposición autonómica diferenciada cuando no implique un tratamiento arbitrario o discriminatorio ante situaciones similares¹⁸.

Ahora bien, según la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre ello no debe impedir que puedan gravar la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma¹⁹.

Respecto a la tercera cuestión, se les prohíbe la adopción de medidas fiscales que supongan privilegios económicos o fiscales²⁰, lo que, en caso contrario, supondría también una ruptura del principio de igualdad.

Respecto al cuarto aspecto ha de señalarse que la autonomía no es soberanía y por tanto debido, además, a la existencia de varias Comunidades Autónomas es necesario la existencia de un poder moderador y coordinador que garantice mínimamente la homogeneidad del sistema en base a la garantía de una igualdad básica en los derechos y libertades fundamentales.

De ahí la necesidad e importancia de la operatividad del principio de coordinación.

El Tribunal Constitucional a través de diversas Sentencias ha ido perfilando el significado y alcance de la competencia estatal en materia de coordinación en los siguientes términos:

En primer lugar, respecto a la finalidad del principio de coordinación indica que éste persigue la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones o reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían respectivamente, la realidad misma del sistema.

En segundo lugar, en relación con los límites de la competencia estatal de coordinación determina que dicha competencia presupone, lógicamente, la existencia de competencias autonómicas que deben ser coordinadas, competencia que el Estado debe respetar, evitando que la coordinación lleve “a tal grado de desarrollo” que deje vacías de contenido la correspondiente competencia de las Comunidades Autónomas .

En tercer lugar, el Tribunal da un concepto de coordinación al afirmar que la misma debe ser entendida como “la fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta de las autoridades estatales y comunitarias en el ejercicio de sus respectivas competencias, de tal modo que se logre la integración de actos parciales en la globalidad del sistema.

En cuarto lugar, señala que el principio de coordinación no permite la adopción por el Estado de cualquier medida limitativa de la autonomía financiera, sino únicamente de las que tengan una relación directa con las exigencias de la política económica general de carácter presupuestario dirigida a la consecución y mantenimiento de la estabilidad económica interna y externa²¹.

Pues bien, a partir de los preceptos señalados y de cuánto se ha indicado se han de formular las características del sistema de financiación ya recogidas en el apartado 1.2, que se pueden sintetizar en resaltar que el modelo no viene predeterminado y es abierto y flexible.

¹⁸ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre, Fundamentos Jurídicos 1 y 2.

¹⁹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre, Fundamento Jurídico 5.

²⁰ Vid. artículo 138.2 de la Constitución.

²¹ Vid. Sentencias del Tribunal Constitucional 32/1987, de 28 de abril, Fundamento Jurídico 2; 13/1992, Fundamento Jurídico 2; y, 45/1991, de 28 de febrero, Fundamentos Jurídicos 3 y 4.

2.3. Evolución de la financiación de las Comunidades Autónomas

Las características constitucionales establecidas para la financiación autonómica han posibilitado que hayan sido ya muchos los modelos de financiación aprobados y que ninguno de ellos como tal haya sido declarado inconstitucional.

Ahora bien, eso mismo ha llevado consigo que ninguno de los modelos haya resultado satisfactorio para todas las Comunidades Autónomas.

Los modelos existentes hasta ahora se pueden sintetizar señalando las siguientes etapas y su normativa básica:

Período 1978-1986 (transitorio)	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Acuerdo 1/1982 del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF) sobre el método para el cálculo del coste de los servicios transferidos. Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de tributos a las Comunidades Autónomas. Ley 7/1984, de 31 de marzo, del Fondo de Compensación Interterritorial.
1987-1991	Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 1/1986, de 7 de noviembre. Ley 32/1987, de 22 de diciembre, de ampliación del alcance y de las condiciones de cesión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Ley 29/1990, de 26 de diciembre, del Fondo de Compensación Interterritorial.
1992-1996	Acuerdo del CPFF de 20 de enero de 1992. Procedimiento para la aplicación de la corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de 23 de septiembre de 1993. Acuerdo del CPFF de 7 de octubre de 1993 para el desarrollo del sistema de la financiación de las Comunidades Autónomas durante el quinquenio 1992-1996. Acuerdo del CPFF de 15 de marzo de 1995, de modificación del método para el cálculo del coste de los servicios transferidos a las Comunidades Autónomas.
1997-2001	Acuerdo del CPFF de 23 de septiembre de 1996. Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA. Ley 14/1996, de 20 de diciembre, de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas. Acuerdo del CPFF de 27 de marzo de 1998, sobre la propuesta de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
2002-2009	Acuerdo del CPFF de 27 de julio de 2001 (modificado por los acuerdos de 16 y 22 de noviembre). Ley 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la LOFCA. Ley 21/2001, de 27 de diciembre por la que se aprueban las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Ley 22/2001, de 27 de diciembre por la que se regulan los Fondos de Compensación Interterritorial.
2009	Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 15 de julio de 2009. Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre de modificación de la LOFCA. Ley 22/2009, de 18 de diciembre por la que se modifica el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de Autonomía. Ley 23/2009, de 18 de diciembre de modificación de la Ley 22/2002, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial. Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 3/2012, de 17 de enero.

Fuente: REAF. REGAF, *Revista de Información Fiscal*, n.º 379-381, enero-marzo 2015, Madrid, p. 24.

2.4. Principales problemas del actual modelo de financiación

El nuevo sistema de financiación, como hemos señalado, es aprobado por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de

las Comunidades Autónomas y desarrollado por la Ley 22/2009 de 18 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

El nuevo sistema de financiación empieza a ser operativo el 1 de enero de 2009.

De la vigente regulación, podemos destacar las siguientes deficiencias:

En primer lugar, la complejidad del sistema, hasta tal punto que ya se habla de “laberinto de la Hacienda Autonómica”.²²

Esta complejidad viene motivada por diversas causas: por una parte, la dualidad básica del modelo, distinguiendo entre régimen común y foral con distintas estructuras, sin olvidar, además, la existencia de los regímenes territoriales especiales de Canarias y de Ceuta y Melilla, y la existencia de comunidades uniprovinciales que han absorbido las haciendas y las competencias de las Diputaciones Provinciales, que se mantienen con competencias propias en las Provincias de las restantes Comunidades Autónomas, por otra, las competencias trasferidas, distintas y en diferentes momentos, las transferibles y delegables, inciertas, y el sistema de gestión financiera local del que se hacen cargo algunas Comunidades Autónomas y otras no, en cuya virtud actúan de intermediarias en el pago de las transferencias que van de la Hacienda Central a las Haciendas Locales en su territorio, pero sin haber asumido realmente competencia alguna en esa materia, dado que el origen de los recursos y las reglas sobre transferencias locales son competencia de la Administración Central²³.

En segundo lugar, el peso de la financiación autonómica recae en la recaudación derivada de la participación en tributos estatales, en los tributos cedidos²⁴ y en la cuantía de las transferencias del Estado a las Comunidades Autónomas a través de los distintos fondos aprobados.

Respecto a la participación en tributos estatales es obvio que las Comunidades con mayor renta y mayor actividad económica, es decir, las comunidades más ricas, son las más beneficiadas.

Respecto a los tributos cedidos, ha de destacarse que son impuestos de titularidad estatales que aunque se haya concedido a las Comunidades Autónomas cierta capacidad normativa sobre ellos, su permanencia y estructura básica son competencias estatales.

Por último, respecto a las cantidades obtenidas de transferencias de fondos estatales se establecen los derivados del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF), del Fondo de Suficiencia Global (FSG), de los Fondos de Convergencia, constituido por el Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación, por el Fondo de Compensación Interterritorial, Fondo complementario del Fondo de Compensación Interterritorial y Fondos Estructurales Europeos.

Es decir, el modelo pivota sobre recursos procedentes del Estado y en menor medida en la autonomía impositiva de las Comunidades Autónomas y, ello, porque aparte de lo indicado el margen para establecer impuestos propios aparece muy restringido siendo algo mayor la autonomía en el ámbito de la capacidad normativa concedida por la ley en relación con diversos elementos de los tributos cedidos.

En tercer lugar, la escasa autonomía en materia de ingresos públicos, derivada de las restricciones a la hora de establecer sobre todo impuestos propios, y también, y ello ha de resaltarse por la pertenencia de España a un ordenamiento supra nacional, como es la Unión Europea, que exige el cumplimiento de ciertos requisitos, como igualdad tributaria, no confiscatoriedad, libertad de circulación de bienes, capitales y servicios, respeto a los límites de endeudamiento y a los del déficit fijados.

En cuarto lugar, el no respeto a los principios constitucionales de capacidad económica y de igualdad.

²² MONASTERIO ESCUDERO, C.: *El laberinto de la Hacienda Autonómica*, edit. Civitas/Thomson, Cizur Menor, 2010.

²³ *Ibidem*, p. 29.

²⁴ Esta participación es la siguiente: el rendimiento de la tarifa autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los residentes en la Comunidad Autónoma correspondiente a una participación autonómica del 50 por 100; el 50 por 100 en la recaudación líquida del Impuesto sobre el Valor Añadido; el 58 por 100 de la recaudación líquida de los siguientes gravámenes especiales: Impuesto sobre la Cerveza, Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas; Impuestos sobre Productos Intermedios y sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, Impuesto sobre Hidrocarburos e Impuesto sobre las Labores del Tabaco; y el 100 por 100 de la recaudación líquida por el Impuesto sobre la Electricidad. En cuanto a los tributos cedidos los ingresos vienen constituidos por: la recaudación correspondiente a los siguientes tributos: Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Tributos sobre el Juego, tasas afectas a los servicios transferidos, Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre la Electricidad.

La no sujeción en muchos casos al principio de capacidad económica trasciende del ámbito autonómico al general por lo que solo señalaremos aquí los rasgos básicos.

El vaciamiento del principio ha venido determinado por la, a nuestro juicio, poco afortunada Jurisprudencia constitucional al respecto, por entender que la capacidad económica puede ser potencial o real, admitiendo también la constitucionalidad del gravamen de rentas negativas e incluso llegando a afirmar que basta con que el principio no sea frontalmente ignorado en el establecimiento de un gravamen para considerar que se respeta el mismo²⁵, permitiéndose así de esta forma la justificación de los llamados gravámenes medio ambientales, campo en el que mayor viene siendo el establecimiento de tributos por las Comunidades Autónomas, y donde dicho principio es más cuestionado²⁶.

Más grave es la cuestión de la no igualdad tributaria.

El tema es polémico y los intentos de justificar la no igualdad no dejan de ser ficciones legales cuándo no auténticos intentos desesperados de justificar lo injustificable.

La Jurisprudencia es muy numerosa pero pese a que se intentan justificar las desigualdades existentes la realidad objetiva es diferente²⁷.

La constitución hace una referencia expresa a la igualdad tributaria en un ambiguo y genérico precepto: el artículo 31, ubicado en el Título I, de los derechos y deberes fundamentales, Capítulo II, de los derechos y libertades, Sección 2.ª, de los derechos y deberes de los ciudadanos, que dice: “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

El principio de igualdad, por otra parte, no dice lo que es igual ni señala criterios para determinar cuándo las situaciones son iguales. Este principio requiere, pues, un juicio de igualdad el cual ha de considerarse “de carácter relacional”²⁸.

Pero el principio de igualdad no implica un tratamiento uniforme pues el propio Tribunal Constitucional reiteradamente ha admitido que ello implicaría “una artificiosa uniformidad”.

En todo caso se admite esa diferencia de trato siempre que exista una razón real y objetiva.

Ahora bien, sin poder entrar aquí a fondo de esta cuestión, bástenos poner ahora un ejemplo, entre otros muchos que pudieran señalarse: ¿Cómo puede justificarse que un contribuyente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pague diferente según la Comunidad Autónoma en la que resida teniendo una misma capacidad económica?, solo ello es explicable porque las Comunidades Autónomas en el ejercicio de su capacidad normativa (autonomía impositiva) pueden fijar dentro de ciertos límites, una tarifa propia y propias deducciones.

Para terminar tomamos como referencia como un nuevo ejemplo el supuesto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el que unas Comunidades Autónomas han establecido diversas bonificaciones que en algunos casos han llegado al 99 por 100, como es el caso de la Comunidad Autónoma de Madrid, mientras que en otras como en la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias apenas se han establecido deducciones²⁹.

El problema reside en que los principios de autonomía financiera y de igualdad son incompatibles.

3. EL ETERNO PROBLEMA DE LAS HACIENDAS LOCALES

El tercer nivel de gobierno y administración, como hemos visto, viene determinado por los entes territoriales distintos del Estado y de las Comunidades Autónomas.

²⁵ Vid. APARICIO PÉREZ, A.: “La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos”, *Revista de Información Fiscal*, n.º 79, enero-febrero 2007, pp. 13-44.

²⁶ Vid. Sentencias del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4.º; y, 295/2006, de 11 de octubre.

²⁷ Vid. APARICIO PÉREZ, A.: “El mito de la igualdad tributaria”, *Historia Iuris, Libro homenaje al profesor Santos M. Coronas*, edit. KRK/Universidad de Oviedo, Oviedo, 2014, pp. 327 a 351.

²⁸ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 200/2001, de 4 de octubre, Fundamento Jurídico, 5.

²⁹ Vid. sobre esta cuestión, APARICIO PÉREZ, A.: *Gravámenes Sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*, edit. Dykinson, Madrid, 2014, pp. 116-126.

La Constitución alude a dos tipos de éstos: los Municipios y las Provincias. Sin embargo, las referencias que contiene son mínimas, más aún en el caso de las Provincias, llegándose en algunos casos a que al no poderse prescindir de ellas por mandato constitucional, prácticamente han quedado relegadas a meras circunscripciones electorales.

De entre ellos, por ser las más numerosos e importantes, y por las características propias de este trabajo, nos referimos solo a los Municipios.

Por otra parte, no deja de ser sorprendente que siendo los Municipios el exponente más directo de democracia participativa, ésta acaba manifestándose en sus términos más ínfimos³⁰.

A ello, han contribuido una serie de factores, que se pueden resumir, así:

La escasa regulación constitucional.

En segundo lugar, la dependencia de los Entes Locales en mayor o en menor medida de la legislación estatal y de la de las Comunidades Autónomas en cuyo ámbito están ubicados.

En tercer lugar, la interpretación de la autonomía municipal y provincial por parte del Tribunal Constitucional.

Así la Sentencia del Tribunal Constitucional 32/1981, 28 de julio afirma que la autonomía de los municipios se trata de una garantía institucional con el siguiente significado y alcance: "El orden jurídico-político establecido por la Constitución asegura la existencia de determinadas instituciones, a las que se considera como componentes esenciales y cuya preservación se considera indispensable para asegurar los principios constitucionales, estableciendo en ellas un número o reducto indisponible por el legislador. Las instituciones garantizadas son elementos arquitecturales indispensables del orden constitucional y las normaciones que las protegen son, sin duda, normaciones organizativas, pero a diferencia de lo que sucede con las instituciones supremas del Estado, cuya regulación orgánica se hace en el propio Texto Constitucional, en éstas la configuración institucional concreta se defiende al legislador ordinario al que no se fija más límite que el reducto indisponible o núcleo esencial de la institución que la Constitución garantiza. Por definición, en consecuencia, la garantía institucional no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado de una vez por todas, sino la preservación de una institución en términos reconocibles para la imagen de que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar. Dicha garantía es desconocida cuando la institución es limitada de tal modo que se la priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real como institución para convertirse en un simple nombre. Tales son los límites para su determinación por las normas que la regulan y por la aplicación que se haga de éstas. En definitiva, la única interdicción claramente discernible es la de la ruptura clara y neta con esa imagen comúnmente aceptada de la institución que, en cuanto formación jurídica, viene determinada en buena parte por las normas que en cada momento la regulan y la aplicación que de las mismas se hace."³¹

Lo que garantiza, pues, la Constitución según el Tribunal Constitucional no es un elenco de asuntos locales sino el derecho de todos los entes locales a participar en los asuntos que afecten a la comunidad; intervención que puede ser de distinta intensidad pues la garantía institucional no asegura un contenido concreto sino la preservación de la institución como tal³².

Conforme a ello, pues, su autonomía puede llegar a ser mínima.

Además, esta garantía de autonomía resulta aún más empobrecida por los débiles mecanismos de defensa con que cuentan los Entes Locales. En efecto, la garantía institucional se erige frente al legislador que pueda desconocerla pero el único mecanismo reaccional frente a la ley es el recurso de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional para el que, como es sabido, las Corporaciones Locales no están directamente legitimadas para plantearlo. De ahí que la Ley 7/1985, de 2 de abril reguladora de las Bases de Régimen Local establezca en su artículo 119 un mecanismo indirecto de muy dudosa operatividad práctica³³.

³⁰ APARICIO PÉREZ, A. "La articulación fiscal entre los distintos niveles de gobierno y administración. La situación en la Comunidad Autónoma de Castilla y León", artículo citado.

³¹ *Vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional 32/1981, de 28 de julio, Fundamento Jurídico 3.

³² *Ibidem.*

³³ El artículo 119 de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local, dice: "La Comisión podrá solicitar de los órganos constitucionalmente legitimados para ello la impugnación ante el Tribunal Constitucional de las Leyes del Estado o de las Comunidades Autónomas que estime lesivas para la autonomía local garantizada constitucionalmente. Esta misma solicitud podrá

A su vez, en la Sentencia 27/1987, de 27 de febrero, el Tribunal Constitucional recuerda: “Como este Tribunal ha precisado en repetidas ocasiones (SS 4/1981, de 2 de febrero y 32/1981, de 28 de julio, fundamentalmente), dicha autonomía hace referencia a la distribución territorial del poder del Estado en el sentido amplio del término, y debe ser entendida como un derecho de la comunidad local a participar, a través de órganos propios, en el gobierno y administración de cuantos asuntos le atañen, constituyendo en todo caso un poder limitado que no puede oponerse al principio de unidad estatal.”³⁴

Pues bien de los preceptos constitucionales y de la doctrina del Tribunal Constitucional al respecto, ha de concluirse que la autonomía local presenta las siguientes particularidades:

En primer lugar, que no hay asuntos exclusivamente locales.

En segundo lugar, que la autonomía local es un poder limitado de autoorganización que implica el reconocimiento de potestades para actuar como administración pública pero cuyo alcance y extensión están sin concretar quedando, además, condicionados por la legislación estatal y la autonómica

En tercer lugar que el contenido competencial de los entes locales vendrá determinado por la legislación sectorial y consistirá en competencias propias y delegadas.

En cuarto lugar, la debilidad de los medios e instrumentos de defensa de su autonomía.

Evidentemente esta configuración de la autonomía local, determina su alcance en materia fiscal, en los siguientes términos:

En primer lugar, que la Constitución no otorga autonomía fiscal a los entes locales, ya que se limita a señalar que las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley les atribuye³⁵.

En segundo lugar, los entes locales al carecer de capacidad legislativa no podrán establecer tributos propios, pudiendo sólo fijar aquellos que una ley les otorgue.

En tercer lugar, su capacidad normativa limitada a través de las ordenanzas fiscales les impide toda iniciativa en materia de programación fiscal.

En cuarto lugar, al estar la autonomía fiscal configurada como el nivel inferior en gobierno y administración su fiscalidad queda totalmente condicionada por los otros niveles de gobierno.

Llegados a este punto, al hablar de la articulación fiscal entre los diversos niveles de gobierno en el ámbito de las Corporaciones Locales más que de integración habría que hablar de subordinación a los otros niveles³⁶.

4. PERSPECTIVAS DE FUTURO

El sistema adolece, pues, de males irresolubles, destacando de entre ellos, dos: la falta de autonomía impositiva y la falta de igualdad tributaria.

El sistema sigue manteniendo en lo referente a los ingresos una fuerte dependencia centralista. Esto proporciona a las haciendas subcentrales una ventaja particular, “ya que no les exige el desgaste político que supone establecer impuestos y, además, les permite siempre trasladar responsabilidades sobre el gobierno central; pero también es cierto que, a cambio, un sistema centralizado otorga al gobierno central una influencia política que no tendría (o que sería mínima)³⁷ en un sistema descentralizado y es

realizarla la representación de las Entidades locales en la Comisión.” La Comisión a la que alude este precepto es la Comisión Nacional de Administración Local que es un órgano creado para la cooperación de la Administración del Estado con la Administración Local.

³⁴ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1987, de 27 de febrero, Fundamento Jurídico 2.

³⁵ Vid. artículo 142 de la Constitución.

³⁶ Gran importancia tiene, aunque no forme parte del modelo fiscal del Estado, en general, y de los distintos entes territoriales y locales en particular, el recurso al crédito, debido a los medios financieros que a través de él se ponen en manos de los distintos entes. A este respecto, ha de tenerse en cuenta que la regulación del recurso al crédito, también, en sus aspectos básicos, ha de ser competencia del Estado. Más aún, en la medida en que compromete la solvencia del Estado y afecta a la unidad de mercado y a otras funciones básicas del mismo debe ser autorizado por él.

³⁷ Lo recogido entre paréntesis es nuestro.

esta confluencia de intereses la que se resiste al tránsito hacia una financiación descentralizada con todas las consecuencias³⁸.

Pero el peor, sin duda, es la falta de igualdad impositiva, y esto, sin entrar en el caso de los regímenes forales. Prescindiendo, ahora, de todo artificio dialéctico, es evidente que no se tiene la misma carga fiscal en unas Comunidades que en otras, a la vez que tampoco se disfrutaban de unos mismos servicios públicos.

Pero la cuestión es irresoluble en el marco de la actual Constitución: el principio de autonomía financiera hace imposible el principio de igualdad.

Dicho esto, podríamos proponer algunas soluciones de futuro, que, evidentemente con sacrificio del principio de igualdad, puede corregir otras disfunciones y sobre todo, otorgarles más autonomía tributaria.

En relación con la imposición directa y personal entendemos que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de los No residentes y el Impuesto sobre Sociedades deben de permanecer exclusivamente en todos sus aspectos, establecimiento, gestión, recaudación, en la jurisdicción estatal.

En la imposición indirecta por lo que respecta a los Impuestos sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales al estar armonizados según las normas de la Unión Europea deben de permanecer en esos aspectos en el ámbito estatal, si bien cómo hasta ahora, se puede establecer a favor de las Comunidades Autónomas determinados porcentajes de su recaudación territorializada.

Todos los demás impuestos quedan liberalizados de modo que será cada Comunidad Autónoma en el ejercicio de su autonomía la que decidirá cual, cómo y por cuánto establecen esos posibles gravámenes.

También consideramos que se podría conceder la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan establecer un Impuesto territorial sobre la Renta de las Personas Físicas residentes admitiendo en estos casos la posibilidad de que un porcentaje de la cuantía del mismo pueda deducirse del Impuesto estatal sobre la Renta, porcentaje, obviamente, que ha de ser igual para cada una de las Comunidades Autónomas y cuya competencia para determinarlo correspondería al Estado.

Es, evidente, que con una propuesta de este tipo, las Comunidades Autónomas alcanzarían amplias cotas de autonomía impositiva, aumentaría su corresponsabilidad fiscal y asumirían el coste político de su toma de decisiones en este ámbito.

En cuanto a las Haciendas Locales el problema es más difícil de resolver debido a que carecen de potestad legislativa, a que dependen normativamente de la legislación estatal y de la de las Comunidades Autónomas, a la vez que tienen como problemas adicionales el inmenso número de Municipios existentes (8.122), las desigualdades de población, que van desde un único habitante hasta más de tres millones cien mil, así como la existencia de enormes diferencias de extensión y de riqueza³⁹.

Pero pese a estas dificultades, en una primera reestructuración del mapa municipal debería: reducirse el número de municipios, lo que conllevaría un cierto tiempo, debido a las muchas singularidades que presenta, pero bien podría iniciarse una primera etapa agrupando los que están colindantes, establecer iniciativas para la recuperación de su antaño rico patrimonio, y fijar una participación objetiva según diversos parámetros, población, riqueza, aislamiento, insularidad, etc., en los ingresos del Estado, en cierto modo, con la debidas correcciones manteniendo el sistema actual, y de las Comunidades Autónomas regulando, también, de forma objetiva y permanente su participación en esos ingresos.

³⁸ SEVILLA, J. V.: "El nuevo sistema de financiación autonómica", *Revista de Libros*, n.º 155, pp. 3-4.

³⁹ *Vid.* Instituto Nacional de Estadística, Padrón población por municipios, aprobado por Real Decreto 1079/2015, de 27 de noviembre.

Análisis de la financiación autonómica en España y en la Unión Europea

ANA BUENO AYUSO
(Instituto de Estudios Fiscales)

Introducción.—1. Sistema de financiación de las CCAA.—2. España y la UE en términos del PIB.—3. Sistema fiscal en la Unión Europea.—4. ¿Reformas para España?—5. Conclusión.—Bibliografía.

RESUMEN

Tras las sucesivas reformas producidas primero, tras el acuerdo 6/2009 adoptado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera y posteriormente tras el informe del Comité de Expertos, han sido varios los autores que han criticado el sistema de financiación actual. En concreto se ha hecho especial hincapié en la ineficacia de estos fondos debido por una parte a la mala gestión de las autoridades, y de otra, a la escasa recaudación de ingresos en comparación con la media de la Unión Europea. Así en este análisis se hace un breve resumen de la estructura financiera en España para, posteriormente, analizar las competencias de los órganos tanto a nivel central como regional y los tipos impositivos de algunas figuras tributarias en la UE con el objetivo de aproximarnos a una comprensión general de las fuentes de financiación en el Marco europeo. Como último inciso se hace una breve referencia a las propuestas realizadas por algunos autores para tratar de resolver los problemas actuales de financiación en nuestro país.

INTRODUCCIÓN

Como todos sabemos España se rige por dos sistemas de financiación entre las Comunidades Autónomas. El primero de ellos es el régimen común y el segundo el *convenio* o *concierto económico* del que disfrutaban País Vasco y Navarra. Hay que tener en cuenta que tanto Canarias como Ceuta y Melilla presentan peculiaridades en su régimen fiscal. En concreto, estas dos últimas ciudades se rigen por unos Estatutos de Autonomía cuyas competencias normativas están restringidas por el Gobierno central, además, de recaudar un Impuesto Sobre la Producción de Servicios en lugar del Impuesto sobre el Valor Añadido como ocurre en el resto de España. Estos estatutos tienen cabida en el artículo 144.b de la Constitución Española y fueron aprobados mediante Ley Orgánica. Además hay que destacar la participación de ambas comunidades en las arcas del Estado a través del cálculo del cupo.

Tras la crisis España ha visto reducido su ingreso y aumentado el gasto, por lo que ha sido necesario un paquete de reformas para reducir el déficit. Estas reformas se materializaron a través del Acuerdo 6/2009 en el que se establecieron importantes cambios con el objetivo de paliar las diferencias económicas entre las distintas CCAA. Entre sus cambios se encuentra la creación de un Fondo de Servicios Públicos Fundamentales, un Fondo de Suficiencia Global, dos fondos autonómicos y la ampliación de la cesión de tributos del Estado a las CCAA y a los órganos de coordinación de la gestión tributaria, así como la modificación de determinadas normas tributarias.

A través del Fondo de de Servicios Públicos Fundamentales se pretende que todas las CCAA reciban los mismos recursos por habitante en términos de población o unidad de necesidad. Se instrumenta con un 75 por 100 de los recursos que integran el caudal autonómico y que es cedido anualmente por parte de las CCAA al Estado, repartiéndose entre éstas en base a las necesidades de población de cada Comunidad, teniendo en cuenta determinadas variables como son; la superficie, la dispersión, la insularidad, la población mayor o la población en edad escolar.¹

¹ DÍAZ DE SARRALDE, S. (2011): "La Garantía de Servicios Públicos Fundamentales en el nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas", IEF. p.86 y 94.

El 25 por 100 restante se obtiene a través de un Fondo de Suficiencia Global y de dos nuevos Fondos de Convergencia Autonómica que se financian con recursos del Estado.²

Los Fondos de Convergencia están formados, a su vez, por dos fondos: El Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación. El Fondo de Cooperación se aplica a aquellas poblaciones cuya renta sea inferior al 90 por 100 de promedio de territorio común, una densidad de población inferior al 50 por 100 de la densidad media y una densidad de población por kilómetro cuadrado inferior a la cifra resultante de multiplicar por 1,25 la densidad media de las CCAA de Régimen Común. Este Fondo tiene poco sentido ya que en la CE se regula un Fondo muy similar destinado a fomentar los proyectos de inversión territorial conocido con el nombre de Fondo de Compensación Interterritorial.³

El Fondo de competitividad se crea con el fin de reforzar la equidad y la eficiencia en la financiación de las necesidades de los ciudadanos y reducir las diferencias en financiación homogénea per cápita entre CCAA al mismo tiempo que se incentiva la autonomía y la capacidad fiscal y se desincentiva la competencia fiscal a la baja.⁴

1. SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS CCAA

El principio de autonomía y corresponsabilidad se refuerza mediante el aumento de porcentajes de cesión de tributos parcialmente cedidos a las CCAA e incrementando competencias normativas a las comunidades. Tras el acuerdo celebrado por el Consejo de Política fiscal y Financiera en el año 2009 se ha incrementado un 15 por 100 la recaudación para las CCAA en materia de IVA e IRPF. Es decir, han pasado de tener un 35 por 100 a un 50 por 100 de la recaudación líquida efectivamente ingresada derivada de la parte tributaria cedida. Así como un aumento del 18 por 100 en materia de Impuestos Especiales de fabricación (exceptuándose el Impuesto sobre la Electricidad) pasando del 40 por 100 al 58 por 100. Además se ha creado un impuesto sobre el vino y las bebidas fermentadas, hasta ahora inexistente, como resultado de las exigencias de políticas armonizadoras de la Comunidad Europea. Sin embargo, para este impuesto el tipo impositivo es cero, tal y como viene regulado en la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales.

El grado de cesión de competencias de las CCAA de Régimen Común y ciudades con Estatuto de Autonomía comprende tanto la recaudación como la competencia en materia legislativa y la aplicación y revisión de los actos dictados. Las comunidades de Régimen Común tienen competencia total para la recaudación del importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los hechos imposables de los siguientes impuestos: Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Tributación sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Y la liquidación parcial correspondiente con el importe de la recaudación líquida efectivamente ingresada derivada de la parte tributaria cedida sobre los siguientes impuestos: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, el Impuesto sobre Productos Intermedios, el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, el Impuesto sobre Hidrocarburos, y, por último, el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, y el Impuesto sobre la Electricidad. Respecto a la competencia normativa, el grado de cesión es muy distinto para cada tipo de Impuesto. Entre los Impuestos con una mayor delegación de competencia legislativa se encuentran el IRPF, el ISD, el IP y los Tributos sobre el Juego. En cuanto a la aplicación y revisión de los actos dictados en el ejercicio, las CCAA tienen competencia respecto del IP, el ISDM, la Tributación sobre el Juego, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto de Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.⁵ Así y dado que cada Comunidad Autónoma tiene un margen de discrecionalidad a la hora de diseñar sus tributos (principalmente en materia de exenciones y tipos de gravamen) es comprensible que existan diferencias fiscales en función al territorio donde se genere el hecho imponible.

² DE LA FUENTE, A. (2012): *El nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común: Un análisis crítico y datos homogéneos para 2009 y 2010*, Instituto de Análisis Económico, CSIC, p. 7.

³ DE LA FUENTE, A. (2010): *La financiación territorial en España: Situación actual y propuestas de reforma*, CSIC, p. 9.

⁴ Información obtenida en la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

⁵ Regulado en la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

De la misma forma que existen competencias para las Comunidades Autónomas de Régimen Común y ciudades con Estatuto de Autonomía, también las hay para los municipios. Se basa en el principio de autonomía municipal establecido en el artículo 140 y siguientes de la Constitución Española, donde se regula la delimitación territorial de las CCAA, estableciendo dentro de cada comunidad, provincias con personalidad jurídica propia gestionadas por diputaciones o corporaciones, y a su vez, dentro de estas, municipios donde el Ayuntamiento es el máximo órgano de gestión y recaudación.

