



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**EL ACTUAL MODELO DE FINANCIACIÓN
AUTONÓMICA, CON ATENCIÓN ESPECIAL A
LOS PRINCIPALES CAMBIOS ACONTECIDOS A
PARTIR DEL ACUERDO 6/2009.**

Autor: Fernando Martín Silva

Director: María Isabel Álvarez Vélez

5ºE3-B

Derecho Constitucional

Madrid

Abril de 2023

RESUMEN

El presente Trabajo de Fin de Grado busca realizar un análisis del actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, haciendo especial hincapié en las modificaciones que han tenido lugar a raíz del Acuerdo 6/2009 y que afectan, de manera exclusiva, a las Comunidades Autónomas de régimen común. Pese a esto, el trabajo también cuenta con apartados dedicados al sistema de financiación de régimen foral. Todo el planteamiento del trabajo se realiza desde el punto de vista del Derecho Constitucional, por ello, comienza realizando una exposición de los principios que inspiran el sistema de financiación de las comunidades Autónomas y se hace referencia a ellos a lo largo de todo el análisis. Otro de los puntos claves de este trabajo es la explicación que se realiza de los distintos recursos de financiación que tienen las Comunidades Autónomas, pues esta es una de las cuestiones más criticadas del sistema de financiación por la doctrina. Para finalizar el trabajo, se han expuesto una serie de conclusiones que hemos extraído de todo el análisis previo realizado sobre aquellas materias en las cuales existe una mayor controversia.

PALABRAS CLAVE

Sistema de Financiación Autonómico, Principios Constitucionales, Régimen Común, Recursos de Financiación, Acuerdo 6/2009.

ABSTRACT

The present Final Degree Project seeks to analyze the current financing system of the Autonomous Communities, with special emphasis on the modifications that have taken place as a result of Agreement 6/2009 and that exclusively affect the common regime Autonomous Communities. Despite this, the work also includes sections dedicated to the financing system of the "foral" regime. The whole approach of the work is carried out from the point of view of Constitutional Law; therefore, it begins with an exposition of the principles that inspire the financing system of the Autonomous Communities, and reference is made to them throughout the analysis. Another of the key points of this work is the explanation of the different financing resources that the Autonomous Communities have since this is one of the most criticized issues of the financing system by the doctrine. To finish the work, a series of conclusions have been drawn from all the previous analysis carried out on those matters in which there is more controversy.

KEY WORDS

Regional Financing System, Constitutional Principles, Common Regime, Financing Resources, Agreement 6/2009.

Índice

1. Introducción
 - 1.1. Objetivos
 - 1.2. Justificación del tema
 - 1.3. Metodología
 - 1.4. Estructura del trabajo

2. Punto de partida de la Constitución sobre la financiación autonómica
 - 2.1. Principios constitucionales que rigen la financiación de las CCAA
 - 2.1.1. Principio de Autonomía Financiera
 - 2.1.2. Principio de Coordinación
 - 2.1.3. Principio de Solidaridad

 - 2.2. Modelos de financiación de las CCAA
 - 2.2.1. Referencias al Régimen Común
 - 2.2.2. Referencias al Régimen Foral
 - 2.2.3. Ajuste del Régimen Foral con la Constitución

3. Recursos de financiación de las CCAA
 - 3.1. Recursos Tributarios
 - 3.2. Recursos No tributarios

4. Modificaciones a partir del Acuerdo 6/2009
 - 4.1. Deficiencias del modelo anterior que justifican la reforma
 - 4.2. Explicación del modelo de financiación actual
 - 4.2.1. Necesidades globales de financiación
 - 4.2.2. Recursos que el sistema otorga a las Comunidades
 - 4.2.3. Suficiencia dinámica

5. Conclusiones

6. Bibliografía

Listado de Abreviaturas

CCAA	Comunidades Autónomas
CPFF	Consejo de Política Fiscal y Financiera
FCI	Fondo de Compensación Interterritorial
FGSPF	Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IPSI	Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LORAFNA	Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra
PIB	Producto Interior Bruto
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional

1. INTRODUCCIÓN

1.1. OBJETIVOS

El objetivo principal del presente Trabajo de Fin de Grado es analizar el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas desde el punto de vista del Derecho Constitucional prestando especial atención a los cambios que han tenido lugar en el modelo desde la promulgación del Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Para realizar un estudio más completo se han puesto de manifiesto cuales son los principios constitucionales que rigen la financiación autonómica y el encaje que tiene el Régimen Foral con la Constitución.

Finalmente, se han resaltado ciertas deficiencias que tiene el modelo y, cuáles serían las posibles soluciones a dichas imperfecciones.

1.2. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

En el presente trabajo se ha procurado organizar por secciones distintas claves que pueden ayudar a entender mejor el actual modelo de financiación autonómica. El trabajo no consiste únicamente en exponer cómo funciona el modelo, sino que también pretende poner de manifiesto distintos fallos que tiene e intentar articular soluciones.

El tema que nos atañe ha sido elegido por ser una cuestión amplia y compleja, entender el actual modelo de financiación autonómica puede ser concebido como un reto a nivel intelectual, pues este asunto es objeto de estudio en distintas áreas del Derecho que se encuentran interrelacionadas como el Derecho Constitucional y Tributario, debido a que debe ser estudiado desde distintos prismas.

Otro argumento que constata su importancia es que este tema ha sido y actualmente sigue siendo el centro de innumerables debates políticos tanto en las Cortes Generales como en los medios de comunicación debido a que es una cuestión muy relevante con gran trascendencia en la vida pública. Asimismo, su actualidad se reafirma porque los recursos

con los que se dota a las distintas Comunidades Autónomas para que puedan sufragar sus gastos varía de manera anual en función de distintas variables.

1.3. METODOLOGÍA

El marco jurídico utilizado como referencia para la realización de este Trabajo de Fin de Grado ha sido la legislación española relativa a la financiación autonómica, en la que se han incluido los artículos de la Constitución Española relativos a este tema; la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, conocida como LOFCA y; el Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Igualmente, han sido incluidas Sentencias del Tribunal Constitucional relativas a la financiación autonómica.

Más allá de legislación y jurisprudencia, el trabajo también contiene una amplia revisión de la literatura con el objetivo de definir algunos términos complejos y exponer ideas relativas a la financiación de las Comunidades Autónomas.

1.4. ESTRUCTURA DEL TRABAJO

El presente Trabajo de Fin de Grado está centrado en el actual modelo de financiación de las Comunidades Autónomas desde el punto de vista del Derecho Constitucional. El trabajo se encuentra dividido en cuatro apartados principales, sin contar el capítulo introductorio y la bibliografía.

- En primer lugar, el trabajo parte sobre cuáles son los preceptos de la Constitución Española que hacen referencia a la financiación autonómica y cuál es el contenido de cada uno de ellos. En este apartado se incluyen los principios constitucionales que rigen la financiación autonómica, se hace referencia tanto al régimen común como al régimen foral destacando en ambos casos sus características y especialidades y, finalmente, se ha discutido el encaje del Régimen foral con la Constitución.

- Posteriormente, se han explicado cuáles son los recursos de financiación de las Comunidades Autónomas, realizando una distinción entre los recursos tributarios, donde se incluyen los impuestos cedidos, los impuestos propios y los recargos sobre impuestos estatales y; los recursos no tributarios, constituidos principalmente por fondos, entre los que destacan el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y el Fondo de Suficiencia Global.

- En tercer lugar, se han analizado cuáles son las principales modificaciones o cambios que han tenido lugar a raíz de la promulgación del Acuerdo 6/2009. Para ello, se ha explicado cómo es el sistema actual de financiación y cómo era antes de que se produjesen las modificaciones.

- En el último apartado, se realizan una serie de conclusiones, estableciendo ciertas deficiencias que tiene el modelo y cuáles serían las posibles mejoras para corregir dichas imperfecciones.

2. PUNTO DE PARTIDA DE LA CONSTITUCIÓN SOBRE LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

2.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN LA FINANCIACIÓN DE LAS CCAA

Los artículos de la Constitución Española dedicados a la financiación de las Comunidades Autónomas son, fundamentalmente tres, los artículos 156, 157 y 158. El artículo 156¹ hace referencia a los principios rectores del sistema de financiación; el artículo 157² establece los recursos de los que gozan las Comunidades Autónomas y remite su regulación a una Ley Orgánica, que es la LOFCA y; por último, el artículo 158³ dispone cuales son las herramientas para hacer efectivo el principio de solidaridad.

Comenzaremos nuestro estudio con el artículo 156 de la Constitución, concretamente en el apartado primero, el cual reza que *“las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”*. En este apartado se recogen los principios de autonomía financiera, solidaridad y coordinación.

2.1.1. Principio de autonomía financiera

Este principio hace referencia a la capacidad que ostentan las Comunidades Autónomas para constituir un sistema de gastos públicos e ingresos con los que puedan satisfacer las necesidades colectivas y cumplir con las competencias atribuidas por el gobierno central⁴. El Tribunal Constitucional lo define como *“la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones”*⁵.

¹ Artículo 156 de la Constitución Española.

² Artículo 157 de la Constitución Española.

³ Artículo 158 de la Constitución Española.

⁴ Rovira Ferrer, I., “Estado actual y perspectiva de futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios”, *REAF*, n. 24, 2016, pp. 193-234.

⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional de 12 de noviembre 179/1987 (FJ 2).

La autonomía financiera como concepto se encuentra estrechamente ligada a la autonomía política, no es posible imaginar cualquiera de ellas, sin la existencia de la otra⁶. Para poder alcanzar los objetivos políticos fijados es necesario contar con un sistema de ingresos y gastos. Por lo tanto, podemos afirmar que la autonomía financiera es una herramienta necesaria de la autonomía política, así lo expresa también el Tribunal Constitucional al señalar que *“la autonomía política, entendida como la capacidad para elaborar sus propias políticas públicas en las materias de su competencia, tiene una vertiente económica importantísima ya que, aun cuando tenga un carácter instrumental, la amplitud de los medios económicos determina en gran medida la posibilidad real de alcanzar los fines políticos”*⁷.

Este principio también aparece recogido en el artículo 1.1 de la LOFCA⁸, el cual se limita a transcribir lo dispuesto por la Constitución Española, sin definirlo⁹.

Es importante destacar que los otros dos principios rectores del sistema financiación, como son el principio de coordinación con la Hacienda Estatal y el principio de solidaridad entre todos los españoles, actúan como límites al principio de autonomía financiera, el cual no es absoluto.

2.1.2. Principio de Solidaridad

Este principio se cita en múltiples ocasiones en la Constitución Española debido a que es uno de los principios que inspiran el modelo de Estado y entre sus objetivos está evitar diferencias notables en la prestación de servicios públicos entre las distintas Comunidades Autónomas, además, el principio de solidaridad debe inspirar a la totalidad del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas¹⁰. En el artículo 2¹¹ de la Constitución

⁶ Hinojosa Torralvo, J.J., “La evolución del modelo de financiación autonómica en España. Evolución y perspectivas”, *Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, n. 22, 2020, pp. 73-94.

⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre 289/2000 (FJ 3).

⁸ Artículo 1.1 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas:

“Las comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos”.

⁹ De La Peña Amorós, M., “Los principios que limitan la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas”. *Revista Aragonesa de Administración Pública*, n. 32, 2008, pp. 243-262.

