



FACULTAD DE DERECHO

"EL ARTÍCULO 31 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA: FUNDAMENTOS Y DESAFÍOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO"

Autor: Carmen Pilar Puyoles Lobera

Tutor: Dr. Luis Ángel Méndez López

5 E3 C

Derecho Constitucional

Madrid

Marzo 2025

RESUMEN

El sistema tributario español se fundamenta en el artículo 31.1 de la Constitución, que consagra los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Estos principios actúan como límites jurídicos al poder tributario y han sido objeto de una importante labor interpretativa por parte del Tribunal Constitucional. A lo largo del trabajo se analizan diversas resoluciones recientes que delimitan su alcance y aplicación práctica.

Asimismo, se examina el papel de la autonomía fiscal de las comunidades autónomas y las tensiones derivadas de la convivencia entre el régimen común y los sistemas forales, con especial atención al debate reabierto por el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. También se abordan fenómenos estructurales como la evasión y la elusión fiscal, así como las medidas adoptadas para combatirlos.

El estudio se inserta en el marco de los grandes desafíos contemporáneos de la política fiscal española, vinculados a la necesidad de compatibilizar justicia tributaria, cohesión territorial y sostenibilidad del sistema. En conjunto, este trabajo ofrece una visión crítica del modelo fiscal vigente, evaluando su adecuación a los principios constitucionales y reivindicando la necesidad de una política tributaria coherente, transparente y orientada a garantizar la justicia fiscal, más allá de intereses coyunturales o ideológicos.

Palabras clave: sistema tributario, Constitución Española, capacidad económica, Tribunal Constitucional, autonomía fiscal, sistema foral, evasión fiscal, elusión fiscal.

ABSTRACT

The Spanish tax system is grounded in Article 31.1 of the Constitution, which enshrines the principles of economic capacity, equality, progressivity, and non-confiscatoriness. These principles function as legal limits on the State's taxing power and have been the subject of extensive interpretation by the Constitutional Court. This study analyses several recent rulings that clarify their scope and practical application.

It also examines the role of fiscal autonomy of the autonomous communities and the tensions arising from the coexistence of the common regime and the foral systems, with particular attention to the renewed debate surrounding the Temporary Solidarity Tax on Large Fortunes. Furthermore, it addresses persistent issues such as tax evasion and avoidance, along with the legal mechanisms introduced to combat them.

This analysis is framed within the broader context of the contemporary challenges faced by Spanish fiscal policy, particularly the need to reconcile tax justice, territorial cohesion, and the long-term sustainability of the system. Overall, the work offers a critical perspective on the current fiscal model, assessing its alignment with constitutional principles and advocating for a coherent, transparent tax policy aimed at ensuring fiscal justice beyond temporary political or ideological interests.

Key words: tax system, Spanish Constitution, economic capacity, Constitutional Court, fiscal autonomy, foral system, tax evasion, tax avoidance.

ÍNDICE

CAPÍTULO I. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	8
1.1 La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.	8
1.2 Justicia y capacidad económica.	9
1.3 Principios de igualdad y progresividad.	11
1.4 La no confiscatoriedad del sistema tributario.....	12
CAPÍTULO II. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	13
2.1 Interpretación y aplicación del principio de capacidad económica.....	14
3.3.1 Inconstitucionalidad de la plusvalía municipal.....	14
3.3.2 La corrección monetaria en el IRPF.....	17
CAPÍTULO III. LA AUTONOMÍA FISCAL Y LA SOLIDARIDAD INTERTERRITORIAL.....	21
3.1 Origen y evolución de la autonomía fiscal en España.....	22
3.2 Distribución de competencias fiscales entre el Estado y las CCAA.	24
3.2.1 Competencias estatales	24
3.3.3 Competencias autonómicas	25
3.3 Principio de solidaridad interterritorial y tensiones actuales.....	28
3.3.1 Concierto Económico Vasco y Convenio Económico Navarro.	29
3.3.2 Posible autonomía fiscal Catalana	31
3.3.3 El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas	32
CAPÍTULO IV. DESAFÍOS ACTUALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	38
4.1 La evasión y elusión fiscal: problemas y medidas de control	38
4.1.1 El fraude fiscal en los pactos sucesorios.....	44
4.2 La cuota de solidaridad.....	48
CONCLUSIONES	53
BIBLIOGRAFÍA	53

LISTADO DE ABREVIATURAS

ATAD: Anti-Tax Avoidance Directive.

BEPS: Plan Base Erosion and Profit Shifting.

BOE: Boletín Oficial del Estado.