Siguiendo con el principio de autonomía municipal el Gobierno central cede unas competencias básicas a los municipios para garantizar a los ciudadanos unos servicios mínimos, tales como el alumbrado, la recogida de residuos, la limpieza viaria, el abastecimiento de agua potable, el alcantarillado y el cementerio entre otros. Mientras que existen otros servicios cuya competencia municipal dependerá del número de habitantes residentes en él. Así para aquellas poblaciones de más de 5.000 habitantes los ayuntamientos se encargarán, además de los servicios citados anteriormente, de la gestión de parques, bibliotecas públicas, mercados y tratamiento de residuos. Para aquellas poblaciones con más de 20.000 habitantes, además de los anteriores, tendrán competencia para la gestión y recaudación de los siguientes servicios: protección civil, prestación de servicios sociales, prevención y extinción de incendios, instalaciones deportivas de uso público y matadero. Y, por último, para municipios con más de 50.000 habitantes, se encargarán, además de los anteriores, del transporte colectivo de viajeros y de la protección del medio ambiente.⁶

Las Haciendas Locales se financian, además de los ingresos anteriormente mencionados, de la recaudación de contribuciones especiales y de tasas.⁷ Con todos estos ingresos, los municipios, en teoría, deberían hacer frente a los servicios fundamentales que proclama el Estado de Bienestar y solo cuando no consigan la suficiencia económica respecto de la media de los otros, pedir ayuda a los Fondos de Convergencia.

2. ESPAÑA Y LA UE EN TÉRMINOS DEL PIB

Lo cierto es que como se ha dicho antes, tras la crisis nuestras finanzas públicas se han deteriorado considerablemente. El déficit público que tiene España no solo lo conforman las Administraciones Locales y Autonómicas sino también el Gobierno central. En 2009 España tenía un déficit del 11,1 por 100 del PIB, y en 2013 del 6,6 por 100 (sin incluir el impacto de las ayudas al sector financiero).⁸ Como consecuencia del gran endeudamiento español, y tras la necesidad de nuevas reformas, el Consejo Europeo pidió a España que elaborara una serie de reformas para reducir el déficit. El principal objetivo era aumentar el caudal de las Haciendas españolas, y la única forma que existía era incrementar los impuestos. Así en marzo de 2014 el Comité de Expertos a petición del Gobierno de España elaboró un informe con la reforma de las distintas figuras tributarias haciendo especial incidencia en el IRPF y en el IS.

Según datos del Banco de España la recaudación en nuestro país en el 2012 era de un 36,3 por 100 del PIB mientras que la media ponderada en la Unión Europea era del 39,4 por 100. Este resultado tan elevado se debe principalmente a países como Francia, Italia o Bélgica cuya recaudación superaba el 44 por 100 del PIB.

La principal diferencia impositiva de España respecto del resto de países europeos estriba en el porcentaje de recaudación de los impuestos indirectos. España pese a tener un tipo impositivo bastante elevado, principalmente en el IVA, tiene una recaudación seis puntos inferior que la media europea. Esto se debe a las grandes exenciones y deducciones que presenta nuestro modelo fiscal actual.⁹ Por contra, España presenta una elevada recaudación de las cotizaciones sociales alcanzando el 38,6 por 100 del PIB, lo que supone estar seis puntos por encima de la media europea. Países como Dinamarca, Irlanda, Suecia o Reino Unido tienen una recaudación del 20 por 100 del total de impuestos mientras que Holanda, Lituania, República Checa, Eslovenia y Eslovaquia superan el 40 por 100.

⁶ Regulado en la Ley 7/1985 de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local.

⁷ Regulado en la Ley 51/2002 de reforma de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. La LRHL ha sido reformada profundamente por la Ley 51/2002 y después por sucesivas reformas, la última de 30 de octubre de 2015.

⁸ HERNÁNDEZ DE COS, P., y LÓPEZ RODRÍGUEZ, D. (2014): "Informe del Banco de España: estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE", *Documentos ocasionales*, n.º 1406, BdE, p. 7.

⁹ CONDE-RUIZ, J. I.; DÍAZ, M.; MARÍN, C., y RAMÍREZ, J. R. (2015): "Una reforma fiscal para España", *Fedea Policy Papers*, pp. 22 y 23.

La principal fuente de ingresos en la UE corresponde al Impuesto sobre el Trabajo con un 17,2 por 100 del PIB en 2012. Incluye cotizaciones sociales, imposición sobre el capital e imposición sobre el consumo, principalmente del IVA (IGIC en Canarias.) En España la recaudación es menor con un 53 por 100 de la recaudación total, aportando un 17,2 por 100 del PIB.

Los tipos implícitos sobre el trabajo en el año 2012 en Italia, Austria, Finlandia o Bélgica alcanzaron el 40 por 100, mientras que en Reino Unido, Bulgaria o Portugal un 25 por 100. En España se prefirió una situación intermedia del 33,5 por 100. En los últimos años se ha modificado el tipo de retención aplicable a todas las fuentes de renta diferentes de los rendimientos de trabajo, es decir, rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario, actividades económicas o ganancias patrimoniales, pasando de un 21 por 100 en el año 2014 a un 19 por 100 en 2016.¹⁰

El Impuesto sobre la Renta de las personas físicas en nuestro país se ha visto reducido desde los 30 tramos hasta los 4 que había en 2010, si bien en 2012 aumentaron a 7. La reducción de los tramos del IRPF viene dada por las exigencias de la OCDE.

En cuanto a los Impuestos Especiales, nos encontramos solo un poco por debajo de la media europea. Con un 2,2 por 100 del PIB frente al 3,2 por 100 de la media europea. La mayor recaudación de estos impuestos se obtiene del Impuesto sobre hidrocarburos, a pesar de estar por debajo de la recaudación de la media, con un 1 por 100 frente al 1,6 por 100 en Europa en el año 2012, esto es debido principalmente a los bajos tipos impositivos.

El ingreso del IS ha experimentado una gran pérdida en la recaudación desde el inicio de la crisis. Esto se debe a los malos resultados en las cuentas empresariales. En el 2007 el nivel de recaudación en España fue bastante elevado con un 4,8 por 100 del PIB, que pasó a situarse en un 1,9 por 100 en 2010, y un 2,2 por 100 en 2012. Mientras que la media de la Unión pasó de un 3,6 por 100 del PIB al 2,6 por 100 en 2012.¹¹

3. SISTEMA FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA

Teniendo una idea de cómo se financian las CCAA en España, así como el Gobierno central, el siguiente paso es conocer aunque sea de forma superficial, el sistema estructural de los países vecinos. Esto incluye su forma de organización y división territorial, así como el tipo impositivo de las principales figuras tributarias. En concreto analizaremos Reino Unido, Alemania y Francia por ser los países europeos más influyentes económica y monetariamente en el sistema europeo.

Empezando con Reino Unido, el Gobierno tiene competencia para la regulación de los siguientes impuestos; IRPF, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Plusvalías, Impuesto sobre Sucesiones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y por último el IVA. Los municipios, en cambio, tienen competencia exclusiva para la regulación del *Business rate* y del *Council tax*.

Los tipos impositivos que aplica el Gobierno para los principales impuestos son los siguientes: En el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas existen tres tipos. El primero es el tipo básico que tributa a un 20 por 100 para rentas que vayan desde cero libras hasta 31,785. El segundo es un tipo más elevado, del 40 por 100 para rentas entre las 31,786 hasta las 150.000 libras. Y por último está el tipo complementario, con un tipo impositivo del 45 por 100 para rentas que superen las 150.000 libras.

Si se trata de rentas del ahorro, las primeras 5.000 libras tienen un tipo del 0 por 100. Además, no hay impuesto de retención sobre los dividendos y otras distribuciones hechas entre sociedades residentes.

El Impuesto sobre Sociedades actualmente tributa a un tipo general del 20 por 100 para todas las ganancias excepto para las derivadas del gas y del petróleo procedente del Mar del Norte.

Se prevé que en el 2017 se baje el tipo al 19 por 100 y en el 2020 al 18 por 100. En el ejercicio de 2014 y años anteriores, había una tasa principal y una “tasa de pequeños beneficios”. La tasa princi-

¹⁰ ADIEGO ESTELLA, M.; BADENES PLÁ, N.; BUENAVENTURA ZABALA, J. M.; BURGOS PRIETO, M. J.; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2015): *Evaluación de la reforma del IRPF de 2015*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, IEF, p. 67.

¹¹ HERNÁNDEZ DE COS, P., y LÓPEZ RODRÍGUEZ, D. (2014): “Informe del Banco de España: Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: Un análisis comparado con la UE”, *Documentos ocasionales*, n.º 1406, BdE.

pal era del 21 por 100 y se aplicaba a empresas con beneficios imponibles superiores a 1,5 millones de libras esterlinas. Mientras que para empresas con pequeños beneficios (hasta 300.000 libras) el tipo era del 20 por 100.

El Impuesto sobre el Patrimonio en Reino Unido no existe como tal sino que se grava el patrimonio cuando una persona fallece, es decir, se aplica el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones gravando el patrimonio de la persona fallecida. El tipo impositivo va de cero hasta las 325.000 libras esterlinas. Por encima de esta cantidad la tasa es del 40 por 100 en las sucesiones y del 20 por 100 en las donaciones.

En el IVA existen tres tipos impositivos en función a qué bien o servicio se grave. En primer lugar está el tipo del 0 por 100 para determinados alimentos, libros, transporte de viajeros, construcciones y ventas de nuevas edificaciones y de algunos edificios sociales, ropa y zapatos de niños. También tributan al 0 por 100 las exportaciones de bienes y servicios hechas desde la Unión Europea, siendo imprescindible documento acreditativo.

El segundo tipo impositivo es el denominado tipo reducido que tributa al 5 por 100 en los siguientes productos: carritos y asientos de bebés, combustible y energía para uso doméstico, toda información y consejo proporcionado a personas mayores o con discapacidad, instalación de materiales de bajo consumo, instalación de equipos de calefacción, seguridad y gas, algunas reformas de vivienda, conversión de vivienda, productos anticonceptivos y productos sanitarios de las mujeres.

El tercer tipo impositivo es el tipo general del IVA que tributa a un 20 por 100. Se aplica para la mayoría de servicios y bienes excluidos de los anteriormente expuestos.¹²

Siguiendo con Alemania el sistema político alemán se basa en una República democrática de Estados Federales, tal y como plasma la Constitución aprobada en 1990 y que tiene la dominación de *Ley Fundamental de Bonn*. Aquí es donde se estructuran los principios fundamentales del Estado Alemán.

Actualmente hay 16 estados federales llamados *länder* con propia jurisdicción constitucional. Los municipios se agrupan en lo que en alemán se dice *kreis*, con plena capacidad jurídica, que son organizaciones o distritos de naturaleza jurídico-pública. Estos a su vez conforman los municipios o *germeinden*. Antes de la reforma de 2006 era posible atribuir competencias a los *germeinden* tanto por Ley Federal como por Ley del *Länder*, sin embargo, ahora solo es posible por delegación de Ley de los Estados miembros o lo que es lo mismo de los *Länder*.

Por encima de los *kreise* se encuentran las regiones administrativas o *regierunsbezirk*, y por encima de éstas están los estados miembros llamados *Länder* y por último, en la cúspide se encuentra el sistema Central Federal o *Bund*.

La Federación y los *Länder* tienen competencia legislativa y ejecutiva que puede ser atribuida de tres formas distintas. Bien por competencia propia, bien porque un *Bund* les ha dado la potestad o bien porque ejecutan la norma a través de la propia administración de la Federación. En todas aquellas materias que no haya una atribución expresa al Gobierno, la competencia recaerá en los municipios, es lo que en Alemania llaman "derecho de la espontaneidad".¹³

En base al artículo 106.1 del GG tiene competencia exclusiva el Gobierno para recaudar los siguientes impuestos: Impuesto Aduanero, Impuesto sobre el Transporte de Mercancías por Carretera, Impuesto de Transacciones de Capital, y del Impuesto sobre el Consumo, aunque éste con tres excepciones: el Impuesto sobre la Cerveza, que es competencia del *Länder*, los Impuestos sobre el Consumo que correspondan a los municipios según el artículo 106.6 del GG, y por último, el Impuesto sobre las Ventas, ya que se trata de un impuesto compartido. Tiene también competencia el Estado para la recaudación de los tributos derivados del ámbito de las Comunidades Europeas, de los tributos complementarios de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de las Sociedades, Impuesto sobre Seguros y Letras de Cambio, y los Tributos compensatorios para realizar la compensación financiera.

¹² Información obtenida de Janne-Eve D'Auvergne, Belema Obuoforibo, & Shima Heydari, UK-Personal Income Tax & Corporate Income Tax, IBFD (accessed 26 Jan.2016).

¹³ VELASCO CABALLERO, F.; DíEZ SASTRE, S.; GALÁN GALÁN, A.; RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; DE MARCOS FERNÁNDEZ, A.; DOMÍNGUEZ MARTÍN, M.; GARCÍA MARTÍNEZ, A.; MEDINA ALCOZ, L.; ORTEGA BERNARDO, J.; VEGA BORREGO, F. A., y VILALTA REIXACH, M. (2012): *Gobiernos locales en estados federales descentralizados: Alemania, Italia y Reino Unido*, Institut d'Estudis Autònòmics.

Según el artículo 106.3 GG, corresponderá conjuntamente al *Bund* y al *länder* el producto de los siguientes impuestos: en primer lugar se encuentra el IRPF y el IS, en los cuales cada ente territorial percibe una participación idéntica pero teniendo en cuenta que el cálculo del porcentaje que les corresponde se realizará una vez descontada la participación de los municipios. En 2005 los porcentajes establecidos son los siguientes: en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre los Salarios: 42,5 por 100 *Bund*, 42,5 por 100 *länder* y 15 por 100 municipios; en el impuesto sobre sociedades: 50 por 100 para *Bund* y *länder*, y en las retenciones sobre los rendimientos de capital: 44 por 100 *Bund*, 44 por 100 *länder* y 12 por 100 en los municipios.¹⁴

Respecto de los tipos impositivos de las principales figuras tributarias en Alemania se encuentran los siguientes: En el IRPF, hay un tipo impositivo cero hasta los 8.354 euros. Cantidad superior hasta los 13.469 tributan con un tipo del 14 al 23,97%, proporcionalmente. Desde los 52.882 hasta los 250.730 euros, el tipo impositivo es único del 42 por 100. Y por último, por encima de los 250.730 el tipo a aplicar es del 45 por 100. A todo esto hay que sumar un recargo de solidaridad del 5,5 por 100.

En el IS el tipo impositivo es el mismo tanto para las empresas residentes en Alemania como para las que no lo sean. El tipo es del 15 por 100, más un recargo del 5,5 por 100, que supone un total del 15,83 por 100. En cuanto a las plusvalías por la venta de acciones a una empresa residente tienen un 95 por 100 de exención. Los dividendos tributan a un 25 por 100, que con el recargo de solidaridad se queda en 26,38 por 100.

El IP fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional Alemán en el año 1995. Actualmente no se ha derogado la ley, pero el Gobierno no cobra el hecho imponible.

En el IVA el tipo impositivo general ha variado del 16 por 100 con anterioridad al 1 de enero de 2007, al 19 por 100 en la actualidad. Además existe un tipo reducido del 7 por 100 para bienes y servicios esenciales, como son los alimentos, bebidas, productos farmacéuticos, periódicos, libros, museos, salas de conciertos y entrada a teatros. También se aplica a los servicios de alojamiento a corto plazo prestados por hoteles, pensiones, y casas de huéspedes.¹⁵

Respecto a Francia se han producido algunas reformas de financiación en los últimos años con el Gobierno de Hollande. El principal objetivo ha sido garantizar el acceso de los ciudadanos a los servicios públicos y disminuir el déficit público para el 2016 en un 3,3 por 100 de PIB y en 2017 en un 2,7 por 100. La principal reforma es la llamada *Nouvelle Organisation Territoriale de la République (NOTRE)*, en la que desde el mes de diciembre de 2014 el Consejo Nacional Francés ha adoptado un acuerdo por el que reducen el número de regiones de 22 a 13. Posteriormente, en abril de 2015 se presentaron nuevos métodos y principios de organización territorial mediante nuevas leyes para las regiones a través del *Programme National de Réforme (PNR)* y el *Programme de Estabilité*.

Francia se encuentra dividida en municipios, denominados *commune*, en agrupaciones de municipios o *intercommunités*, en provincias o lo que es lo mismo, *départements* y, por último, en regiones.

Desde enero de 2014 además, se han creado las metrópolis. Son áreas metropolitanas reguladas en el Código General de Autoridades Locales, formadas por municipios, con el objetivo llevar a cabo juntas un desarrollo ecológico, económico, educativo, cultural y social. El número mínimo de habitantes para poder formar una *métropole* es de 400.000 personas.

En el 2014 se crearon como *métropoles* la ciudad de Bordeaux, Rennes, Toulouse, Nantes, Brest, Lille, Rouen, Grenoble, Strasbourg y Montpellier. Y desde el 1 de enero de 2015 Lyon es también una *métropole* con la particularidad de ser la única con Estatuto propio. Está agrupada por 59 municipios, cuya base se encuentra en Lyon. Para lograr la solidaridad y cohesión entre municipios el Gobierno francés les ha transferido competencias en materias de desarrollo económico, social y cultural, en planificación de espacios metropolitanos, en política de vivienda local y ayuda financiera a favor de la vivienda social y mejora de barrios, en materia de política urbana, gestión de agua y residuos y en materia de mejora y protección del medio ambiente, contaminación acústica y contribución a la transición energética.

De otro lado, las regiones tienen competencia exclusiva en las siguientes materias: turismo, cultura, deporte, promoción de lenguas regionales, educación, ordenación del territorio y cambio climático,

¹⁴ GARCÍA FRÍAS, A. (2006): "La financiación de los Länder", *Revista catalana de Dret Públic*, n.º 32, pp. 13 y ss.

¹⁵ Toda la información relacionada con los impuestos en Alemania se ha obtenido de A. Perdelwitz, Germany-Individual Tax & Corporate Tax, Country analyses & Country Key features, IBFD (accessed 26 Jan. 2016).

construcción de colegios de enseñanza general y secundaria, formación profesional, gestión de programas europeos, desarrollo económico, innovación, ayudas a la inversión empresarial y transporte urbano e interurbano. El transporte escolar será transferido a partir del 1 de septiembre de 2017.¹⁶

Si se analizan los tipos impositivos de los principales impuestos en Francia se encuentran los siguientes; Para el IRPF, hay un tipo del 0 por 100 en las rentas de hasta 9.690 euros. Un tipo del 14 por 100 desde los 9.691 hasta los 26.764 euros. Un tipo impositivo del 30 por 100 para rentas que van desde los 26.765 hasta los 71.754 euros. Un 40 por 100 para rentas de 71.755 euros hasta 151.956. Y, por último, para rentas superiores a los 151.957 euros, un tipo del 45 por 100. El Impuesto de Solidaridad sobre la Fortuna, o lo que es lo mismo, el Impuesto sobre el Patrimonio como lo llamaríamos si estuviéramos en España, tributa por un valor del activo hasta los 800.000 euros a un tipo del 0 por 100. Si supera esta cantidad y hasta 1.300.000 euros a un tipo del 0,50 por 100. Entre 1.300.000 hasta los 2.570.000 euros a un tipo del 0,70 por 100. Desde los 2.570.000 hasta los 5.000.000 a un tipo del 1 por 100. Desde los 5.000.000 hasta los 10.000.000 a un tipo del 1,25 por 100 y, por último, por encima de los 10.000.000 a un tipo impositivo de 1,50 por 100. Todos los franceses tienen obligación de tributar por todo su patrimonio, siempre que sean residentes en Francia, independientemente del lugar donde el bien se ubique. Sin perjuicio de las deducciones o exenciones que se apliquen debido a los Convenios de doble imposición que se hayan acordado con la República Francesa.

El Impuesto sobre Sociedades, tributa a un tipo general del 33 por 100 1/3. Además las grandes empresas con beneficios superiores a 763.000 euros están sujetas a un recargo social del 3,3 por 100 que grava la parte que supere esa cantidad. El IVA tiene 4 tramos. Un tipo normal del 20 por 100, un tipo intermedio del 10 por 100, aplicable a determinadas entregas, como transportes, juegos y actividades de entretenimiento, libros, trabajo en viviendas, servicios de restaurante y en transferencia de derechos de autor, un tipo reducido del 5,5 por 100 para suministros de primera necesidad como agua, alimentos o servicio a personas con discapacidad. Y un tipo especial reducido del 2,1 por 100 para entregas determinadas como publicaciones de prensa y medicamentos.¹⁷

4. ¿REFORMAS PARA ESPAÑA?

Por último, reseñar algunas de las propuestas que han ofrecido diversos autores para conseguir una mejora de la recaudación en España y superar el déficit de nuestro país, así como un aumento de la eficiencia de nuestros servicios públicos. Las propuestas discurren desde la subida de tipos impositivos y la eliminación de beneficios fiscales, hasta la creación de nuevos órganos institucionales y la dotación de una mayor competencia normativa a las CCAA con el objetivo de cubrir las necesidades de los ciudadanos y mejorar la transparencia en las cuentas.

Conde-Ruiz; Díaz; Marín, y Rodríguez¹⁸ proponen, tras un exhaustivo análisis de los principales tipos de impuestos en España y en Europa, una reducción del tipo impositivo en el IS y en el IRPF para eliminar las deducciones y beneficios fiscales que son los principales causantes de la recaudación tan baja de estos impuestos. Proponen, también, un tipo único del IVA del 21 por 100 y aumentar el mínimo exento para determinadas rentas y familias con bajo nivel de ingresos. Respecto de los Impuestos Especiales, en concreto, para el Impuesto de Hidrocarburos, plantean una subida del tipo hasta los 670 y 470 respectivamente, así como eliminar cualquier beneficio fiscal. También proponen un tipo de gravamen para el vino y las bebidas fermentadas, puesto que en la actualidad el tipo es del 0 por 100. Con esto prevén un aumento de la recaudación y en muchos casos, una simplificación de algunos impuestos.

Por otra parte, De la Fuente¹⁹ apuesta por una ampliación de las competencias normativas a las CCAA. Así en el IVA e Impuestos Especiales todas las comunidades votarían en las decisiones del Estado, a través de un órgano multilateral aplicando tipos uniformes para todos los territorios. Esta

¹⁶ Información obtenida de la página del Gobierno francés. <http://www.gouvernement.fr/action/les-metropoles>. <http://www.gouvernement.fr/action-la-reforme-territoriale>.

¹⁷ Información obtenida de Juliana Benamran-France-Individual Personal Tax & Corporate Income Tax, Country analysis, IBFD (accessed 26 jan.2016).

¹⁸ CONDE-RUIZ, J. I.; DÍAZ, M.; MARÍN, C., y RAMÍREZ, J. R. (2015): "Una reforma fiscal para España", *Fedea Policy Papers*.

¹⁹ DE LA FUENTE, A. (2012): *Algunas propuestas para la reforma del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común*, Instituto de Análisis Económico (SCIC), pp. 13 y ss.

capacidad normativa, la extiende a otros impuestos, como el copago en sanidad, la educación o las tasas universitarias. En este aspecto, propone que las comunidades autónomas tengan libertad a la hora de fijar sus tarifas, ya sea a la alza o a la baja, respetando siempre los límites que fijen los órganos elegidos para ello.

Debido a la gran responsabilidad por parte de los Entes Locales, De la Fuente pide, que de llevarse a cabo la medida, la ciudadanía debiera adquirir una mayor concienciación social a la hora de elegir a sus dirigentes utilizando para ello cualquier tipo de información, ya sea, en medio digital o soporte físico, en aras a conseguir el fin propuesto.

Además propone un procedimiento especial de concurso para las administraciones con bajos recursos, que garantice la prestación de servicios públicos fundamentales y elimine todos los gastos inútiles, así como, la reducción de salarios y plantilla del personal al servicio de la administración.

Una de las propuestas que hace López Laborda²⁰ es la reconsideración de los métodos de estimación de las necesidades del gasto autonómico. A su juicio, las variables que se utilizan junto con la imposición del statu quo no garantizan una igualdad de recursos para las comunidades autónomas, así, propone crear un órgano especializado encargado de cuantificar dicho gasto, además, de hacer estimaciones de las recaudaciones que obtengan las comunidades de los tributos que hayan sido cedidos. De esta forma, a su juicio, desaparecerían las discusiones entre las comunidades autónomas y se mejoraría la transparencia en las cuentas del gasto.

Este modelo es originario de Australia, donde a través de la *Commonwealth Grants Commission*, realizan estimaciones de gasto y periódicas publicaciones sobre la homogenización de las regiones.²¹

5. CONCLUSIÓN

Tras el análisis de la financiación de las arcas españolas y tras comparar los sistemas fiscales en tres de los principales países europeos hay una cuestión clara; España no gestiona eficientemente sus recursos. Tal y como expresan Conde-Ruiz; Díaz; Marín, y Rubio Ramírez, cuyo trabajo ha sido anteriormente mencionado, España tiene tipos impositivos elevados que aunque sean parecidos a los de la media europea, la recaudación de ingresos en España en términos del PIB se sitúa muy por debajo. Estoy de acuerdo en que una forma de simplificar los impuestos y recaudar más podría ser una bajada del tipo acompañada de una reducción de beneficios fiscales. Incluso se podrían eliminar determinados impuestos como el IP, acercándonos así al modelo fiscal de Alemania o Reino Unido y que como ya argumentó Martínez-Sánchez²² la Comisión de Expertos ha abogado por su supresión argumentando entre otras, la falta de igualdad entre las distintas comunidades y la similitud entre este impuesto y el del IBI. Además, para las rentas más bajas se podrían destinar ayudas sociales o aumentar el umbral a partir del cual el tipo impositivo fuera cero.

Respecto a la división de las comunidades autónomas y su responsabilidad financiera, estoy de acuerdo también con lo expuesto por De la Fuente en dotar de una mayor autonomía normativa a las comunidades. Así nos acercaríamos más a países federales como Alemania en las que se permite a las autoridades locales mediante asociaciones participar en las decisiones del Gobierno a través de un trámite de audiencia.²³ Siendo aconsejable la publicación de todo acuerdo, discusión o reunión celebrado entre Estado-Comunidad. Así, el ciudadano estaría debidamente informado y se podría recuperar la confianza en los representantes del país, cumpliéndose como dice De la Fuente; “un aumento en el grado de responsabilidad fiscal de los gobiernos regionales exige no sólo una mayor autonomía tributaria de éstos sino también una percepción clara de la misma por parte de los votantes”.

²⁰ LÓPEZ LABORDA, J. (2014): “Sugerencias para una reforma de la regulación constitucional de la financiación autonómica”, *Fedea Policy Papers*, pp. 13 y ss.

²¹ Véase <https://www.cgc.gov.au/>.

²² MARTÍNEZ-SÁNCHEZ, C. (2014): “Razones y sinrazones en torno al Impuesto sobre el Patrimonio”, *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario* (3.ª edición), “La reforma del sistema tributario español” (3.ª parte), IEF.

²³ VELASCO CABALLERO, F.; Díez SASTRE, S.; GALÁN GALÁN, A.; RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; DE MARCOS FERNÁNDEZ, A.; DOMÍNGUEZ MARTÍN, M.; GARCÍA MARTÍNEZ, A.; MEDINA ALCOZ, L.; ORTEGA BERNARDO, J.; VEGA BORREGO, F. A., y VILALTA REIXACH, M. (2012): *Gobiernos locales en Estados federales descentralizados: Alemania, Italia y Reino Unido*, Institut d’Estudis Autonòmics, p. 118.

BIBLIOGRAFÍA

- ADIEGO ESTELLA, M.; BADENES PLA, N.; BUENAVENTURA ZABALA, J. M.; BURGOS PRIETO, M. J.; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2015): *Evaluación de la reforma del IRPF de 2015*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, IEF, p. 67.
- CONDE-RUIZ, J. I.; DÍAZ, M.; MARÍN, C., y RAMÍREZ, J. R. (2015): “Una reforma fiscal para España”, *Fedea Policy Papers*, pp. 22 y 23.
- D’AUVERGNE, Janne-Eve; OBUOFORIBO, Belema, y HEYDARI, Shima: “UK-Personal Income Tax & Corporate Income Tax”, *IBFD* (accessed 26 Jan.2016).
- DE LA FUENTE, A. (2010): *La financiación territorial en España: Situación actual y propuestas de reforma*, CSIC, p. 9.
- DE LA FUENTE, A. (2012): *Algunas propuestas para la reforma del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común*, Instituto de Análisis Económico (SCIC), pp. 13 y ss.
- DE LA FUENTE, A. (2012): *El nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común: Un análisis crítico y datos homogéneos para 2009 y 2010*, Instituto de Análisis Económico, CSIC, p. 7.
- DÍAZ DE SARRALDE, S. (2011): “La Garantía de Servicios Públicos Fundamentales en el nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas”, IEF, pp. 86 y 94.
- GARCÍA FRÍAS, A. (2006): “La financiación de los Länder”, *Revista catalana de Dret Públic*, n.º 32. pp. 13 y ss.
- GOBIERNO DE FRANCIA: <http://www.gouvernement.fr/action/les-metropoles>.
- HERNÁNDEZ DE COS, P., y LÓPEZ RODRÍGUEZ, D. (2014): “Informe del Banco de España: estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE”, *Documentos ocasionales*, n.º 1406, BdE, p. 7.
- LÓPEZ LABORDA, J. (2014): “Sugerencias para una reforma de la regulación constitucional de la financiación autonómica”, *Fedea Policy Papers*, pp. 13 y ss.
- MARTÍNEZ-SÁNCHEZ, C. (2014): “Razones y sinrazones en torno al Impuesto sobre el Patrimonio”, *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (3.ª edición)*, “La reforma del sistema tributario español” (3.ª parte), IEF.
- PERDELWITZ, A.: “Germany-Individual Tax & Corporate Taxa, Country analyses & Country Key features”, *IBFD* (accessed 26 Jan. 2016).
- VELASCO CABALLERO, F.; DÍEZ SASTRE, S.; GALÁN GALÁN, A.; RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; DE MARCOS FERNÁNDEZ, A.; DOMÍNGUEZ MARTÍN, M.; GARCÍA MARTÍNEZ, A.; MEDINA ALCOZ, L.; ORTEGA BERNARDO, J.; VEGA BORREGO, F. A., y VILALTA REIXACH, M. (2012): *Gobiernos locales en Estados federales descentralizados: Alemania, Italia y Reino Unido*, Institut d’Estudis Autònoms.

Los Impuestos Especiales como tributos cedidos a las CCAA: estado de la cuestión

ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ
(Garrigues y Universidad Complutense de Madrid)

JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ
(Garrigues y Universidad Pontificia de Comillas-ICADE)

Introducción.—Los IIEE en la Ley Orgánica 8/1980, de financiación de las Comunidades Autónomas.—Los IIEE en la Ley 22/2009, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.—Delegación de competencias normativas y de gestión: el IE sobre determinados medios de transporte y el tipo autonómico del IE sobre hidrocarburos.

RESUMEN

El Estado cede a las CCAA de régimen general, según los casos, el rendimiento total o parcial que se produzca en su territorio. En el IE sobre la Electricidad la cesión es total, y en los IIEE de fabricación, la cesión alcanza el 58 por 100 del consumo que se produzca en su Comunidad. En el Impuesto sobre determinados medios de transporte, además de la cesión de la totalidad del rendimiento, las CCAA tienen determinadas competencias de gestión y normativas.

Mediante la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, tiene lugar una elevación del porcentaje de cesión de los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, el Vino y Bebidas Fermentadas, Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas, Hidrocarburos y Labores del Tabaco del 40 por 100 al 58 por 100.

INTRODUCCIÓN

Como tiene escrito De la Peña, en relación con los tributos cedidos, se hace preciso delimitar el significado del término “cedido”, esto es, qué se ha de entender por cesión y cuál es el alcance de la misma. Y en punto a esta cuestión, existe una amplia gama de posibilidades dentro de los dos conceptos extremos que delimitan el contenido del impuesto cedido: en un extremo se sitúa el impuesto propio, es decir, aquél respecto del cual son competencia exclusiva de la comunidad autónoma tanto la regulación como la aplicación del mismo; y, en el otro extremo se sitúa la participación en ingresos o en impuestos del Estado respecto de los cuales las Comunidades Autónomas lo que tienen es el derecho a percibir un porcentaje de lo que el Estado recaude de los hechos imponible realizados en el territorio de ésta respecto de un impuesto concreto.

Entre estos dos extremos el impuesto cedido podía configurarse en una línea más cercana a uno u otro extremo (si la configuración del impuesto cedido hubiera incorporado a favor de las Comunidades Autónomas competencias normativas y aplicativas es claro que la figura se aproximaría mucho más al tributo propio; si, por el contrario, el impuesto cedido era aquél respecto del cual el Estado titular exclusivo de las competencias normativas y aplicativas cedía una parte de lo recaudado, la figura guardaría sin duda una mayor identidad con la participación en ingresos del Estado), pero ha de señalarse que la Constitución no contiene ninguna ulterior precisión o delimitación del contenido del impuesto cedido, en consecuencia, dentro de tales extremos, cualquier determinación concreta que se hiciera en la LOFCA se encontraría dentro de los límites constitucionales¹.