¹⁰ García Morillo, J., Pérez Tremps, P., Zornoza Pérez, J., “Constitución y financiación autonómica”, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, p. 136.

¹¹ Artículo 2 de la Constitución Española.

Española se reconoce el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que integran el Estado, pero se establece que debe existir solidaridad entre todas ellas. Como hemos mencionado previamente, la autonomía financiera propia de las Comunidades Autónomas se encuentra limitada por el principio de solidaridad.

Con el objetivo de hacer efectivo este principio y corregir posibles desequilibrios económicos interterritoriales, el artículo 158.2 de la Constitución Española prevé la creación de *“un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso”*¹². Igualmente, las transferencias que provienen del Fondo de Compensación Interterritorial, el cual analizaremos en el apartado correspondiente, son uno de los múltiples recursos de los que gozan las Comunidades Autónomas según establece la letra C del artículo 157.1 de la Constitución Española¹³. Cabe destacar que este fondo no es el único instrumento de solidaridad que existe actualmente y, además, tiene carácter complementario¹⁴.

Junto al Fondo de Compensación Interterritorial, hay otro instrumento de compensación previsto en el artículo 158.1 de la Constitución Española¹⁵ que son las Asignaciones Presupuestarias Estatales de Nivelación, las cuales se dotan en función del volumen de servicios y actividades estatales asumidas por las Comunidades Autónomas. La principal diferencia que existe entre ambas figuras es que las Asignaciones son mecanismos extraordinarios de compensación, mientras que el Fondo de Compensación Interterritorial es un mecanismo de carácter ordinario, cuya dotación y constitución es obligatoria¹⁶.

2.1.3. Principio de coordinación

Este principio ha sido definido por el Tribunal Constitucional 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*

¹² Artículo 158.2 de la Constitución Española.

¹³ Artículo 157.1 de la Constitución Española.

¹⁴ Vidal Prado, C., “El Fondo de Compensación Interterritorial”, *Anuario Jurídico de La Rioja*, n. 8, 2002, pp. 161-186.

¹⁵ Artículo 158.1 de la Constitución Española.

¹⁶ De La Peña Amorós, M., *op. cit.*, pp. 243-262.

comunitarias en el ejercicio de sus respectivas competencias, de tal modo que se logre la integración de actos parciales en la globalidad del sistema”¹⁷.

En cuanto al ámbito de la coordinación en materia financiera, cabe destacar que se extiende tanto a los gastos como a los ingresos de los entes públicos, afectando a la totalidad de su actividad financiera. Por otro lado, la finalidad de la coordinación en materia financiera es armonizar la actuación de todos los entes públicos con el objetivo de conseguir los recursos necesarios para hacer frente a los gastos programados. Cabe destacar que cuantas más competencias asuman las Comunidades Autónomas en materia tributaria, este principio será más relevante puesto que será necesaria una mayor coordinación entre los distintos sistemas tributarios autonómicos y el sistema nacional.

Con el objetivo de garantizar una coordinación adecuada entre la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y la Hacienda del Estado se creó el Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF) de las Comunidades Autónomas por la LOFCA¹⁸, previamente esta misma ley en su artículo 2 establece que *“la actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado”¹⁹*. El CPFF está formado por el Ministro de Economía y Hacienda, el Ministro de Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda de cada Comunidad o Ciudad Autónoma.

El CPFF se caracteriza por ser un órgano consultivo y de deliberación, cuyos acuerdos no tienen naturaleza normativa y son recomendaciones. Al no tener un carácter vinculante los acuerdos adoptados por este órgano, existe el riesgo de que la tarea de coordinación que debe desempeñar el CPFF sea inoperante. Al hilo de esto, es importante mencionar que cuando los acuerdos tomados por el CPFF son conformes a lo establecido por el partido que se encuentra en el gobierno, estos suelen ser transformados en normas jurídicas con plena eficacia, por ejemplo, el Acuerdo 2/2001 fue incluido en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas

¹⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de abril 32/1983 (FJ 2).

¹⁸ Artículo 3.1 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

¹⁹ Artículo 2.1. de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía²⁰.

Las funciones encargadas a este órgano se recogen en el artículo 3.2 de la LOFCA, entre las cuales destacan la coordinación en materia de política presupuestaria, endeudamiento e inversiones públicas²¹.

2.2. MODELOS DE FINANCIACIÓN DE LAS CCAA

En España no hay un único modelo de financiación regional, existen dos sistemas diferentes de financiación: el de régimen común y el de régimen foral. Por un lado, el régimen foral se aplica exclusivamente en el País Vasco y Navarra. Por otro lado, el régimen común se aplica a todas las restantes Comunidades y Ciudades Autónomas, con ciertas especialidades en los casos de Canarias, Ceuta y Melilla²².

El régimen foral se asienta sobre la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española, que hace referencia expresamente a los territorios forales:

*“La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”*²³.

²⁰ Hinojosa Torralvo, J.J., *op. cit.*, pp.73-94.

²¹ Artículo 3.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas:

2. “El Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, como órgano de coordinación del Estado y las Comunidades Autónomas en materia fiscal y financiera, entenderá de las siguientes materias:

a) La coordinación de la política presupuestaria de las Comunidades Autónomas con la del Estado.

b) La emisión de los informes y la adopción de los acuerdos previstos en la Ley Orgánica 18/2001, Complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

c) El estudio y valoración de los criterios de distribución de los recursos del Fondo de Compensación.

d) El estudio, la elaboración, en su caso, y la revisión de los métodos utilizados para el cálculo de los costos de los servicios transferidos a las Comunidades Autónomas.

e) 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.

f) La coordinación de la política de endeudamiento.

g) La coordinación de la política de inversiones públicas.

h) En general, todo aspecto de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado que, dada su naturaleza, precise de una actuación coordinada”.

²² De La Fuente Moreno, A., “Financiación autonómica: una breve introducción” en De Lucio Fernández, J.J. (coord.), *La riqueza de las regiones: aportaciones de la ciencia regional a la sociedad*, FEDEA e Instituto de Análisis Económico (CSIC), 2019, pp. 41-60.

²³ Disposición Adicional Primera de la Constitución Española.

2.2.1. Referencias al Régimen Común

El régimen común de financiación se prevé en los artículos 156, 157 y 158 de la Constitución Española, pero el diseño definitivo del modelo se recoge en la LOFCA y, se complementa con la ley 22/2009, de 18 de diciembre, y con las leyes específicas de cada Comunidad en materia de cesión de tributos. Por lo tanto, podemos afirmar que la LOFCA es la norma básica que configura el régimen común de financiación autonómica.

La lógica de funcionamiento de este sistema de financiación consiste en que la gran mayoría de los ingresos fiscales que se generan en los territorios de régimen común están bajo el control directo del gobierno central, el cual los utiliza para la financiación de sus necesidades y para complementar los ingresos de aquellas CCAA que tienen una menor renta y están sujetas al régimen común²⁴.

El modelo actual de financiación de las CCAA de régimen común tiene cuatro pilares fundamentales:

- El primero de ellos, es el reparto de recursos y competencias tributarias entre las distintas administraciones, esto indica la capacidad fiscal de las CCAA y el margen de maniobra del que disponen.
- En segundo lugar, las necesidades de gasto hacen referencia a cuáles son las obligaciones que tienen que satisfacer las distintas Comunidades Autónomas, es necesario determinar cómo se van a repartir los recursos para garantizar que los distintos servicios se van a prestar de manera similar en todas las regiones.
- En tercer y cuarto lugar, incluimos las transferencias tanto verticales (desde el gobierno central a las CCAA) como horizontales (entre Comunidades Autónomas), cuyo objetivo es conseguir disminuir las diferencias que existen entre las necesidades de gasto y la capacidad fiscal de cada región²⁵.

Asimismo, existen diferencias entre las Comunidades Autónomas de régimen común, pues tienen la posibilidad de establecer sus propios tributos y, en ciertas ocasiones,

²⁴ De la Fuente Moreno, A., *op. cit.*, pp. 41-60.

²⁵ Bosch Roca, N., "El modelo de financiación autonómica de 2009: un análisis bajo la perspectiva del federalismo fiscal", *Informe sobre federalismo fiscal en España*, 2009, pp. 10-21.

pueden gestionar ciertos tributos cedidos por el Estado. Cuentan con el poder de decidir si suben, bajan o eliminan ciertos tributos. Por ello, hay ciertas CCAA que apuestan por bajar los impuestos para incentivar el consumo y el ahorro particular, mientras que otras CCAA prefieren aumentar la tributación con el objetivo de garantizar una mejor calidad en los servicios públicos.

Un ejemplo de lo que acabamos de mencionar, es el Impuesto sobre el Patrimonio, que es un tributo que grava la capacidad económica de las persona físicas y, muchas de sus potestades normativas se encuentran cedidas a las Comunidades Autónomas de régimen común²⁶. Fue eliminado en el 2008, pero debido a la crisis económica se decidió volver a imponer en el año 2011. Si bien es un Impuesto que está presente en todas las CCAA, algunas aplican bonificaciones que alcanzan hasta el 100% del importe del impuesto, como es el caso de Andalucía y la Comunidad de Madrid, mientras que otras aplican bonificaciones de menor porcentaje, por ejemplo Galicia, o incentivos para patrimonios protegidos²⁷.

Igualmente, dentro del régimen común de financiación, la Comunidad Autónoma de Canarias y, las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla cuentan con ciertas especialidades por razón del territorio, se justifica la introducción de variantes en el régimen común de financiación por las características geográficas de estas regiones.

La Comunidad Autónoma de Canarias teniendo en cuenta sus especialidades geográficas e históricas se caracteriza por tener un régimen económico y fiscal diferenciado. Las especialidades introducidas a favor de Canarias encuentran su justificación en la Disposición Adicional Tercera de la Constitución Española²⁸ y en el artículo 349 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el cual reconoce a las Islas Canarias como región ultraperiférica de la Unión Europea debido a “*su gran lejanía, insularidad,*

²⁶ Cubiles Sánchez-Pobre, P., “El Impuesto sobre el Patrimonio: ¿un impuesto justo?”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 10, 2012, pp. 53-61.

²⁷ Fresneda, D. “Los impuestos, comunidad por comunidad: los datos de la batalla fiscal”, *RTVE*, 5 de octubre de 2022 (disponible en <https://www.rtve.es/noticias/20221005/impuestos-comunidades/2403127.shtml>; última consulta 01/03/2023).

²⁸ Disposición Adicional Tercera de la Constitución Española: “*La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico*”.

reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos”²⁹.

En la Comunidad Autónoma de Canarias no se aplica en materia de imposición indirecta el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el cual se ve sustituido por un impuesto especial gestionado y recaudado por la Junta de Canarias, que es el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC). Además, en Canarias existe el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias. Tampoco se aplican otros impuestos estatales de carácter especial como los que recaen sobre el tabaco y los hidrocarburos, los cuales se ven sustituidos por impuestos propios como son el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y el Impuesto sobre Combustibles Derivados del Petróleo³⁰.

A su vez, las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, a pesar de ser Entidades Locales, cuentan con sus respectivos Estatutos de Autonomía debido a que la Constitución Española en la Disposición Transitoria Quinta se lo permite³¹. Ambos territorios participan del régimen de financiación propio de las Haciendas Locales y de la financiación autonómica porque cuentan con Estatutos de Autonomía.