CA: Comunidad Autónoma.

CC: Código Civil.

CCAA: Comunidades Autónomas.

CE: Constitución Española.

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

IP: Impuesto sobre el Patrimonio.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

ITSGF: Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

LGSS: Ley General de la Seguridad Social

LGT: Ley General Tributaria.

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

ONU: Organización de las Naciones Unidas.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

TC: Tribunal Constitucional.

TRRL: Texto Refundido de Régimen Local.

TRLHL: Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

TS: Tribunal Supremo.

UE: Unión Europea.

INTRODUCCIÓN

Hace más de dos siglos, Benjamin Franklin afirmó que en este mundo nada es seguro, salvo la muerte y los impuestos. Esta afirmación, tan vigente hoy como entonces, refleja la inevitable presencia de los tributos en la vida de los ciudadanos. Precisamente por su carácter ineludible, el sistema tributario debe construirse sobre bases que garanticen su adecuación a los principios constitucionales.

El sistema tributario constituye un elemento esencial dentro de la estructura de un Estado social y democrático de derecho. A través de los impuestos, el Estado obtiene los recursos necesarios para financiar políticas públicas, garantizar servicios esenciales y promover el bienestar de los ciudadanos. Sin embargo, la tributación no debe ser un simple mecanismo de recaudación, sino que debe estar orientada por principios de justicia y equidad, asegurando que la carga tributaria sea soportada de manera proporcional a la capacidad económica de cada contribuyente.

El artículo 31.1 de la Constitución Española consagra la obligación de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Este principio, junto con los de progresividad e igualdad, establece las bases de un sistema fiscal justo y equitativo. Sin embargo, la aplicación práctica de estos principios ha sido objeto de múltiples debates, tal y como se observará en el análisis de las respectivas sentencias del Tribunal Constitucional.

Por otro lado, la descentralización competencial ha producido un marco complejo, con tensiones entre autonomía financiera y solidaridad interterritorial. Las singularidades del régimen foral, las demandas de mayor autonomía fiscal por parte de algunas comunidades y la reciente introducción del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas han reabierto el debate sobre el equilibrio territorial en materia tributaria.

Además, el entramado impositivo español afronta retos estructurales que ponen a prueba su eficacia recaudatoria y su legitimidad institucional. La persistencia de fenómenos como la evasión y la elusión fiscal debilita los principios de justicia y equidad, mientras que medidas como la cuota adicional de solidaridad en las pensiones —aplicada a las rentas más altas— han suscitado dudas sobre su compatibilidad con los valores constitucionales.

En este contexto, el objetivo del presente trabajo es ofrecer un análisis crítico y fundamentado sobre la adecuación del régimen fiscal español a los principios consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución. La complejidad de los retos actuales exige un análisis riguroso que contribuya al debate jurídico con argumentos técnicos, alejados de planteamientos ideológicos y centrados en la garantía de la justicia tributaria.

CAPÍTULO I. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.

El artículo 31.1 de la Constitución Española (en adelante CE) establece: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”. Este precepto consagra el fundamento constitucional del sistema fiscal en España y define las bases de la relación entre los ciudadanos y el Estado en materia tributaria.

A lo largo de este primer capítulo se desarrollarán los diferentes principios que operan como fundamentos esenciales del sistema tributario, explorando su desarrollo normativo.

1.1 La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se erige como una manifestación del principio de solidaridad que caracteriza a los Estados democráticos modernos. En este sentido, los impuestos representan no solo un instrumento de financiación del sector público, sino también una herramienta clave para garantizar la equidad en la distribución de recursos y la justicia social.

Contribuir mediante los tributos al sostenimiento de los gastos públicos no es solo un deber moral del ciudadano, sino que nuestra Constitución, a través del artículo 31.1, lo eleva a la categoría de deber jurídico. Esta obligación forma parte del Estatuto del ciudadano, integrado por derechos fundamentales, libertades públicas, derechos y deberes. El Título I de la Constitución, donde se enmarca este artículo, otorga carácter fundamental tanto a los derechos como a los deberes recogidos en su texto¹.

El carácter jurídico de esta obligación está reforzado por el principio de legalidad tributaria, consagrado en el artículo 9.3 de la CE, que garantiza que toda obligación fiscal esté sujeta a la ley, dotándola de legitimidad y protección frente a posibles abusos. De

¹Agencia Tributaria. (s.f.). “El deber de contribuir y el interés general.” *Agencia Tributaria*. (disponible en https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/El_deber_de_contribuir_y_el_interes_general.html)

este modo, se asegura que los impuestos no solo sean una herramienta recaudatoria, sino también un mecanismo de redistribución y cohesión social.