Sobre este particular se indica en el artículo 11 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con

¹ DE LA PEÑA VELASCO, G., “Los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”, en *VVAA, 25 años de financiación autonómica* (coord. VARONA ALABERN, J. A.), Parlamento de Cantabria, Universidad de Cantabria, 2005, p. 74.

Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (RCL 2009\2478), en relación con los recursos constituidos por la tarifa autonómica del IRPF, el porcentaje cedido de IVA e Impuestos Especiales de Fabricación, la transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y el Fondo de Suficiencia Global, que las CCAA recibirán, cada año, la financiación correspondiente a las entregas a cuenta de cada uno de los citados recursos que les sean de aplicación y, en el año en que se conozcan todos los valores definitivos de los citados recursos, la liquidación definitiva que corresponda, por diferencia entre el importe de los valores definitivos de los mismos y las entregas a cuenta percibidas².

LOS IIEE EN LA LEY ORGÁNICA 8/1980, DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Como ya anticipó Grau Ruíz, en el fondo del debate sobre la corresponsabilidad fiscal late el problema relativo a cuál es el grado de solidaridad que debe hacerse patente en el sistema de financiación autonómica. En este punto, la elaboración de balanzas fiscales no parece proporcionar una solución adecuada. En cualquier caso, dos aspectos resultan cruciales para la negociación de un futuro sistema: los recursos disponibles para cubrir las necesidades de gasto y la forma de atribución de los mismos.

Aunque la corresponsabilidad adquiere su máxima significación en los tributos propios y en los recargos autonómicos, parece que en la lógica evolutiva del sistema se prevé la cesión de nuevos tributos, en concreto, de los Impuestos Especiales. De cara a una próxima revisión del modelo de financiación, convendría esforzarse en dotarlo de una mayor estabilidad temporal para garantizar una mínima seguridad jurídica³.

De conformidad con el artículo 12 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (RCL 1980\2165), en el ámbito de los IIEE⁴, pueden ser cedidos a las CCAA:

- Los Impuestos Especiales de Fabricación, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por 100 de cada uno de ellos. De acuerdo con el artículo 3 LIIEE, son impuestos especiales de fabricación:
 1. Los siguientes impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas⁵:
 - a) El Impuesto sobre la Cerveza.
 - b) El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.
 - c) El Impuesto sobre Productos Intermedios.
 - d) El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
 2. El Impuesto sobre Hidrocarburos.
 3. El Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
- El Impuesto sobre la Electricidad⁶.

² El artículo 1 de la Ley 22/2009 establece que: “La presente Ley regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía desde el 1 de enero de 2009, incluyendo la garantía de financiación de servicios públicos fundamentales, los fondos de convergencia autonómica, el establecimiento del régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y los órganos de coordinación de la gestión tributaria.”

³ GRAU RUIZ, M. A., “La posible utilización de los impuestos especiales en el sistema de financiación autonómica: consideraciones a luz del concierto autonómico del País Vasco”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, n.º 4, 2001 (consultado en <http://laleydigital.laley.es/>).

⁴ Vid. sobre este particular, LASARTE ÁLVAREZ, F. J., y ADAME MARTÍNEZ, F., “Cesión de los impuestos especiales a las comunidades autónomas”, en AAVV, *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica* (coord. por LASARTE ÁLVAREZ, F. J.), Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2003, pp. 185-246.

⁵ FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., “Los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas en la doctrina reciente del TS”, *Diario La Ley*, n.º 8339, 2014.

⁶ Cabe señalar que con la entrada en vigor de la Ley 28/2014, que modifica la Ley 37/1992, de 28-12-1992 (RCL 1992\2786 y RCL 1993\401), del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7-6-1991 (RCL 1991\1459 y 2551), de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28-12-1992 (RCL 1992\2787 y RCL 1993\150), de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29-10-2013 (RCL 2013\1575), por la que establece determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y adopta otras medidas tributarias y financieras, de 27 de noviembre (RCL 2014\1582) el impuesto especial sobre la electricidad deja de ser un IIEE de fabricación para pasar a ser un impuesto especial

— El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En relación con los recargos en el ámbito de los IIEE, el artículo 12 de la LO 8/80 establece que las CCAA únicamente pueden establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen, como es el supuesto del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, también conocido como “impuesto sobre matriculación”. Por su parte, constituye una excepción a este principio general, el establecimiento de recargo en el Impuesto sobre Hidrocarburos.

Finalmente, en el ámbito de los IIEE cada Comunidad Autónoma podrá asumir las siguientes competencias normativas:

— En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, la regulación de los tipos impositivos.

— En el Impuesto sobre Hidrocarburos, la regulación del tipo impositivo autonómico.

Cabe señalar que en los IIEE no es posible, tal y como establece el artículo 19 de la LO 8/80, que cada CCAA asuma por delegación del Estado la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones⁷.

LOS IIEE EN LA LEY 22/2009, QUE REGULA EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN Y CIUDADES CON ESTATUTO DE AUTONOMÍA Y SE MODIFICAN DETERMINADAS NORMAS TRIBUTARIAS

Tal y como se indica en el Preámbulo de la Ley 22/2009, como culminación de un largo proceso en el que se ha producido un intenso debate entre el Estado y las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, en su reunión de 15 de julio de 2009, adoptó, a propuesta del Gobierno de la Nación, el Acuerdo 6/2009, de reforma del Sistema de Financiación autonómica y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, cuya puesta en práctica exigía llevar a cabo una serie de reformas legales. Esta Ley acomete las reformas que no requieren el rango de Ley Orgánica, complementando así la reforma de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas por la Ley Orgánica 3/2009⁸.

stricto sensu. Vid. sobre el nuevo régimen jurídico del IE sobre la electricidad, FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., “El nuevo régimen jurídico del Impuesto sobre la Electricidad”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 6 (octubre 2014), 2014, pp. 103-114; ESCOBAR LASALA, J. J., “La reforma fiscal 2014 en los impuestos especiales y medioambientales: el nuevo impuesto especial sobre electricidad”, *Carta tributaria. Monografías*, n.º 3, 2015, pp. 2-18; CALVO VÉRGEZ, J., “El impuesto especial sobre la electricidad tras la aprobación de la Nueva Ley 28/2014, de 27 de noviembre”, *Nueva fiscalidad*, n.º 4, 2015, pp. 9-68.

En este sentido como, a mi juicio, acertadamente señala CALVO VÉRGEZ en “El impuesto especial sobre la electricidad tras la aprobación de la Nueva Ley 28/2014, de 27 de noviembre...”, cit., p. 66, tras la aprobación de la nueva Ley 28/2014 el Impuesto Especial sobre la Electricidad deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos, debiendo inscribirse en el correspondiente registro territorial exclusivamente aquellos operadores que realicen los suministros a los consumidores de electricidad, así como los beneficiarios de determinadas exenciones y reducciones de la base imponible, persiguiéndose con esta modificación una reducción de los costes administrativos, tanto para los distintos actores del mercado eléctrico como para la Administración, adaptándose la normativa a lo establecido en la Directiva comunitaria.

⁷ Vid. entre otros sobre la cesión de los impuestos del Estado a tributos a las CCAA, ALONSO GONZÁLEZ, L. A., “Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica (I)”, *Quincena fiscal*, n.º 21, 1997, pp. 11-26; Id., “Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica (II)”, *Quincena fiscal*, n.º 22, 1997, pp. 11-22; FALCÓN Y TELLA, R., “Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas”, *Papeles de economía española*, n.º 83, 2000, pp. 118-126; RAMOS PRIETO, J., *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas: concepto, régimen jurídico y articulación constitucional*, Comares, 2001; RUIZ ALMENDRAL, V., *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Tirant lo Blanch, 2003; GARCÍA MARTÍNEZ, A., “La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos”, *Crónica tributaria*, n.º 103, 2002, pp. 39-58; CAYÓN GALIARDO, A. M., y BUENO MALUENDA, C., “La gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, n.º 17, 2000, pp. 11-56; MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y los Procedimientos Tributarios”, *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, n.º Extra 13, 2010, pp. 3-30; CORDERO GONZÁLEZ, E. M., y MENÉNDEZ GARCÍA, G., “La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas”, *Quincena fiscal*, n.º 13 y 14, 2011 (consultado en <http://aranzadi.aranzadigital.es/>).

⁸ [...] Los ejes básicos de este nuevo sistema son el refuerzo de las prestaciones del Estado del Bienestar, el incremento de la equidad y la suficiencia en la financiación del conjunto de las competencias autonómicas, el aumento de la autonomía y la corresponsabilidad y la mejora de la dinámica y la estabilidad del sistema y de su capacidad de ajuste a las necesidades de los ciudadanos.

Sobre este particular cabe señalar, siguiendo a Tejerizo, que, simplificando mucho, hasta 1992 la parte de la financiación autonómica era asumida por las transferencias, con la aportación nada despreciable del endeudamiento. Por el contrario, desde 1992 el acento se ha puesto cada vez más en la recaudación procedente de los tributos cedidos. Con ello, no cabe duda que las CC.AA. han ido alcanzando mayores grados de autonomía financiera, pero a la vez el sistema tributado español, o mejor dicho su gestión, se ha ido complicando⁹.

Los Impuestos Especiales cedidos, que conforman la capacidad tributaria de las CCAA, ya estaban recogidos en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre que regula las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (RCL 2001\3245). Mediante Ley 22/2009, de 18 de diciembre se produce una elevación del porcentaje de cesión de los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, el Vino y Bebidas Fermentadas, Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas, Hidrocarburos y Labores del Tabaco del 40 por 100 al 58 por 100¹⁰.

Se cede a las CCAA el 58 por 100 del rendimiento de cada uno de los siguientes Impuestos Especiales que sean producidos en su territorio, el IIIIE sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas¹¹, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre las Labores del Tabaco.

En el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, se cede a las CCAA el 58 por 100 del rendimiento derivado del tipo estatal general y el 100 por 100 del rendimiento derivado del tipo estatal especial del Impuesto sobre Hidrocarburos producido en su territorio. También, en el Impuesto Especial sobre la Electricidad se cede el rendimiento de dicho impuesto en su integridad, producido en su territorio.

Finalmente, se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos producido en su territorio.

Se considerará producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento cedido del tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos si el consumo final de los productos gravados se produce en dicho territorio.

De acuerdo con el artículo 50 *ter* 2 LIIIE el tipo impositivo autonómico a aplicar será el que corresponda a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se produzca el consumo final de los productos gravados. Por su parte, se entiende que los productos se consumen en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando sean recibidos en alguno de los siguientes lugares:

- a) Establecimientos de venta al público al por menor situados en su territorio; esto es, gasolineras debidamente autorizadas conforme a la normativa vigente en materia de distribución de productos petrolíferos.
- b) Establecimientos de consumo propio situados en su territorio, para ser consumidos en los mismos, salvo que sean reexpedidos al territorio de otra CA.
- c) Cualquier establecimiento situado en su territorio distinto de una fábrica o depósito fiscal con cualquier propósito, salvo que sean reexpedidos al territorio de otra CA.

Por su parte, se considera producido en el territorio de una CA el rendimiento cedido de cada Impuesto Especial que corresponda al consumo en el territorio de dicha Comunidad Autónoma, según el índice de consumo territorial certificado por el Instituto Nacional de Estadística y elaborado a efectos de la asignación del Impuesto Especial que corresponda por Comunidades Autónomas¹².

⁹ TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Tributos cedidos a las Comunidades Autónomas", *Revista de estudios jurídicos*, n.º 4, 2003 (ejemplar dedicado a: Responsabilidad jurídica y medio ambiente), p. 276.

¹⁰ En el ámbito de los IIEE de fabricación, cabe señalar en relación con la cesión a los municipios que de acuerdo con el artículo 112 1 c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (RCL 2004\602) a cada uno de los municipios con población igual o superior a 75.000 habitantes se le ceden el 2,9220 por 100 de los rendimientos que no hayan sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas.

En relación con la cesión de los IIEE de fabricación a las provincias, el artículo 136 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales establece que a cada una de las provincias y entes asimilados se le ceden 1,7206 por 100 de los rendimientos que no hayan sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas.

¹¹ En el IIEE sobre el vino y bebidas fermentadas, de acuerdo con el artículo 30 LIIIE el tipo impositivo es 0 euros. Es aplicable a todos los productos que integran su ámbito objetivo, esto es, el vino tranquilo, el vino espumoso, las bebidas fermentadas tranquilas y las bebidas fermentadas espumosas.

¹² En el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos se considera producido en el territorio de una CA el rendimiento cedido del Impuesto sobre Hidrocarburos derivado de la aplicación de los tipos estatales general y especial que corresponda al índice de

Tal y como indica De la Peña, el punto de conexión aplicable a la práctica totalidad de los Impuestos Especiales e IVA es el relativo al índice de consumo, ventas o entregas y que se manifiesta como sigue:

- Índice de consumo en el territorio según certificado Instituto Nacional de Estadística que resulta aplicable al IVA, al impuesto sobre la cerveza, sobre el vino y bebidas fermentadas, sobre productos intermedios y sobre el alcohol y bebidas derivadas.
- Índice de consumo neto en la Comunidad Autónoma elaborado por el Ministerio de Industria, Energía y Turismo (Impuesto sobre la electricidad).
- Índice de entregas realizadas en el territorio según datos del Ministerio de Industria, Energía y Turismo ponderando en función de los tipos impositivos (Impuesto sobre Hidrocarburos).
- Índice de ventas de tabaco a expendedorías en el territorio según datos del Comisionado para el Mercado de Tabacos (Impuesto sobre las labores del tabaco).

Todos estos puntos de conexión representados por índices, más que auténticos puntos de conexión son criterios para el cálculo del rendimiento a transferir por el Estado a la Comunidad Autónoma o, lo que es lo mismo, representan el criterio para la determinación concreta del importe de la participación de las Comunidades Autónomas en impuestos del Estado¹³.

Las CCAA participan en la recaudación líquida en los Impuestos especiales sobre la Cerveza, Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas, Hidrocarburos y sobre la Electricidad que se obtenga en cada ejercicio, mediante la determinación de una entrega a cuenta del rendimiento definitivo¹⁴.

El importe que se obtenga en concepto de entrega a cuenta se hará efectivo a las CCAA mediante entrega por doceavas partes mensuales, tramitándose como devoluciones de ingresos en el concepto del Impuesto Especial que proceda.

La liquidación definitiva se determinará por la diferencia entre el valor definitivo de la cesión de la recaudación líquida¹⁵ por el Impuesto Especial que proceda y las entregas a cuenta percibidas por este tributo en ese año.

las entregas de gasolinas, gasóleos y fuelóleos en el territorio de dicha Comunidad Autónoma, según datos del Ministerio de Industria, Energía y Turismo, ponderadas por los correspondientes tipos impositivos estatales (art. 40 de la Ley 22/2009).

En el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco se considerará producido en el territorio de una CA el rendimiento cedido del Impuesto sobre las Labores del Tabaco que corresponda al índice de ventas a expendedorías de tabaco en el territorio de dicha Comunidad Autónoma, según datos del Comisionado para el Mercado de Tabacos, ponderadas por los correspondientes tipos impositivos (art. 41 de la Ley 22/2009).

En el Impuesto Especial sobre la Electricidad se considera producido en el territorio de una CA el rendimiento del Impuesto que corresponda al índice de consumo neto de energía eléctrica en el territorio de dicha Comunidad Autónoma, elaborado a partir de datos del Ministerio de Industria, Energía y Turismo (art. 41 de la Ley 22/2009).

¹³ Cfr. DE LA PEÑA VELASCO, G., "Los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas...", cit., pp. 80-81.

¹⁴ La determinación de la cuantía de esta entrega a cuenta se efectúa mediante la siguiente operación:

$$ACIECi(x) = 58\% \times RPIEC(x) \times ICCPi(x) \times 0,98$$

En el supuesto del IIIIE sobre la electricidad como la cesión es del 100% la fórmula es la siguiente:

$$PIEEi(x) = RPIEE(x) \times ICEPi(x) \times 0,98$$

Siendo:

ACIECi(x) el importe anual del anticipo a la Comunidad Autónoma i, en concepto de entrega a cuenta de la recaudación del Impuesto Especial que proceda en el año (x).

RPIEC(x) la recaudación líquida prevista por el Impuesto Especial que proceda en el año (x).

ICCPi(x) el índice provisional de consumo de la Comunidad Autónoma i para el año (x).

Por su parte, en el IIIIE sobre Hidrocarburos se añade a la fórmula el tipo estatal que está compuesto, de acuerdo con el artículo 50 LIIIIE, por un tipo general y otro especial. La determinación de la cuantía de esta entrega a cuenta se efectuará mediante la siguiente operación:

$$ACIEHi(x) = [58\% \times RPIEH1(x) + 100\% \times RPIEH2(x)] \times ICHPi(x) \times 0,98$$

Siendo:

ACIEHi(x) el importe anual del anticipo a la Comunidad Autónoma i, en concepto de entrega a cuenta de la recaudación por los tipos estatales del Impuesto sobre Hidrocarburos obtenida en el año (x).

RPIEH1(x) la recaudación líquida prevista por el Impuesto sobre Hidrocarburos en el año (x), derivada de la aplicación del tipo estatal general.

RPIEH2(x) la recaudación líquida prevista por el Impuesto sobre Hidrocarburos en el año (x) derivada de la aplicación del tipo estatal especial.

ICHPi(x) el índice provisional de entregas de gasolinas, gasóleos y fuelóleos, ponderadas por los correspondientes tipos impositivos estatales, de la Comunidad Autónoma i para el año (x).

¹⁵ Se entiende por recaudación líquida el conjunto de ingresos líquidos de la Hacienda Estatal, antes de descontar la participación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Entidades Locales, con criterio de caja, por los conceptos que inte-

El valor de la cesión del 58 por 100 del Impuesto Especial que proceda¹⁶ se determina del modo siguiente:

$$IECi = IECE^{17} \times 58\% \times ICCi^{18}$$

Cabe concluir, por tanto, como afirma Falcón, que en los IIEE sobre el alcohol y tabaco e hidrocarburos en su tipo estatal¹⁹ la cesión alcanza el 58 por 100 del rendimiento correspondiente al consumo dentro de la Comunidad, según datos estadísticos, pero sin ninguna competencia normativa ni de gestión. Lo mismo ocurre en el IIEE sobre la electricidad, si bien en este caso se cede el 100 por 100 del rendimiento. Como señala Falcón se trata más bien, por tanto, de una participación de las Comunidades en la recaudación obtenida en su territorio, y no de una verdadera y propia cesión²⁰.

En el mismo sentido se pronuncia De la Peña al afirmar en relación con los IIEE de fabricación “que es fácil observar cómo se incluyen en la categoría de los tributos cedidos desde *quasi* tributos propios, como es el caso de la imposición sobre el juego en relación con la cual la Comunidad Autónoma tiene una capacidad normativa y aplicativa prácticamente total, hasta aquellos otros que serían fácilmente calificables como una pura participación en impuestos del Estado como el IVA y aquellos impuestos especiales respecto de los cuales las Comunidades autónomas ni norman ni gestionan ni recaudan: pero participan en un porcentaje del rendimiento producido en su territorio”²¹.

DELEGACIÓN DE COMPETENCIAS NORMATIVAS Y DE GESTIÓN: EL IE SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE Y EL TIPO AUTONÓMICO DEL IE SOBRE HIDROCARBUROS

Sobre este particular ha señalado Alonso González que hay que tener en cuenta que los Impuestos Especiales son tributos sometidos, al igual que el IVA, a la armonización fiscal comunitaria y ésta se extiende, cómo no, a sus tipos impositivos. De esta observación resulta la inconveniencia de ceder capacidad normativa sobre los mismos a las Comunidades Autónomas y también la imposibilidad de aplicar recargos²². Por añadidura, cualquier diferenciación fiscal, por pequeña que fuera, que, a raíz de

gran el Impuesto Especial que proceda, obtenidos una vez deducidas de la recaudación bruta, las devoluciones reguladas en la normativa tributaria. En los IIEE sobre la Cerveza, Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas e Hidrocarburos también se debe deducir y las transferencias o ajustes (positivos o negativos) establecidos en el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco y en el Convenio con la Comunidad Foral de Navarra.

El valor definitivo de la cesión de la recaudación líquida por los tipos estatales del Impuesto sobre Hidrocarburos en el año (x) será el que se derive de la aplicación de la siguiente fórmula:

$$IEHi(x) = [IEH1(x) \times 58\% + IEH2(x) \times 100\%] \times ICHi(x)$$

Siendo:

IEHi(x) el valor definitivo de la cesión de la recaudación líquida por el Impuesto sobre Hidrocarburos en el año (x), correspondiente a la Comunidad Autónoma i.

IEH1(x) la recaudación líquida del Impuesto sobre Hidrocarburos obtenida por el Estado en el año (x), derivada de la aplicación del tipo estatal general.

IEH2(x) la recaudación líquida del Impuesto sobre Hidrocarburos obtenida por el Estado en el año (x), derivada de la aplicación del tipo estatal especial.

ICHi(x) el índice de entregas de gasolinas, gasóleos y fuelóleos, según datos del Ministerio de Industria, Energía y Turismo, ponderadas por los correspondientes tipos impositivos estatales, de la Comunidad Autónoma i para el año (x).

¹⁶ Con excepción del IIEE sobre la Electricidad en el que se cede el 100 % de la recaudación líquida por dicho impuesto a las CCAA.

¹⁷ El término IECE representa la recaudación líquida por el Impuesto Especial que proceda obtenida por el Estado.

¹⁸ El término ICCi representa el índice de consumo de la Comunidad Autónoma i, certificado por el Instituto Nacional de Estadística.

En el IIEE sobre las labores del tabaco el término ICTi representa el índice de ventas a expendedorías de la Comunidad Autónoma i, certificadas por el Comisionado para el Mercado de Tabacos, ponderadas por los correspondientes tipos impositivos.

En el IIEE sobre la electricidad el término ICEi (2007) representa el índice de consumo neto de energía eléctrica en la Comunidad Autónoma i en 2007, elaborado a partir de los datos del Ministerio de Industria, Industria, Energía y Turismo.

¹⁹ Como se indica en el artículo 50 LIIEE el en el IIEE sobre hidrocarburos el tipo de gravamen aplicable está constituido, en su caso, por la suma de los tipos estatal y autonómico. Por su parte el tipo estatal está formado por la suma de un tipo general y otro especial.

²⁰ DE LA PEÑA VELASCO, G., y otros, *Sistema Fiscal Español (Impuestos estatales, autonómicos y locales)*, 6.ª ed., Lustel, 2015, p. 357.

²¹ DE LA PEÑA VELASCO, G., “Los tributos cedidos a las comunidades autónomas...”, cit., p. 79.

²² Vid. al respecto CAZORLA PRIETO, L. M., “El recargo como instrumento de financiación autonómica”, en VVAA, *25 años de financiación autonómica* (coord. VARONA ALABERN, J. A.), Parlamento de Cantabria: Universidad de Cantabria, 2005, pp. 107-114.

dictarse normativas distintas o establecerse recargos, se apreciara entre unas y otras comunidades, degeneraría en amplios procesos de deslocalización de los hechos imposables. Esto sucedería de forma manifiesta si el punto de conexión fuera el punto de venta al público de los productos gravados (ej. gasolineras en el caso del Impuesto sobre Hidrocarburos, concesionarios de vehículos automóviles en el impuesto sobre Determinados medios de Transporte), pues el consumidor, en no pocas ocasiones, podría desplazarse a una Comunidad limítrofe para efectuar el correspondiente gasto y beneficiarse de una menor fiscalidad. Otro aspecto de enorme peso en este tipo de impuestos es el relativo a la gestión de los mismos. Ésta está sujeta a armonización e impone un rigor, control y vigilancia sobre los sujetos pasivos de estos tributos que no es seguro que pudiera desempeñarse con eficacia si se cediera tal gestión a las haciendas autonómicas.

Por todas estas razones, parece más sencillo dejar todas las facultades normativas en manos del Estado y decantarse por una participación territorializada a partir de las recaudaciones que en cada Comunidad obtienen estos impuestos, vía que ya ha apuntado el *Libro Blanco*²³.

El artículo 43 de la Ley 22/2009 establece que se cede a la CA el rendimiento del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte producido en su territorio.

Se considera producido en el territorio de una CA el rendimiento del también llamado “impuesto de matriculación” si se encuentra en su territorio el domicilio fiscal de la persona física o jurídica que tenga la consideración de sujeto pasivo de este impuesto de acuerdo con el artículo 67 LIIIE.

En el IIEE sobre determinados medios de transporte el hecho imponible es, con carácter general, la primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión.

Por ello, tal y como establece el artículo 66.3 LIIIE, los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte tienen derecho a la devolución de la parte de la cuota satisfecha correspondiente al valor del medio de transporte en el momento del envío. Se debe acreditar, en este sentido, que los medios de transporte han sido enviados con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto antes de que hayan transcurrido cuatro años desde la realización del hecho imponible.

Las devoluciones a que se refiere el artículo 66 apartado 3 de la LIIIE, que correspondan a vehículos cuya matriculación definitiva hubiera determinado el pago del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se presentarán y, en su caso, acordarán y efectuarán por los órganos competentes de la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se hubiera efectuado el pago²⁴.

De acuerdo con el artículo 51 Ley 22/2009, en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte las Comunidades Autónomas pueden incrementar los tipos de gravamen aplicables a los epígrafes del apartado 1 del artículo 70 de la LIIIE, en un 15% como máximo.

En el Impuesto sobre Hidrocarburos las Comunidades Autónomas, tal y como establece el artículo 52 Ley 22/2009, las CCAA pueden asumir competencias normativas²⁵ sobre el tipo de gravamen autonómico aplicable a los siguientes productos dentro de la banda que se indica en cada caso²⁶:

²³ ALONSO GONZÁLEZ, L.A., “Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica (II)...”, cit., p. 53.

²⁴ Cuando no sea posible determinar la Administración tributaria a la que se ingresaron dichas cuotas, la devolución será efectuada por la administración tributaria de la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se genere el derecho a la devolución.

²⁵ Vid. en este sentido, entre otros, artículo 48 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, del Principado de Asturias, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado (BOPA de 29 de octubre de 2014 y BOE de 3 de febrero de 2015), artículo 72 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado (BOIB de 7 de junio de 2014 y BOE de 2 de julio), artículo 39 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (BOCL de 18 de septiembre de 2013 y corrección de errores de 8 de octubre), artículo 60 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, de la Comunidad Autónoma de Extremadura de la Comunidad Autónoma de Extremadura, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado (DOE de 25 de junio de 2013 y BOE de 18 de julio), artículo 14 Ley 4/2012, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Extremadura de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de Medidas Financieras y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura (DOE de 31 de diciembre de 2012 y correcciones de errores de 31 de enero y 15 de febrero de 2013, y BOE de 23 de enero de 2013 y correcciones de errores de 14 de febrero y 1 de marzo).

²⁶ De acuerdo con el artículo 52 de la Ley 22/2009, el límite superior de la banda podrá ser actualizado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.



- a) Productos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.13 y 1.14 del artículo 50 de la LIIEE: desde 0 hasta 48 euros por 1.000 litros.
- b) Productos comprendidos en los epígrafes 1.4 y 1.15 del artículo 50 de la LIIEE: desde 0 euros hasta 12 euros por 1.000 litros.
- c) Productos comprendidos en el epígrafe 1.5 del artículo 50 de la LIIEE: desde 0 euros hasta 2 euros por tonelada.
- d) Productos comprendidos en el epígrafe 1.11 del artículo 50 de la LIIEE: desde 0 euros hasta 48 euros por 1.000 litros.

Si se trata de gasóleo de uso general, a que se refiere el epígrafe 1.3 del artículo 50 de la LIIEE, las CCAA pueden no ejercer, en todo o en parte, la competencia normativa en relación con la devolución aplicable al gasóleo de uso profesional. En tal caso, la no aplicación total o parcial del tipo de gravamen autonómico revestirá la forma de devolución parcial del impuesto previamente satisfecho respecto del referido gasóleo.

En este sentido establece el artículo 52 *bis* LIIEE, que “las Comunidades Autónomas que hayan establecido un tipo impositivo autonómico podrán establecer un tipo autonómico de la devolución para los productos que hayan sido adquiridos en su territorio, que no podrá ser superior a dicho tipo impositivo autonómico”²⁷.

Cabe indicar, como señala FALCÓN, que el tipo autonómico es en realidad un tributo cedido a la Comunidad Autónoma donde se realiza el consumo²⁸.

Finalmente, de acuerdo con el artículo 55 de la Ley 22/2009 en la gestión tributaria del Impuesto de matriculación corresponde a las CCAA:

- a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado. En el caso de concesiones administrativas que superen el ámbito territorial de una CA, la comprobación de valores corresponderá a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal de la entidad concesionaria.
- b) La realización de los actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias.
- c) La calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias.
- d) La publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento.
- e) La aprobación de modelos de declaración.
- f) En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos.

²⁷ Así, con datos a 1 de enero de 2015, el importe de la devolución del impuesto especial por Comunidades Autónomas, expresado en euros por cada mil litros, es el siguiente (consultado en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/Impuestos_Especiales/Gasoleo_Profesional/Ambito_y_Extension/_A_cuanto_asciende_la_devolucion_.shtml):

Andalucía	1
Aragón	1
Asturias	41
Baleares	49
Cantabria	1
C. La Mancha	49
C. León	17
Cataluña	49
Extremadura	39,4
Galicia	49
Madrid	18
Murcia	49
Navarra	1
Rioja	1
C. Valenciana	49
P. Vasco	1

²⁸ DE LA PEÑA VELASCO, G., y otros, *Sistema Fiscal Español...*, cit. p. 358.

En este impuesto, no son objeto de delegación las siguientes competencias:

- La homologación por parte de la Administración tributaria de los vehículos automóviles que sean de exclusiva aplicación industrial, comercial o agraria.
- La aplicación del supuesto de no sujeción aplicable a los vehículos destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado y por el Resguardo Aduanero. La aplicación de las exenciones relativas a los vehículos que sean objeto de matriculación especial en régimen de matrícula diplomática y las embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos cuya titularidad corresponda a escuelas deportivas náuticas reconocidas oficialmente por la Dirección General de la Marina Mercante y destinadas efectiva y exclusivamente al ejercicio de la actividad de enseñanza para el gobierno de las mismas. En el segundo supuesto, debe tratarse de aeronaves matriculadas por el Estado o por empresas u organismos públicos o estatales.

Sobre este particular, señalan Cordero González y Menéndez García, la reserva estatal de la gestión demuestra en ambos casos cierta suspicacia ante la aplicación que las Comunidades Autónomas pudieran realizar de estos preceptos, pero se justifica, en el primero, por la “comodidad” de que sea el propio beneficiario de la exención o no sujeción el encargado de declararla y, en el segundo, por la voluntad de dejar en manos del Estado el cumplimiento de las obligaciones internacionales que le incumben²⁹.

²⁹ CORDERO GONZÁLEZ, E. M., y MENÉNDEZ GARCÍA, G., “La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas...”, cit. (consultado en <http://aranzadi.aranzadidigital.es/>).

La financiación de las Comunidades Autónomas y la crisis del estado autonómico. Escenarios de reforma

ANA MARÍA LÓPAZ PÉREZ
(Florida Universitaria)

1. Introducción.—2. El debate de la financiación autonómica. Propuestas de reforma.—3. El Estado independiente de Cataluña. Breves apuntes sobre su constitucionalidad.—4. Conclusiones.—Bibliografía.

RESUMEN

En los últimos años, en nuestro país la palabra “crisis”, desafortunadamente, forma parte de nuestro vocabulario; crisis económica, crisis mundial, crisis de las Autonomías, etc. En medio de un clima de vaivenes políticos, no solamente en España sino también en la Unión Europea, el panorama de la financiación autonómica no puede resultar en modo alguno ajeno.