Las especialidades que se aplican al régimen fiscal de las Ciudades Autónomas se encuentran justificadas por su ubicación geográfica. En materia de imposición indirecta, cabe destacar que no se aplica el IVA, el cual se sustituye por el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI) y, no se exigen muchos de los impuestos estatales que tienen carácter especial. En materia de imposición directa, existen deducciones y bonificaciones fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en el de Sociedades por aquellos rendimientos que se hayan obtenido en Ceuta y Melilla, además, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplica una bonificación en caso de que el causante fuese residente en Ceuta o Melilla ³².

²⁹ Artículo 349 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

³⁰ Ministerio de Hacienda y Función Pública, “Régimen Económico y Fiscal de Canarias” (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Canarias.aspx>; última consulta 08/01/2023).

³¹ Disposición Transitoria Quinta de la Constitución Española:

“Las ciudades de Ceuta y Melilla podrán constituirse en Comunidades Autónomas si así lo deciden sus respectivos Ayuntamientos, mediante acuerdo adoptado por la mayoría absoluta de sus miembros y así lo autorizan las Cortes Generales, mediante una ley orgánica, en los términos previstos en el artículo 144”.

³² Ministerio de Hacienda y Función Pública, “Ceuta y Melilla” (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/es->

2.2.2. Referencias al Régimen Foral

La Constitución en su Disposición Adicional Primera realiza un reconocimiento a los derechos históricos de los territorios forales dentro del marco fijado por la Constitución y los Estatutos de Autonomía.

El título III del Estatuto de Autonomía del País Vasco y, más concretamente, el artículo 40 dicta que *“para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias, el País Vasco dispondrá de su propia Hacienda Autónoma”*³³. Al hilo de esto, el siguiente artículo dispone que las relaciones en materia tributaria entre el País Vasco y el Estado español estarán reguladas mediante el sistema foral de Concierto Económico³⁴. Por su parte, la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA) establece que *“la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico”*³⁵.

El régimen foral se apoya en tres pilares básicos:

- I. Las haciendas forales actúan de manera independiente y separada de la hacienda estatal.
- II. Las haciendas forales ostentan la titularidad de la mayor parte de los impuestos. Esta titularidad abarca *“la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección”*³⁶ de los impuestos.
- III. País Vasco y Navarra contribuyen con una cantidad, cupo o aportación, a las cargas del Estado que no son o no pueden ser asumidas por ellas y, que sigue prestando el Estado, como en materia de política exterior y defensa.

Esta cantidad conocida como cupo en el País Vasco y aportación en la Comunidad Foral de Navarra es definida por la letra D del artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco como *“contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad*

<ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Ceuta%20y%20Melilla.aspx>; última consulta 08/01/2023).

³³ Artículo 40 de la Ley Orgánica de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

³⁴ Artículo 41.1 de la Ley Orgánica de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

³⁵ Artículo 45 de la Ley Orgánica de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

³⁶ Artículo 41.2.b) de la Ley Orgánica de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

Autónoma”³⁷. Cabe destacar que esta cantidad es fijada cada cinco años por ley aprobada por las Cortes Generales y se ajusta anualmente porque a la cantidad fijada en la ley se le añade un índice de actualización³⁸.

La totalidad de los impuestos existentes en estas dos Comunidades Autónomas son propios excepto el IVA y ciertos Impuestos Especiales, denominados, estos últimos, tributos convenidos o concertados. Dentro de estos, hay que distinguir entre los impuestos de normativa autónoma que pueden alejarse de la normativa estatal y regularse siguiendo las normas internas de cada Comunidad Autónoma y, los impuestos de normativa común que se regulan de conformidad con la normativa nacional por las haciendas forales. La recaudación de estos impuestos es realizada de manera íntegra por las haciendas forales y, al no existir impuestos cedidos en estos territorios, contribuyen al sostenimiento de las cargas del Estado mediante el cupo o la aportación ³⁹.

Más allá de las diferencias terminológicas que existen, pues en Navarra la cantidad a pagar al Estado se conoce como aportación y el sistema se denomina Convenio, en lugar de cupo y Concierto como en el País Vasco, la principal diferencia entre ambos modelos es que el pago del cupo por parte del País Vasco se realiza al finalizar cada cuatrimestre y, en cambio, Navarra realiza el ingreso correspondiente a la aportación al finalizar cada trimestre.

2.2.3. Ajuste del Régimen Foral con la Constitución

Como hemos mencionado previamente en este trabajo, la justificación constitucional al régimen foral se encuentra en la Disposición Adicional Primera de la Norma Suprema del Ordenamiento Jurídico Español, en esta misma línea se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la STC 76/1988 al señalar que “*será de la misma Disposición adicional primera C.E. y no de su legitimidad histórica de donde los derechos históricos obtendrán o conservarán su validez y vigencia*”⁴⁰.

³⁷ Artículo 41.2.d) de la Ley Orgánica de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

³⁸ De la Fuente Moreno, A., *op. cit.*, pp. 41-60.

³⁹ De la Peña Velasco, G., Falcón y Tella, R., Martínez Lago, M.A., “*Sistema fiscal español (impuestos estatales, autonómicos y locales)*”, Editorial Iustel, Madrid, 2015, pp. 417-421.

⁴⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril 76/1988 (FJ 3).

Este es el único artículo de la Constitución Española en el cual se reconoce el régimen de financiación exclusivo del que gozan País Vasco y Navarra, de no existir esta Disposición Adicional Primera, el régimen foral sería inconstitucional por ir en contra de lo dispuesto en el artículo 138.2 de la Constitución⁴¹. Asimismo, el reconocimiento que se realiza a los derechos históricos de estos territorios no implica que las normas forales y las leyes de concierto y convenio económico tanto vasco como navarro, no estén sometidas al principio de jerarquía normativa de la Constitución, así se ha manifestado el Tribunal Constitucional al establecer que *“la actualización de los derechos históricos supone la supresión, o no reconocimiento, de aquellos que contradigan los principios constitucionales”*⁴².

Si bien los regímenes forales se encuentran supeditados a la Constitución, el Tribunal Constitucional ha permitido en estos territorios exceptuar la aplicación de ciertas normas estatales, las cuales tienen una gran importancia en el resto de España. La STC 214/1989⁴³ manifestó que la Disposición Adicional Segunda de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, que permite no aplicar ciertos aspectos de los artículos 98 y 99 a las instituciones de los territorios forales, era conforme con la Disposición Adicional Primera de la Constitución.

El Tribunal Constitucional con el objetivo de mantener las principales características de los regímenes forales permite la inaplicación de ciertas normas estatales y preceptos constitucionales contrarios a los mismos, siempre y cuando se respeten los principios de solidaridad y de coordinación que limitan la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.

Más allá de la compatibilidad del régimen foral con la Constitución, vamos a analizar si el modelo foral es compatible con ciertos principios que rigen la financiación de las Comunidades Autónomas.

- Principio de Autonomía Financiera

⁴¹ 138.2 de la Constitución Española:

“Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales”.

⁴² Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril 76/1988 (FJ 3).

⁴³ Sentencia del Tribunal Constitucional de 21 de diciembre 214/1989 (FJ 26).

El establecimiento de una total uniformidad fiscal en España sería incompatible con el principio de autonomía financiera, pues “*la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto*”⁴⁴, el objetivo ha de ser conseguir “*la igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en relación con los deberes tributarios, que evite la configuración de sistemas tributarios privilegiados en el territorio nacional*”⁴⁵.

De lo anterior se deduce que todos los españoles deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de conformidad con el artículo 31.1 de la Constitución⁴⁶, pueden existir diferencias en función de la Comunidad Autónoma donde se tribute, pero se ha de garantizar una igualdad básica entre todos los ciudadanos y que no existan tratos fiscales privilegiados.

- Principio de Solidaridad

Este principio aparece recogido tanto en el Estatuto de Autonomía del País Vasco como en la LORAFNA, en ambos casos se señala que el régimen de Conciertos o Convenios se aplicará respetando el principio de solidaridad⁴⁷ recogido en los artículos 138 y 156 de la Constitución.

Algunos pocos autores, como Fernández Orte, piensan que la forma actual de los regímenes forales es compatible con el principio de solidaridad. Según este autor, este principio es de carácter general y únicamente significa que el poder tributario de las instituciones de las regiones históricas no puede afectar negativamente fuera de su área de responsabilidad⁴⁸.

⁴⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de octubre, 150/1990 (FJ 7).

⁴⁵ García Ruiz, J.L., Girón Reguera, E., “Los sistemas forales de concierto y convenio económico como factor diferencial en el Estado de Derecho”, *Debates constitucionales*, n. 2, 1999.

⁴⁶ Artículo 31.1 de la Constitución Española.

⁴⁷ Artículo 41.2.f) de la Ley Orgánica de Estatuto de Autonomía para el País Vasco y artículo 45.3 de la Ley Orgánica de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

⁴⁸ Fernández Orte, J., “El espacio fiscal de los territorios históricos”, *Forum fiscal de Gipuzkoa*, n. 2, 2010, pp. 4-42.

Sin embargo, la mayoría de la doctrina se muestra crítica con la aplicación que se está haciendo del principio de solidaridad en los territorios forales, autores como Sevilla Segura y Ferreiro Lapatza establecen que no es justo que los territorios forales dispongan de más recursos por habitante que el resto y, añaden que estas Comunidades Autónomas deberían contribuir a financiar las transferencias de nivelación que realiza el Estado al igual que hace el resto⁴⁹.

Otros autores han señalado que hay elementos adicionales que favorecen a los regímenes forales, lo que también provoca que disminuya su contribución a la solidaridad con el resto de las Comunidades Autónomas. En concreto, las ventajas derivadas de los ajustes fiscales en impuestos indirectos como el IVA y ciertos impuestos especiales son criticados fuertemente por Vicente Matilla, el cual llega a afirmar que el régimen foral está subvencionado por el Estado, es decir, por las Comunidades Autónomas de régimen común⁵⁰.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre el principio de solidaridad interterritorial afirmando que “*ni la solidaridad, rectamente entendida, es exigencia de uniformidad ni como privilegio puede proscribirse toda diferencia o incluso mejora.*”⁵¹. El Tribunal Constitucional admite que existan diferencias entre los territorios a la hora de colaborar y de aportar a los medios que buscan garantizar la solidaridad interterritorial.

⁴⁹ Vega García, A., “El Principio Constitucional de Solidaridad Interterritorial en España y en Alemania: Aplicación y límites”, *REAF*, n. 20, 2014, pp. 214-277.

⁵⁰ Vicente Matilla, J., “Constitucionalidad, legalidad y justicia del Concierto Económico con el País Vasco”, *Crónica Tributaria*, n. 142, 2012, pp. 157-194.

⁵¹ Sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de abril 64/1990 (FJ 9).

3. RECURSOS DE FINANCIACIÓN DE LAS CCAA

Los recursos que utilizan las Comunidades Autónomas para financiarse vienen enumerados en el artículo 157.1 de la Constitución⁵² y en el artículo 4 de la LOFCA. Algunas de las fuentes de financiación son propias de las Comunidades Autónomas y otras dependen del Estado.

Cabe destacar que los medios de financiación de mayor importancia para las Comunidades Autónomas son aquellos que dependen del Estado. Ante estos recursos de carácter estatal, los medios propios de las Comunidades Autónomas tienen menos entidad, por lo que podemos afirmar que el sistema de financiación actual se encuentra inclinado hacia el lado de los medios cedidos por la Hacienda Central⁵³. Esto también queda constatado en la recaudación de los tributos, mientras que los cedidos, independientemente de que la cesión sea total o parcial, juegan un papel fundamental, los impuestos propios tienen un carácter minoritario.

La diferenciación que estudiaremos en este apartado será entre recursos tributarios y no tributarios. Los recursos tributarios están compuestos por los impuestos cedidos por el Estado, tanto total como parcialmente, los impuestos propios y, los recargos sobre impuestos estatales. Por otro lado, los recursos no tributarios se encuentran constituidos principalmente por el Fondo de Suficiencia Global y el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales. Junto a estos, también existen los Fondos de Convergencia Autonómica, concretamente el Fondo de Cooperación y el de Competitividad, así como los Fondos de Compensación Interterritorial⁵⁴.

⁵² Artículo 157.1 de la Constitución Española:

“1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.*
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.*
- c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.*
- d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.*
- e) El producto de las operaciones de crédito.”*

⁵³ Jiménez Díaz, A., “Sinopsis artículo 157”, *Congreso de los Diputados*, diciembre de 2003 (disponible en <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=157&tipo=2>; última consulta 31/01/2023).

⁵⁴ Ministerio de Hacienda y Función Pública, “Régimen Común”, (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Regimen%20comun.aspx>; última consulta 14/02/2023).

3.1. RECURSOS TRIBUTARIOS

Antes de comenzar a analizar de manera individualizada cada uno de los recursos tributarios de los que disponen las Comunidades Autónomas, el tributo ha sido definido doctrinalmente como una prestación pecuniaria coactiva, exigida por el Estado a los particulares y con una finalidad contributiva⁵⁵. Asimismo, el artículo 2.2 de la Ley General Tributaria reza: “los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos”⁵⁶.

- Impuestos cedidos

Los impuestos cedidos según señala el artículo 10.1 de la LOFCA son aquellos “establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma”⁵⁷. Si atendemos en exclusiva a lo establecido en este artículo parece que la noción de impuesto cedido es restringida, otorgando a la Comunidad Autónoma únicamente la posibilidad de recaudar el producto del impuesto, mientras que el resto de las competencias son de carácter estatal.

No obstante, el artículo 19.2 de la LOFCA señala que las Comunidades Autónomas pueden adquirir por delegación estatal, la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los impuestos cedidos, todo ello, sin perjuicio de la posible colaboración que se puede articular entre la administración autonómica y estatal y, atendiendo siempre a lo dispuesto en la ley de cesión que será la que establezca las condiciones y alcance de la misma⁵⁸.

En resumen, el Estado tiene el control normativo sobre los impuestos cedidos, mientras que las Comunidades Autónomas controlan los productos resultantes de los impuestos y, por delegación estatal pueden hacerse con la gestión de los mismos, sin perjuicio de la posible colaboración que se puede establecer entre ambas administraciones. Esto es una

⁵⁵ Sotelo Castañeda, E., Vargas León, L. “En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales”. *IUS ET VERITAS*, n. 17, 1998, pp. 284-305.

⁵⁶ Artículo 2.2 de la Ley General Tributaria.

⁵⁷ Artículo 10.1 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁵⁸ Artículo 19.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

regla de carácter general, pero la ley de cesión en cada caso concreto puede establecer algo diferente⁵⁹.

Igualmente, en este punto haremos referencia a los requisitos que deben existir para que pueda producirse una cesión de impuestos por parte del Estado.

- En primer lugar, se exige que el impuesto cedido sea de naturaleza estatal.
- La cesión del impuesto debe producirse por ley en virtud de lo establecido en el artículo 10.2 de la LOFCA⁶⁰. Existe la posibilidad de que la LOFCA actúe como Ley delegante y de bases, siendo suficiente en este caso, que exista una ley ordinaria posterior, que ejercite la delegación. Esta solución solo se aplica a las figuras impositivas mencionadas en el artículo 11 de la LOFCA⁶¹. Si hacemos referencia a otras materias, será necesario seguir la regulación prevista en el artículo 150.2 de la Constitución⁶² porque estaríamos tratando con una delegación de facultades que corresponden al Estado y la delegación deberá producirse mediante ley orgánica⁶³.
- En tercer lugar, se debe determinar el tipo de cesión que se realiza, donde distinguimos entre impuestos cedidos total o parcialmente. La cesión total se produce cuando se transfiere la recaudación completa de todos los hechos imposables del tributo en cuestión. Mientras que la cesión parcial se da cuando únicamente se transfiere a la Comunidad Autónoma, la recaudación de uno o varios hechos imposables de un determinado tributo. La diferencia se produce exclusivamente en el producto de la recaudación del tributo⁶⁴.

⁵⁹ Bravo Cañadas, V., "Impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas". *Revista de estudios económicos y empresariales*, n. 1, 1982, pp. 35-46.

⁶⁰ Artículo 10.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas:
"2. Se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica".

⁶¹ Artículo 11 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁶² Artículo 150.2 de la Constitución Española.

⁶³ Bravo Cañadas, V., *op. cit.*, pp. 35-46.

⁶⁴ Ordóñez de Haro, C., Rivas Sánchez, C., "Los tributos cedidos a las comunidades autónomas: Dinámica de la capacidad normativa en el periodo 1997-2006". *Revista de estudios regionales*. n.78, 2007, pp. 291-305.

- En siguiente lugar, es fundamental que la cesión se atribuya territorialmente a la Comunidad Autónoma, en la cual se han generado los rendimientos. El artículo 10.4 de la LOFCA ofrece tres soluciones de cara a elegir el criterio para la atribución territorial de las figuras impositivas, sin perjuicio de que la correspondiente ley de cesión pueda establecer un criterio diferente.

En primer lugar, este artículo hace referencia a los impuestos cedidos de naturaleza personal, la atribución de los mismos se realizará teniendo en consideración el domicilio fiscal del sujeto pasivo. En siguiente lugar, para aquellos impuestos cedidos que graven el consumo, la atribución se hará en función del lugar de consumo o en función del lugar en el que el vendedor lleve a cabo la operación. Finalmente, para los impuestos cedidos que graven operaciones inmobiliarias, la regla general será la de atribuirlos a la Comunidad Autónoma, en la cual radica el bien inmueble⁶⁵.

Una vez expuesta la naturaleza de los impuestos cedidos, así como los requisitos que deben existir para que pueda producirse una cesión estatal, procedemos a analizar el siguiente recurso tributario que son los impuestos propios.

- Impuestos propios

Los impuestos propios de las CCAA encuentran su justificación tanto en los artículos 133.2⁶⁶ y 157.1.b)⁶⁷ de la Constitución como en el artículo 4.1.b) de la LOFCA⁶⁸, en todos ellos se realiza un reconocimiento explícito del poder financiero de las Comunidades Autónomas.

⁶⁵ Artículo 10.4 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas:

“4. Sin perjuicio de los requisitos específicos que establezca la Ley de cesión:

a) Cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal, su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, salvo en el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá al del causante.

b) Cuando los tributos cedidos graven el consumo, su atribución a las Comunidades Autónomas se llevará a cabo bien en función del lugar de consumo, bien en función del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias, bien en función de los consumos calculados sobre una base estadística.

c) Cuando los tributos cedidos graven operaciones inmobiliarias, su atribución a las Comunidades Autónomas se realizará en función del lugar donde radique el inmueble”.

⁶⁶ Artículo 133.2 de la Constitución Española.

⁶⁷ Artículo 157.1.b) de la Constitución Española:

“b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”.

⁶⁸ Artículo 4.1. b) de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Estos impuestos cuentan con una más que evidente asimetría pues a nivel cualitativo “representan la máxima expresión de la autonomía financiera en la vertiente de los ingresos y de la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas”⁶⁹, pero cuentan con muy poca importancia cuantitativa en términos recaudatorios.

La Constitución realiza un reconocimiento a las potestades legislativas que tienen las Comunidades Autónomas, incluyendo la posibilidad de establecer tributos de manera autónoma e independiente del Estado, pero este poder para crear tributos debe respetar siempre el principio de legalidad y está sometido a ciertos límites⁷⁰.

Dichos límites a la potestad de crear tributos por parte de las CCAA son: que no pueden crear tributos sobre hechos que ya se encuentren gravados por las Corporaciones Locales; no pueden gravar actos, hechos o negocios que hayan tenido lugar en otra Comunidad Autónoma; no pueden establecer tributos que supongan un obstáculo a la libre circulación de personas, mercancías o servicios y; no pueden crear impuestos, los cuales recaigan sobre hechos imposables que ya se encuentren gravados por el Estado. Con esta última limitación se pretende evitar la duplicidad de hechos imposables⁷¹.

Si bien los impuestos cedidos por el Estado constituyen el grueso de los recursos tributarios que tienen las Comunidades Autónomas, en los últimos años ha aumentado la recaudación efectuada por los impuestos propios debido a la creación de nuevas figuras impositivas que gravan manifestaciones de capacidad económica que no están sujetas por impuestos locales o estatales. El mejor ejemplo de esta tendencia es el gran número de impuestos ecológicos que se están creando y que gravan la realización de ciertas actividades tales como el transporte, producción o suministro de energía.

Al hilo de lo anterior, la fiscalidad medioambiental es la gran baza de la imposición propia autonómica, después de la pérdida de importancia de otros tributos, como los que recaen

⁶⁹ Ramos Prieto, J., García Martínez, A., Martín Rodríguez, J.M., Macarro Osuna, J.M., “A propósito de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general: problemas y propuestas”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 2, 2019, pp. 25-29.

⁷⁰ Zornoza Pérez, J. “Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas”, *Instituto de Estudios Fiscales. Universidad Carlos III de Madrid*, 1992, pp. 478-487.

⁷¹ Rovira Ferrer, I., *op. cit.*, pp. 193-234.

sobre el juego o depósitos en entidades de crédito. Asimismo, los más representativos dentro de los tributos relacionados con el medio ambiente, son aquellos que gravan el consumo, saneamiento, tratamiento, uso o vertido de agua⁷². Aproximadamente el 61% de la recaudación total de los impuestos propios, está relacionada con impuestos de carácter ambiental⁷³.

Por otro lado, cabe destacar que los impuestos propios son herramientas útiles que utilizan las CCAA para conseguir fines extrafiscales o de ordenación para desarrollar sus competencias en ámbitos como preservar el medioambiente, planificación territorial o turismo. El empleo de los impuestos propios con fines extrafiscales es plenamente válido a raíz de la STC 37/1987, siempre que los efectos tributarios se produzcan en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma y que los fines no fiscales pretendidos con el impuesto se encuadren dentro del marco de competencias asumidas por las CCAA⁷⁴.

Para cerrar este punto relativo a los impuestos propios, destacaremos que otra de sus principales características es su elevada litigiosidad. Un gran número de impuestos propios de las CCAA han sido y continúan siendo objeto de procesos ante el Tribunal Constitucional. Esto lleva aparejado un menoscabo de la seguridad jurídica pues los sujetos pasivos satisfacen las cuotas correspondiente a los impuestos sin saber si van a ser declarados inconstitucionales o no. Igualmente, en los últimos años ciertos impuestos propios han sido declarados inconstitucionales al considerar el TC que su hecho imponible es idéntico al de otros impuestos estatales existentes, como por ejemplo el impuesto sobre los depósitos en entidades de crédito⁷⁵.