En efecto, las Comunidades Autónomas han venido reclamando un mayor protagonismo al legislador estatal en los últimos años; ante la ya lejana reforma de la práctica totalidad de los Estatutos de Autonomía, no tendría nada de particular que volviesen a surgir propuestas de modificación de los Estatutos en los respectivos parlamentos autonómicos. El caso de Cataluña, especial por su tramitación y significado, alcanza sin duda un protagonismo singular en el que merece la pena profundizar. En este punto debemos plantearnos el análisis de las propuestas independentistas elaboradas por Junts Pel Si y La Cup, fundadas en “un proceso de desconexión democrática, masiva, sostenida y pacífica con el Estado Español” y su viabilidad en aras a la consecución de un Estado catalán autosuficiente. Ante esta situación, no es de extrañar que muchos autores empiecen a describir la situación creada como la “crisis del Estado autonómico”.

El objetivo del presente trabajo no es otro que analizar el modelo vigente de financiación autonómica y si el mismo resulta factible y sostenible frente a los cambios políticos y sociales que posiblemente se produzcan en Cataluña y, previsiblemente, en otras Comunidades como el País Vasco. Tras una introducción, en la que trataremos de describir el estado de la cuestión, estudiaremos los posibles escenarios reformistas venideros, sin olvidar el punto de vista del Tribunal Constitucional y del Consejo de Estado; finalmente, plantearemos algunas propuestas de futuro.

Palabras clave: financiación autonómica, Cataluña, propuesta independentista, constitucionalidad.

1. INTRODUCCIÓN

Asistimos a una época de continuos vaivenes políticos suscitados no solo en nuestro país sino también en los países que forman parte de la Unión Europea. A fecha de la publicación del presente trabajo el Gobierno estatal se encuentra en funciones; el resultado de las elecciones generales celebradas el 20 de diciembre de 2015 da paso a un clima de incertidumbre presidido por la idea de la incapacidad de los partidos que obtuvieron mayor número de escaños de obtener mayoría suficiente para poder gobernar, al menos con la suficiente confianza “política”.

Asimismo, y en nuestra opinión, estas has sido las elecciones en las que se ha reflejado de manera inequívoca, que la Ley D'Hondt (herramienta empleada para calcular el número de escaños obtenidos) no responde a criterios de representación proporcional en sentido estricto, siendo calificada por parte de muchos sectores de la sociedad española de “injusta” y “desproporcional”¹.

Y en medio de este panorama aparece, sería más exacto decir que adquiere especial protagonismo, la cuestión soberanista en Cataluña. Conviene recordar que la reforma de su Estatuto de Autonomía

¹ Vid en este sentido, entre otros, CABRERA, C. A., y DÍAZ, R. L. S. (2001): “Las elecciones en España ¿votos iguales y libres?”, *Revista de estudios políticos*, n.º 114, págs. 115-130; NOHLEN, D. (1983): “Reforma del sistema electoral español: conveniencias, fórmulas y efectos políticos”, *Revista de estudios políticos*, n.º 34, págs. 61-68; GUNTHER, R., y GARCÍA-PARDO, N. (1989): “Leyes electorales, sistemas de partidos y élites: el caso español”, *Reis, Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, n.º 47 págs. 73-106, y GIBERT, J. R. M. (1997): “El debate sobre el sistema electoral: rendimientos, criterios y propuestas de reforma”, *Revista de Estudios Políticos*, n.º 95, págs. 9-46.

(en adelante EEAA) no estuvo exenta de polémica. Las modificaciones que se proponen ante el Parlamento autonómico en 2005 ocasionan una profunda división entre las fuerzas políticas del momento. En efecto, en la propuesta de reforma se habla ya de una “nación catalana” y de “una Cataluña sin ningún tipo de obstáculos a la libre y plena interdependencia que una nación necesita hoy”. Por otra parte se afirma que el texto efectúa un reconocimiento de la instituciones de la “nación catalana” y, citamos textualmente, “de sus relaciones con los pueblos de España en un marco de libre solidaridad con las nacionalidades y las regiones que la conforman, compatible con el desarrollo de un Estado plurinacional”.

Por supuesto, y tal y como era de esperar, las reacciones no se hicieron esperar. Mariano Rajoy², en aquel momento presidente del Partido Popular, no tarda en tacharlo de inconstitucional a la vez que manifiesta: “La distancia entre el Estatuto y la Constitución es tan abismal que cualquier acomodo resulta imposible. Por muchos parches que se le pongan, seguirá siendo inconstitucional.” Sin embargo, el texto finalmente aprobado en el Congreso, la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, distó mucho de las ambiciosas pretensiones de la propuesta; se habla de “Cataluña, como nacionalidad” (art. 1) sustituyendo los términos “Nación catalana”. Por otra parte se incluye el compromiso del acatamiento a la Constitución en los siguiente términos del Preámbulo: “El autogobierno de Cataluña se fundamenta en la Constitución, así como en los derechos históricos del pueblo catalán que, en el marco de aquélla, dan origen en este Estatuto al reconocimiento de una posición singular de la Generalitat. Cataluña quiere desarrollar su personalidad política en el marco de un Estado que reconoce y respeta la diversidad de identidades de los pueblos de España.”

Tras la aprobación del texto estatutario por el Parlamento estatal, el presidente del Partido Popular anunció en repetidas ocasiones la interposición de un recurso de inconstitucionalidad contra el texto aprobado en 2006³; la resolución del recurso concluye con la Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante STC) de 28 de junio de 2010 (BOE n.º 172, de 16 de julio de 2010). La tan esperada resolución judicial manifiesta claramente que las referencias efectuadas en el Preámbulo del EEAA en torno a “Cataluña como nación” y a “la realidad nacional de Cataluña” no tienen en ningún caso eficacia interpretativa. La citada STC declara nulos y por tanto inconstitucionales, entre otros, los siguientes preceptos: el inciso “y con la participación del Consejo de Justicia de Cataluña” del artículo 95.5; los artículos 97 y ss. por los que se crea y atribuyen competencias al citado Consejo de Justicia de Cataluña; el inciso “como principios o mínimo común normativo en normas con rango de ley, excepto en los supuestos que se determinen de acuerdo con la Constitución y el presente Estatuto” del artículo 111; el inciso “siempre y cuando lleven a cabo un esfuerzo fiscal también similar” del artículo 206.3 relativo a la participación en el rendimiento de los tributos estatales y mecanismos de nivelación y solidaridad; el inciso “puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales” del artículo 218.2 en lo referente a la autonomía y competencias financieras de las haciendas de los Gobiernos locales.

Con posterioridad y tras periodos de tensa calma, el día de la celebración de la Diada del año 2012 se produce una manifestación multitudinaria en las calles de Barcelona en pro de la independencia de Cataluña (el lema de la marcha es “Cataluña, nuevo estado de Europa”). Dicha manifestación consigue que posteriormente se apruebe en el Parlamento catalán la celebración de una consulta popular mediante la previa publicación del Decreto 129/2014, de 27 de septiembre, de convocatoria de la consulta popular no referendaria sobre el futuro político de Cataluña. El Consejo de Estado emitió un dictamen preceptivo con objeto de determinar la existencia o no de motivos suficientes, desde el punto de vista jurídico, que pudieran dar lugar a la impugnación ante el Tribunal Constitucional del Decreto; entre los argumentos que expone el Consejo destacamos lo siguiente: la impugnación del Decreto, al amparo del título V de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, cumple con los requisitos necesarios desde el punto de vista procesal, no obstante, aprecia el Consejo, que existen suficientes fundamentos jurídicos para determinar la impugnación de la citada disposición normativa; lo contrario supondría una ex-
tralimitación de las capacidades normativas de Cataluña y por añadidura una clara vulneración de la

² Puede consultarse tanto la propuesta de reforma del EEAA da Cataluña como las reacciones de Mariano Rajoy y demás documentos relacionados en el siguiente enlace: http://www.aelpa.org/observatorio_catalunya.html. Fecha de consulta 12/01/2016.

³ Don FEDERICO TRILLO-FIGUEROA Y MARTÍNEZ-CONDE, Diputado del Congreso y Comisionado y noventa y ocho Diputados del Grupo Parlamentario Popular, el 31 de julio de 2006 interponen un recurso de inconstitucionalidad contra diversos preceptos de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña. El recurso fue admitido a trámite el 27 de septiembre de 2006.

Constitución Española⁴. Tras la interposición de varios recursos de inconstitucionalidad el Tribunal Constitucional suspende con la Sentencia 32/2015, de 25 de febrero de 2015 (BOE de 16 de marzo) y declara que el Decreto 129/2014, de 27 de septiembre, de convocatoria de la consulta popular no referendaria sobre el futuro político de Cataluña y sus anexos son inconstitucionales y nulo.

Ante tal respuesta popular, los partidarios de la secesión convocan un nuevo “proceso participativo” en fecha 9 de noviembre; el proceso, calificado de “alternativo” a la primera consulta tiene el mismo objetivo. Se celebra la consulta alternativa y se manifiestan a favor más de dos millones de ciudadanos, entre los que también ejercieron su derecho al voto los menores de edad. El Tribunal Constitucional, tras el pertinente recurso promovido por el Gobierno estatal vuelve a anular esta acción el 25 de febrero de 2015.

Posteriormente, el 27 de septiembre de 2015 el portavoz del grupo parlamentario Junts Pel Sí y del grupo de la Candidatura D'unitat Popular solicitan ante la mesa del Parlamento catalán el inicio del proceso de creación del estado catalán independiente en forma de republica. Asimismo declaran no reconocer al Tribunal Constitucional y por ello tampoco a las instituciones del Estado español⁵. La STC 259/2015, de 2 de diciembre de 2015, estima la impugnación de la resolución 1/XI del Parlamento de Cataluña, adoptada el 9 de noviembre de 2015 (publicada en el *Boletín Oficial del Parlamento de Cataluña* de la misma fecha), sobre el inicio del proceso político en Cataluña como consecuencia de los resultados electorales del 27 de septiembre de 2015” y su anexo, declarando en consecuencia su inconstitucionalidad y nulidad.

Así las cosas los resultados de las elecciones celebradas en 2015 muestran la victoria de las formaciones independentistas⁶. Tras largas negociaciones no exentas de polémica, el 12 de enero de 2016, el nuevo presidente de la Generalitat de Cataluña es investido sin prometer o jurar lealtad a la CE o a la Corona⁷.

Mientras tanto, las Comunidades del País Vasco y Navarra permanecen en silencio; no está de más recordar lo sucedido años atrás con el denominado “Plan Ibarretxe”; el 25 de octubre de 2003⁸ ante el Parlamento Vasco se presentó una propuesta de Estatuto de Autonomía, posteriormente impugnada por el Consejo de Ministros ante el Tribunal Constitucional, objeto a su vez de impugnación por el Gobierno y Parlamento vascos. El auto del TC de fecha 20 de abril de 2004 declara la inadmisión a trámite y archivo de actuaciones de la impugnación efectuada tanto por el Gobierno Vasco (25 de octubre de 2003) como del acuerdo del Parlamento Vasco (4 de noviembre de 2003). Por su parte el Gobierno de Navarra plantea conflicto positivo de competencia al Tribunal Constitucional en relación con el Acuerdo del Gobierno Vasco de 25 de octubre de 2003 (por el que se aprueba la denominada Propuesta de Estatuto Político de la Comunidad de Euskadi) y se da traslado de la misma al Presidente del Parlamento Vasco, de conformidad con lo exigido por el artículo 46.1 a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco. El TC mediante auto 221/2005, de 24 de mayo de 2005 acuerda declarar la desaparición del objeto del conflicto positivo de competencia y su terminación⁹.

⁴ El Dictamen del Consejo de Estado (núm. de expediente: 964/2014) expone en sus conclusiones que “la celebración de la consulta convocada por Decreto 129/2014, de 27 de septiembre, del President de la Generalitat, comportaría el reconocimiento a una fracción del pueblo español –los ciudadanos de Cataluña– de una capacidad que excede de las competencias autonómicas de ámbito territorial limitado y afecta al orden constitucional establecido, por cuanto están llamados a decidir sobre una cuestión –la constitución de Cataluña como Estado independiente– que vulnera la unidad de la Nación española en que se fundamenta el orden constitucional (art. 2 de la Constitución) y, por ello, está reservada a la decisión del pueblo español como titular del poder soberano (art. 1.2 de la Constitución)”.

⁵ Es interesante transcribir las palabras de la propuesta independentista: “Com a dipositaris de la sobirania i expressió del poder constituent, reitera que aquest Parlament i el procés de desconnexió democràtica no se supeditaran a les decisions de les institucions de l'Estat espanyol, en particular del Tribunal Constitucional, a qui considera deslegítimat i sense competència arran de la sentència de juny del 2010 sobre l'Estatut d'Autonomia de Catalunya votat prèviament pel poble en referèndum, entre d'altres.”

⁶ *Vid* resultados en http://resultats.parlament2015.cat/09AU/DAU09999CM_L1.htm. Fecha de consulta 13/01/2016.

⁷ Acción que, a fecha de publicación del presente trabajo, la Abogacía del Estado se encuentra analizando su legalidad.

⁸ La Propuesta de Estatuto Político de la Comunidad de Euskadi se expresa en términos tales como “como parte integrante del Pueblo Vasco o Euskal Herria, los Territorios vascos de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa, así como los ciudadanos y ciudadanas que los integran, en el ejercicio del derecho a decidir libre y democráticamente su propio marco de organización y de relaciones políticas, y como expresión de su nacionalidad y garantía de autogobierno, se constituyen en una Comunidad vasca libremente asociada al Estado español bajo la denominación de Comunidad de Euskadi” (art. 1) o “el gobierno del Poder Judicial en el ámbito de la Comunidad de Euskadi corresponde a la Institución vasca denominada Consejo Judicial Vasco, que ejercerá sus competencias y funciones en estrecha colaboración con el Consejo General del Poder Judicial en el Estado con el fin de preservar los principios de unidad e independencia jurisdiccional” (art. 27.1).

⁹ El TC manifiesta que “el presente conflicto ofrece también una particularidad singularísima y determinante para la decisión sobre su admisibilidad” y argumenta que la propuesta soberanista de Euskadi siguió la tramitación parlamentaria requerida, culminando en su rechazo por el Congreso de los Diputados (sesión de 1 de febrero de 2005) y dicho rechazo, en opinión del

Lo anteriormente expuesto nos sirve de argumento suficiente en aras a considerar justificada la afirmación de que nos hallamos ante una crisis del Estado de las autonomías¹⁰. Ante tal clima de crispación entre algunas CCAA y el Estado es obligada referencia a la espinosa y siempre polémica cuestión de la financiación autonómica, puesto que los modelos que la regulan nunca han estado exentos de polémica y han de ser contemplados como una solución a los múltiples problemas planteados.

El objetivo del presente trabajo no es otro que analizar la situación de las CCAA y su financiación. Para ello, y tras la introducción, trataremos de abordar el estado actual de la financiación autonómica y las propuestas de algunas CCAA en relación con la misma, a la vez que efectuaremos breves consideraciones sobre las últimas sentencias del Tribunal Constitucional al respecto de los acontecimientos acaecidos en Cataluña. Llegaremos de este modo a las conclusiones, resultado de nuestro análisis, en las que incluiremos algunas propuestas de futuro.

2. EL DEBATE DE LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA. PROPUESTAS DE REFORMA

Al respecto de la cuestión de la financiación autonómica, resultaría excesivamente pretencioso por nuestra parte pretender solucionar un debate o poner fin a un problema, que existe desde los inicios del estado de las autonomías, y que continúa siendo un quebradero de cabeza para nuestros gobernantes. Por ello, nos limitaremos a exponer el estado de la cuestión y su problemática en lo que atañe a la financiación de las CCAA de régimen común y las críticas al actual modelo por parte de las mismas.

La primera Conferencia de Presidentes Autonómicos¹¹ (28 de octubre 2004) se realizó con el fin de revisar y mejorar el hasta entonces vigente modelo de financiación autonómica de 2001; dicho modelo, que surge con clara vocación de permanencia, fue objeto de debate y posterior aceptación por cada Comunidad Autónoma y la correspondiente Comisión Mixta Bilateral. Modelo que, sin embargo, solamente se aplicó a tres ejercicios (2002 a 2004). No obstante, la Conferencia se centra en analizar el problema de la financiación del gasto sanitario y enfoca sus acciones a reforzar y dar continuidad al Grupo de Trabajo constituido para tal fin.

La II Conferencia de Presidentes (10 de octubre de 2005), de nuevo centrada en la financiación de la sanidad, consigue que el Gobierno estatal se comprometa a incrementar sus aportaciones al Sistema Nacional de Salud a través de la inclusión de recursos adicionales en los Presupuestos Generales del Estado; asimismo incorpora el compromiso por parte del Gobierno de transferir a las CCAA cantidades en aras a compensar, entre otras, la asistencia a inmigrantes extranjeros, o lograr el incremento de su capacidad normativa en relación con impuestos indirectos como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o el Impuesto sobre Hidrocarburos.

La III Conferencia de Presidentes (11 de enero de 2007) acordó que el Grupo de Trabajo Población creado por el CPFF (Consejo de Política Fiscal y Financiera), emitiese un informe, con el objeto de analizar el impacto efectivo de la población inmigrante sobre el modelo de financiación; el informe requerido, reproducido literalmente en el acuerdo del Consejo 2/2007, de 20 de febrero, no contempla soluciones definitivas.

El 15 de julio de 2009, y en medio una alarmante crisis económica, en el seno del CPFF se alcanzó un acuerdo para la reforma del sistema de financiación de las CCAA de Régimen Común, acuerdo 6/2009, aprobado por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Sus principales objetivos fueron:

Constitucional, "no ha llegado a formalizarse en una norma de Derecho, condición necesaria en este caso para que su contenido pudiera tenerse por capaz de afectar al ejercicio de competencias normativas específicas" e implica en consecuencia la desaparición del objeto del proceso constitucional (Fundamento Jurídico único).

¹⁰ Nos parecen muy significativas las palabras de SEVILLA SEGURA, J., con ocasión de los problemas suscitados y no resueltos en torno al debate territorial en relación con el proceso de descentralización: "Para aquellos que se preguntan cuándo quedará por fin resuelta la "cuestión territorial", yo añado: "Y cuándo quedará resuelto por fin un problema social? ¿Cuándo tendremos una negociación colectiva sin reivindicaciones sindicales? ¿O una actuación municipal que lleve a los ciudadanos a no reivindicar nada de su ayuntamiento? Seguramente, nunca, y además seguramente resultaría disfuncional." SEVILLA SEGURA, J.; VIDAL BELTRÁN, J. M., y ELÍAS MÉNDEZ, C. (2009): *Vertebrando España. El Estado Autonómico*, Biblioteca Nueva Editorial, Colección el Arquero, Fundación Ortega y Gasset, Madrid, 2009, pág. 27.

¹¹ Información sobre las Conferencias de Presidentes Autonómicos y sus acuerdos adoptados disponible en: http://www.seap.minhap.gob.es/web/areas/politica_autonomica/coop_autonomica/Confer_Presidentes.html. Fecha de consulta 16/01/2016.

- Mejorar la financiación de los servicios del Estado del Bienestar que reciben los ciudadanos.
- Garantizar que cualquier ciudadano reciba los mismos servicios fundamentales, independientemente del territorio donde resida, y que todas las competencias transferidas reciban financiación suficiente.
- Dotar de mayor autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal a las CCAA.
- Reducir las diferencias de financiación per cápita.

El modelo aprobado en 2009 apuesta por “la convergencia real entre CC.AA., introduciendo correcciones financieras con el fin de acercar la financiación per cápita que recibe cada Comunidad Autónoma, tomar en cuenta su capacidad fiscal, así como favorecer la inversión y el desarrollo en las CCAA con menor renta per cápita y con dinámica poblacional menos favorable”¹². Finalmente, el Acuerdo 6/2012, de 6 de marzo, por el que se fijan las líneas generales de un mecanismo extraordinario de financiación para el pago a los proveedores de las Comunidades Autónomas insta “un mecanismo de carácter extraordinario que facilite a las Comunidades Autónomas cancelar, mediante una operación de crédito, las obligaciones anteriores al 1 de enero de 2012, pendientes de pago con sus proveedores, todo ello complementado con la debida condicionalidad fiscal”.

Tras el acuerdo adoptado en 2009 la situación financiera de las CCAA, en líneas generales, ha ido empeorando cada vez más; el Gobierno estatal, por su parte, atribuye el problema del elevado déficit que presentan las CCAA a la disminución de sus ingresos en un 20 por 100 y no al fracaso del último modelo de financiación.

La reacción ante el nuevo modelo por parte de las CCAA no se hizo esperar; Cataluña manifiesta que el sistema le perjudicará enormemente. El resto de CCAA se muestran igualmente contrarias al sistema de financiación calificándolo de “complejo, poco transparente e incapaz de garantizar la pretendida corresponsabilidad fiscal efectiva”. La Comunidad Valenciana y la Comunidad de Madrid son las mayores detractoras del sistema¹³.

Al respecto de la financiación autonómica, la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español creada al efecto en 2014 efectúa, en el informe resultado de sus trabajos, la siguiente propuesta: “... debería ampliarse la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas respecto a la posibilidad de establecer copagos en servicios públicos dentro de unos límites mínimos establecidos por la Administración central para todas las Comunidades, lo que permitiría además conocer mejor su capacidad para generar ingresos públicos.” (Propuesta núm. 122.)¹⁴

¹² LABORDA tras efectuar un análisis exhaustivo sobre la propuesta del Gobierno central al modelo señala como principales conclusiones. “La aportación más relevante de la Propuesta está constituida, a mi juicio, por la profundización en la descentralización tributaria, que reduce la dependencia financiera regional y refuerza los principios de autonomía y responsabilidad. También merece destacarse el adecuado diseño del sistema de nivelación de los servicios públicos fundamentales y la creación del Comité Técnico Permanente de Evaluación. Entre los aspectos negativos debe señalarse, de forma destacada, la proliferación de fondos adicionales con los que se corre el riesgo de desvirtuar, una vez más, la lógica del modelo de financiación. Tampoco resulta satisfactorio el diseño del bloque de financiación de los servicios públicos no fundamentales. El texto traslada la impresión de que el Gobierno central se resiste (en mi opinión, acertadamente) a aceptar una nivelación limitada a los servicios esenciales, como pretende algún estatuto de autonomía, y opta por mantener la garantía de financiación de los restantes servicios, si bien bajo la denominación menos comprometida de «suficiencia y garantía del statu quo» y con una regulación menos precisa que la que afecta a los servicios esenciales. Finalmente, la Propuesta no se ha decidido a abordar la problemática derivada de la estimación de la recaudación normativa de los tributos cedidos, lo que puede introducir distorsiones en el funcionamiento del nuevo modelo de financiación, como ya ocurre en el vigente sistema.” LABORDA, J. L. (2008): “La propuesta del Gobierno central para la reforma del sistema de financiación autonómica”, *Informe Comunidades Autónomas*, pág. 79.

¹³ LÓPAZ PÉREZ, A. M. (2014): “Situación actual y perspectivas de futuro para la financiación de la Comunidad Valenciana”, en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, ADAME MARTÍNEZ, F., y RAMOS PRIETO, J. (coord.), publicaciones *Estudios jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 1523-1547.

¹⁴ La Comisión de Expertos justifica su propuesta alegando que: “Dado que los mecanismos de financiación de las CCAA que parecen más adecuados son los que se rigen por el principio del beneficio, resultaría razonable extremar la capacidad normativa de las Comunidades respecto a la posibilidad de establecer copagos en los servicios públicos, tales como la sanidad y la educación, entre otros. De hecho, podría ser útil integrar estos copagos en el modelo de financiación, de forma que se fijan unos mínimos en los copagos de todas las CCAA que sirvan para calcular sus capacidades de generar ingresos, dándoles la posibilidad de que modifiquen los tipos del copago, cuyas consecuencias recaudatorias deberán asumir en exclusiva.” (Pág. 416.) Informe disponible en: http://www.minhap.gob.es/es-es/prensa/en%20portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx. Fecha de consulta 16/01/2016.

Retomando el tema de las discrepancias respecto del modelo de financiación autonómica de determinadas CCAA, Cataluña, tal y como adelantamos, se muestra disconforme. El informe sobre la financiación autonómica de Catalunya elaborado por el Consell de Treball, Econòmic i Social de junio de 2012¹⁵ reconoce progresos en el modelo de financiación como consecuencia de la aprobación de la reforma del EEAA; no obstante, considera que “se ha de avanzar más con el fin de reducir el déficit fiscal y conseguir una financiación más equitativa que responda a las necesidades del pueblo de Catalunya y que permita desarrollar el autogobierno de forma plena”. Asimismo apuesta por el cumplimiento de compromisos plasmados en el texto estatutario como el principio de ordinalidad¹⁶ o las inversiones del Estado en Catalunya (disposición adicional tercera)¹⁷. Por otra parte el informe destaca que en el año 2009 esta CCAA experimentó, junto con la Comunidad de Madrid, una reducción de recursos agregados por debajo de la media de otras CCAA¹⁸; como contrapartida se produce la disminución de las transferencias recibidas del Estado para financiar el conjunto de competencias trasladadas a las Comunidades Autónomas¹⁹.

Situándonos ya en el año 2015, y con motivo de las elecciones, grupos parlamentarios a favor de la independencia como Junts Pel Sí y La Cup redactan propuestas sobre la fiscalidad del nuevo “Estado independiente catalán” claramente en relación con su financiación. De este modo manifiestan que hasta la fecha, la capacidad de Cataluña para diseñar la política fiscal ha sido prácticamente limitada a los tributos propios. Independientemente del modelo fiscal que se definiera, sus propuestas están basadas en la capacidad de decisión sobre sus impuestos, tanto en cuanto a su carácter redistributivo como incentivador. De este modo sus justificaciones parten de la idea de una Cataluña independiente, en su caso, capaz de modular la presión fiscal que recae sobre las economías domésticas, una de las más elevadas de Europa subrayan, y sobre las empresas. Este hecho supondría entre otras cosas, incrementar la captación de inversión extranjera por la vía de los estímulos fiscales o aumentar la movilidad de los trabajadores, de manera que se rebajarían los datos de desempleo, entre otros²⁰.

¹⁵ Disponible en: http://www.ctesc.cat/estudis_i_informes/2012/index.html. Fecha de consulta 16/01/2016.

¹⁶ El principio de ordinalidad, previsto en el artículo 206.5 de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de autonomía de Catalunya, establece lo siguiente: “El Estado garantizará que la aplicación de los mecanismos de nivelación no altere en ningún caso la posición de Cataluña en la ordenación de rentas per cápita entre las Comunidades Autónomas antes de la nivelación.” La STC de 28 de junio de 2010 manifiesta que el artículo no es inconstitucional puesto que: “Ha de entenderse, en definitiva, como la manifestación expresa de un principio inherente al modelo de solidaridad interterritorial, en cuya virtud el Estado viene constitucionalmente obligado a procurar un «equilibrio económico, adecuado y justo» entre las Comunidades Autónomas que no perjudique a las más prósperas más allá de lo razonablemente necesario para el fin de la promoción de las menos favorecidas. De modo que la garantía del Estado a que se refiere este precepto sólo operaría cuando la alteración de la posición de la Comunidad Autónoma de Cataluña se debiera, no a la aplicación general de los mecanismos de nivelación, sino exclusivamente a la aportación que realizase Cataluña como consecuencia de su posible participación en dichos mecanismos. Con ese limitado alcance, así interpretado, el precepto no es contrario a la Constitución.” (Fundamento Jurídico 134.)

¹⁷ La Ley Orgánica 6/2006 regula, en su título VI, la financiación de la Generalitat.

¹⁸ El referido informe explica la citada reducción del siguiente modo: “La reducción de los recursos liquidados del modelo de financiación en el año 2009 contrasta con el incremento del gasto no financiero, que se sitúa en el 7,7 por 100 para el conjunto de Comunidades Autónomas de régimen común ese mismo año. Así, el peso de los recursos del modelo de financiación sobre este gasto se situó en el 55,6 por 100, reduciéndose desde el año 2007, lo que pone en tensión el principio de suficiencia en la financiación del conjunto de competencias autonómicas del propio sistema.” Y señala que han de tenerse en cuenta dos factores; en primer lugar el hecho de que, a fecha de la redacción del informe: “Los resultados liquidados para el 2009 el nuevo modelo de financiación aun no se ha aplicado en su totalidad; el año 2010 se incorporaran 2.400 millones de euros más por parte del Estado en el funcionamiento del modelo, que todavía no están contabilizados. Asimismo, a partir de 2010 el resultado del modelo también se verá afectado por la entrada en funcionamiento de los criterios de evolución de los diferentes fondos en que se estructura todo el mecanismo de reordenación de las capacidades tributarias iniciales.” En segundo lugar, destaca otro aspecto a tener en cuenta y es el hecho de que: “El nuevo modelo de financiación entrará en funcionamiento en un año de fuerte reducción de las capacidades fiscales de la mayoría de tributos que componen la cesta tributaria del modelo de financiación. Por una parte, la crisis económica ha deteriorado, a partir de 2008, las bases fiscales de los diferentes tributos, fenómeno que se intensifica y generaliza el año 2009. Por otra, la política de reducciones fiscales iniciada por el Gobierno central el año 2007 se intensifica en los años 2008 y 2009 y acumula sus impactos en la recaudación, más importantes en estos dos últimos años. Cualquier modelo de financiación debería haber hecho frente a esta caída en los ingresos tributarios de los que se alimenta la financiación de las competencias transferidas a las comunidades autónomas.” (Págs. 100-102.)

¹⁹ En conjunto las Comunidades han visto reducidos estos recursos en 16.923,1 millones de euros, el 53,1 por 100 menos que el año 2008, y Catalunya tiene una reducción relativa similar a la media de Comunidades con un decremento del 57,8 por 100. Estas transferencias del Estado se articulan en el nuevo modelo de financiación a través de las transferencias del Fondo de garantía, del Fondo de suficiencia y de los dos fondos de convergencia.

²⁰ En el Plan Económico Financiero (2015-2016) presentado por la Generalitat de Catalunya (julio de 2015) y en base a las recomendaciones efectuadas por la AIReF (Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal), se alega, en respuesta al incumplimiento en el año 2014 los objetivos de déficit y de deuda pública (2,58 por 100 del PIB), así como la regla de gasto que pese al esfuerzo realizado, que las dificultades en la realización de los ingresos patrimoniales y por ventas o concesión de

Además, en lo que denominan “hoja de ruta a la independencia” y como medidas fiscales exponen, entre otras, las siguientes acciones de política fiscal y financiera: impulsar la renegociación de todos los financiaciones estructuradas, separando los pagos que compensan un servicio (inversión y mantenimiento) de aquellos que constituyen un pago excesivo respecto a los tipos de interés y en las tasas de inflación actuales. Asimismo, instan a los concesionarios o superficiarios a redefinir los contratos estructurados, transformando la amortización de las inversiones en financiación ordinaria mediante deuda pública y eliminando el coste excesivo del capital. Y finalmente, establecer un calendario de reuniones con los responsables de la banca residente para estudiar la posibilidad de renegociación del pago de los intereses con fines sociales.

La Comunidad Valenciana, por su parte, en el documento elaborado por la Comisión de expertos nombrados por las Cortes Valencianas el 16 de septiembre de 2013²¹ manifiesta que la situación es muy preocupante y aboga por un cambio en el modelo de financiación; motivo por el que se vuelve a encomendar el análisis del estado de la situación financiera de esta CCAA a una Comisión de expertos nombrados por las Cortes Valencianas quienes van más allá y proponen un nuevo modelo de financiación basado en los principios establecidos por el artículo 2 la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) y con las siguientes peculiaridades²²:

- Incremento del espacio fiscal propio así como del grado de corresponsabilidad fiscal en la gestión tributaria.
- Sistema capaz de solventar las elevadas “asimetrías” existentes entre CCAA en lo relativo a la financiación por habitantes.
- Establecimiento de un trato diferenciado en la financiación de los servicios públicos fundamentales (seguridad, orden público, sanidad, educación y protección social) no solo a nivel autonómico sino también a nivel estatal.
- Instauración de una nueva visión para la financiación del conjunto de las Administraciones públicas valencianas “consensuada entre las mismas acerca de cuál debe ser la dimensión financiera de las CCAA y sus principales funciones”.
- Supresión de los “múltiples y complejos” fondos impuestos por anteriores modelos y establecimientos de mejoras y “compromisos” en el suministro de información.
- Establecimiento de instrumentos complementarios: de desarrollo regional; de reequilibrio financiero y contribuciones forales a las cargas generales del Estado, que sean capaces de mejorar los resultados del sistema.