- Recargos sobre impuestos estatales

Los recargos sobre impuestos estatales son figuras que habilitan a las Comunidades Autónomas para obtener ingresos adicionales. El recargo es básicamente un añadido que se superpone a la cuota o a la base de un tributo estatal. Estas figuras son una

⁷² Ramos Prieto, J., García Martínez, A., Martín Rodríguez, J.M., Macarro Osuna, J.M., *op. cit.*, pp. 25-29.

⁷³ García, B., “La “jungla” de los tributos propios: las CCAA cobran 81 impuestos”, *Libremercado*, 28 de febrero de 2019, (disponible en <https://www.libremercado.com/2019-02-28/la-jungla-de-los-tributos-propios-las-ccaa-cobran-81-impuestos-1276633916/>; última consulta 13/02/2023).

⁷⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo 37/1987 (FJ 13).

⁷⁵ Platero Alcón, A., “El impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito”, *Estudios de Deusto: revista de Derecho Público*, vol. 64, n.2, 2016, pp. 189-224.

manifestación de la autonomía financiera y permiten el desarrollo de la corresponsabilidad fiscal de las Haciendas de las CCAA⁷⁶.

Los límites que se aplican a los recargos se recogen en el artículo 12 de la LOFCA⁷⁷, no siendo de aplicación para estas figuras tributarias, los límites y condicionantes que se prevén para la creación de tributos propios por parte de las CCAA y que se establecen en el artículo 6.2 de la LOFCA⁷⁸. Históricamente, ha existido siempre cierto debate doctrinal sobre si los recargos debían tener el mismo régimen jurídico que los tributos propios o si por el contrario, eran figuras totalmente distintas. Cabe destacar que el Tribunal Constitucional en la STC 150/1990⁷⁹ se inclinó por esta última postura⁸⁰.

A día de hoy, los recargos sobre impuestos estatales no tienen relevancia y prácticamente no se utilizan porque las Comunidades Autónomas, en aquellos tributos cedidos sobre los que ostentan competencias normativas, prefieren ejercer estas competencias de manera directa subiendo o bajando el importe de dichos impuestos cedidos por el Estado. El único recargo sobre impuestos estatales que se sigue utilizando es aquel que se aplica en ciertas Comunidades Autónomas uniprovinciales, como Asturias, La Rioja y Murcia, sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas⁸¹.

3.2. RECURSOS NO TRIBUTARIOS

Una vez que han sido expuestos los principales recursos tributarios que tienen las CCAA para financiarse, se va a proceder al análisis de los recursos no tributarios, los cuales están compuestos por fondos de diversa índole, entre los que analizaremos el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales; el Fondo de Suficiencia Global; los Fondos de Convergencia Autonómica, donde se incluyen el Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación y, por último; los Fondos de Compensación Interterritorial, aunque estos últimos no forman parte explícitamente del sistema de financiación de las CCAA.

⁷⁶ Varona Alabern, J.A., “El recargo autonómico: ¿una buena oportunidad desaprovechada?”, *Legal Today*, 28 de marzo de 2008 (disponible en <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscal/el-recargo-autonomico-una-buena-oportunidad-desaprovechada-2008-03-28/>; última consulta 18/03/2023).

⁷⁷ Artículo 12 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁷⁸ Artículo 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁷⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990 de 4 de octubre (FJ 5).

⁸⁰ García Martínez, A., “Los recargos sobre impuestos del Estado como recurso de las Comunidades Autónomas”, *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, n. 2, 2010, pp. 81-103.

⁸¹ Ramos Prieto, J., García Martínez, A., Martín Rodríguez, J.M., Macarro Osuna, J.M., *op. cit.*, pp. 25-29.

- Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF)

El FGSPSF fue introducido por la Ley 22/2009 y busca dar cumplimiento al artículo 2.1.c) de la LOFCA, en el cual se establece la necesidad de garantizar un nivel “*equivalente de financiación de los servicios públicos fundamentales, independientemente de la Comunidad Autónoma de residencia*”⁸². Este fondo es el eje de todo el sistema de fondos, actuando el resto como herramientas de compensación.

Este fondo se encuentra integrado por el 75% de la capacidad tributaria de las CCAA de régimen común, más los fondos complementarios aportados por el Estado. El FGSPF es repartido entre las CCAA de régimen común atendiendo a unidades de necesidad o al peso relativo de su población ajustada, lo cual es decretado por ley teniendo en cuenta una serie de variables de carácter geográficas y demográficas que están relacionadas con el coste de producción de los servicios públicos fundamentales del Estado de Bienestar⁸³.

Tabla 1: Variables del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y su ponderación

VARIABLES	PONDERACIÓN
Población protegida equivalente distribuida en 7 grupos de edad	38%
Población	30%
Población menor de 16 años	20,5%
Población mayor de 65 años	8,5%
Superficie	1,8%
Dispersión	0,6%
Insularidad	0,6%

*Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública*⁸⁴

⁸² Artículo 2.1.c) de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁸³ Herrero Alcalde, A., Ruiz- Huerta Carbonell, J., Vizán Rodríguez, C., “La reforma de la financiación autonómica de 2009”, *REAF*, n. 11, 2010, pp. 169-205.

⁸⁴ Ministerio de Hacienda y Función Pública, “Régimen Común”. (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/es->

Las transferencias realizadas desde el FGSPF a las Comunidades Autónomas se recalculan de manera anual con el objetivo de que vayan evolucionando conforme a la capacidad tributaria y las necesidades de cada una de ellas, el objetivo es que las CCAA gocen todos los años de la misma financiación teniendo en cuenta la población ajustada o unidad de necesidad⁸⁵.

- Fondo de Suficiencia Global

Este fondo da cumplimiento al artículo 2.1.f) de la LOFCA⁸⁶, con él se busca garantizar el principio de suficiencia y que se financien todas las competencias propias de las Comunidades y Ciudades Autónomas. El principal objetivo de este fondo es asegurar que las CCAA no gozan de menos recursos financieros con el nuevo sistema de financiación, asimismo, se configura como una transferencia de carácter vertical, a diferencia del FGSPF que es una transferencia horizontal.

El Fondo de Suficiencia Global está integrado por *“las transferencias positivas o negativas por importe equivalente a la diferencia entre las necesidades globales de financiación reconocidas a cada Comunidad y la suma del resto de los recursos que contempla el sistema (capacidad tributaria y transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales)”*⁸⁷.

Este fondo actúa como recurso de cierre, las Comunidades Autónomas pueden, bien recibir, bien realizar una transferencia a este fondo en función de si la suma de sus recursos tributarios y las transferencias del FGSPF es superior o inferior a sus necesidades globales de financiación. En caso de que sus necesidades sean superiores a la suma de los recursos que prevé el sistema para cada Comunidad, percibirán una transferencia y, en caso contrario, la realizarán⁸⁸.

<ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Regimen%20comun.aspx>; última consulta 14/02/2023).

⁸⁵ Hierro Recio, L.A., Atienza Montero, P., Gómez- Álvarez Diaz, R., “La distribución de recursos entre Comunidades Autónomas. Una primera aproximación a los cambios derivados del nuevo modelo de financiación”, *Estudios de Economía Aplicada*, vol. 28, n.1, 2010, pp. 61-75.

⁸⁶ Artículo 2.1.f) de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁸⁷ Herrero Alcalde, A., Ruiz- Huerta Carbonell, J., Vizán Rodríguez, C., *op. cit.*, pp. 169-205.

⁸⁸ Álvarez García, S., “Análisis del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común en España”, *Revista de Economía y Estadística*, vol. 50, n.1, 2012, pp. 145-180.

- Fondos de Convergencia Autonómica: Fondos de Cooperación y Fondos de Competitividad.

Los fondos incluidos en este punto tienen como principal objetivo reducir las diferencias en la financiación per cápita entre las distintas CCAA de régimen común, promover la igualdad y la equidad, así como fomentar la estabilidad económica territorial. Cabe destacar que estos fondos han sido constituidos con aportaciones adicionales realizadas de los Presupuestos Generales del Estado⁸⁹.

Por un lado, se establece el Fondo de Competitividad que busca incrementar los recursos de aquellas Comunidades Autónomas, las cuales cuentan con menos recursos por habitante ajustado o unidad de necesidad que la media debido a la aplicación de los mecanismos del sistema de financiación. Se pretende con este fondo corregir las deficiencias que presenta el sistema general porque además de existir el FGSPF, se incluyen otros fondos, cuyo reparto atiende a variables muy diferentes e incluso contradictorias⁹⁰.

Por otro lado, existe el Fondo de Cooperación, cuyo principal objetivo es equilibrar el desarrollo regional, incitando al aumento de la riqueza. Este Fondo está dotado con 1.200 millones de euros por el Estado y se distribuye entre aquellas Comunidades Autónomas con menor renta per cápita, dentro de las cuales se incluyen aquellas CCAA cuyo PIB per cápita sea inferior al 90% del conjunto de Comunidades que pertenecen al régimen común y, aquellas con una limitada densidad de población⁹¹.

- Fondo de Compensación Interterritorial

⁸⁹ Garcimartín Alférez, C., Díaz de Sarralde Míguez, S., Ruíz-Huerta Carbonell, J., “*El actual modelo de Financiación Autonómica*”, Universidad Rey Juan Carlos, 2016, p. 2.

⁹⁰ Fernández Llera, R., Delgado Rivera, F.J., “Nuevos fondos de convergencia y nada de compensación interterritorial”, *Estudios de Economía Aplicada*, vol. 28, n. 1, 2010, pp. 123-149.

⁹¹ Hierro Recio, L.A., Atienza Montero, P., Gómez- Álvarez Diaz, R., *op. cit.*, pp.61-75.

Este fondo se prevé de manera expresa en el artículo 158.2 de la Constitución Española y tiene dos principales objetivos: materializar el principio de solidaridad y compensar los posibles desequilibrios económicos que surjan entre los distintos territorios⁹².

Aunque este fondo no forme parte, de manera explícita, del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y esté fuera de la reforma que tuvo lugar en el año 2009, cuenta con una importancia capital. El mismo busca impulsar el crecimiento de las regiones menos favorecidas en cuanto a inversión en bienes y servicios públicos, lo que indudablemente generará un incremento en la renta per cápita de estas CCAA, acercándolas a la media nacional⁹³.

Su creación se produjo en el año 1980 y, en un primer periodo que comprendió desde 1984 hasta 1990, todas las CCAA recibieron apoyo económico del FCI, este dinero era destinado tanto a fomentar el desarrollo de los territorios más desfavorecidos, como a financiar nuevas inversiones en los servicios transferidos por el Estado. En una segunda fase, que se extendió desde 1990 hasta 2001, solo las regiones más desfavorecidas se beneficiaban de las transferencias realizadas desde el FCI, las denominadas Regiones Objetivo 1, se produjo una mayor cohesión entre la política regional interna y la política de Fondos Europeos. En una tercera etapa, a partir del año 2001, la LOFCA prevé la existencia de dos fondos diferentes: el Fondo de Compensación y el Fondo Complementario⁹⁴.

El primero se centra en financiar los gastos de inversión de aquellos territorios que tienen la consideración de menos desarrollados económicamente en comparación con los demás. Por otro lado, el Fondo Complementario se utiliza también para financiar gastos de inversión, pero puede utilizarse, igualmente, para cubrir los gastos de funcionamiento asociados a las inversiones financiadas por el Fondo de Compensación o por el propio Fondo Complementario durante un plazo máximo de dos años.

⁹² Artículo 158.2 de la Constitución Española:

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

⁹³ Vidal Prado, C., *op. cit.*, pp. 161-186.

⁹⁴ Ministerio de Hacienda y Función Pública, “Fondos Compensación Interterritorial (FCI)” (disponible en <https://www.fondoseuropeos.hacienda.gob.es/sitios/dgfc/es-ES/ipr/oipr/fci/Paginas/inicio.aspx>; última consulta 24/02/2023).

La existencia del Fondo Complementario es muy beneficiosa desde un punto de vista económico y financiero porque para dotar de un determinado bien o servicio público a un territorio, son necesarios recursos económicos tanto para llevar a cabo la inversión, como para poner en funcionamiento el bien o servicio concreto, lo cual puede conllevar gastos adicionales⁹⁵.

⁹⁵ Ramos Prieto, J., García Martínez, A., Martín Rodríguez, J.M., Macarro Osuna, J.M., *op. cit.*, pp. 25-29.

4. MODIFICACIONES A PARTIR DEL ACUERDO 6/2009

La reforma del sistema de financiación que se produjo en el año 2009 comenzó a idearse en el 2005, cuando tuvieron lugar las primeras negociaciones entre las Comunidades Autónomas y el gobierno central, debido a que se conocieron los primeros resultados del modelo anterior y se pusieron de manifiesto ciertas deficiencias que hacía falta corregir para garantizar la estabilidad del modelo⁹⁶.

En estos cuatro años, la situación económica no solo de España, sino de toda la Unión Europa cambió de manera radical, pues se pasó de una etapa de crecimiento económico fuerte, en la que la recaudación impositiva no paraba de aumentar, a una recesión económica, prácticamente sin precedentes, que provocó, entre otras cosas, una tremenda bajada en los ingresos públicos.

En un primer momento hasta el año 2008, cuando la recaudación impositiva no paraba de crecer, el objetivo del gobierno central era realizar la reforma del modelo de financiación en el contexto de una restricción presupuestaria dura para reducir el gasto de la Administración General del Estado. No obstante, debido al cambio que se produjo en las circunstancias por la crisis económica, el plan inicial del gobierno no pudo llevarse a cabo y, se tuvieron que tomar medidas para paliar los problemas de liquidez que estaban sufriendo las CCAA, como inyectar más financiación por parte del Estado y aplazar las devoluciones que debían realizar las Comunidades Autónomas al Estado como consecuencia de los anticipos a cuenta que se habían realizado⁹⁷.

4.1. Deficiencias del modelo anterior que justifican la reforma

Según como estaba articulado el modelo anterior, no se podía garantizar el cumplimiento de dos de los principios inspiradores del sistema de financiación como son el principio de suficiencia y el principio de solidaridad pues ciertas herramientas técnicas como las

⁹⁶ Ruiz-Huerta Carbonell, J., Herrero-Alcalde, A., Vizán Rodríguez, C., “La Reforma del Sistema de Financiación Autonómica”, *Informe de Comunidades Autónomas 2001*, Instituto de Derecho Público, 2002, pp. 485-511.

⁹⁷ Ruiz-Huerta Carbonell, J., García Díaz, M.A., “La reforma del modelo de financiación autonómica de 2001. Una valoración del acuerdo de julio 2009”, *Informe sobre Federalismo Fiscal en España 2009*, IEB, 2010, pp. 38-60.

transferencias de nivelación mostraron deficiencias que hacían imposible cumplir con lo dispuesto en la Constitución y en la LOFCA.

Con respecto al principio de suficiencia, se plantea la duda de cuantos recursos son suficientes para hacer frente a las necesidades de los ciudadanos, es complicado encontrar un criterio objetivo que nos permita conocer que cantidad de recursos son suficientes para prestar los servicios públicos con una calidad y en una cantidad que sean adecuadas.

El Estado siempre se ha comprometido a otorgar a las Comunidades Autónomas, el volumen de recursos necesario para hacer frente al coste efectivo de los servicios transferidos, lo cual incluye los costes, tanto directos como indirectos, de funcionamiento en el momento en el que tiene lugar la cesión. No obstante, esta fórmula cuenta con una serie de inconvenientes porque no se recogen las nuevas necesidades de la población, donde incluimos la inversión nueva y la demanda de una mayor calidad en los servicios por parte de los ciudadanos⁹⁸.

Otra reclamación, procedente de los gobiernos autonómicos y que acentuaba la sensación de insuficiencia de recursos, era que el modelo vigente no contaba con herramientas para actualizar las transferencias estatales en función de las necesidades de cada Comunidad. Era necesario realizar una reforma del sistema de transferencias para que estas se actualizarán anualmente⁹⁹. Por las razones señaladas, desde que comenzó a funcionar el antiguo modelo de financiación en el año 2002, las CCAA han considerado insuficientes los recursos proporcionados por el Estado.

Con respecto a las deficiencias que impedían hacer efectivo el principio de solidaridad, mencionaremos, en primer lugar, lo relativo a las transferencias de nivelación. La norma que se encarga de su regulación no indica cual es el objetivo o el alcance que se pretende con las mismas. Únicamente parece desprenderse de la LOFCA aprobada en el año 2001, que se busca garantizar a todos los ciudadanos un acceso similar a los servicios públicos

⁹⁸ Ruiz- Huerta Carbonell, J., Herrero Alcalde, A., “Fiscal Equalization in Spain” en Bosch, N y Durán, J.M. (ed.), *Fiscal Federalism and Political Decentralization. Lessons from Spain, Germany and Canada*, Edward Elgar, 2008, pp. 147-165.

⁹⁹ Herrero Alcalde, A., “Aspectos Dinámicos del Sistema de Financiación Autonómica” en Lago Peñas, S. (coord.), *La financiación del estado de las autonomías: Perspectivas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pp. 41-86.

independientemente de donde residan. Esto se pretendía conseguir con flujos horizontales que fuesen desde aquellas CCAA con una capacidad tributaria superior a sus necesidades a favor de las regiones que tuviesen una capacidad menor a sus necesidades, el objetivo era lograr que todos los gobiernos autonómicos tuviesen los mismo recursos por habitante ajustado o unidad de necesidad¹⁰⁰.

No obstante, esta distribución de las transferencias de nivelación, si bien conseguía equiparar el nivel de recursos que tenía cada Comunidad Autónoma, no igualaba la situación financiera de los distintos territorios porque la distribución de recursos atendía a variables difíciles de justificar y entender¹⁰¹. Esto provocó una dispersión significativa en cuanto al volumen de recursos por unidad de necesidad que tenía cada Comunidad Autónoma, es decir, había grandes desviaciones con respecto a la media nacional. Estaba fracasando uno de los principales objetivos del principio de solidaridad, el cual consistía en asegurar un volumen similar de servicios públicos en todas las regiones.

Más allá de las deficiencias que presentaba el modelo anterior y que obligaban a aprobar un nuevo sistema de financiación, existía un condicionante de carácter político que era la reforma orquestada en el Estatuto de Autonomía de Cataluña en el año 2006. El modelo de financiación actual respeta las principales posturas y directrices adoptadas por el Estatuto de Autonomía de Cataluña¹⁰².

Cataluña fue la Comunidad Autónoma que lideró la aprobación de un nuevo sistema y algunos de los elementos incorporados al modelo actual se deben a satisfacer varias de sus pretensiones, tales como aumentar ciertos porcentajes de cesión tributaria en los impuestos compartidos o la noción de nivelación parcial en relación con los servicios públicos fundamentales que son educación, sanidad y servicios sociales¹⁰³.

Por otro lado, la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, también abordó la cuestión del diseño de las transferencias,

¹⁰⁰ Herrero Alcalde, A., Ruiz- Huerta Carbonell, J., Vizán Rodríguez, C., *op. cit.*, pp. 169-205.

¹⁰¹ Tránchez Martín, J.M., Herrero Alcalde, A., García Díaz, M.A., “El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aprobado en 2001”, *Presupuesto y gasto público*, n. 55, 2009, pp. 77-101.

¹⁰² Zabalza Martí, A, “La financiación autonómica en el Estatuto de Cataluña”, *Hacienda Pública Española/ Revista de Economía Pública*, n. 181, 2007, pp. 119-161.

¹⁰³ Álvarez García, S., *op. cit.*, pp. 145-180.

mediante la referencia al esfuerzo fiscal. Según el artículo 206.3 del Estatuto¹⁰⁴, Cataluña solo contribuiría en la nivelación si las regiones que recibieran los fondos estuviesen realizando un esfuerzo fiscal comparable al exigido en esta Comunidad Autónoma. Sin embargo, este inciso del mencionado artículo “*siempre y cuando lleven a cabo un esfuerzo fiscal también similar*” fue declarado inconstitucional, pues es al Estado al que le corresponde, de manera exclusiva, establecer el ejercicio de las competencias financieras de las CCAA y determinar cuál debe ser su contribución a la solidaridad y nivelación. Esta es una cuestión que, en ningún caso, puede fijarse en el Estatuto de Autonomía de una Comunidad porque se estarían vulnerando las competencias estatales y, el principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas¹⁰⁵.

Por lo anteriormente expuesto, se hacía necesario encontrar un nuevo sistema de financiación que hiciese más comprensible el criterio de equidad utilizado, que garantizase una financiación adecuada de los servicios públicos esenciales y que eliminase las disparidades significativas en los resultados existentes. En definitiva, el objetivo de todo sistema de financiación que se apruebe ha de ser determinar las necesidades de gasto del conjunto de las CCAA y, a partir de eso, articular los distintos recursos o métodos de financiación.

4.2. Explicación del modelo de financiación actual

El modelo de financiación actual fue aprobado por acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, el 15 de julio de 2009. Se instrumenta normativamente a través de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de septiembre, de modificación de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y; a través 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 Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Este modelo pretende aumentar la capacidad tributaria de las Comunidades Autónomas y su corresponsabilidad fiscal de acuerdo con la transferencia de las competencias de gasto, mejorar el modelo relativo a las transferencias de nivelación con el objetivo de garantizar

¹⁰⁴ Artículo 206.3 de la Ley Orgánica de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

¹⁰⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de junio 31/2010 (FJ 134).

la existencia de recursos suficientes para satisfacer las necesidades de las distintas CCAA a largo plazo y, perfeccionar el sistema que determina las demandas de gasto de las regiones.

4.2.1. Necesidades globales de financiación

Comenzaremos la exposición del actual modelo de financiación, analizando las necesidades globales de financiación. Este término hace referencia a la financiación máxima asegurada para cada Comunidad Autónoma en el año 2009, el cual se utiliza como año base. Las necesidades globales de financiación se encuentran formadas por los recursos que hubiesen obtenido las CCAA de acuerdo con el modelo previo, lo que garantiza su statu quo, más las aportaciones adicionales realizadas por el Estado.

Dentro de los recursos que hubiesen obtenido las Comunidades de acuerdo con el sistema anterior y, que se utilizan para garantizar su statu quo, se incluyen¹⁰⁶:

- El importe de los recursos del modelo de financiación anterior regulados en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que se liquidan en el año 2009.
- La cantidad relativa a la garantía de servicios de asistencia sanitaria, con el límite de 500 millones de euros.
- La recaudación de los tributos cedidos, teniendo en cuenta una revisión al alza de la estimación de ingresos del ISD y del ITPAJD.
- La recaudación correspondiente a tasas afectas por servicios que hayan sido transferidos.
- Compensación estatal por la eliminación del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Dotaciones de carácter complementarias por sanidad e insularidad, las cuales fueron acordadas en la II Conferencia de Presidentes, por un importe conjunto de 655 millones de euros.
- Financiación de servicios que hayan sido transferidos por el Instituto Social de la Marina.