Finalmente, la Comunidad de Madrid califica al actual modelo de financiación autonómica de fracaso y expone que esta CCAA soporta un déficit superior a 1.000 millones de €; cantidad que no le es compensada y que debería constituir un ingreso por razón del indicador de población.

activos previstos, así como las operaciones no recurrentes de gasto, han provocado esta situación. Asimismo se desprende de este documento que en lo relativo al objetivo individual de deuda (fijado por Acuerdo de Consejo de Ministros el 12 de septiembre de 2014) la diferencia es de tan solo 0,1 por 100 del PIB y se explica por el vencimiento del crédito sindicado de la concesionaria CEDINSA por importe de 276 millones de euros; operación que no se ha producido como consecuencia de una decisión discrecional de la Generalitat de Catalunya. Dicha operación se ha considerado que no reúne los requisitos para incluirla entre las excepciones que permiten revisar el objetivo de deuda. Sin considerar la misma, se habría cumplido el objetivo de deuda para 2014. En relación al gasto realizado en 2014, teniendo en cuenta el gasto devengado y descontando las operaciones de gasto no recurrentes realizadas en 2014 y que inciden en el escenario presupuestario (355 millones de euros), el gasto no financiero crece tan solo un 0,9 por 100; tal incremento encuentra su justificación en la evolución del pago en concepto de intereses, que se incrementa en 162 millones de euros.

²¹ Con el título “Criterios y propuestas para un nuevo sistema de financiación autonómica”, el documento, resume las principales deficiencias del sistema del siguiente modo:

1. Dualidad de modelos (foral y de régimen común), con características y resultados muy distintos.
2. Financiación desigual per cápita entre Comunidades de régimen común, superiores en determinados supuestos al 25 por 100.
3. Fondos discrecionales que distorsionan los resultados financieros, alejándolos de las necesidades objetivas de gasto.
4. Consolidación de un desigual despliegue territorial de los servicios públicos, deficiencias o anomalías en la solidaridad interterritorial, que no responde a criterios compensatorios claros relacionados con los niveles de renta.

Disponible en: <http://www.ivie.es/downloads/2013/09/PP-criterios-propuestas-nuevo-sistema-financiacion-autonomica.pdf>. Fecha de consulta 17/01/2016.

²² LÓPAZ PÉREZ, A. M. (2014): “Situación actual y perspectivas de futuro para la financiación de la Comunidad Valenciana”, en obra cit.

Refiriéndose a las actuales reivindicaciones de las CCAA en relación con el vigente modelo de financiación Leiciaga y Peñas²³ resumen la situación del siguiente modo: “Todas las Comunidades reclaman una mejora de la suficiencia. Pero esto solo podrá hacerse realidad mediante un reparto más adecuado de las bases tributarias y de los límites del endeudamiento entre niveles de la administración; y si las regiones, como en general demandan, cuentan con una capacidad normativa de mayor extensión y profundidad.”

Por nuestra parte, y como principales conclusiones de todo lo anteriormente expuesto cabe señalar las siguientes:

- La crisis económica ha hecho reavivar el debate de la financiación autonómica²⁴.
- El Gobierno estatal no reconoce fallos en el modelo sino que culpabiliza a las CCAA de su elevado endeudamiento.
- Es necesario el establecimiento de un consenso entre todas las CCAA y el Gobierno estatal en aras a decidir si se modifica o no el actual modelo de 2009. Se hace imprescindible la convocatoria del Consejo de Política Fiscal y Financiera.
- De acuerdo con los trabajos de la Comisión de expertos de las Cortes Valencianas, el nuevo sistema de financiación ha de tener la capacidad suficiente para solventar las elevadas “asimetrías” existentes entre CCAA en lo relativo a la financiación por habitantes, entre otras muchas.
- Es conveniente la celebración con mayor asiduidad de las Conferencias de Presidentes autonómicos para tratar aspectos relativos a la realidad del panorama de financiación autonómica y a su vez para que las CCAA adquieran mayores compromisos para solucionar, problemas relativos a la financiación de la sanidad.

3. EL ESTADO INDEPENDIENTE DE CATALUÑA. BREVES APUNTES SOBRE SU CONSTITUCIONALIDAD

Llegados a este punto, no podíamos poner fin a nuestro trabajo sin referirnos, aunque sea escuetamente, al análisis del modelo de Estado propuesto en Cataluña a la luz de nuestra Constitución.

Si bien es cierto que en Cataluña los acontecimientos en relación a la proclamación del “Estado independiente de Cataluña” se han precipitado en los dos últimos años, la respuesta de las instituciones del Estado y del Tribunal Constitucional ha sido rápida, precisa y en nuestra opinión, muy acertada.

En efecto, como ya comentamos en la introducción, la Sentencia 32/2015, de 25 de febrero de 2015 (BOE de 16) declara la inconstitucionalidad del Decreto 129/2014, de 27 de septiembre, de convocatoria de la consulta popular no referendaria sobre el futuro político de Cataluña. El Gobierno, que interpuso el recurso ante el TC, basa su impugnación en los artículos 161.2 CE²⁵ y 76 y 77 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC)²⁶.

²³ LEICEAGA, F., y PEÑAS, S. L. (2014): “El modelo de financiación autonómica desde la perspectiva de los gobiernos autonómicos”, *Investigaciones Regionales*, n.º 30, pág. 185.

²⁴ Nos parece muy interesantes las conclusiones de LEÓN en relación con la inestabilidad del sistema de financiación autonómica y que a continuación transcribimos. “La inestabilidad de la financiación territorial en España es el equilibrio que resulta del comportamiento racional del gobierno central y de los representantes autonómicos. Se trata de un equilibrio porque la revisión de los acuerdos de financiación es la mejor respuesta que cada uno de los actores proporciona a la estrategia del otro. Si los gobiernos autonómicos presionan al Gobierno central para negociar los acuerdos de financiación, la mejor estrategia de este último es adaptar la revisión del sistema a sus objetivos políticos; mientras que para las CCAA, dado el interés político del gobierno central, la mejor opción es utilizar su capacidad de negociación con el ejecutivo para que el acuerdo de financiación les proporcione mayores recursos. La previsible evolución de los factores que incentivan la renegociación periódica de la financiación no permite llegar a conclusiones muy optimistas sobre la futura estabilidad del sistema.” LEÓN, S. (2009): “¿Por qué el sistema de financiación autonómica es inestable?”, *Revista Española de Investigaciones Sociológicas (Reis)*, n.º 128, págs. 82-83.

²⁵ El artículo 161.2 establece: “El Gobierno podrá impugnar ante el Tribunal Constitucional las disposiciones y resoluciones adoptadas por los órganos de las Comunidades Autónomas. La impugnación producirá la suspensión de la disposición o resolución recurrida, pero el Tribunal, en su caso, deberá ratificarla o levantarla en un plazo no superior a cinco meses.” El artículo 76 de la LOTC dispone: “Dentro de los dos meses siguientes a la fecha de su publicación o, en defecto de la misma, desde que llegare a su conocimiento, el Gobierno podrá impugnar ante el Tribunal Constitucional las disposiciones normativas sin fuerza de Ley y resoluciones emanadas de cualquier órgano de las Comunidades Autónomas.” Finalmente, el artículo 77 de la LOTC establece: “La impugnación regulada en este título sea cual fuere el motivo en que se base, se formulará y sustanciará por el

Por otra parte, el Consejo de Estado, en sesión celebrada el día 28 de septiembre de 2014, emitió, por unanimidad, un dictamen preceptivo, al que ya nos referimos con anterioridad, en el que concluye que a la vista de la doctrina jurisprudencial, la utilización del procedimiento del título V de la LOTC para la impugnación del Decreto 129/2014 es correcta desde un punto de vista procesal. Asimismo, citando jurisprudencia constitucional, alude a la Sentencia 42/2014, de 25 de marzo, en relación con la impugnación de la Resolución del Parlamento de Cataluña 5/X de 23 de enero de 2013, por la que se aprueba la Declaración de soberanía y del derecho a decidir el pueblo de Cataluña; la citada STC insistió una vez más en que la soberanía reside en el conjunto del pueblo español y no puede atribuirse a una parte o fracción del mismo. Y concluye determinando que la aplicación de esta doctrina constitucional al supuesto objeto de dictamen permite apreciar que la consulta planteada a los ciudadanos de Cataluña por el Decreto 129/2014 –en síntesis, la constitución de un Estado catalán independiente– incurre en vicios de inconstitucionalidad tanto competenciales como de otro orden.

Para finalizar y en referencia a la STC de 2 de diciembre de 2015 que resuelve el recurso interpuesto por el Gobierno contra la resolución del Parlamento de Cataluña 1/XI, de 9 de noviembre de 2015, sobre el inicio del proceso político en Cataluña como consecuencia de los resultados electorales del 27 de septiembre de 2015, estima la impugnación y declara: “La resolución 1/XI pretende, en suma, fundamentarse en un principio de legitimidad democrática del Parlamento de Cataluña, cuya formulación y consecuencias están en absoluta contradicción con la Constitución de 1978 y con el Estatuto de Autonomía de Cataluña. Ello trastoca no solo los postulados del Estado de Derecho, basado en el pleno sometimiento a la Ley y al Derecho, sino la propia legitimidad democrática del Parlamento de Cataluña, que la Constitución reconoce y ampara.” (Fundamento Jurídico 5.)

4. CONCLUSIONES

- El actual modelo de financiación autonómica aprobado en 2009 es objeto de numerosas críticas por parte de muchas Comunidades Autónomas. Las CCAA más reaccionarias son Cataluña, Comunidad Valenciana y la Comunidad de Madrid.
- El Gobierno estatal, argumenta la disminución de los ingresos para las CCAA en el elevado déficit contraído por las mismas y no en el fracaso del último modelo de financiación.
- Cataluña aboga por una financiación más equitativa, que responda a sus las necesidades básicas y permita desarrollar el autogobierno de forma plena; apostando por compromisos adoptados en el EEAA como el principio de ordinalidad o las inversiones del Estado en esta CCAA.
- La Comunidad Valenciana apuesta por un cambio en el actual modelo de financiación mediante un incremento de su espacio fiscal propio y del grado de corresponsabilidad fiscal en la gestión tributaria.

Con base en lo anteriormente expuesto proponemos:

- El modelo de financiación no puede contradecir en modo alguno el principio de lealtad institucional, en su proyección autonómica. Es necesaria una profunda revisión de las propuestas de las CCAA en materia de financiación en aras a la efectiva aplicación de este principio. Las CCAA deben ser asesoradas por comisiones de expertos nombradas por los parlamentos autonómicos que analicen la aplicación del vigente modelo y la viabilidad de sus actuales propuestas (ejemplo: Comunidad Valenciana).
- El modelo de financiación autonómica ha de ser el resultado del consenso de todas y cada una de las CCAA y el Estado. En este aspecto el papel de las conferencias sectoriales y del Consejo de Política Fiscal y Financiera es primordial.

procedimiento previsto en los artículos 62 a 67 de esta Ley. La formulación de la impugnación comunicada por el Tribunal producirá la suspensión de la disposición o resolución recurrida hasta que el Tribunal resuelva ratificarla o levantarla en plazo no superior a cinco meses, salvo que, con anterioridad, hubiera dictado sentencia.”

²⁶ El Abogado del Estado considera que el Decreto impugnado es contrario a la Constitución, tanto por motivos de carácter competencial como por motivos no competenciales. Entiende el representante del Gobierno que la convocatoria por el Presidente de la Generalitat de un referéndum en el ámbito territorial de Cataluña que tiene como objeto que el pueblo de Cataluña se pronuncie sobre si quiere que Cataluña sea un Estado independiente es una cuestión que afecta directamente a la unidad de la Nación española y vulnera los artículos 1.2, 2 y 9.1 CE. Sostiene, además, que la consulta convocada es materialmente un referéndum de reforma constitucional y por ello considera que infringe el artículo 168 CE. Junto a ello se alega que el Decreto impugnado es contrario a los artículos 1 y 2.4 del Estatuto de Autonomía de Cataluña (EAC), en los términos que han sido interpretados por la STC 31/2010, de 28 de junio, FFJJ 8 y 9 (Fundamento Jurídico I).

BIBLIOGRAFÍA

- ALCALDE, A. H.; CARBONELL, J. R. H., y RODRÍGUEZ, C. V. (2010): “La reforma de la financiación autonómica de 2009”, *Revista d'estudis autonòmics i federals*, n.º 11.
- ASOCIACIÓN VALENCIANA DE EMPRESARIOS (2012): *La financiación pública de la Comunidad Valenciana y sus consecuencias económicas*, Ediciones AVE.
- BIEL, P. R., y DEL CASTILLO, J. R. (2006): “La financiación sanitaria autonómica: un problema sin resolver”, *Documentos de trabajo*, (Laboratorio de alternativas).
- CABRERA, C. A., y DÍAZ, R. L. S. (2001): “Las elecciones en España ¿votos iguales y libres?”, *Revista de estudios políticos*, n.º 114.
- COMISIÓN DE EXPERTOS NOMBRADOS POR LAS CORTES VALENCIANAS (2013): Informe *Criterios y propuestas para un nuevo sistema de financiación autonómica*.
- DE LA FUENTE, A. (2013): “La evolución de la financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, 2002-2010”, *BBVA Documento de trabajo*, n.º 13.
- DE LA FUENTE, A., y VIVES, X. (2003): *Políticas públicas y equilibrio territorial en el estado autonómico*, Fundación BBVA.
- GIBERT, J. R. M. (1997): “El debate sobre el sistema electoral: rendimientos, criterios y propuestas de reforma”, *Revista de Estudios Políticos*, n.º 95.
- GUNTHER, R., y GARCÍA-PARDO, N. (1989): “Leyes electorales, sistemas de partidos y élites: el caso español”, *Reis, Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, n.º 47.
- LABORDA, J. L. (2008): “La propuesta del Gobierno central para la reforma del sistema de financiación autonómica”, *Informe Comunidades Autónomas*.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. (1997): “La reforma de la financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 282.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. (2001): *Informe para la reforma del sistema de financiación autonómica. Libro Blanco*.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. (2003): “El nuevo modelo de financiación autonómica. Aspectos jurídicos generales”, *Revista de Estudios Regionales*, n.º 66.
- LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍNEZ, F. A., y PRIETO, J. R. (2003): *El debate sobre el sistema de financiación autonómica*, Comares.
- LEICEAGA, F., y PEÑAS, S. L. (2014): “El modelo de financiación autonómica desde la perspectiva de los gobiernos autonómicos”, *Investigaciones Regionales*, n.º 30.
- LEÓN, S. (2009): “¿Por qué el sistema de financiación autonómica es inestable?”, *Revista Española de Investigaciones Sociológicas (Reis)*, n.º 128.
- LÓPAZ PÉREZ A. M., y PERÍS GARCÍA, P. (2009): “La reforma del sistema de financiación autonómica. Perspectivas de futuro”, comunicación presentada en Congreso de la Asociación Española de Ciencia Regional, *XXXV Reunión de Estudios Regionales, IV Jornades Valencianes de Estudis Regionals*, Valencia 26 y 27 de noviembre de 2009.
- LOPAZ PEREZ, A. M. (2009): *La Hacienda Autonómica. Una propuesta alternativa para la Comunidad Valenciana*, Bosch SL.
- LÓPAZ PÉREZ, A. M. (2014): “Situación actual y perspectivas de futuro para la financiación de la Comunidad Valenciana”, en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, ADAME MARTÍNEZ, F., y RAMOS PRIETO, J. (coord.), Publicaciones *Estudios jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales.
- NOHLEN, D. (1983): “Reforma del sistema electoral español: conveniencias, fórmulas y efectos políticos”, *Revista de estudios políticos*, n.º 34.
- SEVILLA SEGURA, J.; VIDAL BELTRÁN, J. M., y ELÍAS MÉNDEZ, C. (2009): “Vertebrando España. El Estado Autonómico”, Biblioteca Nueva Editorial, *Colección el Arquero*, Fundación Ortega y Gasset, Madrid, 2009.

La perversión de la garantía constitucional de derechos sociales por el sistema de financiación autonómica

CARMELO LOZANO SERRANO
(Universitat de València)

1. Contenido y finalidad del artículo 158.1 CE. 1.1. Las asignaciones niveladoras en el contexto de la financiación autonómica. 1.2. El artículo 158.1 como garantía de ciertos derechos sociales. 1.3. La garantía de los derechos sociales en el marco del PEC.—2. Desarrollo legal de las asignaciones de nivelación. 2.1. Regulación por la LOFCA y la Ley de Financiación de las CCAA. 2.2. Insuficiencias del régimen legal respecto al artículo 158.1 CE.

RESUMEN

El artículo 158.1 CE ha pasado inadvertido durante más de treinta años, siendo el sistema de financiación de 2009, ahora vigente, el primero que articula, desde 2011, las asignaciones niveladoras que el precepto prevé.

Sin embargo, ese mandato constitucional, más allá de configurar un recurso financiero autonómico específicamente dirigido a la solidaridad y a la redistribución, formula la garantía de un nivel mínimo de prestación de los servicios públicos fundamentales. En esa medida, es un precepto sobre derechos, que garantiza un mínimo constitucional de los derechos atendidos por esos servicios fundamentales y que, por tanto, entronca de lleno con la proclamación del Estado social y democrático de Derecho como modelo de nuestro orden jurídico. Lo que no sólo no se opone, sino que es coherente con las normas del Pacto de Estabilidad y Crecimiento de la UE, frecuentemente reducido a mera exigencia de unos límites de déficit y de deuda que, sin embargo, el propio Pacto, así como el artículo 135 CE, permiten superar en ciertas circunstancias, entre las que sin duda ha de contarse la de perjudicar o desconocer otras exigencias constitucionales como la garantía de derechos sociales del artículo 158.1 CE, plenamente coherente con los artículos 1, 9.2, 31.2, 149.1.1 y otros mandatos nucleares del Estado social y democrático de Derecho que define la Constitución.

Pese a ello, la regulación del Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales efectuada por la LOFCA desde 2009 y por la Ley 22/2009, del Sistema de Financiación de las CCAA, no sólo es insuficiente para cumplir la finalidad constitucional de las asignaciones niveladoras de servicios sino que frustra por completo el contenido y el alcance del mandato constitucional. En consecuencia, la próxima y necesaria reforma del sistema de financiación autonómica debe recuperar los fines y objetivos del artículo 158.1 CE, restituyendo el alcance que encierra este precepto no sólo en el marco de dicha financiación, sino en el contexto de los derechos sociales proclamados por la Constitución y en el de la regulación constitucional del gasto público, con tanto o más peso que la estabilidad presupuestaria del artículo 135 CE.

1. CONTENIDO Y FINALIDAD DEL ARTÍCULO 158.1 CE

Inserto entre los preceptos reguladores de la financiación autonómica, el artículo 158.1 CE ha pasado desapercibido, hasta el punto de que pese a desarrollarse en 1980 por el artículo 15 de la LOFCA, no fue hasta la Ley 22/2009 cuando se articularon las asignaciones de nivelación previstas en el mismo, dotadas por primera vez en 2011.

Dice su texto: “1. En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español.”

Resumiendo publicaciones personales anteriores y acudiendo a los cánones del artículo 3.1 CC y a la escasa jurisprudencia constitucional sobre el precepto, cabe sintetizar su contexto normativo en tres ámbitos. El primero, como recurso financiero territorial, el contexto inmediato del marco constitucional de la financiación autonómica. El segundo, como garantía en todo el territorio de un nivel mínimo de

ciertos servicios públicos, el contexto mediato del marco constitucional de la igualdad y de los derechos atendidos por esos servicios. El tercero, como asignaciones presupuestarias, el contexto de los preceptos constitucionales sobre gasto público y, por remisión, el de las normas europeas del Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

1.1. Las asignaciones niveladoras en el contexto de la financiación autonómica

El precepto se integra en el artículo con que la Constitución cierra la regulación de la hacienda autonómica, operando también sus recursos como cierre del sistema. Así, tras enumerarse sus principios en el artículo 156 y los recursos ordinarios en el artículo 157, se acoge la solidaridad en el artículo 158, que ordena asignaciones estatales niveladoras de servicios en su apartado 1 y transferencias del Fondo de Compensación para financiar inversiones en el apartado 2. Solidaridad y redistribución con instrumentos constitucionales específicos, como subraya el Tribunal Constitucional, adicionales a los que deben procurar la suficiencia y la financiación ordinaria de las Comunidades.

Dice la STC 31/2010, FJ 134, que las asignaciones del artículo 158.1 CE son "un deber que para el Estado trae causa inmediata y directa de la propia Constitución, que le impone la garantía de la realización efectiva del principio de solidaridad... que se instrumenta a través de los mecanismos de nivelación (art. 158.1 CE) y de solidaridad interterritorial (art. 158.2 CE)... un principio inherente al modelo de solidaridad interterritorial, en cuya virtud el Estado viene constitucionalmente obligado a procurar un «equilibrio económico, adecuado y justo» entre las Comunidades Autónomas".

Cierto es que el Tribunal reitera para las asignaciones niveladoras en Andalucía (STC 217/2013) la fórmula general para participaciones en ingresos estatales de Andalucía (SSTC 13/2007 y 58/2007) e inversiones en infraestructuras en Cataluña (SSTC 31/2010 y 100/2013) diciendo que "no es un recurso que el Estado deba consignar obligatoriamente en los presupuestos generales de cada ejercicio económico" ya que "es al Estado a quien corresponde en exclusiva... decidir si procede dotar, en su caso, y en qué cuantía aquellas asignaciones en virtud de la competencia exclusiva que sobre la materia le atribuye el artículo 149.1.14 CE (hacienda general)". Pero también añade, en las tres sentencias citadas sobre Andalucía, que, conforme a los Estatutos de 1981 y 2007, deberán fijarse por acuerdo de la Comisión Mixta, ya que "una vez que el Estado ha considerado necesario concurrir a esa nivelación en una determinada Comunidad Autónoma... la adopción de acuerdos en este trámite procedimental «entronca con un principio inherente de colaboración y lealtad constitucional, que postula la adopción de procedimientos de consulta, negociación o, en su caso, la búsqueda del acuerdo previo» (STC 13/2007, FJ 8)". Lo cual, desde luego, hace obligatorias para el Estado esas asignaciones y sus importes acordados, como fallan esas sentencias sobre las leyes de Presupuestos que las instrumentaban.

Frente a esos razonamientos del Tribunal a partir de las normas estatutarias, el artículo 3.2 de la LOFCA enumera desde 1980 las competencias del Consejo de Política Fiscal y Financiera, incluyendo en su letra d) y desde 2009 en su letra e) la siguiente: "La apreciación de las razones que justifiquen, en cada caso, la percepción por parte de las Comunidades Autónomas de las asignaciones presupuestarias, así como los criterios de equidad seguidos para su afectación." Letra que no cabe referir más que a las asignaciones niveladoras de servicios del artículo 158.1 CE, por cuanto las del Fondo de Compensación las contempla la letra c) del mismo artículo 3.2 y las derivadas de la participación en ingresos del Estado no están afectadas. Dada la función de la LOFCA de fijar el marco de financiación autonómica, incluso ante los Estatutos, no cabe hurtar esa competencia al Consejo, lo que significa negar a las asignaciones del artículo 158.1 CE tanto su carácter plenamente unilateral como su determinación bilateral por acuerdo separado entre Estado y Comunidad, en coherencia con ser un mecanismo de la solidaridad, cuya realización compete conjuntamente a Estado y Comunidades.

Se logra con ello otra finalidad relevante, el compromiso de las Comunidades con los niveles mínimos de servicios que garantizan las asignaciones niveladoras. No tiene sentido esta obligación estatal si las Comunidades pudieran reducir la financiación de sus servicios contando con que el Estado habría de suplir sus insuficiencias. Por eso, la decisión conjunta por el Consejo, anual o al aprobar el sistema de financiación, puede articular las asignaciones a partir de parámetros de esfuerzos financieros de las Comunidades sobre los servicios fundamentales, siendo también ellas responsables de la finalidad constitucional de garantizar un nivel mínimo en su prestación.

Ello es plenamente coherente con la formulación, desde su original redacción hasta hoy, del artículo 15.1 de la LOFCA, que al regular estas asignaciones comienza diciendo que "el Estado garanti-

zará...”, usando un futuro que indica obligación y exige resultados, sin poder interpretarlo como mera facultad potestativa que le permitiera decidir cada año dotar o no las asignaciones de nivelación. Al fin y al cabo, idéntica forma verbal (“podrá”) del artículo 158.1 CE usa su inmediato precedente, el artículo 157.3 CE, al prever la LOFCA. Precepto y forma verbal que el Tribunal ha interpretado siempre como exigencia de esta ley, entendiendo que con esa dicción “no se pretendió sino habilitar la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial”, apreciando el verbo no como atribución de facultad potestativa, sino como habilitación al Estado de una competencia, según reiterada jurisprudencia (SSTC 179/1987, FJ 2; 250/1988, FJ 4; 68/1996, FJ 9; 13/2007; 31/2010). Con mayor razón, al arbitrarse las asignaciones niveladoras “en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido” las Comunidades, el verbo “podrá” del artículo 158.1 CE no debe interpretarse como facultad potestativa del Estado, sino como habilitación que se le concede, rompiendo la regla de que el gasto sigue a la competencia, para aprobar asignaciones estatales que garanticen un nivel mínimo en todo el territorio de ciertos servicios transferidos y considerados fundamentales.

Otra cuestión es que dichas asignaciones no conlleven un derecho de la Comunidad a recibirlas cada año, salvo que así resulte de su previa ordenación estatal, bien en la ley reguladora del sistema de financiación bien en la LOFCA o en los Estatutos, todas ellas normas estatales. En esa medida, cabe afirmar que no sean constitucionalmente vinculantes para el Estado cada año y respecto a cada Comunidad, ni que sean ingreso necesario cada año de las Comunidades Autónomas. Como ocurre con todo recurso dirigido a la solidaridad y a la redistribución, pues sólo en la medida en que algún territorio no alcance el nivel mínimo de prestación de servicios se hará acreedor de ellas. Son, pues, recurso eventual de cada Comunidad pero gasto permanente y obligatorio del Estado, en tanto haya algunas por debajo del mínimo que la Constitución quiere garantizar.

1.2. El artículo 158.1 como garantía constitucional de ciertos derechos sociales

Dice la STC 31/2010, FJ 134, que: “La expresión «servicios de educación, sanidad y otros servicios esenciales», contenida en el precepto estatutario, es equivalente a la de «servicios públicos fundamentales» a que se refiere el artículo 158 CE... es el Estado el que determina cuál es el nivel en la prestación de servicios públicos fundamentales y en la solidaridad que ha de resultar garantizado... (que) no puede redundar para las más ricas en mayor perjuicio que el inherente a toda contribución solidaria para con las menos prósperas en orden a una aproximación progresiva entre todas ellas.”

Tres aspectos destacan de esta consideración del Tribunal: el proceso de igualación o aproximación que aprecia en el precepto, la determinación por el Estado de los servicios fundamentales y, también, la de su nivel mínimo garantizado.

El artículo 158.1 CE no concreta el nivel mínimo de prestación que garantiza, pero lo hace el bloque de constitucionalidad, diciendo el artículo 15.1 de la LOFCA que “no se llega a cubrir el nivel de prestación... cuando su cobertura se desvíe del nivel medio de los mismos en el territorio nacional”, con el rasgo inherente a esta norma de ser parámetro de constitucionalidad de la legislación ordinaria e instrumento normativo necesario incluso ante los Estatutos de Autonomía. Desde 1980, el precepto ha sido constante en referir el nivel mínimo de los servicios a su media nacional. Es decir, a un dato numérico bien preciso que elimina plenamente el carácter indeterminado con que lo formula la Constitución.

Con este criterio, es claramente sostenible la jurisprudencia constitucional que ve en el artículo 158.1 CE un proceso de aproximación o igualación entre Comunidades, pues si se sitúa en la media nacional el nivel mínimo que el Estado ha de garantizar en todas, es evidente que los Presupuestos de cada año deberán arbitrar las asignaciones necesarias para que los territorios situados por debajo se aproximen a ella. Se confirma también que se trata de un proceso permanente, que sólo concluiría, en teoría, cuando todas las Comunidades se igualaran exactamente a la media.

A la vista de este proceso, no sería admisible una actuación estatal tendente a disminuir el nivel del servicio en algunas Comunidades, por lo que éste se erigiría en un mínimo irreversible para cada una. Ni para las de peor cobertura, pues ello agrandaría sus diferencias con las mejor dotadas; ni para las más ricas, pues, no cabe una igualación a la baja ni, según el Tribunal, la solidaridad puede perjudicarles más allá de su contribución a la aproximación entre todas, pero sin empeorar por ello su situación. Tampoco caben actuaciones de las Comunidades en ese sentido, pues provocarían que el

Estado hubiera de suplir su menor cobertura. Es posible, pues, deducir del artículo 158.1 CE la garantía de un mínimo relativo del nivel del servicio en cada Comunidad en relación con las restantes, el existente en ella antes de aplicarse el precepto, pues lo contrario haría descender la media nacional, en una nivelación a la baja inadmisibles.

Otra cuestión es si cabe una medida estatal que disminuya el nivel de prestación en todas las Comunidades, con lo que no sufriría la igualdad, aunque todas estarían peor dotadas. Además de violentar la función promocional de la Constitución, eso llevaría a admitir, por reducción al absurdo, que pudiera llegarse a la supresión del servicio en todas las Comunidades, lo que respetaría su igualdad pero vulneraría la garantía de un nivel mínimo de prestación en todo el territorio. Como dijo la STC 81/1982, no cabe privar sin razón suficiente de conquistas sociales ya conseguidas y menos –cabe añadir– de servicios fundamentales que la Constitución garantiza.

Así pues, el artículo 158.1 CE garantiza el mínimo relativo entre Comunidades antes referido, pero también “un nivel mínimo de prestación” de ciertos servicios que convierte en mínimo absoluto el preexistente en cada Comunidad, impidiendo al Estado disminuir sus prestaciones. La cuestión es si las necesidades presupuestarias pueden considerarse “razón suficiente”, en términos del Tribunal, para eliminar aquella garantía o si, por el contrario, el precepto está ordenando una prioridad de los servicios fundamentales a la hora de decidir el gasto público que no existe en la Constitución para otras partidas, salvo el pago de la deuda. En suma, una regla de prioridad del gasto que obliga a garantizar un nivel mínimo de prestación de ciertos servicios.

Al margen de las variables que lo determinen, la financiación por los usuarios integra el nivel de prestación de un servicio, por lo que al corresponder al Estado fijar su nivel mínimo, también le compete su modo de financiación, como recuerdan las SSTC 71/2014 y 85/2014, al reputar inconstitucional la tasa de Cataluña y Madrid de un euro por receta, pues “la tasa recurrida... recae, por tanto, de forma directa sobre la prestación farmacéutica... incide directamente sobre una prestación básica, empeorándola desde la perspectiva del ciudadano”; corroborando anteriores pronunciamientos similares, como las SSTC 98/2004, 22/2012 y 136/2012. Por eso, cuando la STC 83/2014 admite que un Decreto-ley estatal reformule ciertas prestaciones con mayores copagos, no sólo debería analizar su ajuste al artículo 86.1 CE desde lo tributario, sino también si cabe que el Estado altere por Decreto-Ley el nivel mínimo de prestación de un servicio fundamental, colisionando, por un lado, con la competencia del Consejo de Política Fiscal y Financiera de determinar las circunstancias en que proceden las asignaciones niveladoras, que no pueden ser otras que no alcanzar dicho mínimo; pero, sobre todo, con el artículo 6 del TFUE, que acoge la Carta de Derechos Fundamentales de la UE de 2007 dándole idéntico valor que los Tratados y exigiendo que cualquier limitación a ellos se haga por ley, incluidos los derechos sociales de “Solidaridad” de su Título IV.

Por otro lado, la noción de “fundamentales” no aparece en otros preceptos de la Carta Magna, ni puede integrarse por todos los servicios que menciona. Tampoco sirven los artículos 28.2 y 37.2, que garantizan los “servicios esenciales para la comunidad” en caso de huelga o conflicto colectivo y que el Tribunal Constitucional y el Supremo han interpretado como los que son condición material del disfrute de bienes constitucionales (SSTC 26/1981, 54/1982, 51/1986), sin atender a la naturaleza de su actividad, su origen público o privado ni su calificación legal, incluyendo junto a verdaderos servicios públicos, otros alejados de esta noción, como alimentación básica, suministros de agua y energéticos, transporte, medios de comunicación o servicios financieros (SSTS de 17-1-1990, 19-9-1990, 11-4-1991, 10-12-1991, 17-4-1994, 15-1-1996, 5-6-1996).