¹⁰⁶Álvarez García, S., *op. cit.*, pp. 145-180.

Por otra parte, las necesidades globales financiación también se componen de las aportaciones adicionales realizadas por el Estado por una cantidad de 7.400 millones de euros, que se encuentran repartidas entre las CCAA en función de una serie de variables:

Tabla 2: Variables que influyen en las aportaciones adicionales realizadas por el Estado y su correspondiente cantidad

VARIABLES	CANTIDAD ATRIBUIDA (en millones de euros)
Aumento relativo de la población ajustada entre 1999 y 2009	3.675
Peso relativo de la población ajustada	612,5 (2009) +1200(2010)
Peso relativo de la población dependiente potencial	490
Peso relativo de la población dependiente reconocida	122,5 (2009) +1200 (2010)
Dispersión poblacional superior a la media	50
Densidad de población inferior a la media	50
Desarrollo de políticas relativas a la normalización lingüística	Sin financiación atribuida expresamente

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la REAF (2010). La reforma de la financiación autonómica (p.183)

Para finalizar este punto, mencionaremos que las necesidades globales de financiación de cada una de las CCAA componen las necesidades globales de financiación de todo el sistema.

4.2.2. Recursos que el sistema otorga a las Comunidades.

Una vez que hemos explicado el funcionamiento y los instrumentos que integran las necesidades globales de financiación. Analizaremos las diferencias entre el modelo actual

de financiación y el anterior, con respecto a los recursos con los que se dota a las Comunidades Autónomas de régimen común para hacer frente a las necesidades de gasto. Cabe destacar que este es uno de los aspectos en los que hay un mayor número de diferencias.

En el modelo anterior, las CCAA se financiaban gracias a los ingresos que provenían de la recaudación de los impuestos cedidos, independientemente del porcentaje de la cesión; de las tasas afectas por servicios que hayan sido traspasados y; de las transferencias resultantes del Fondo de Suficiencia. Esta última herramienta actuaba como cierre del sistema y hacía referencia a la diferencia entre los recursos de financiación, anteriormente mencionados y, las necesidades de gasto de cada una de las Comunidades Autónomas, por lo tanto, las diferencias podían ser tanto positivas como negativas.

En el actual modelo de financiación, los recursos de los que disponen las CCAA para financiarse, se pueden dividir, como hemos explicado en el tercer apartado de este trabajo, en recursos tributarios y no tributarios. Destacan, por encima del resto, los impuestos propios de las CCAA, los impuestos cedidos y las transferencias que provienen, principalmente, del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y del Fondo de Suficiencia Global.

Con respecto a los impuestos cedidos, cabe mencionar que en muchos de ellos ha aumentado a favor de las Comunidades Autónomas, el porcentaje de cesión relativo a la recaudación del Impuesto. Por ejemplo, el porcentaje de cesión en el IRPF y en el IVA, en el modelo anterior era del 33% y 35% por ciento respectivamente y, con el modelo actual, dichos porcentajes han aumentado ambos hasta el 50%.

Tras este nuevo reparto, se puede afirmar que aproximadamente el 90% de los ingresos que tienen las CCAA provienen de su propia capacidad tributaria y el restante 10% proviene de las transferencias que realiza el Estado a través de los distintos Fondos¹⁰⁷.

4.2.3. Suficiencia dinámica

¹⁰⁷ Herrero Alcalde, A., Ruiz- Huerta Carbonell, J., Vizán Rodríguez, C., *op. cit.*, pp. 169-205.

El tercer elemento del actual sistema de financiación al que nos vamos a referir y que también, vamos a explicar cómo operaba en el modelo anterior es el relativo a la suficiencia dinámica.

En el modelo de financiación previo, la distribución inicial de recursos planteada entre las Comunidades Autónomas tenía como principal objetivo garantizar que en todas las regiones se pudiese hacer frente a los gastos necesarios para prestar los servicios de una manera homogénea. Si bien esta era la idea que existía inicialmente, este sistema de financiación no incluía ninguna herramienta que hiciese posible asegurar el equilibrio entre los recursos y las necesidades de gasto a largo plazo¹⁰⁸.

Como decimos, no tuvo lugar la inclusión de ningún elemento que pudiese actualizar los recursos con los que se dota a las Comunidades Autónomas en función de modificaciones tanto en las necesidades de gasto como en la evolución demográfica¹⁰⁹.

En contraposición, el actual modelo de financiación de las CCAA cuenta con una serie de reglas para garantizar la suficiencia dinámica y, que los territorios de régimen común cuenten todos los años con el mismo número de recursos por población ajustada o unidad de necesidad¹¹⁰:

- En función del aumento de los Ingresos Tributarios del Estado, (entendidos estos como la recaudación a nivel nacional, excluidos aquellos impuestos que se encuentren cedidos a las Comunidades autónomas), evolucionará la aportación del Estado al Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, el Fondo de Suficiencia Global y los Fondos de Convergencia. Asimismo, con la reforma articulada en el año 2009, se busca garantizar que la cantidad de fondos adicionales proporcionados por el Estado en 2012 sea un 30% más alta que la cantidad fijada en 2009.

¹⁰⁸ De la Fuente Moreno, A., “Una nota sobre la dinámica de la financiación regional”, *Investigaciones Regionales*, n.19, 2011, pp. 155- 176.

¹⁰⁹ Monasterio Escudero, C., Zubiri Oria, I., “*Dos ensayos sobre financiación autonómica*”, Fundación de las Cajas de Ahorros, Madrid, 2009.

¹¹⁰ Álvarez García, S., *op. cit.*, pp. 145-180.

- En segundo lugar, la parte del FGSPF que se encuentra integrada por el 75% de la capacidad tributaria de las CCAA de régimen común, variará en función de cómo evolucionen los recursos tributarios de las distintas Comunidades.
- Por último, el porcentaje de participación anual de cada una de las Comunidades Autónomas en el FGSPF dependerá de cómo varíen en cada territorio las variables geográficas y demográficas que componen este fondo (dichas variables se encuentran incluidas con su correspondiente ponderación en la Tabla 1).

Para finalizar este apartado, creemos que es importante mencionar que el modelo actual de financiación, a diferencia del anterior, incluye un compromiso de evaluación quinquenal de todo el sistema para estudiar el desarrollo y evolución de los principales componentes del mismo a lo largo de los años con el objetivo de conocer si es necesario introducir alguna reforma¹¹¹.

¹¹¹ Herrero Alcalde, A., Ruiz- Huerta Carbonell, J., Vizán Rodríguez, C., *op. cit.*, pp. 169-205.

5. CONCLUSIONES

El principal objetivo del presente Trabajo Fin de Grado es realizar una exposición sobre el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y su funcionamiento desde el punto de vista del Derecho Constitucional, haciendo especial hincapié en la reforma acometida a raíz de la aprobación del Acuerdo 6/2009. Para realizar el trabajo, nos hemos centrado en el modelo de financiación de régimen común pues es el que se aplica a la mayoría de las CCAA y es el sistema que se ha visto afectado por el Acuerdo 6/2009, pero cabe destacar que también hemos incluido epígrafes relativos al régimen foral y su adecuación con la Constitución.

En el sistema de financiación de régimen común, según hemos expuesto previamente en el tercer apartado, las Comunidades Autónomas se financian a través de recursos tributarios (impuestos cedidos, impuestos propios y recargos sobre impuestos estatales) y recursos no tributarios, los cuales están constituidos principalmente por transferencias que provienen de fondos de diversa naturaleza. La doctrina ha criticado este sistema por una infinidad de motivos, pero en este caso vamos a resaltar dos que son: la falta de transparencia y, la gran complejidad a la hora de entender su funcionamiento y asignar los recursos. Creemos necesario simplificar el funcionamiento del sistema para evitar solapamientos entre los fondos y desviaciones en los resultados finales.

Por otro lado, cabe destacar que las potestades normativas asumidas por las CCAA en relación con ciertos tributos cedidos están provocando diferencias significativas entre los contribuyentes en función de la Comunidad Autónoma en la que se realice el hecho imponible del tributo. Hay ciertas regiones, como la Comunidad de Madrid y Andalucía, que han decidido prácticamente eliminar ciertos tributos, como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre el Patrimonio, con el objetivo de atraer una mayor inversión para su territorio y, conseguir una mayor aceptación y popularidad entre los votantes. Creemos necesario implantar una regulación armonizada a nivel estatal para estos tributos, en la que se establezca un mínimo común que deben cumplir todas las Comunidades Autónomas para evitar diferencias significativas entre unas y otras.

Al hilo de esto, creemos conveniente mencionar la aparición de un nuevo tributo como es el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, conocido como Impuesto

a las Grandes Fortunas, que se aplicará para los ejercicios 2022 y 2023 y, se encargará de gravar el patrimonio de las personas físicas que superen los tres millones de euros. Puntualizamos que se trata de un impuesto estatal, que no puede ser cedido a las CCAA y es complementario al Impuesto sobre el Patrimonio. Asimismo, se utilizan las reglas de este último para determinar los supuestos de exención, ámbito territorial, devengo, cual debe ser la base imponible y los sujetos pasivos del Impuesto a las Grandes Fortunas¹¹².

La Comunidad de Madrid y la Junta de Andalucía, las cuales tienen bonificado al 100% el Impuesto sobre el Patrimonio, han decidido interponer un recurso de inconstitucionalidad contra este tributo. La Comunidad de Madrid alega tanto defectos formales en la tramitación parlamentaria de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que recoge este impuesto como defectos materiales, entre los que destacan: que se trata de un tributo que se solapa totalmente con el Impuesto sobre el Patrimonio cedido a las CCAA de régimen común; que se produce una lesión de la seguridad jurídica debido a su carácter retroactivo porque el tributo se aplica al ejercicio 2022, pero entró en vigor a tres días de finalizar ese año y; la Comunidad de Madrid también alega la intromisión estatal en competencias autonómicas, pues el gobierno central está dejando sin efectos las competencias normativas asumidas por las CCAA en relación con los tributos cedidos, vulnerando el principio de autonomía financiera¹¹³. Las dos últimas alegaciones aquí expuestas, también han sido planteadas por la Junta de Andalucía en el recurso de inconstitucionalidad que han presentado.

Otra cuestión a la que nos queremos referir en este apartado final es el deseo que tienen ciertas regiones por lograr un sistema de financiación de régimen foral igual al que ostentan la Comunidad Foral de Navarra y el País Vasco. Cabe destacar que este sistema es exclusivo de los territorios históricos según estipula la Constitución y, así ha sido ratificado por el Tribunal Constitucional. Además, concedérselo a un número superior de CCAA puede provocar que España pase de un Estado Autonomo, como está

¹¹² Carmona Berraquero, C., “Las claves del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Garrigues*, 17 de febrero de 2023 (disponible en https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/claves-nuevo-impuesto-temporal-solidaridad-grandes-fortunas; última consulta 19/02/2023).