Tampoco el Derecho comunitario da guías de qué servicios públicos deben ser fundamentales a efectos del artículo 158.1 CE, pues en dicho ámbito incluye funciones públicas ligadas a la soberanía o al ejercicio de autoridad, como seguridad social, colocación y empleo y ordenación del tráfico aéreo (SSTJUE de 7-2-1984, 23-4-1991 y 19-1-1994), servicios bajo dirección de las Administraciones Públicas, como educación y sanidad, otros calificados de públicos por el Derecho originario, como transporte (art. 93 TFUE) y radiodifusión (Protocolo 29), servicios de interés económico general y otros servicios de interés general no económicos. Sin embargo, tanto el artículo 14 TFUE, para los servicios de interés económico general, como el artículo 2 del Protocolo 26 para los de interés general no económico, remiten a los valores comunes de la Unión del artículo 1 de este último, que enumera “un alto nivel de calidad, seguridad y accesibilidad económica, la igualdad de trato y la promoción del acceso universal y de los derechos de los usuarios”, que serían así las notas configuradoras de un servicio público.

Sin ahondar en las fronteras difusas del concepto y el régimen jurídico que hoy pudieran definir el servicio público, lo relevante es el acto formal de su publicación por Ley, con la consiguiente ordenación, supervisión y control por el ente público y su prestación bajo las notas básicas de universalidad, accesibilidad e igualdad, más continuidad y otras de los artículos 280 y concordantes del TR de la Ley de Contratos del Sector Público, Real D. leg. 3/2011, de 14 de noviembre. Sin considerar si son de prestación directa o por privados ni la naturaleza de la actividad. Ello incluiría, al menos, los servicios que atienden derechos fundamentales, como educación, justicia o transporte, los que recoge la Constitución como obligatorios (seguridad social y salud pública) y otros cuyas prestaciones se formulan por la ley como derechos subjetivos universales. Pero del artículo 158.1 CE habrían de excluirse los de competencia estatal, como justicia, seguridad social y transporte distinto al de cercanías, al acotar también el precepto las asignaciones que contempla en función de los servicios transferidos.

En este marco, el artículo 15.1 LOFCA enumera como servicios fundamentales desde 2009 los de educación, sanidad y servicios sociales esenciales.

En educación, el mandato del artículo 27.4 CE de educación básica obligatoria y gratuita se concreta por el artículo 3.3 LOE, LO 2/2006, de 3 de mayo, en la educación primaria y secundaria obligatoria, añadiendo la LOMCE los ciclos de formación profesional básica (art. 3.10). Pero la garantía de este derecho “no se limita a la enseñanza básica, sino que se extiende también a los niveles superiores, aunque en ellos no se impongan constitucionalmente la obligatoriedad y la gratuidad” (STC 236/2007). Para la sanidad, además del sistema de salud pública a que obliga el artículo 43.2 CE, la Ley General de Sanidad, 14/1986, de 25 de abril, proclama en su artículo 1 el derecho de españoles y residentes a la protección de la salud y a la asistencia sanitaria, garantizando la universalidad de ésta a toda la población española (art. 3.2). Finalmente, los “servicios sociales esenciales”, deben incluir la “asistencia social” que se considere esencial por constituir derecho subjetivo de los prestatarios.

Según la STC 78/2014, citando las SSTC 26/2013 y 36/2014 y la Carta Social Europea, la asistencia social es: “Un mecanismo protector de situaciones de necesidad específicas, sentidas por grupos de población a los que no alcanza el sistema de Seguridad Social y que opera mediante técnicas distintas de las propias de ésta. Entre sus caracteres típicos se encuentran, de una parte, su sostenimiento al margen de toda obligación contributiva o previa colaboración económica de los destinatarios o beneficiarios, y, de otra, su dispensación por entes públicos o por organismos dependientes de entes públicos, cualesquiera que éstos sean. De esta forma, la asistencia social vendría conformada como una técnica pública de protección, lo que la distingue de la clásica beneficencia, en la que históricamente halla sus raíces (STC 36/2012, FJ 4).” En ese ámbito, el ordenamiento ha definido como derechos subjetivos:

- Dependencia: Ley 39/2006, de 14 de diciembre, cuyo artículo 1 configura un derecho subjetivo con accesibilidad universal (art. 4.2.k), que incluye la prestación pública, universal y accesible, según las tres primeras letras de su artículo 3.
- Discapacidad: RDleg. 1/2013, de 29 de noviembre, TR de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad: Su artículo 3 sienta los principios de diseño universal y accesibilidad universal de su artículo 2, y cita los derechos a la salud, asistencia sanitaria y farmacéutica (art. 8), educación (art. 18) y protección social (art. 48).
- Menores: La LO 1/1996, de 15 de enero, de Protección Jurídica del Menor, declara en su artículo 1 su universalidad para todo menor residente y ordena la intervención pública (del servicio social correspondiente) ante situaciones de riesgo del menor (art. 17.3), desamparo (art. 18.1) y guarda y tutela (arts. 19 y 20), en garantía de su interés superior del artículo 2, que recoge en su apartado 2.a) los derechos a la salud y a la educación.

Por ello, más allá de su dimensión de solidaridad, el artículo 158.1 es un precepto sobre ciertos derechos básicos para los que arbitra un mínimo en su nivel de prestación que los garantice a los ciudadanos de cualquier territorio. El propio Tribunal deslinda las dos dimensiones del artículo 158, diciendo la STC 31/2010 que: “Ambas garantías tienen destinatarios diferentes, dado que la nivelación de los servicios fundamentales se proyecta sobre sus usuarios, mientras que la garantía de la solidaridad tiene como referencia a los distintos territorios autonómicos.” Es, pues, un precepto de garantía de derechos constitucionales, reforzando y protegiendo los derechos prestacionales que atienden los servicios fundamentales. Garantía muy precisa, al concretar el precepto su destinatario, el Estado, su instrumento, asignaciones presupuestarias, y fijar la LOFCA los servicios afectados y un resultado cuantitativo mínimo exigible, la media nacional.

Frente a la indeterminación con que las Constituciones suelen proclamar los derechos sociales, la nuestra garantiza un mínimo para tres de ellos definidores del Estado de bienestar, siendo, así, una concreción directa por la propia Constitución del Estado social y democrático de Derecho de su artículo 1. Más allá de la irreversibilidad o no de ciertos derechos, del superado carácter programático de preceptos constitucionales, o de la inconcreción de los derechos prestacionales pendientes de su necesaria configuración legal, el artículo 158.1 CE impone una garantía de los derechos enunciados por la LOFCA que se integra en el núcleo de su modelo de Estado. En términos de la jurisprudencia constitucional, en contenido esencial del mismo, inatacable por el legislador y cuya supresión lo haría irreconocible. Por eso, el artículo 158.1 CE no sólo debería aplicarse a las Comunidades Autónomas de régimen común, sino también a las forales, incluyéndose, si hiciera falta nivelación en esos territorios, entre “las otras cargas del Estado no asumidas” por ellas, como las dotaciones del Fondo de Compensación, según el artículo 52 de la Ley 12/2001, del Concierto Económico Vasco y el artículo 54 de la Ley 28/1990, del Convenio con Navarra.

Se alega sobre los derechos sociales y constitucionales de tipo prestacional que no son derechos plenos, vinculantes para el poder, en la medida en que se supeditan a su dotación económica, sin que el legislador presupuestario quede vinculado por su mera proclamación constitucional (pe, SSTC 65/1987, 65/1990, 128/2009). Pero el artículo 158.1 CE es justamente un mandato directo al legislador presupuestario, cuyo rango lo coloca al nivel de los del artículo 135 que definen por remisión a la normativa europea los límites de déficit y de deuda pública y dan prioridad al pago de esta última. Ningún precepto puede interpretarse en términos tan absolutos que desconozcan el resto y el propio artículo 135 ofrece vías para cohonestar sus mandatos con otras exigencias constitucionales, a partir de la excepción a aquellos límites de su apartado 4, cuando se perjudique considerablemente la sostenibilidad social del Estado. Si la misma Constitución impone y garantiza un nivel mínimo de prestación de servicios que considera fundamentales, cabe entender que su vulneración constituiría un claro perjuicio a la sostenibilidad social que el artículo 135.4 arbitra como concepto jurídico indeterminado que permite superar los límites de déficit y deuda.

1.3. La garantía de los derechos sociales en el marco del PEC

Precisamente en su tercer ámbito contextual, el de las normas reguladoras del gasto público, el artículo 158.1 CE también supera varias insuficiencias dogmáticas y normativas tradicionales. Como proyección directa del mandato de asignación equitativa del gasto del artículo 31.2 CE, no sólo da contenido a este principio, tan necesitado de desarrollo doctrinal y normativo, sino que arrumba el tan aducido “ejercicio soberano de la función legislativa presupuestaria” (STC 78/2014), sin encaje en el Estado de Derecho, en el que ni siquiera los derechos fundamentales se presentan ilimitados. Desde luego, no lo es el poder presupuestario, sujeto al control de constitucionalidad ordinario, pero también al Semestre europeo y al resto de normas europeas a las que el artículo 135 lo somete. Y, con el mismo rango que éste, al artículo 158.1 CE, esto es, a arbitrar las asignaciones de nivelación de los servicios fundamentales a la media nacional. Exigencia y resultado susceptibles de control constitucional, frente al que sólo cabrá esgrimir el grado o la rapidez de la igualación, pero no que no exista.

De ningún modo se opone esta dimensión del precepto al Pacto de Estabilidad y Crecimiento de la UE, haciendo innecesario recordar que el Derecho comunitario no puede ir contra la Constitución (DTC 1/2004, STC 215/2014, FJ 3) ni puede ser canon de constitucionalidad de las leyes españolas (SSTC 28/1991, 64/1991, 235/2000, 12/2008, 134/2011, 136/2011), aunque en este caso no hay colisión entre ambos.

En primer lugar, por la flexibilidad introducida en el PEC a partir de 2011, obviada por nuestra LOEPSF de 2012, en cuanto a los límites de estabilidad fijados por las disposiciones preventivas en el Reglamento (CE) 1466/1997, modificado por el Reglamento (UE) 1175/2011, a saber: a) el margen de hasta el -1 por 100 del PIB que admite su artículo 2. *bis* para los objetivos presupuestarios a medio plazo, no recogido en la ley española; b) los criterios de su artículo 5.1 de mejora del 0,5 por 100 del PIB del saldo presupuestario ajustado sin computar reformas estructurales ni otras medidas, como aportaciones al Fondo Europeo de Inversiones Estratégicas [art. 7.7 Reglamento (UE) 1017/2015, de 25 de junio] mientras que la LOEPSF exige un 0,8 y sin exclusiones; c) artículo 6.3, que no considera desviación del objetivo presupuestario la debida a recesión económica grave, que es una de las circunstancias del artículo 135.4 CE; d) artículo 9.1, que admite menores esfuerzos de los Estados en épocas de dificultad a cambio de mayores esfuerzos en épocas de bonanza, en cuyo desarrollo, la

Comunicación de la Comisión de 13 de enero de 2015, sobre flexibilidad del PEC, fija en su Anexo 2 los ajustes ante distintos escenarios económicos, no exigiendo ninguno cuando el Estado registre PIB negativo, ni cuando tenga un diferencial de producción inferior al -4 por 100, aunque haya PIB positivo y la deuda pública supere el límite del 60 por 100 del PIB.

En segundo lugar, por las medidas del PEC ante la “recesión económica grave” que acoge el artículo 135.4 CE, previendo el Reglamento (CE) 1467/1997, de medidas disuasorias, modificado por Reglamento (CE) 1056/2005, entre otras: a) Su artículo 2.2 califica así la del Estado con PIB negativo, pero también la caída de producción, aun con PIB positivo, con mayor flexibilidad que la LO 2/2012; b) el mismo precepto admite en tal circunstancia un déficit superior al valor de referencia del 3 por 100 del PIB; c) el artículo 2.3 ordena a la Comisión evaluar los presupuestos nacionales teniendo en cuenta la flexibilidad por las políticas derivadas del programa de Lisboa, de inversiones en I+D+I, las contribuciones de solidaridad internacional y otras; d) el artículo 3.4, en caso de déficit excesivo, da un plazo de seis meses desde su detección para presentar un plan de corrección, aplicable a partir del año siguiente, muy superior a los de un mes, para aplicar en tres, que da la Ley española; e) los artículos 3.5 y 5.2 prevén que la aparición posterior a las medidas de ajuste de factores económicos adversos e inesperados, dará lugar a recomendaciones y advertencias revisadas de la Comisión, prolongando los plazos previstos; f) en todo caso, dice el artículo 5 del Reglamento (CE) 1466/1997, ante “crisis económica grave en la zona del euro o en el conjunto de la Unión, se podrá permitir a los Estados miembros que se aparten temporalmente de la trayectoria de ajuste hacia el objetivo presupuestario a medio plazo”, lo que no permite la LOEPSF.

En tercer lugar, el llamado “*Two-Pack*”, los Reglamentos (UE) 472/2013 y 473/2013, de 21 de mayo”, afirman en sus Preámbulos que sus disposiciones se aplicarán con sujeción al artículo 9 TFUE, entre cuyos fines menciona justamente los tres de protección social, educación y protección de la salud que fija la LOFCA. Por eso, el artículo 7.7 del Reglamento 472, que instrumenta la medida coercitiva más rigurosa, los programas de rescate, dice literalmente que éstos “tendrán en cuenta la necesidad de garantizar recursos suficientes para las políticas fundamentales, como la educación y la salud”. Y el artículo 2.3 del Reglamento 473, de medidas reforzadas de coordinación y supervisión, subraya que “se aplicará sin perjuicio de lo establecido en el artículo 9 TFUE”.

En este contexto, ante una eventual colisión entre los artículos 135 y 158.1 CE, no cabe olvidar que éste último es un mandato al legislador presupuestario tan directo como el primero, pero que además entronca de lleno con el núcleo definidor del Estado social y democrático de Derecho, con su exigencia de igualdad real y de igualdad de posiciones básicas en todo el territorio y con la obligación del Estado de atender los derechos sociales cuya prestación mínima garantiza. Puesto que la Constitución ha de considerarse “como un todo sistemático exento de contradicciones lógicas” (STC 278/1993), lo que “impone su interpretación sistemática” (STC 113/2004) y puesto que ella misma parece condensar su modelo de Estado, social y autonómico encargando al Estado la garantía de un nivel mínimo de prestación de ciertos servicios fundamentales, es plausible entender que el artículo 158.1 CE es criterio definidor de la “sostenibilidad social” del artículo 135.4 CE, cuyo perjuicio permite superar los límites de déficit y deuda.

No es baladí esta propuesta interpretativa a la vista de los últimos años. No sólo han aumentado las disparidades en esos derechos entre las Comunidades Autónomas, sino que en todas ha disminuido su nivel de prestación. En educación, el gasto público estatal y autonómico ha disminuido entre 2010 y 2014 en más de 7.000 millones de euros (más de un 16 por 100), reduciendo el gasto por estudiante en casi 1.000 euros y eliminando más de 700.000 becarios (41 por 100) y más de 20.000 profesores funcionarios. En sanidad, el descenso del gasto público en los mismos años también supera los 7.000 millones de euros (casi un 11 por 100), rebajando en 10 por 100 el gasto por habitante y eliminando más de 13.000 sanitarios estatutarios. En protección social, el gasto público (sin computar el local) ha disminuido en más de 8.000 millones de euros (más del 29 por 100), bajando en 170 euros el gasto por habitante.

Esta trayectoria de reducción sigue para estos servicios en el Programa de Estabilidad 2015-2018 presentado por el Gobierno a la Comisión Europea. En educación, desde el 4,0 por 100 del PIB en 2013 al 3,7 por 100 en 2018; en sanidad, del 6 por 100 del PIB en 2013 al 5,3 por 100 en 2018; y en protección social, del 17,6 por 100 del PIB en 2013 al 15,7 por 100 en 2018. De ahí la relevancia de un cabal entendimiento del artículo 158.1 CE y de la garantía que incorpora para estos servicios públicos fundamentales, frente a la que no cabe esgrimir los límites de déficit y de deuda, pues la propia Constitución ofrece las vías para su superación.

Cabría argumentar que estos recortes no son el “perjuicio considerable” de la sostenibilidad social, que exige el artículo 135.4 CE para poder superar los límites de la estabilidad. Aun prescindiendo de sus cuantías, lo indiscutible es, por un lado, que esos recortes han situado en todas las Comunidades el nivel de prestación de los tres servicios públicos fundamentales por debajo del que tenían en 2010, reduciendo su mínimo absoluto protegido por el artículo 158.1 CE. Por el otro, que un recorte generalizado y similar de prestaciones por el Estado en todas las Comunidades, es lo contrario al proceso de aproximación al alza entre ellas y, por ende, desigual, con que el Tribunal Constitucional entiende el precepto. ¿Cabe mayor perjuicio que esa doble vulneración de la garantía constitucional de los derechos sociales y de la garantía de su igualación?

Como garantía de la igualdad de posiciones básicas del artículo 149.1.1.º en derechos definidores del Estado social y democrático de Derecho del artículo 1 CE, el artículo 158.1 no puede ser relegado ante otras exigencias al gasto público, como la estabilidad, que aun de rango constitucional es de carácter instrumental y sin el amparo de preceptos como los citados, tan relevantes para el modelo de Estado y de sociedad alumbrado por la Constitución. De ahí que deban abrirse vías para conciliar su mandato con aquellas otras exigencias financieras, que no pueden elevarse a guías únicas del gasto público, sometido al principio de asignación equitativa por el artículo 31.2 CE.

2. DESARROLLO LEGAL DE LAS ASIGNACIONES DE NIVELACIÓN

2.1. Regulación por la LOFCA y la Ley de Financiación de las CCAA

El Preámbulo de la LO 3/2009, que modificó la LOFCA incorporando el Acuerdo 6/2009, del Consejo de Política Fiscal y Financiera de nuevo modelo de financiación, incluyó entre los: “Dos principios fundamentales derivados de la reforma... la garantía de un nivel base equivalente de financiación de los servicios públicos fundamentales. De acuerdo con este principio, los recursos financieros para la prestación de los servicios básicos del Estado del Bienestar deben servir para que éstos puedan ser prestados en igualdad de condiciones a todos los ciudadanos, independientemente de la Comunidad Autónoma en la que residan.”

Así, el objetivo del Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales, creado por la ley, es “garantizar que las Comunidades Autónomas reciben los mismos recursos por habitante, en términos de población ajustada o unidad de necesidad”.

Coherente con ello, el artículo 2 LOFCA incorpora entre los principios del sistema el de su apartado 1.c): “La garantía de un nivel base equivalente de financiación de los servicios públicos fundamentales, independientemente de la Comunidad Autónoma de residencia”, que el artículo 15.2 concreta en “garantizar que cada Comunidad recibe, en los términos fijados por la Ley, los mismos recursos por habitante, ajustados en función de sus necesidades diferenciales...” Fórmula similar a la del Preámbulo de la Ley 22/2009, que tras enfatizar el Fondo de Garantía como refuerzo de la equidad, dice que “todas las Comunidades Autónomas van a recibir los mismos recursos por habitante, en términos de población ajustada o unidad de necesidad”.

Para ello, el artículo 15.2 LOFCA constituye el Fondo a cargo de “las Comunidades Autónomas con un porcentaje de sus tributos cedidos, en términos normativos, y el Estado con su aportación”, lo que concreta y desarrolla el artículo 9 de la Ley 22/2009.

Su artículo 9.a) lo integra con el 75 por 100 de la capacidad tributaria de las CCAA en 2007 (tributos cedidos previo al ejercicio de sus competencias normativas, según los términos y porcentajes del artículo 8) y una asignación del Estado por ciertos conceptos de sus artículos 3.g) y 5, más otros adicionales del artículo 6, que cada año se calcula aplicando a la aportación del año base de 2007 el índice de evolución del ITE (Ingresos Tributarios del Estado, integrados por la recaudación estatal no susceptible de cesión de IRPF, IVA y ciertos IIEE). La primera aportación provisional en 2011 fue de 5.200 millones de euros, superando en 2016 los 8.500 millones.

La participación de cada Comunidad en el Fondo se calcula para el año base, 2007, conforme a las variables del artículo 9.b) de la Ley 22/2009, y de ella se resta el 75 por 100 de su capacidad tributaria en términos normativos de ese año. La diferencia resultante, positiva o negativa, actualizada cada año también con la evolución del ITE, indica el importe que la Comunidad recibe o aporta al Fondo,

computando como gasto o ingreso, respectivamente, junto al resto de recursos autonómicos, salvo el Fondo de Compensación, en el correspondiente cap. IV, transferencias corrientes, de los Presupuestos Generales del Estado. Como indican éstos, las entregas mensuales a cuenta no son operaciones presupuestarias, por lo que sólo su liquidación final anual determinará gasto o ingreso para el Estado, aplicándose al correspondiente capítulo.

Como cierre del sistema (así calificado por el Libro Amarillo de los PGE de cada año), la normativa prevé el Fondo de Suficiencia Global, que según el Preámbulo de la LO 3/2009 pasa a denominarse así para realzar que “busca asegurar la suficiencia en financiación de la totalidad de las competencias”. Dispone el artículo 13.2 LOFCA que “el Fondo de Suficiencia Global cubrirá la diferencia entre las necesidades de gasto de cada Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía y la suma de su capacidad tributaria y la transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales”, actualizando también con la evolución del ITE su importe en el año base. Ordenando finalmente el artículo 11.3 de la Ley 22/2009 la liquidación conjunta en la Ley de Presupuestos de todos los recursos del sistema, como hace el artículo 112.5 de la LPGE para 2016, figurando en la sección 36 de su clasificación orgánica.

2.2. Insuficiencias del régimen legal respecto al artículo 158.1 CE

Varios aspectos de su regulación legal, tanto de su contenido interno como de su función en el sistema de financiación, permiten dudar de que las asignaciones niveladoras de servicios puedan cumplir su finalidad constitucional.

En primer lugar, por el objetivo atribuido al Fondo de Garantía. Aunque el Preámbulo de la LOFCA parte del principio de que los servicios fundamentales puedan ser prestados en igualdad de condiciones a todos los ciudadanos, que es también el fin constitucional, no parece que ello equivalga a la garantía, como el mismo párrafo dice y repite el artículo 2.1.c), de “un nivel base equivalente de financiación de los servicios”, que el artículo 15.2 entiende como que cada Comunidad reciba “los mismos recursos por habitante, ajustados en función de sus necesidades diferenciales”.

Con esta previsión, desde luego, se asegura que el Fondo financiará a las Comunidades atendiendo a sus necesidades diferenciales actuales, o como dice el Preámbulo de la Ley 22/2009, asegurando que “van a recibir los mismos recursos por habitante, en términos de población ajustada o unidad de necesidad”. Es decir, se cuantificará dicha unidad de necesidad actual y se facilitará mayor financiación donde mayor valor arroje, pero en nada permite este criterio tener en cuenta las distintas condiciones de partida de los servicios en cada territorio, con lo que la financiación para todas por igual de sus unidades de necesidad actuales en nada va a corregir ni reequilibrar las desigualdades iniciales, que es lo que debe aproximarse para conseguir un nivel de prestación homogéneo en todo el territorio. O peor aún, la financiación igual de las actuales unidades de necesidad va a significar, por fuerza, un ahondamiento de las diferencias, al aplicar medidas iguales para situaciones de partida desiguales.

Así se confirma, en segundo lugar, examinando las variables del artículo 9.b) de la Ley 22/2009 que determinan la participación de cada Comunidad en el Fondo. Primero, porque un 33 por 100 se reparte por población, superficie e insularidad, que nada indican, desde luego, sobre el nivel existente de prestación de los servicios en cada una. Segundo, porque tampoco lo hace el resto de variables, población escolar, la mayor de 65 años y la ajustada a efectos sanitarios, que pueden indicar la unidad de necesidad actual para la cobertura de los servicios, pues en cada territorio habrá distintos valores de esos estratos poblacionales, pero nada dicen del nivel ni la dotación de partida en cada uno. Sin indicadores del nivel de prestación del servicio no sólo es imposible procurar su igualación, como pide el Tribunal Constitucional, sino ni siquiera saber si alcanzan la media nacional ni si las asignaciones lo mejoran.

Examinando la variable población de 0 a 16 años, que pesa más del 20 por 100, se ve que obviamente conllevará mayores recursos donde más valor absoluto alcance, pero sin considerar de ningún modo el número de profesores, unidades escolares, ratio de aulas, escuelas rurales agrupadas, comedores, laboratorios y otras instalaciones, becas, etc., que son los verdaderos indicadores del nivel de prestación del servicio y que nunca van a poder igualarse si ni tan sólo se contemplan. Como ocurre con la sanidad, que sólo computa la población ajustada, pesando un 38 por 100 y estratificada meramente por tramos de edad, sin atención alguna, por ejemplo, a número de camas, instalaciones

o personal sanitario por habitante, grado de cobertura de la cartera común, programas preventivos, ni, en fin, otros indicadores del nivel del servicio.

Llama la atención esta desidia hacia verdaderos indicadores del nivel de los servicios cuando ya en la redacción inicial de la LOFCA de 1980 se contemplaban por su artículo 13, entre otros criterios, los índices de déficit de servicios sociales o el costo por habitante de los servicios transferidos, en relación en ambos casos con sus valores en el conjunto del Estado. Justamente para un recurso, como la participación en ingresos del Estado, que en absoluto se dirige a la redistribución, sino a la financiación ordinaria de las competencias asumidas por las Comunidades. Cuanto más necesario serán esos indicadores para poder cumplir el doble mandato constitucional de garantizar un nivel mínimo de prestación del servicio (la media nacional) y de aproximarlos entre las diversas Comunidades, lo que, obviamente, exige criterios que permitan cuantificarlos.

En tercer lugar, las insuficiencias de la regulación legal de las asignaciones niveladoras se manifiestan también en la confusión e indefinición de fines con que se articula el Fondo de Garantía en el marco del sistema de financiación, pese a las claras y específicas finalidades que atribuye a aquéllas la Constitución, denotando que tras treinta años de olvido de este instrumento, no se ha sido nada cuidadoso a la hora de ponerlo en marcha.

Así lo revela ya desde su inicio el artículo 15.1 LOFCA, que abre su regulación diciendo que el Estado garantizará el nivel mínimo de los servicios públicos fundamentales “de su competencia”, para añadir, sin solución de continuidad, que son, a estos efectos, los de sanidad, educación y servicios sociales esenciales. Es decir, los dos primeros transferidos ya desde tiempo a todas las Comunidades y atribuidos por los Estatutos vigentes como competencia exclusiva, y los de atención social, reconocidos también como de competencia exclusiva autonómica desde los inicios. Pero la contradicción no es sólo interna al apartado 1 del artículo 15, sino también con el artículo 158 CE. En éste literalmente se prevé “una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido”. ¿Cómo la LOFCA al articular esas asignaciones del Estado las destina a “servicios de su competencia”? ¿Dónde queda la asignación a las Comunidades Autónomas que ordena la Constitución? Obviamente, no se resiente el fondo de la cuestión cuando el mismo apartado de la LOFCA enumera los servicios fundamentales, cuya organización y prestación es autonómica, pero sí es una muestra palmaria del escaso rigor con que se regula un instrumento que no sólo sirve a la solidaridad y a la redistribución, sino a la garantía de unos derechos sociales básicos en el marco del Estado social y democrático de Derecho, según se ha visto más arriba.

En cuarto lugar, la confusión de fines entre los distintos recursos financieros la plasma el citado artículo 13.2 LOFCA cuando ordena que el Fondo de Suficiencia Global para cada Comunidad se calcule por diferencia entre sus necesidades de financiación y su capacidad tributaria más las transferencias del Fondo de Garantía. Es evidente que con esa disposición se está subvirtiendo de lleno la finalidad de las asignaciones niveladoras articuladas mediante el Fondo de Garantía, pues van a servir, como dice el Preámbulo de la LO 3/2009, para asegurar la financiación de las competencias, en lugar de servir como instrumento financiero específico para la solidaridad y la redistribución, que es como las enuncia el artículo 158.1 CE y las concibe expresamente la jurisprudencia constitucional.

Esta confusión de fines, más bien, dilución de los específicos de las asignaciones de nivelación, corrobora que sus variables no sirven a esa finalidad niveladora ni igualadora, midiendo sólo, como se ha dicho, la unidad de necesidad del servicio, pero no su grado de dotación o cobertura en cada territorio. La liquidación conjunta del Fondo de Garantía con el resto de recursos no hace más que abundar en esa indefinición con que la LOFCA y el vigente sistema de financiación disuelven y anulan los fines específicos atribuidos por la Constitución a las asignaciones niveladoras. Hasta el punto de que el sistema persigue la financiación ordinaria con la capacidad tributaria, el Fondo de Garantía y el Fondo de Suficiencia, reservando la que llama “convergencia” a los Fondos de Compensación y de Cooperación.

Por eso, en quinto lugar, tanto la Disposición Adicional 8.^a de la LOFCA como la LOEPSF y la LO 9/2013 han dispuesto la deducción o retención de créditos por el Estado de los importes a satisfacer por todos los recursos de los regímenes de financiación de las Comunidades Autónomas para atender ciertos compromisos financieros de las mismas, como cantidades para hacer efectivas las garantías de créditos con el ICO, deudas con el Estado por tributos y cotizaciones sociales o pagos a proveedores en los supuestos del artículo 20 de la LOEPSF. Es decir, hasta pudiendo eliminar las eventuales asignaciones de nivelación de servicios del artículo 158.1 CE para destinar sus importes a

financiar gastos corrientes de las Comunidades que nada tienen que ver con los servicios públicos fundamentales para cuya nivelación las previó la Constitución.

Desde luego, es proverbial la fungibilidad de institutos jurídicos para obtener unos mismos resultados, pero sin que ello signifique que no hay límites a dicha fungibilidad. En nuestro caso, cuando la Constitución expresamente dispone un instrumento específico, las asignaciones de nivelación en los presupuestos del Estado, con una finalidad propia y exclusiva, la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales, concretado numéricamente en la media nacional, con el mandato de su igualación como deber ínsito a la igualdad, solidaridad y redistribución entre territorios a que obliga la Constitución, no es lícito subvertir esas previsiones y desdibujar tanto ese recurso financiero como para convertirlo en un instrumento de financiación ordinaria de las Comunidades, es decir, de sus gastos corrientes y con eliminación absoluta de sus finalidades propias.

Basta contemplar las redacciones de la LOFCA vigentes hasta la LO 3/2009 para comprobar que, aun sin haberse articulado entonces las asignaciones niveladoras, eran cabalmente entendidas por el legislador. Se disponía en el artículo 15 que se establecería “con especificación de su destino, una asignación complementaria” con la finalidad de garantizar el nivel de prestación del servicio (ap. 2), así como que la Comunidad receptora debía rendir cuentas anualmente de su utilización y del nivel de prestación alcanzado (ap. 5).

Comparando este marco legal con el ahora vigente, no cabe concluir más que el acuerdo sobre el actual modelo de financiación autonómica se adoptó calculadora en mano, pero no, desde luego, con la Constitución sobre la mesa ni con sus claras exigencias de garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales y, con ellas, de una garantía constitucional de los derechos sociales atendidos por esos servicios, incluso, dado su rango, frente a otras exigencias al gasto público que eventualmente pudieran dificultar su realización.

La reforma de la Hacienda Local: la necesaria atención a la diversidad tipológica de Municipios¹

ALBERT NAVARRO GARCÍA
(Universitat de Girona)

1. Introducción.—2. El régimen financiero de los municipios turísticos.—3. El Impuesto catalán sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos.—4. El régimen financiero de los municipios rurales.—5. Conclusiones.—Bibliografía.

RESUMEN

El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, prevé un régimen general de financiación que, con escasas excepciones, es aplicable a los más de 8.000 municipios existentes en España. Es un sistema, por tanto, que ignora las enormes diferencias presentes entre la variedad tipológica de municipios y que no se adapta a las diversas necesidades de financiación de los mismos. Una de estas excepciones fue introducida en el año 2002, y se dirige a financiar adicionalmente a los municipios turísticos cuando cumplan con los requisitos previstos en el artículo 125 de dicha Ley.

Si bien es cierto que los requisitos para ser declarado municipio turístico a los efectos descritos son muy estrictos, existen otras tipologías de municipios con especificidades propias que ni siquiera son mencionados en la normativa apuntada. Estos son, entre otros, los municipios pequeños o los de carácter rural.

Resulta, por ello, ineludible que el legislador estatal en una futura reforma de las haciendas locales tenga en cuenta las especificidades propias de los diferentes tipos de municipios que existen en España. Así, el objetivo principal de esta comunicación es doble: por un lado, analizar, aunque de manera muy breve, el régimen de financiación de este tipo de municipios y, por el otro, reflexionar sobre algunas medidas concretas que quizá el legislador estatal debería recoger en esta futura reforma con el objetivo de intentar solucionar los problemas de financiación que se han demostrado que tienen los municipios turísticos o los rurales, por ejemplo, mediante la introducción de un tributo local vinculado al turismo.

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local (en adelante, LBRL) se ha ocupado de regular los regímenes municipales especiales. Y lo ha hecho de dos maneras diferentes: regulando directamente alguno de ellos o remitiendo la regulación de los otros a la ley autonómica.

Los regímenes municipales especiales directamente contemplados en la ley básica estatal son los siguientes: el régimen de concejo abierto (art. 29 LBRL), el régimen especial del municipio de Madrid (apdos. 1 y 3 de la Disposición Adicional 6 LBRL), el régimen especial del municipio de Barcelona (apdos. 2 y 3 de la Disposición Adicional 6 LBRL) y el régimen de organización de los municipios de gran población (título X LBRL, añadido por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local²).

Pero estos no son los únicos regímenes municipales especiales. El legislador básico estatal, en efecto, en el artículo 30 LBRL, se remite al legislador autonómico para que, dentro del marco de lo establecido en la legislación básica estatal, pueda crear otros regímenes especiales.

¹ Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto sobre "Reordenación y financiación de las competencias locales en un contexto de crisis económica" (DER2012-39216-C02-02) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y dirigido por la Prof. Dra. MARÍA LUISA ESTEVE PARDO.

² Esta Ley introdujo como tipología diferenciada de municipios a los de gran población, que son aquellos con una población superior a 250.000 habitantes, los municipios capitales de provincia de población superior a 175.000 habitantes y los municipios capitales de provincia, capitales autonómicas o sede de instituciones autonómicas y los municipios que superen los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricos y culturales especiales, si bien en los dos últimos casos se exige que así lo deciden las asambleas legislativas correspondientes.

“Artículo 30 LBRL: Las leyes sobre régimen local de las comunidades autónomas en el marco de lo establecido en esta Ley, podrán establecer regímenes especiales para municipios pequeños o de carácter rural y para aquellos que reúnan otras características que lo hagan aconsejable, como su carácter histórico-artístico o el predominio en su término de las actividades turísticas, industriales, mineras u otras semejantes.”

En este sentido, es necesario apuntar que el sistema de financiación de los municipios establecido actualmente en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), prevé un régimen general de financiación que, con escasas excepciones, es aplicable a los más de 8.000 municipios existentes en España. Es un sistema, por tanto, que ignora voluntariamente las enormes diferencias presentes entre la variedad tipológica de municipios, que no se adapta a las diversas necesidades de financiación de los mismos y que únicamente alude, a los efectos de una añadir una cesión parcial de recaudación de impuestos del Estado a su sistema de financiación, a los municipios que son capitales de provincia o de Comunidad Autónoma o que tienen una población igual o superior a 75.000 habitantes, así como también a los municipios turísticos cuando cumplan con los requisitos previstos en el artículo 125 de dicha Ley, que excepcionalmente cuentan con una financiación adicional. Si perjuicio de estas dos especialidades, el Título V del TRLRHL introduce asimismo regímenes especiales aplicables a los entes provinciales de Baleares y Canarias y a los municipios de Ceuta y Melilla, Madrid y Barcelona, y la disposición adicional octava del TRLRHL reconoce el Régimen especial de los Territorios Históricos del País Vasco en materia municipal manteniendo su régimen financiero foral, mientras que el artículo 1.2 del TRLRHL salvaguarda la aplicabilidad del régimen financiero foral de Navarra.

Por lo que respecta a la financiación de los municipios turísticos, cabe señalar que, al margen de su denominación común, esta tipología de ente local no disfruta propiamente de un régimen especial, sino únicamente de una participación más singular y más elevada en los ingresos del Estado. Así lo demuestra claramente el hecho de que el artículo 125 TRLRHL esté ubicado sistemáticamente en esta ley en el Capítulo IV “Participación de los Municipios en los tributos del Estado” del Título II sobre los recursos de los municipios.

Si bien es cierto que los requisitos para ser declarado municipio turístico a los efectos explicados son muy estrictos, existen otras tipologías de municipios con especificidades propias que ni siquiera son mencionados en el TRLRHL. Estos son, entre otros, los municipios pequeños o de carácter rural, los industriales o los mineros. A pesar de las demandas públicas que vienen realizando estos municipios desde que se construyó el actual modelo de financiación municipal, centradas en los problemas crónicos de insuficiencia financiera que sufren como consecuencia de las características propias de su territorio, población o actividad económica principal desarrollada, es necesario señalar que ninguna de las reformas que se han llevado a cabo sobre la hacienda local –la más reciente operada mediante la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local– han dado respuestas satisfactorias a dichas peticiones.

Así, el objetivo principal de esta comunicación es doble: por un lado, realizar un análisis, aunque de manera breve, sobre el régimen de financiación de los municipios turísticos y, por otro, reflexionar sobre algunas medidas concretas que quizá el legislador estatal debería recoger en una futura reforma del régimen de financiación local, con el objetivo de intentar solucionar los problemas de financiación que se han demostrado que tienen estos entes locales, así como también los municipios rurales.

2. EL RÉGIMEN FINANCIERO DE LOS MUNICIPIOS TURÍSTICOS

Según datos publicados por el Instituto Nacional de Estadística, a falta aún de las cifras de diciembre, España cerró 2015 como el mejor año turístico de su historia en cuanto a visitantes. Así, durante el año pasado en torno a 68 millones de turistas internacionales visitaron nuestro país, cifra a la que se le deben añadir los datos referentes al turismo nacional.

En este sentido, a pesar que España es uno de los países de la Unión Europea con mayor volumen de turistas, que crece año tras año, actualmente sólo 14 municipios españoles son considerados como turísticos a los efectos de la financiación adicional prevista en el TRLRHL, que se articula median-

te la cesión del 2,0454 por 100 de los rendimientos derivados de la recaudación líquida imputable a cada municipio por los Impuestos sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco³.

No obstante, otros muchos municipios reciben miles de turistas cada año pero no son beneficiarios de dicha financiación –aunque resulte extraño, uno de los principales destinos de ocio en nuestro país, Benidorm, no es considerado como “municipio turístico” a los efectos descritos–, y esta situación provoca graves problemas económicos a estas entidades debido al esfuerzo que deben realizar para, por ejemplo, garantizar la seguridad o la limpieza de las playas o para paliar el deterioro medioambiental provocado por el turismo. En este sentido, es necesario apuntar que los ingresos de estos municipios proceden básicamente de la población de derecho, mientras que el gasto municipal depende de una población de hecho muy superior a la de derecho⁴.

El artículo 125 del TRLHL regula la participación de los municipios turísticos en los tributos del Estado, entendiendo que reúnen esta condición aquellos que tengan una población superior a los 20.000 habitantes y cuyo número de viviendas de segunda residencia supere al número de viviendas principales de acuerdo con los datos oficiales del último Censo de Edificios y Viviendas. Estos municipios participan en los tributos del Estado en las mismas condiciones que el resto de municipios con población inferior a 75.000 habitantes, y que no sean capitales de provincia o de Comunidad Autónoma, pero, además, reciben una participación del 2,0454 por 100 de los rendimientos que no hayan sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas de los Impuestos sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco en los términos que se establecen en el mencionado artículo 125 del TRLHL y en las respectivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Así, el sistema de financiación establecido para los municipios turísticos es de carácter mixto, ya que además de participar en el modelo general de variables mediante la participación general en los tributos del Estado se incluye la cesión de los dos impuestos que se acaban de mencionar. No obstante, como se dispone en el artículo 125.4 TRLHL, una vez efectuado el reparto de la participación en los tributos del Estado en la forma dispuesta en el artículo 124.1 TRLHL, la participación individual de cada municipio turístico se reducirá en la cuantía resultante de evolucionar, con el índice definido en el artículo 123.2 TRLHL, la cuantía de la cesión de la recaudación de los Impuestos sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco calculada en el año base 2004 para dicho municipio⁵.

Pese a las demandas de múltiples municipios para obtener la condición de turísticos a los efectos de la financiación establecida en el TRLHL, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, mediante la memoria de liquidación de la financiación de municipios de menos de 75.000 habitantes de 2013, publicada en el mes de julio de 2015, ha reducido el número de municipios que tienen la consideración de turísticos, según los criterios establecidos en el artículo 125 TRLHL y el artículo 90. Tres de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, que realiza una revisión de estos criterios. Como consecuencia de dicha revisión, han adquirido la consideración de municipios turísticos los de Rota y San Pedro del Pinatar y, al incumplir alguna de las condiciones establecidas en el artículo 125 del TRLHL, han dejado de poseer la consideración de municipios turísticos Dènia, Jávea/Xàbia y Pilar de la Horadada, Calvià, Palafrugell, Nerja, Mazarrón, Castro Urdiales y El Vendrell. Como consecuencia de esta actuación, los municipios que tendrán la consideración de turísticos durante el período 2012-2016 son únicamente catorce, siete

³ Según el apartado 4.º del artículo 125 TRLHL la participación en los tributos del Estado se incrementará en la cuantía calculada de la cesión de la recaudación de los Impuestos sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco que corresponda para el año de que se trate.

⁴ Para una mayor información sobre las características de los municipios turísticos desde las perspectivas de sus necesidades de financiación, *vid.* LASARTE ÁLVAREZ, J.; ADAME MARTÍNEZ, F.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RAMOS PRIETO, J. (2003): *Financiación de los Municipios Turísticos*, Granada: Ed. Comares, pp. 44 a 52. En concreto, estos autores analizan la disparidad entre población de hecho y de derecho; las segundas viviendas y alojamientos turísticos; el nivel y tipología de los servicios públicos; y el incremento de la actividad económica.

⁵ LASARTE ÁLVAREZ, J.; ADAME MARTÍNEZ, F.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RAMOS PRIETO, J. (2003): *op. cit.*, p. 200, señalan acertadamente que: “(...) insistimos en que se trata de una participación adicional a las cantidades percibidas por la cesión de los citados tributos. Las entidades beneficiarias recibirán, pues, esta participación en los impuestos del Estado y la cuantía complementaria calculada de la cesión de la recaudación de los Impuestos sobre Hidrocarburos y las Labores del Tabaco que corresponda para el año de que se trate (...). La regla descrita supone, de hecho, congelar el añadido de financiación de los Municipios Turísticos, ya que su participación específica en los tributos del Estado se reduce en el mismo importe en que se incrementa la fuente adicional de recursos con que cuentan. A mayor importe de la cesión de los tributos sobre Hidrocarburos y Tabacos, menor cuantía de esta participación general. El juego de ambas vías de financiación no pretende pues, la recepción de mayores ingresos, ya que estos vienen limitados por la cuantía inicial de la participación antes de la reducción de lo percibido por tributos parcialmente cedidos.”

menos que anteriormente: Calp, El Campello, Santa Pola, Rota, Almuñécar, Isla Cristina, Lepe, San Javier, San Pedro de Pinatar, Calafell, Cambrils, Salou, Cullera y Sueca.

A la vista de este panorama, a mi juicio, puede afirmarse que las condiciones establecidas por el legislador estatal en el TRLRHL son demasiado estrictas y rígidas, no se adaptan a la verdadera definición de lo que se debe entender por “municipio turístico”, ya que, como se ha indicado, tan sólo se tiene en cuenta que el municipio tenga una población de derecho entre 20.000 y 75.000 habitantes y que no sean capitales de provincia y que el número de viviendas de segunda residencia supere al número de viviendas principales, sin considerar, por ejemplo, el número de otro tipos de alojamientos turísticos.

Parece más adecuada, por ejemplo, la definición establecida en el artículo 18.1 de la Ley Catalana 13/2002, de 21 de junio, de Turismo Turístico, que otorga la consideración de municipio turístico a aquellos municipios con una media ponderada anual de población turística superior al número de vecinos, a aquellos que cuenten con un número de plazas de alojamiento turístico y de plazas de segunda residencia superior al número de vecinos, o bien a aquellos que presenten en su término municipal una área territorial que tenga la calificación de recurso turístico esencial. La ley catalana, pues, tiene en cuenta datos de las cuales prescinde el TRLRHL y que son mejores indicadores del predominio que tiene la actividad turística en el municipio como son la relación entre población turística y vecinos del municipio, el número de plazas de alojamiento turístico y no sólo el número de segundas residencias y, en último lugar, que esté situado en una área territorial que tenga la calificación de recurso turístico esencial⁶.

Así, en este sentido, no debemos obviar el papel que juegan algunas Comunidades Autónomas en este ámbito, que definen en su normativa su propio concepto de municipio turístico con el fin, en ocasiones, de dotarles de una financiación adicional a través de la participación en diferentes Fondos⁷. También, a semejanza de los tributos existentes en este ámbito en Francia o Italia, en Cataluña se exige el impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos, siendo una parte de su recaudación cedida a los municipios catalanes.

3. EL IMPUESTO CATALÁN SOBRE LAS ESTANCIAS EN ESTABLECIMIENTOS TURÍSTICOS

La Generalitat de Catalunya, mediante la Ley 5/2012, de 20 de marzo, creó el impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos que grava la singular capacidad económica de las personas físicas que se pone de manifiesto con la estancia o disfrute del servicio de alojamiento, por parte de éstas, por día o fracción, en uno de los establecimientos y equipamientos a los que hace referencia dicha Ley⁸, cuya cuantía oscila entre los 0,50 y 2,50 euros por pernoctación en función del tipo de establecimiento y de si éste radica en Barcelona o en el resto del territorio catalán.

Por lo que al objeto de este trabajo más interesa, cabe señalar que los ingresos obtenidos en relación con dicho impuesto quedan afectados a la dotación de un Fondo para el fomento del turismo que se destina a financiar políticas turísticas para la mejora de la competitividad de Cataluña como destino turístico (por ejemplo, para su promoción turística, para impulsar el turismo sostenible o para el desarrollo de infraestructuras relacionadas con el turismo). Asimismo, la ley establece que el 30 por 100 de la recaudación debe ser destinado a las administraciones locales⁹.

⁶ Además de Cataluña, otras Comunidades Autónomas han definido también más acertadamente en su normativa el concepto de “municipio turístico”. Se contiene este tipo de definición, aunque con finalidades diferentes, en la Ley 13/2011, de 23 de diciembre, del Turismo de Andalucía; el Decreto Legislativo 1/2013, de 2 de abril, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Turismo de Aragón; la Ley 3/1998, de 21 de mayo, de Turismo de la Comunidad Valenciana; la Ley 7/2011, de 27 de octubre, del Turismo de Galicia; o la Ley 8/2012, de 19 de julio, del Turismo de les Illes Balears.

⁷ Para una información más detallada sobre la financiación especial prevista en normas autonómicas *vid.* ADAME MARTÍNEZ, F. (2013): “Turismo y financiación municipal: estudio sobre posibles nuevos Tributos Locales vinculados al turismo”, en *Tributos locales*, n.º 112, pp. 18-32.

⁸ Establecimientos hoteleros, apartamentos turísticos, campings, establecimientos de turismo rural, albergues de juventud o embarcaciones de crucero turístico.

⁹ Dicho porcentaje se calcula en función de los ingresos recaudados en el municipio con las condiciones establecidas Decreto 129/2012, de 9 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos. Cabe señalar, que la ciudad de Barcelona participa del porcentaje del 30 por 100 del fondo establecido y del 50 por 100 del importe resultante de aplicar el incremento de tarifa de los establecimientos de la ciudad de Barcelona en relación con la aplicada al resto de establecimientos del territorio de Cataluña.

En este punto nos debemos plantear, también, si el gobierno catalán quiere dotar a los municipios de su territorio de nuevos ingresos, debido a la limitación que tienen las entidades locales para crear impuestos. El artículo 31.3 CE contiene la exigencia constitucional de que los tributos han de establecerse por Ley. Así, la doctrina ha diferenciado entre el poder financiero del Estado y el de las Comunidades Autónomas, originario y de igual naturaleza, frente al de las Entidades Locales, derivado, ya que partiendo del hecho que el artículo 133, apartados 1 y 2, de la CE los tributos se deben establecer por ley debe afirmarse que sólo el Estado y las Comunidades Autónomas pueden crear tributos, puesto que tienen potestad para emanar leyes, mientras que los Entes Locales sólo tienen potestad reglamentaria¹⁰. Así, el término “establecer” tiene distinto sentido para unas y otros: el Estado y las Comunidades Autónomas pueden establecer tributos *ex novo*, crearlos, y los entes locales necesitan que una Ley estatal o autonómica cree y configure el tributo.

Conviene recordar, además, que el Tribunal Constitucional, respecto al ámbito de los tributos que constituyen recursos propios de las corporaciones locales, ha entendido que la reserva de ley en dicho ámbito tributario (art. 133.2 CE) habrá de operar necesariamente a través del legislador estatal. Señala el Alto Tribunal en su sentencia 31/2010, de 28 de junio, que debe “entenderse vedada (...) la intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo” sobre la base de que “los dos títulos competenciales del Estado que operan fundamentalmente en relación con la financiación de las entidades locales son los referidos a Hacienda general (art. 149.1.14 CE) y a las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas (art. 149.1.18 CE). En concreto, en la competencia estatal ex artículo 149.1.14 CE se incluyen las medidas dirigidas a la financiación de las entidades locales, cuya suficiencia financiera corresponde asegurar al Estado.

Por tanto, de acuerdo con esta doctrina del alto tribunal, aunque pueda resultar criticable, las Comunidades Autónomas no pueden crear impuestos a favor de las entidades locales de su territorio, ya que es el Estado quien ostenta en exclusiva esta competencia¹¹. Lo que sí que es conforme a nuestro ordenamiento jurídico es que las Comunidades Autónomas creen sus propios impuestos autonómicos y cedan parcialmente su recaudación a los entes locales, como sucede en el caso del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos¹². Han pasado más de tres años desde la implantación de este impuesto en Cataluña y la experiencia ha demostrado que no han disminuido ni las cifras de turistas ni las pernoctaciones en establecimientos turísticos en esta Comunidad Autónoma. El aumento de la recaudación de esta figura tributaria año tras año, según cifras proporcionadas por el Departamento de Economía y Empresa de la Generalitat¹³, demuestran que esta medida tributaria no ha afectado en la decisión de los turistas de visitar o no dicho territorio. Así, ayuntamientos como Barcelona, Salou o Lloret de Mar, han visto incrementados sus presupuestos gracias a la cesión que se realiza desde la Generalitat de parte de la recaudación del impuesto.

Una medida tributaria similar existe desde hace ya bastantes años en Francia y en Italia. En Francia se creó la denominada *taxe de séjour* como un impuesto local de carácter optativo que se exige, también, a aquellas personas que pernoctan en algún tipo de alojamiento¹⁴. Dicho tributo lo pueden exigir aquellos municipios franceses que tengan la consideración de turísticos según el Código francés de Turismo, los municipios costeros en el sentido definido por el Código francés de Medio Ambiente y los municipios de montaña. Por su parte, en Italia, existe el *imposta di soggiorno*, que fue creado por Decreto Legislativo de 14 de marzo de 2011, n. 23¹⁵.

¹⁰ Para más información sobre esta materia vid. entre otros, MENÉNDEZ MORENO, A. (1985): “El poder tributario de las corporaciones locales”, en *Organización territorial del Estado (administración local): Jornadas de Estudios*, vol. 3, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 2095-2122. También, FERREIRO LAPATZA, J. J. (1993): “La hacienda local: antecedentes históricos y situación actual: el marco constitucional”, en FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Tratado de derecho financiero y tributario local*, Madrid: Marcial Pons, pp. 13-57.

¹¹ Para una visión crítica, vid. QUINTANA FERRER, E. (2010): “La Hacienda local en el Estatuto de Autonomía de Cataluña: análisis crítico e incidencia de la STC 31/2010”, en *Anuario del Gobierno Local*, núm. 1, pp. 215-259.

¹² Otro ejemplo similar, es el impuesto catalán sobre viviendas desocupadas, el artículo 3 de la Ley 14/2015, de 21 de julio, del Parlamento catalán, establece que los ingresos que se deriven del mismo tienen el carácter de afectados, y en concreto, se destinarán a la financiación de las actuaciones protegidas por los planes de vivienda, acorde con su finalidad eminentemente extrafiscal. Asimismo, se prioriza que los recursos se destinen a los municipios donde se han obtenido los ingresos.

¹³ Vid. http://empresaiocupacio.gencat.cat/es/treb_ambits_actuacio/emo_turisme/emo_coneixement_planificacio/emo_informes/emo_fullturisme_noticies/emo_numero_23/recaptacio/ (consultado por última vez el día 13/01/2016).

¹⁴ Para una mayor información sobre este impuesto francés vid. BOKOBO MOICHE, S. (1999): “La fiscalidad de las prestaciones turísticas: La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la tasa turística”, en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 102, pp. 255-256, y ADAME MARTÍNEZ, F. (2013): *op. cit.*, pp. 52-53.

¹⁵ ADAME MARTÍNEZ, F. (2013): *op. cit.*, pp. 44-50.

Teniendo en cuenta todos estos precedentes, creo que el legislador estatal, en una futura reforma de las haciendas locales, debería plantearse introducir este impuesto, con carácter potestativo, en el ámbito local, con el objetivo que todos los municipios españoles, y principalmente aquellos cuya actividad económica principal gira en torno al turismo, puedan obtener estos ingresos adicionales. A mayor abundamiento, no debe olvidarse que este impuesto no recae en la población de derecho del municipio –no se incrementaría, por tanto, la presión fiscal de sus vecinos–, sino en la población fluctuante turística que también hace uso de los diferentes servicios prestados por el ayuntamiento pero que en la actualidad no contribuyen de manera directa a sufragar los gastos derivados de su estancia en dichos municipios. A mi parecer, quizá esta sería una de las mejores medidas que podría tomar el legislador estatal, permitiendo, también, la participación del legislador autonómico y de los ayuntamientos para desarrollar en este último caso, mediante ordenanza fiscal, determinados elementos del tributo, especialmente en los elementos que confluyen en la cuantificación del mismo.

4. EL RÉGIMEN FINANCIERO DE LOS MUNICIPIOS RURALES

El concepto de “municipio rural” aparece expresamente recogido en el artículo 30 de la LBRL. En este precepto el legislador básico estatal remite al legislador autonómico la posibilidad de establecer regímenes especiales para “municipios pequeños o de carácter rural”.

En el precepto legal indicado, sin embargo, no se incluye una definición del concepto de “municipio rural”, debiendo ser entonces las Comunidades Autónomas las encargadas de determinar dicho concepto jurídico para establecer su posible régimen especial. Así, a diferencia de lo que ocurre en el caso de los “municipios turísticos”, donde una amplia parte de Comunidades Autónomas han establecido algún tipo de régimen especial, en el ámbito de los municipios rurales únicamente Galicia ha introducido un régimen jurídico específico¹⁶. A pesar de ello, son unánimes las demandas que vienen realizando este tipo de municipios dirigidas a mejorar tanto su régimen jurídico como su sistema de financiación, debido a sus peculiaridades territoriales, poblacionales y económicas.

Así, la concreción del contenido de un posible futuro régimen especial de municipios rurales exige inexcusablemente, para poder acertar normativamente, llevar a cabo un doble diagnóstico previo: identificar las peculiaridades de este tipo de municipios y, a continuación, determinar las necesidades derivadas del mismo con el objetivo de diseñar un modelo de financiación suficiente para poder satisfacerlas.

Hay que tener en cuenta, además, que en los últimos años se ha incrementado el número de turistas en los municipios rurales. El estrés que puede ocasionar vivir y trabajar en una gran ciudad está provocando que sus habitantes opten cada vez más, en sus períodos de descanso laboral, por disfrutar de un entorno rural donde hallan una tranquilidad que no se da en su entorno habitual. Incluso muchos de estos sujetos han adquirido en ámbitos rurales segundas residencias, atraídos no sólo por su precio más reducido, sino principalmente por las posibilidades que ofrecen estos municipios en cuanto a calidad de vida. Este escenario está conllevando mayores gastos para estos municipios rurales: por ejemplo, deben crear nuevas infraestructuras de urbanización, deben realizar un mantenimiento más intenso o mejorar las ya existentes, o deben elevar el grado de prestación de servicios o incluso afrontar la prestación de nuevos servicios que, por otro lado, no son demandados por los vecinos del municipio, dado que la mayoría de ellos se dedican a actividades de agricultura y ganadería.

Con el objetivo de dar una respuesta adecuada a las mayores necesidades de financiación de estos municipios rurales, por los motivos aludidos, podría resultar conveniente la creación de un impuesto sobre las segundas viviendas, de establecimiento potestativo por parte de los Ayuntamientos, pero no de implantación general sino sólo para determinados municipios, como son los municipios con características de ruralidad. A los efectos de impedir la identificación de esta nueva figura con el recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles que se contempla en el TRLRHL y que aún no ha sido objeto de desarrollo normativo, la base imponible no debería identificarse con el valor catastral, y el tipo de gravamen tendría que fijarse por Ordenanza fiscal aprobada por el Pleno Municipal entre un máximo y un mínimo fijado por la ley. El hecho de que este impuesto se configurase como potestativo, en fin, permitiría a los municipios la opción su establecimiento o no en función de sus necesidades

¹⁶ Así, el artículo 100.1 de la Ley 5/1997, de 22 de julio, de la Administración Local de Galicia, define que podrán declararse como municipios rurales a aquellos cuya actividad económica predominante se desarrolle en el sector primario de la agricultura, tengan menos de 25.000 habitantes y en los la que densidad de población sea inferior a la media gallega.

de ingresos y de las posibilidades políticas reales de exigirlo en la práctica, sin que esto provocara ningún desincentivo a la instalación de segundas residencias en su término municipal.

5. CONCLUSIONES

Desde una perspectiva general, la principal crítica que puede formularse al actual modelo de financiación local es su excesiva uniformidad. En el Estado español existen más de 8.000 municipios con problemáticas muy diversas, de manera que diseñar un régimen uniforme que sea válido para todos ellos resulta casi imposible. Sería por ello recomendable establecer diferentes regímenes diferenciados para los tipos más habituales de municipios, sin caer por otro lado en un excesivo detalle, y mirar de resolver los problemas de todos y cada uno de los municipios individualmente considerados.

El criterio mantenido por el legislador estatal para regular el sistema tributario local gira en torno a su competencia exclusiva, que no deja ningún margen de actuación al legislador autonómico. Este criterio se ha visto confirmado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, sobre la base, principalmente, de la competencia exclusiva del Estado sobre la “Hacienda general”.

Sería a mi juicio una opción más adecuada con el reparto competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia de hacienda local que la ley estatal de financiación municipal regulara los rasgos básicos tanto del régimen general de financiación para los entes locales como de varios regímenes especiales adaptados a las particularidades de los diferentes tipos de municipios. De forma complementaria, las diferentes leyes autonómicas podrían entonces desarrollar estos regímenes, ajustándolos a las necesidades específicas de los municipios de sus territorios con el objetivo de establecer criterios más acordes con la realidad municipal. Se evitarían de esta forma situaciones como las que vivimos actualmente, derivadas de la rigidez con la que el legislador estatal ha establecido las condiciones para considerar a un municipio como turístico a los efectos del régimen financieros establecido en el TRLRHL, y que contrastan con los conceptos de “municipio turístico” que ofrece la legislación autonómica a otros efectos, más conformes con la realidad existente.

Junto a ello, por último, considero que resulta ineludible introducir en una futura reforma de la legislación reguladora de las haciendas locales nuevos tributos de ámbito local, de carácter potestativo, que permitan obtener nuevos recursos a los municipios que presentan unas características y especificidades propias, como los turísticos y los rurales.

BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F. (2013): “Turismo y financiación municipal: estudio sobre posibles nuevos Tributos Locales vinculados al turismo”, en *Tributos locales*, n.º 112, pp. 13-61.
- BOKOBO MOICHE, S. (1999): “La fiscalidad de las prestaciones turísticas: La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la tasa turística”, en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, n.º 102, pp. 243-260.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (1993): “La hacienda local: antecedentes históricos y situación actual: el marco constitucional”, en FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Tratado de derecho financiero y tributario local*, Madrid: Marcial Pons, pp. 13-57.
- LASARTE ÁLVAREZ, J.; ADAME MARTÍNEZ, F.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RAMOS PRIETO, J. (2003): *Financiación de los Municipios Turísticos*, Granada: Ed. Comares.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (1985): “El poder tributario de las corporaciones locales”, en *Organización territorial del Estado (administración local): Jornadas de Estudios*, vol. 3, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 2095-2122.
- PRIETO MARTÍN, C. (2008): “Tipología de entidades locales y financiación”, en *Papeles de economía española*, n.º 115 (ejemplar dedicado a: Competencia, financiación y gestión de los entes locales. Elementos para un debate), pp. 16-27.
- QUINTANA FERRER, E. (2010): “La Hacienda local en el Estatuto de Autonomía de Cataluña: análisis crítico e incidencia de la STC 31/2010”, en *Anuario del Gobierno Local*, núm. 1, pp. 215-259.
- RUIZ GALDÓN, J. M. (2013): “Análisis del modelo de financiación de municipios turísticos en España. Evolución desde el año 2005”, en *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 5/2013.

La reforma del sistema de financiación autonómica en relación con los impuestos autonómicos: problemas actuales a considerar

IRENE ROVIRA FERRER
(Universitat Oberta de Catalunya)

1. Introducción.—2. La dispersa y confusa regulación.—3. Su complejo y limitado ámbito objetivo.—4. La proliferación de los tributos con cuestionables finalidades extrafiscales.—5. La potestad del Estado de gravar impuestos autonómicos.—6. Dispersión, complejidad y diferencias sustanciales de la normativa autonómica.—7. La elevada conflictividad judicial y la ineficacia de vías alternativas.—8. Su escasa rentabilidad.—9. Su utilización como mecanismo para eludir la debida corresponsabilidad fiscal.—10. Conclusiones.

RESUMEN

Una de las manifestaciones más relevantes de la autonomía financiera de la que gozan las Comunidades Autónomas es su potestad para crear impuestos propios, cuyo ejercicio ha experimentado un crecimiento exponencial en los últimos tiempos y se ha convertido fuente constante de conflictos. Por ello, y por su importante papel ante una eventual reforma del sistema de financiación autonómica, el objeto de la presente comunicación es la determinación de los principales problemas a los que actualmente se enfrenta, los cuales deben servir de base para su próxima configuración.

1. INTRODUCCIÓN

Una de las principales manifestaciones de la autonomía financiera que la Constitución (CE) reconoce a las Comunidades Autónomas (CCAA) es su potestad para crear tributos propios, si bien, debido al momento en el que se redactó el texto constitucional, las previsiones al respecto se limitaron a delimitar el marco general para su ejercicio.

En este sentido, no hay que olvidar que con la propia aprobación de la CE se estrenó un nuevo modelo de estructura territorial, por lo que, como es lógico, el proyecto Estado Autonomico que establecía se encontraba tan solo en su fase inicial y restaban gran multitud de aspectos por perfilar.

Además, junto a la necesidad de mejorar su regulación inicial con la experiencia que la evolución del Estado Autonomico ha puesto de manifiesto a lo largo de más de 35 años, resulta evidente que el contexto que hoy la rodea la mencionada potestad es también del todo diferente, pues pocos indicios había del proceso de descentralización política y administrativa hacia el que se evolucionaría en aquel primer momento en el que la mayor parte del poder se encontraba aglutinado por el Estado.

Por ello, ante esta necesidad inminente de reforma e incluso replanteamiento, se ha considerado adecuado llevar a cabo el presente trabajo, cuyo principal objetivo es aglutinar los principales problemas a los que se enfrenta y que deben servir de base para mejorar su compleja situación.

2. LA DISPERSA Y CONFUSA REGULACIÓN

El primer problema al que se enfrenta la potestad autonómica para crear impuestos propios es la dispersión y poca concreción de su normativa, pues, sin ir más lejos, la propia CE se limita reconocer su existencia y a señalar el modelo básico que deberá seguir su ejercicio marcando una serie de límites y principios.

En concreto, como manifestación directa del principio de autonomía financiera, el artículo 133 señala que, a pesar de que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”, “las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”, dejando también claro el artículo 157.1.b) que los tributos propios serán parte de los recursos autonómicos.