¹¹³ Izaguirre Fernández, J., “Cinco claves del recurso de inconstitucionalidad de Ayuso contra el impuesto a grandes fortunas”, *Economist & Jurist*, 7 de febrero de 2023 (disponible en <https://www.economistjurist.es/actualidad-juridica/actualidad-de-los-despachos/la-agenda-de-las-jornadas-formativas-del-7-de-febrero-del-icab/>; última consulta 19/02/2023).

configurado actualmente, a un Estado de carácter confederal como el alemán, lo cual exigiría una tremenda reforma constitucional prácticamente impensable debido a la fragmentación política que existe, a día de hoy, en nuestro país.

Otra conclusión que queremos poner de manifiesto es que el compromiso de evaluación quinquenal introducido en el modelo de financiación de régimen común a raíz del Acuerdo 6/2009, que tiene por objetivo revisar periódicamente el conjunto del sistema para corregir deficiencias y que es un mecanismo relacionado con la suficiencia dinámica, no está produciendo los efectos pretendidos porque únicamente se utiliza para resolver necesidades circunstanciales y no cuestiones vitales. Esto provoca que el sistema vuelva a caer en uno de los principales vicios que tenía de manera previa a la reforma que es el estancamiento y la falta de adaptación a las necesidades cambiantes de la sociedad española.

En definitiva, el sistema de financiación de régimen común debe combatir la complejidad y la falta de transparencia que presenta tanto en la distribución de recursos como en la determinación de las necesidades de gasto de cada una de las Comunidades Autónomas. Para ello, es necesario crear mecanismos que puedan garantizar de una forma efectiva la igualdad entre las regiones en términos de población ajustada con el objetivo de cumplir con lo dispuesto en la Constitución Española y, especialmente con los principios de autonomía financiera, solidaridad y coordinación que inspiran el modelo de financiación.

6. BIBLIOGRAFÍA

6.1. LEGISLACIÓN

Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978 (BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco (BOE núm. 306, 22 de diciembre de 1979).

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980).

Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra (BOE núm. 195, de 16 de agosto de 1982).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña (BOE núm. 172, de 20 de julio de 2006).

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, de 30 de marzo de 2010 (DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010).

6.2. JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Constitucional 32/1983, de 28 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo.

Sentencia del Tribunal Constitucional 179/1987, de 12 de noviembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional 214/1989, de 21 de diciembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 64/1990, de 5 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio.

6.3. OBRAS DOCTRINALES

Álvarez García, S., “Análisis del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común en España”, *Revista de Economía y Estadística*, vol. 50, n. 1, 2012, pp. 145-180.

Bosch Roca, N., “El modelo de financiación autonómica de 2009: un análisis bajo la perspectiva del federalismo fiscal”, *Informe sobre federalismo fiscal en España*, 2009, pp. 10-21.

Bravo Cañadas, V., “Impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas”. *Revista de estudios económicos y empresariales*, n. 1, 1982, pp. 35-46.

Cubiles Sánchez-Pobre, P., “El Impuesto sobre el Patrimonio: ¿un impuesto justo?”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 10, 2012, pp. 53-61.

De la Fuente Moreno, A., “Una nota sobre la dinámica de la financiación regional”, *Investigaciones Regionales*, n. 19, 2011, pp. 155- 176.

De La Fuente Moreno, A., “Financiación autonómica: una breve introducción” en De Lucio Fernández, J.J. (coord.), *La riqueza de las regiones: aportaciones de la ciencia regional a la sociedad*, FEDEA e Instituto de Análisis Económico (CSIC), 2019, pp. 41-60.

- De La Peña Amorós, M., “Los principios que limitan la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas”. *Revista Aragonesa de Administración Pública*, n. 32, 2008, pp. 243-262.
- De la Peña Velasco, G., Falcón y Tella, R., Martínez Lago, M.A., “*Sistema fiscal español (impuestos estatales, autonómicos y locales)*”, Editorial Iustel, Madrid, 2015, pp. 417-421.
- Fernández Llera, R., Delgado Rivera, F.J., “Nuevos fondos de convergencia y nada de compensación interterritorial”, *Estudios de Economía Aplicada*, vol. 28, n. 1, 2010, pp. 123-149.
- Fernández Orte, J., “El espacio fiscal de los territorios históricos”, *Forum fiscal de Gipuzkoa*, n.2, 2010, pp. 4-42.
- García Martínez, A., “Los recargos sobre impuestos del Estado como recurso de las Comunidades Autónomas”, *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, n. 2, 2010, pp. 81-103.
- García Morillo, J., Pérez Tremps, P., Zornoza Pérez, J., “*Constitución y financiación autonómica*”, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, p. 136.
- García Ruiz, J.L., Girón Reguera, E., “Los sistemas forales de concierto y convenio económico como factor diferencial en el Estado de Derecho”, *Debates constitucionales*, n. 2, 1999.
- Garcimartín Alférez, C., Díaz de Sarralde Míguez, S., Ruíz-Huerta Carbonell, J., “*El actual modelo de Financiación Autonómica*”, Universidad Rey Juan Carlos, 2016, p. 2.
- Herrero Alcalde, A., “Aspectos Dinámicos del Sistema de Financiación Autonómica” en Lago Peñas, S. (coord.), *La financiación del estado de las autonomías: Perspectivas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pp. 41-86.

- Herrero Alcalde, A., Ruiz- Huerta Carbonell, J., Vizán Rodríguez, C., “La reforma de la financiación autonómica de 2009”, *REAF*, n. 11, 2010, pp. 169-205.
- Hierro Recio, L.A., Atienza Montero, P., Gómez- Álvarez Diaz, R., “La distribución de recursos entre Comunidades Autónomas. Una primera aproximación a los cambios derivados del nuevo modelo de financiación”, *Estudios de Economía Aplicada*, vol. 28, n. 1, 2010, pp. 61-75.
- Hinojosa Torralvo, J.J., “La evolución del modelo de financiación autonómica en España. Evolución y perspectivas”, *Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, n. 22, 2020, pp. 73-94.
- Monasterio Escudero, C., Zubiri Oria, I., “*Dos ensayos sobre financiación autonómica*”, Fundación de las Cajas de Ahorros, Madrid, 2009.
- Ordóñez de Haro, C., Rivas Sánchez, C., “Los tributos cedidos a las comunidades autónomas: Dinámica de la capacidad normativa en el periodo 1997-2006”. *Revista de estudios regionales*, n.78, 2007, pp. 291-305.
- Platero Alcón, A., “El impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito”, *Estudios de Deusto: revista de Derecho Público*, vol. 64, n. 2, 2016, pp. 189-224.
- Ramos Prieto, J., García Martínez, A., Martín Rodríguez, J.M., Macarro Osuna, J.M., “A propósito de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general: problemas y propuestas”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 2, 2019, pp. 25-29.
- Rovira Ferrer, I., “Estado actual y perspectiva de futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios”, *REAF*, n. 24, 2016, pp. 193-234.
- Ruiz-Huerta Carbonell, J., Herrero-Alcalde, A., Vizán Rodríguez, C., “La Reforma del Sistema de Financiación Autonómica”, *Informe de Comunidades Autónomas 2001*, Instituto de Derecho Público, 2002, pp. 485-511.

- Ruiz- Huerta Carbonell, J., Herrero Alcalde, A., “Fiscal Equalization in Spain” en Bosch, N y Durán, J.M. (ed.), *Fiscal Federalism and Political Decentralization. Lessons from Spain, Germany and Canada*, Edward Elgar, 2008, pp. 147-165.
- Ruiz-Huerta Carbonell, J., García Díaz, M.A., “La reforma del modelo de financiación autonómica de 2001. Una valoración del acuerdo de julio 2009”, *Informe sobre Federalismo Fiscal en España 2009*, IEB, 2010, pp. 38-60.
- Sotelo Castañeda, E., Vargas León, L. “En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales”. *IUS ET VERITAS*, n. 17, 1998, pp. 284-305.
- Tránchez Martín, J.M., Herrero Alcalde, A., García Díaz, M.A., “El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aprobado en 2001”, *Presupuesto y gasto público*, n. 55, 2009, pp. 77-101.
- Varona Alabern, J.A., “El recargo autonómico: ¿una buena oportunidad desaprovechada?”, *Legal Today*, 28 de marzo de 2008 (disponible en <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscal/el-recargo-autonomico-una-buena-oportunidad-desaprovechada-2008-03-28/>; última consulta 18/03/2023).
- Vega García, A., “El Principio Constitucional de Solidaridad Interterritorial en España y en Alemania: Aplicación y límites”, *REAF*, n. 20, 2014, pp. 214-277.
- Vicente Matilla, J., “Constitucionalidad, legalidad y justicia del Concierto Económico con el País Vasco”, *Crónica Tributaria*, n. 142, 2012, pp. 157-194.
- Vidal Prado, C., “El Fondo de Compensación Interterritorial”, *Anuario Jurídico de La Rioja*, n. 8, 2002, pp. 161-186.
- Zabalza Martí, A., “La financiación autonómica en el Estatuto de Cataluña”, *Hacienda Pública Española/ Revista de Economía Pública*, n. 181, 2007, pp. 119-161.

Zornoza Pérez, J., “Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas”, *Instituto de Estudios Fiscales. Universidad Carlos III de Madrid*, 1992, pp. 478-487.

6.4. OTRA DOCUMENTACIÓN

Carmona Berraquero, C., “Las claves del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Garrigues*, 17 de febrero de 2023 (disponible en https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/claves-nuevo-impuesto-temporal-solidaridad-grandes-fortunas; última consulta 19/02/2023).

Fresneda, D., “Los impuestos, comunidad por comunidad: los datos de la batalla fiscal”, *RTVE*, 5 de octubre de 2022 (disponible en <https://www.rtve.es/noticias/20221005/impuestos-comunidades/2403127.shtml>; última consulta 01/03/2023).

García, B., “La “jungla” de los tributos propios: las CCAA cobran 81 impuestos”, *Libremercado*, 28 de febrero de 2019 (disponible en <https://www.libremercado.com/2019-02-28/la-jungla-de-los-tributos-propios-las-ccaa-cobran-81-impuestos-1276633916/>; última consulta 13/02/2023).

Izaguirre Fernández, J., “Cinco claves del recurso de inconstitucionalidad de Ayuso contra el impuesto a grandes fortunas”, *Economist & Jurist*, 7 de febrero de 2023 (disponible en <https://www.economistjurist.es/actualidad-juridica/actualidad-de-los-despachos/la-agenda-de-las-jornadas-formativas-del-7-de-febrero-del-icab/>; última consulta 21/02/2023).

Jiménez Díaz, A., “Sinopsis artículo 157”, *Congreso de los Diputados*, diciembre de 2003 (disponible en <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=157&tipo=2>; última consulta 31/01/2023).

Ministerio de Hacienda y Función Pública, “Ceuta y Melilla” (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/es->

[ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Ceuta%20y%20Melilla.aspx](https://www.hacienda.gob.es/ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Ceuta%20y%20Melilla.aspx); última consulta 08/01/2023).

Ministerio de Hacienda y Función Pública, “Fondos Compensación Interterritorial (FCI)” (disponible en <https://www.fondoseuropeos.hacienda.gob.es/sitios/dgfc/es-ES/ipr/oipr/fci/Paginas/inicio.aspx>; última consulta 24/02/2023).

Ministerio de Hacienda y Función Pública, “Régimen Común”. (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Regimen%20comun.aspx>; última consulta 14/02/2023).

Ministerio de Hacienda y Función Pública, “Régimen Económico y Fiscal de Canarias” (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Canarias.aspx>; última consulta 08/01/2023).