Asimismo, con carácter general, pueden desprenderse una serie de principios generales que deberán regir la autonomía financiera y, en concreto, el ejercicio de la mencionada potestad (el de reserva de Ley, el de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos, el de coordinación con la Hacienda estatal, el de solidaridad, el de territorialidad, el de no discriminación y, por último, los denominados principios de justicia tributaria), si bien, a consecuencia de su escasa concreción y de la limitación “a las leyes” con la que deberá ejercerse el establecimiento de los tributos autonómicos y locales, el marco jurídico de la mencionada potestad debe completarse con las normas que aprobaron los distintos modelos de financiación autonómica, las leyes de cesión de tributos y, especialmente, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

En concreto, a través de esta última ley (que forma parte del bloque de constitucionalidad), el Estado, con base en los artículos 133.1, 157.3 y 149.1.14.^a de la CE, ha procurado aportar un mayor desarrollo de la regulación de los mencionados principios constitucionales, si bien, a causa de la discrecionalidad implícita en algunos de los términos fundamentales (como es, como se verá, la valoración de la identidad de hechos imposables) y la amplia casuística que puede plantearse, su concreción ha tenido que venir siendo abordada por la jurisprudencia no siempre clara y coherente del TC.

En cualquier caso, como consta en diferentes SSTC, de lo que no hay ninguna duda es de que el canon de constitucionalidad aplicable a las fuentes normativas de las CCAA (también relativas, lógicamente, a sus tributos propios) no deriva únicamente de un solo texto normativo, sino que es “el que se contiene en sus respectivos Estatutos de Autonomía y en las leyes estatales que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas y, por supuesto, en las reglas y principios constitucionales aplicables a todos los poderes públicos que conforman el Estado en sentido amplio y, evidentemente, en las reglas y principios constitucionales específicamente dirigidos a las Comunidades Autónomas”¹.

Pero todo este panorama se complica aún más al considerar que, de conformidad con los artículos 93 y 96 de la CE, las limitaciones derivadas del Derecho de la UE también deben tenerse en cuenta, y a causa del menor trato jurisprudencial específico de las mismas y de su propia discrecionalidad inherente, a medida que han ido cobrando fuerza se ha visto incrementada en gran medida la inseguridad jurídica al respecto.

En concreto, además de exigir que los impuestos autonómicos no podrán vulnerar los límites relativos a la “Libre circulación de mercancías” (Título II del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–), a la “Libre circulación de personas, servicios y capitales” (Título IV del TFUE) y a la libre competencia (Capítulo I del Título VII del TFUE), no podrán afectar a las directrices y reglas de armonización previstas sobre determinadas materias, del mismo modo que no podrán constituir una denominada “ayuda de Estado”.

En este sentido, conforme al artículo 107 del TFUE, los tributos autonómicos no podrán constituir “ayudas concedidas por el Estado o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma que, favoreciendo algunas empresas o producciones, falseen o amenacen con falsear la competencia”, y es que, en tanto que éstas podrán provenir del propio Estado o de cualquier poder territorial del mismo, es obvio que también podrán proceder de las CCAA².

Y es que, además, como ha puntualizado el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), tales ayudas consisten en “cualquier ventaja concedida por la autoridad pública que, bajo diversas formas, altere o ponga en riesgo de alterar la libre competencia”³, añadiendo la Comisión Europea que nada importará para la consideración de su procedencia que tal ayuda sea activa o consista en “la eliminación de una carga que en caso contrario debería soportar, independientemente de que dicha medida sea directamente aplicada por las empresas beneficiarias” (por lo que podrá provenir claramente de una medida de carácter fiscal)⁴.

¹ Véase, entre otras, la STC 7/2010, de 27 de abril, o la STC 74/2011, de 19 de mayo.

² Al respecto, como destacan CALDERÓN PATIER, y GONZÁLEZ LORENTE, las ayudas de Estado vienen a ser el mecanismo por el cual la UE controla la discrecionalidad de la política fiscal de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa, pues, a diferencia del ámbito de la imposición indirecta, no tiene reconocidas competencias de armonización. (CALDERÓN PATIER, C., y GONZÁLEZ LORENTE, A.: “Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros”, *Crónica Tributaria*, núm. 115, 205, pág. 61.)

³ STJUE de 2 de julio de 1974, asuntos C-173/73: Italia/Comisión.

⁴ En relación con su procedencia en el ámbito de la fiscalidad directa, véase la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, publicada en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas (DOCE)* de 10 de diciembre de 1998 con referencia 1998/C 384/03.

Y es importante resaltar el incremento de la problemática que han supuesto tales limitaciones europeas no sólo en relación con la dispersión de la normativa y el incremento de la inseguridad jurídica, sino también porque, en caso de apreciarse su vulneración por parte del TJUE, las consecuencias para España serían ciertamente gravosas (ya que, sin ir más lejos, debería procederse a la recuperación de la ayuda —en este caso, el abono de la tributación pertinente—, a la exigencia de los correspondientes intereses de demora por el periodo de ilegalidad y al pago de la eventual responsabilidad por daños y perjuicios exigida por los competidores u otros terceros afectados)⁵.

De hecho, prueba de la incidencia del Derecho europeo en el ámbito de la tributación autonómica y de la relevancia que van cobrando en los últimos tiempos puede observarse en la carta que la Comisión Europea envió a la Representación Permanente de España en Bruselas en enero de 2015, donde rogó que se suprimiera o modificara el impuesto aplicado por algunas CCAA a los grandes establecimientos comerciales al entender que podía contener determinadas ayudas de Estado (impuesto que, justamente, había estado avalado internamente por sus finalidades extrafiscales por diferentes SSTC)⁶.

3. SU COMPLEJO Y LIMITADO ÁMBITO OBJETIVO

Aparte de la problemática que genera la dispersión y falta de concreción de su normativa, debe destacarse como singular la conflictividad inherente en la regulación del ámbito objetivo de la mencionada potestad, la cual, como desarrollo del principio constitucional de coordinación con la Hacienda estatal y con el fin de evitar dobles imposiciones internas, viene establecida en el artículo 6 de la LOFCA.

Así, en primer lugar, señala el artículo 6.2 que las CCAA no podrán establecer tributos sobre hechos imponible y gravados por el Estado, añadiendo que éste, con base en su potestad tributaria originaria, sí que podrá establecer tributos sobre hechos imponible y gravados por tributos autonómicos, aunque siempre y cuando instrumente las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las CCAA afectadas por la disminución de ingresos que ello les suponga.

Por su parte, en relación con los tributos locales, el apartado 3 del mismo artículo 6 también prohíbe que las autonomías establezcan tributos sobre hechos imponible y gravados por los tributos locales, aunque en este caso les habilita a establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales sin necesidad de que la expresa autorización se encuentre contemplada por la normativa (siempre que se adopten las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las Corporaciones afectadas, de modo que sus ingresos no se vean mermados ni reducidos en sus posibilidades de crecimiento futuro).

Por consiguiente, y aunque la prohibición recae sobre el hecho imponible y no la materia objeto de gravamen (lo que haría impracticable la potestad autonómica por cuanto las diferentes manifestaciones de la realidad económica ya están prácticamente cubiertas por los tributos estatales), la conflictividad inherente en su ámbito objetivo proviene, en primer lugar, de la complejidad de su regulación, pues la prohibición de que las CCAA establezcan tributos sobre hechos imponible y gravados por el Estado o las Corporaciones locales implica un importante grado de discrecionalidad y, por consiguiente, de inseguridad jurídica.

De hecho, prueba de dicha discrecionalidad puede observarse en la propia posición que el TC ha adoptado al respecto, ya que, si bien en un inicio adoptó una posición amplia al respecto (en el sentido que, partiendo de una definición estrictamente técnica del hecho imponible, admitía la ausencia de doble imposición si los tributos autonómicos contaban con la mera alteración de alguno de sus ele-

⁵ Para un mayor desarrollo acerca de las ayudas de Estado en el ámbito fiscal, véase MARTÍNEZ LOZANO, J. M.: “Los procedimientos de recuperación de las ayudas de Estado. Los problemas que plantea la ejecución de la decisión de la Comisión relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero”, *Cuadernos de Formación*, Colaboración, núm. 31, Vol. 11, 2010; ORTEGA GUÍO, A.: “La problemática de las ayudas de Estado en la fiscalidad: revisión de algunas decisiones de la Comisión Europea contra España”, *Cuadernos de Formación*, Colaboración, núm.11, Vol. 15, 2012, o MANZANO SILVA, E.: *Ayudas de estado de carácter fiscal: régimen jurídico*, Aranzadi, Pamplona, 2009.

⁶ Concretamente, las CCAA que establecieron dicho impuesto son Cataluña, Principado de Asturias, Aragón, La Rioja, Canarias (que actualmente lo tiene suspendido) y, aunque se trate de un territorio foral, Navarra, avalando su constitucionalidad las SSTC 122/2012, de 5 de junio; la 96/2013, de 23 de abril; la 208/2012, de 14 de noviembre; o la 53/2014, de 10 de abril.

mentos⁷), posteriormente apostó por acudir a un posicionamiento mucho más restrictivo (señalando que “se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no sólo la riqueza gravada o materia imponible, que es el punto de partida de toda norma tributaria, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo”)⁸.

Por su parte, junto a su complejidad, la problemática del ámbito objetivo de la mencionada potestad también deriva, como es lógico, de su limitado margen, si bien una cuestión que ha sido clave para ampliar la posibilidad de su ejercicio ha sido la admisión del carácter extrafiscal de los tributos. Así, y aunque de los preceptos constitucionales no se derive explícitamente dicha función, puede deducirse de los preceptos que establecen los principios rectores de la política social y económica (arts. 40.1 y 130.1 de la CE), y, de hecho, así lo establece expresamente el artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Además, así lo ha reconocido reiterada jurisprudencia TC, aunque recalando que, para que los tributos extrafiscales sean viables, además de ir dirigidos a la protección o consecución de objetivos e intereses de rango constitucional *sobre los que las CCAA tengan competencia, deberán reflejar su finalidad en la configuración de sus elementos centrales y resultar compatibles* (en mayor o menor medida) con el principio de capacidad económica (es decir, que el presupuesto gravado siempre tendrá que contener una demostración de riqueza)⁹.

No obstante, la ampliación del ámbito objetivo de la aquí estudiada potestad autonómica mediante los tributos extrafiscales tampoco ha resultado exenta de inconvenientes, tanto por la discrecional valoración de su viabilidad (como puede constatarse en la no siempre coincidente del TC), como por los problemas que se expondrán a continuación.

4. LA PROLIFERACIÓN DE LOS TRIBUTOS CON CUESTIONABLES FINALIDADES EXTRA FISCALES

Haciendo uso de la ampliación del ámbito objetivo de los tributos autonómicos que aporta la finalidad extrafiscal, la gran mayoría de los impuestos propios actuales de las CCAA son de dicho carácter. En concreto, en tanto *que ni el Estado ni las Corporaciones locales habían gravado al respecto y que las CCAA tenían competencia administrativa en este campo*, la mayor parte son relativos al medioambiente.

Sin embargo, junto a la inseguridad jurídica también presente en este tipo de impuestos, aparece una segunda problemática, y es que recientemente dicha materia ha dejado de ser un campo inerte por parte del Estado (ya que, mediante leyes marco o armonizadoras, no sólo ha empezado a crear impuestos al respecto, sino que también ha comenzado a someter a gravamen hechos imposables ya gravados por las autonomías)¹⁰.

⁷ Véase como referente la STC 37/1987, de 26 de marzo, donde señaló que debía entenderse el hecho imponible como “un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

⁸ STC 210/2012, de 14 de noviembre, aunque la sentencia en la que el TC dejó claro su cambio de parecer fue la STC 289/2000, de 30 de noviembre. Así, como recaló la STC 122/2012, de 5 de junio, a la hora de valorar la compatibilidad entre cualquier tributo autonómico y otro local a los efectos de la duplicidad de imposición, el método de comparación deberá tomar el examen del hecho imponible como punto de partida, pero abarcando también “los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible, la capacidad económica gravada... o los supuestos de no sujeción y exención”, extendiéndose lógicamente también a los elementos de cuantificación del hecho imponible.

⁹ Al respecto, véase, entre otras, la STC 289/2000, de 30 de noviembre, la cual señala que, para que un tributo autonómico resulte procedente, no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare su finalidad extrafiscal, sino que será preciso que la misma también se encuentre reflejada en los elementos de la estructura del tributo. Asimismo, como señaló la STC 37/1987, de 26 de marzo, tales tributos se admitirán siempre que, “sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”.

¹⁰ A modo de ejemplo, este es el caso del Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, del Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y del Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, todos creados por la Ley 15/2012, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad Energética. Sin ir más lejos, ya han comportado que Andalucía

Asimismo, una tercera problemática que plantea su proliferación es que se ha hecho un uso excesivo y cuestionable de los mismos, forzando o incluso desdibujado su auténtico carácter extrafiscal con el único fin de camuflar la responsabilidad de las CCAA a la hora de incrementar su imposición tributaria (ya que, como destacan algunos autores, este tipo de finalidades permiten una mayor aceptación ciudadana y, en consecuencia, unos menores costes políticos)¹¹. Además, en muchos casos resultan ciertamente incapaces de conseguir por sí mismos la corrección de externalidades negativas que persiguen (dado que exceden de su ámbito territorial), sin olvidar que también pueden provocar la focalización de residuos en determinados zonas donde no existan.

Y de igual modo, también plantea serios problemas su configuración, tanto por lo que respecta a la ausencia de su carácter extrafiscal en el diseño de sus elementos (como puede observarse, en algunos casos, en la no afectación de su recaudación a fondos específicos¹²), como en relación con los principios constitucionales.

Así, por ejemplo, puede plantearse en algunos casos un dudoso respeto al principio de generalidad (puesto que algunos no están destinados a disminuir la carga general contaminante, sino sólo la de determinados sectores), además de eventuales conflictos con la unidad de mercado, la libre competencia o la libertad de establecimiento (por cuanto la carga tributaria es un factor más que relevante a la hora de decidir dónde situar determinadas instalaciones o ejercer actividades)¹³.

5. LA POTESTAD DEL ESTADO DE GRAVAR IMPUESTOS AUTONÓMICOS

Como se ha señalado, en tanto que titular del poder tributario originario, el artículo 6.2 de la LOFCA atribuye al Estado la potestad de establecer hechos impositivos ya gravados por las CCAA, contemplando únicamente que, cuando los nuevos tributos supongan una disminución de ingresos para las autonomías, “instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”.

Por consiguiente, los conflictos surgidos alrededor del artículo 6 de la LOFCA no provienen únicamente de la complejidad inherente en la eventual duplicidad de imposición de los nuevos impuestos autonómicos, sino también de algunos de los nuevos tributos estatales que han empezado a emerger especialmente en los últimos tiempos y que colisionan con los mismos.

Al respecto, el ejemplo probablemente más conocido y controvertido ha sido el del Impuesto estatal sobre depósitos en las entidades de crédito, el cual, creado por el artículo 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, se estableció tras la declaración de constitucionalidad del impuesto homólogo extremeño¹⁴. Sin embargo, además de Extremadura, apareció en un momento en el que ya existía también como tributo propio de Andalucía, el Principado de Asturias, Canarias, la Comunidad Valenciana y Cataluña, y procede destacar que únicamente se creó con el fin de impedir su aplicación por parte de las autonomías (en tanto que inicialmente se creó a tipo 0 –y, de todos modos, el tipo de gravamen actual, modificado por la Ley 18/2014, de 15 de octubre, es del 0,3 por 100–).

tuviera que dejar sin efecto el Impuesto sobre depósitos de energía radiactivos y la suspensión de la vigencia y aplicación del Impuesto canario sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades, así como el recurso del Impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear ante el TC.

¹¹ A modo de ejemplo, GONZÁLEZ GONZÁLEZ, y ÁLVAREZ GONZÁLEZ señalan que las CCAA han apostado por tales impuestos porque, “de alguna manera, no conllevan un gran coste político al verse enmascarados bien por su denominación, bien por su pretendida finalidad «ambiental», en el sentido que su justificación extrafiscal permite vencer la resistencia de los ciudadanos “a cualquier actuación del ente público que pueda suponer un incremento de la presión fiscal”. (GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I., y ÁLVAREZ GONZÁLEZ, S.: “Panorama actual de los tributos propios de las Comunidades Autónomas españolas”, *Crónica Tributaria*, núm. 9, 2011, págs. 3 y 6.)

¹² Véase, entre otros, el Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso creado por Andalucía o el Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos creado por Extremadura.

¹³ Al respecto, véase el Capítulo VI del *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, donde se efectúa un análisis sobre la mayor parte de estos impuestos, ofreciéndose propuestas concretas para su reforma en algunos casos, apostándose por su modificación en otros o proponiendo su conversión en un impuesto estatal cedido a las CCAA con competencias normativas (dentro de un máximo y un mínimo fijado por la ley del Estado), de gestión y sobre el importe de la recaudación. (*Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, de febrero de 2014, págs. 340 a 348).

¹⁴ STC 210/2012, de 14 de noviembre.

Además, junto a la gran litigiosidad que ello comportó¹⁵ y de las discutidas medidas de compensación adoptadas únicamente para algunas autonomías¹⁶, apareció en este caso la polémica derivada del uso de dicha potestad estatal únicamente como forma de boicot del poder tributario autonómico, es decir, como mecanismo con inherentes intereses políticos en contra de la corresponsabilidad fiscal y no como medida efectiva de gravamen.

Por ello, con el fin de salvaguardar el poder tributario autonómico, quizás sería adecuado que la reforma del sistema de financiación autonómico planteara la limitación del ejercicio de dicha potestad estatal a la justificación real de su necesidad o conveniencia con base en objetivos de interés general, exigiendo que realmente implique un gravamen y precisando cómo deberá garantizarse la efectiva adecuación de las pertinentes medidas de compensación o coordinación¹⁷.

6. DISPERSIÓN, COMPLEJIDAD Y DIFERENCIAS SUSTANCIALES DE LA NORMATIVA AUTONÓMICA

La siguiente de las problemáticas a las que actualmente hace frente la potestad autonómica para crear impuestos propios es, en primer lugar, la gran dispersión en la que se encuentra la normativa de las diferentes CCAA al respecto, pues son pocas las autonomías que han elaborado textos consolidados o refundidos para simplificar el acceso y conocimiento de la regulación de las diferentes figuras mediante su compilación.

Asimismo, con el fin de reducir la complejidad implícita en la normativa autonómica, conviene subrayar la necesidad de que las CCAA dejen fuera del ordenamiento jurídico aquellos tributos que deban suprimir, en lugar de optar por suspensiones indefinidas de los mismos o incluso por su exigencia a tipo cero o con una bonificación del 100 por 100¹⁸.

De igual modo, en su relación directa con la ciudadanía, procede destacar que toda esta dispersión se ve agravada en algunos casos por la falta de unificación de la gestión electrónica de tales tributos, pues no todos ellos se encuentran presentes en los portales virtuales de las diferentes autonomías. Así, por ejemplo, mientras que la mayor parte de los impuestos catalanes pueden gestionarse mediante la Oficina Virtual de la *Agència Tributària de Catalunya*, algunos se gestionan por otros organismos y su presentación electrónica y demás trámites deben realizarse en otras plataformas (como es el caso del canon del agua, que gestiona la *Agència Catalana de l'Aigua*, o de los cánones sobre residuos, que gestiona la *Agència de Residus de Catalunya*), lo cual no sólo puede aumentar la dificultad a la hora de realizar las diferentes actuaciones ciudadanas, sino también afectar la efectiva prestación de los deberes de información y asistencia por parte de la Administración en relación con los mismos.

Además, junto a dicha dispersión y falta de depuración, debe sumarse la complejidad implícita en las diferentes normativas autonómicas, las cuales, aparte de su constante modificación y proliferación, presentan diferencias más que sustanciales entre sí incluso entre figuras equivalentes. En este sentido, además de la gran divergencia en cuanto al número de impuestos propios creados por cada CCAA (yendo desde 13 en Cataluña hasta 2 en autonomías como Cantabria, Castilla y León, Castilla-

¹⁵ Sin ir más lejos, se han generado las SSTC 210/2012, de 14 de noviembre; 26/2015, de 19 de febrero (acompañada de un voto particular que cuestiona que un impuesto a tipo cero y, por consiguiente, carente de gravamen, pueda desplegar los efectos previstos en el artículo 6.2 de la LOFCA); 30/2015, de 19 de febrero; 59/2015, de 18 de marzo; 73/2015, de 14 de abril; 102/2015, de 26 de mayo; 111/2015, de 28 de mayo; y, recientemente, la STC 211/2015, de 8 de octubre (aunque sin efectos prácticos, ya que, si bien declara inconstitucional el artículo 124 del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, por carecer dicha figura normativa de la extraordinaria y urgente necesidad que configura su presupuesto habilitante —el cual incrementó el tipo de gravamen del impuesto al 0,3 por 100—, dicho incremento ya había sido reconocido por la Ley 18/2014, de 15 de octubre).

¹⁶ Pues, aparte de su importe, el TC entendió que algunas CCAA, como Cataluña y el Principado de Asturias, no debían recibir compensación.

¹⁷ Y es que, como señalan, entre otras, las SSTC 150/1990, de 4 de octubre, o 289/2000, de 30 de noviembre, “ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario [de las autonomías] puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria”.

¹⁸ A modo de ejemplo, dicha complejidad añadida puede observarse en relación con la polémica comentada respecto al Impuesto estatal sobre depósitos en entidades de crédito, que ha comportado la inconstitucionalidad y expulsión del ordenamiento de algunos impuestos propios (como ocurrió en Cataluña), la suspensión mientras exista el tributo estatal de otros (como pasó en Andalucía) y también el mantenimiento del tributo autonómico pero con una bonificación del 100 por 100 y eximiendo de la obligación de presentar autoliquidación (como es el caso de Extremadura).

La Mancha o las Islas Baleares), la regulación de sus elementos esenciales difiere en gran medida, y es que, sin ir más lejos, a pesar de que algunos lleguen incluso a compartir prácticamente el mismo nombre, pueden llegar a gravar hechos impositivos diferentes¹⁹.

Sin embargo, y aunque haya surgido alguna propuesta encaminada a unificar su configuración²⁰, no hay que olvidar la vulneración que comportaría al principio de autonomía financiera, así como el hecho de que tales divergencias no son contrarias al principio de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos (pues, como ha recalcado el TC en reiterada jurisprudencia, de la autonomía financiera constitucionalmente reconocida a las CCAA derivan necesariamente “desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas” –es decir, que implica necesariamente pluralidad–, pero, siempre que no sean arbitrarias, “no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1.ª de la Constitución”).

7. LA ELEVADA CONFLICTIVIDAD JUDICIAL Y LA INEFICACIA DE VÍAS ALTERNATIVAS

A causa de la simplicidad de la regulación de la mencionada potestad, la discrecionalidad implícita en la valoración de la identidad de hechos impositivos, la problemática implícita en la potestad del Estado para someter a gravamen hechos impositivos gravados por las CCAA, las diferencias inherentes en la normativa de las diferentes autonomías y su constante modificación y proliferación, el siguiente de los problemas a los que se enfrentan los impuestos propios es la gran litigiosidad que llevan aparejada.

En este sentido, el Estado ha planteado un recurso de inconstitucionalidad ante la gran mayoría de los nuevos impuestos propios, lo cual, inevitablemente, ha generado un escenario de manifiesta inseguridad e ineficiencia de tales tributos (pues, en lugar de conllevar un incremento en la recaudación de los recursos públicos, han comportado su derroche en este tipo de procedimientos –sin olvidar de las largas suspensiones en la aplicación de las diferentes figuras que, mientras no se resuelvan los recursos, se acostumbra a admitir–).

Así, aunque, con el fin de reducir la interposición de recursos de inconstitucionalidad, el artículo 33 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, amplíe el plazo para su presentación sí, con el fin de iniciar negociaciones para resolver las discrepancias competenciales que al respecto puedan surgir, se adoptan acuerdos de la Subcomisión de Seguimiento Normativo, Prevención y Solución de Conflictos de Comisiones Bilaterales de Cooperación CCAA-Estado, conviene resaltar la gran ineficacia de dicho mecanismo alternativo, pues, a pesar de ser más ágil, no acaba evitando el posterior recurso de inconstitucionalidad en la mayor parte de los casos.

Por ello, conviene destacar en este punto la Propuesta número 125 de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español²¹, la cual va dirigida a crear un procedimiento dentro del Consejo de Política Fiscal y Financiera que permita juzgar con carácter previo a su aprobación “si los nuevos tributos propuestos están ya gravados por el Gobierno central, si afectan a la libre circulación de personas, mercancías, servicios o capitales y si obstaculizan las transacciones”²². Sin embargo, la Comisión no deja claro si la decisión de tal Consejo debería ser vinculante (con la afectación que ello podría suponer del principio de autonomía) ni prevé un plazo de resolución para garantizar la efectivi-

¹⁹ A modo de ejemplo, así ocurre con el Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente establecido por Castilla-La Mancha y Comunidad Valenciana y el *Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente creado por el Principado de Asturias*, pues, a diferencia de este último, el primero no grava los daños producidos por las instalaciones en sí, sino los causados por determinadas actividades que se producen en las mismas.

²⁰ Procede destacar a tal efecto una propuesta apuntada por la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español, quien ha señalado que “podría ser útil establecer un mecanismo de coordinación de los impuestos propios de las CCAA, que impida la atomización legal existente y armonice las bases impositivas de estos tributos, reservando con posterioridad a las CCAA la decisión sobre la existencia efectiva del gravamen y su cuantía”. (COMISIÓN DE EXPERTOS: *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, de febrero de 2014, pág. 419).

²¹ COMISIÓN DE EXPERTOS: *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, de febrero de 2014, pág. 420.

²² En este punto, recuérdese que, de conformidad con el artículo 3 de la LOFCA, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CCAA se encuentra destinado a adecuar la coordinación entre la actividad financiera de las CCAA y de la Hacienda del Estado, estando constituido por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda de cada CCAA.

dad del sistema, sin olvidar que, si realmente se aprobara, sería adecuado que su análisis también abordara otros aspectos necesarios (como el rendimiento previsto del impuesto, la posible integración de ayudas de Estado o la propuesta modificaciones normativas para mejorar su regulación con base en los tributos similares).

8. SU ESCASA DE RENTABILIDAD

A pesar de las diferencias que se observan entre las diversas CCAA (tanto en relación con el número de impuestos establecidos como respecto a su regulación), resulta un hecho común la escasa entidad recaudadora de los tributos propios, pues en todas las autonomías tienen un peso muy minoritario dentro de los respectivos presupuestos.

Así, como refleja el informe Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2015 elaborado por el REAF-REGAF (los expertos del Consejo General de Economistas), la recaudación total de los tributos propios de las distintas CCAA de régimen común fue en 2013 tan sólo de 2.085 millones de euros (si bien debe tenerse en cuenta que en algunas autonomías determinados hechos impositivos se gravan con impuestos propios mientras que en otras se gravan a través de tasas), es decir, de un 2,4 por 100 de sus ingresos tributarios (siendo en 2011 de únicamente el 1,6 por 100). De esta cuantía, con 618.644,2 miles de euros y un 3,6 por 100 de su recaudación tributaria, Cataluña fue la CCAA que más recaudó (lo cual resulta obvio teniendo en cuenta que es la que, con diferencia, más tributos ha establecido), seguida de Canarias con 420.235,7 miles de euros y un 16,2 por 100 (aunque no debe olvidarse en este caso que dicha CCAA cuenta con una serie de impuestos propios particulares por sus características especiales –como el Impuesto Especial sobre combustibles derivados del petróleo o el Impuesto sobre las labores del tabaco, que compensan la no aplicabilidad de los impuestos especiales sobre hidrocarburos y sobre las labores del tabaco en su territorio–), y Andalucía, con 232.596 miles de euros y un 1,8 por 100²³.

Asimismo, y a pesar de la dificultad de conseguir datos completos, actualizados y detallados, puede observarse en el citado informe el carácter deficitario de algunas figuras donde los costes de gestión puedan llegar a resultar superiores a los propios ingresos que generan, existiendo incluso tributos que, a pesar de tener actualmente una recaudación de 0 euros, todavía se encuentran vigentes (como puede ser el caso, según datos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, del impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas)²⁴.

Así pues, siguiendo con el fin de simplificar el escenario de la tributación propia, sería interesante eliminar del ordenamiento jurídico aquellas figuras poco rentables o incluso deficitarias, del mismo modo que, antes de crear un nuevo impuesto, uno de los factores clave para determinar su aprobación debería ser el análisis de los ingresos netos estimados que podría generar.

9. SU UTILIZACIÓN COMO MECANISMO PARA ELUDIR LA DEBIDA CORRESPONSABILIDAD FISCAL

Finalmente, a la hora de replantear el sistema de financiación autonómica, no deben olvidarse los problemas que presentan los mencionados tributos propios a consecuencia de su inclusión en el sistema actual. Así, aparte de otros aspectos cuestionables del mismo (como la permisividad de las venta-

²³ REAF-REGAF: *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2015*, Consejo General de Economistas, Madrid, 2015, pág. 289, 294, 299 y 305. En cualquier caso, en relación con Cataluña, obsérvese que tales datos son relativos al año 2013 y que entre finales del 2014 y durante el 2015 se han creado cinco nuevos impuestos propios, de los que, por su reciente entrada en vigor o por encontrarse actualmente suspendidos, aún no se dispone de datos recaudatorios acerca de los mismos (el Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, el Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria, el Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear, el Impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector audiovisual y la difusión cultural digital y el Impuesto sobre las viviendas vacías), por lo que todo hace pensar que su próxima recaudación será aún mayor (lo que no podría ser de otro modo considerando su gran número de impuestos propios respecto del resto de CCAA).

²⁴ MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS: *Tributación Autonómica. Medidas 2015*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, 2015, pág. 48.

jas con las que cuentan las Comunidades Forales), los tributos propios han tenido un papel muy minoritario, a pesar de constituir, junto a los tributos estatales en los que se han cedido competencias normativas, los mecanismos de las CCAA para decidir el grado de incidencia de los ingresos tributarios en sus territorios (manifestación fundamental de la autonomía financiera).

Así, el hecho de que la suficiencia económica de las CCAA venga esencialmente cubierta por la participación en los ingresos del Estado (ya sea por los porcentajes negociados de la recaudación de tributos cedidos o por transferencias) ha comportado que durante un mucho tiempo la tributación propia fuera muy escasa y que las competencias normativas sobre tributos estatales las ejercieran justamente para reducir la presión fiscal, rehuyendo de este modo los costes políticos de incrementar la tributación a la ciudadanía y la debida corresponsabilidad fiscal.

No obstante, a consecuencia de la crisis en las arcas públicas y las exigencias de mayor austeridad y eficiencia en el gasto (plasmadas esencialmente en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad), las CCAA han empezado a paliar su insuficiencia financiera mediante a la proliferación desordenada y muchas veces cuestionable de tributos esencialmente extrafiscales, en lugar de apostar por incrementar el gravamen de los tributos cedidos.

De este modo, mediante tales figuras, no sólo se permite encubrir la debida corresponsabilidad fiscal consiguiendo una mayor aceptación ciudadana, sino que, además de los problemas que ya se han señalado, se incrementan las desigualdades entre las diferentes autonomías que entrañan las deficiencias del actual sistema de financiación (ante la necesidad de financiación, la corresponsabilidad fiscal y su propia imposición).

10. CONCLUSIONES

Uno de los elementos claves sobre los que debe partir la reforma del sistema de financiación es la potestad autonómica de crear impuestos propios, no sólo por su relevancia en cuando a poder tributario más genuino de las CCAA, sino por la elevada conflictividad y falta de eficacia que actualmente presenta su ejercicio.

En concreto, la necesaria modificación de su regulación debe tratar de solventar como objetivos básicos su dispersión, la falta de seguridad jurídica, la complejidad de su limitado ámbito objetivo, la problemática que plantea la potestad del Estado de gravar impuestos autonómicos y la confusión implícita en la dispersión, la complejidad y las diferencias sustanciales de la normativa autonómica, tratando de reducir al mismo tiempo la elevada conflictividad judicial que genera y la ineficacia de vías alternativas al respecto.

Sin embargo, más allá de los pertinentes cambios normativos quizás también sería un buen momento para dar un paso más y afrontar su reformulación, con la mira puesta en tratar de frenar la descontrolada proliferación de impuestos con cuestionables finalidades extrafiscales, la escasa rentabilidad que presentan y su utilización como mecanismo para eludir la debida corresponsabilidad fiscal.