1.2 Justicia y capacidad económica.

La justicia tributaria constituye uno de los pilares fundamentales del sistema tributario español y es esencial para la construcción de un Estado democrático de derecho. Tal y como establece MARTÍN DELGADO “*no basta poseer capacidad económica para contribuir, sino que es preciso que esa capacidad sea considerada en el concepto de la justicia del sistema tributario*²”. Es decir, que el sistema tributario debe ser equitativo y ajustarse a las condiciones económicas particulares de cada contribuyente, garantizando que la carga fiscal sea proporcional a los recursos disponibles, de manera que se evite que las personas con menores ingresos enfrenten una carga impositiva desmesurada.

Podemos por tanto asumir, que no se limita a la mera recaudación, sino que persigue una función redistributiva, promoviendo la equidad social. Esto implica que los ciudadanos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de manera proporcional a su capacidad económica, sin discriminaciones arbitrarias y respetando las circunstancias individuales de cada contribuyente³.

Para garantizar su aplicación, el sistema fiscal debe ser accesible y comprensible para los ciudadanos, promoviendo la transparencia y generando confianza en las instituciones fiscales. Además, es esencial que los criterios utilizados para determinar las cargas tributarias sean objetivos y razonables, evitando cualquier forma de trato desigual.

Por otro lado, la capacidad económica, incluida en el artículo 31.1 CE, es el criterio fundamental para establecer la cuantía de los tributos. Cada ciudadano debe contribuir en función de su capacidad económica, la cual puede medirse en términos de ingresos, patrimonio o capacidad de generar recursos. Este principio asegura que quienes disponen

² Martín Delgado, J.M (1979). “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978” *Hacienda Pública Española*, núm. 60, p.93.

³ Marín Benítez, G. (2018). “Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.” *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 50, p.42.

de mayores recursos aporten una mayor proporción al sostenimiento de los gastos públicos, lo que fundamenta la progresividad del sistema tributario⁴.

Asimismo, actúa como un límite frente a posibles abusos fiscales, protegiendo a los contribuyentes de situaciones confiscatorias. El Tribunal Constitucional (en adelante TC) ha reiterado la importancia de respetar este principio, no solo como un mecanismo de equidad, sino también como una garantía frente al abuso del poder tributario⁵. De este modo, el sistema tributario español busca no solo financiar al Estado, sino también garantizar una distribución justa de la carga fiscal entre los ciudadanos, promoviendo la cohesión social.

Sainz de Bujanda sostiene que el concepto de capacidad contributiva, más allá de ser un mero criterio abstracto de justicia fiscal, se ha convertido en un principio jurídico con reconocimiento constitucional. Esto significa que ya no es solo una idea teórica o un valor externo al sistema legal (*"extramuros del ordenamiento positivo"*⁶), sino que ha sido incorporado formalmente al ordenamiento jurídico español a través de la Constitución.

De esta forma, a capacidad contributiva deja de ser una simple idea filosófica o moral sobre la justicia fiscal y se convierte en una exigencia jurídica vinculante. Esto implica que:

- Es un criterio obligatorio para el legislador: El Estado, al diseñar y aplicar impuestos, debe garantizar que cada ciudadano contribuya en función de su capacidad económica real.
- Es un límite para la actuación del poder tributario: La Administración no puede establecer tributos arbitrarios o desproporcionados que no respeten este principio.
- Tiene relevancia en el control judicial: Los tribunales pueden declarar inconstitucional un impuesto si consideran que no respeta la capacidad contributiva.

⁴ Sanz Gómez, R. (2020). “Progresividad fiscal (España)”. *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, 18, pp. 311-326. (disponible en <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/EUNOM/article/view/5279>)

⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 26 de octubre. (Ref. BOE-A-2021-19511)

⁶ Sainz de Bujanda, F.: “Reflexiones en torno a un sistema de Derecho Tributario español”. En “Hacienda y Derecho”. Tomo III. IEP, Madrid 1963. p. 185.

1.3 Principios de igualdad y progresividad.

El artículo 14 CE establece el principio general de igualdad ante la ley, garantizando que no exista discriminación por motivos personales o sociales. Sin embargo, en el ámbito tributario, este principio no puede interpretarse de manera absoluta, ya que el sistema impositivo persigue un objetivo de justicia fiscal que requiere un trato diferenciado en función de la capacidad económica de cada contribuyente.

Como señala la STC 27/1981, la igualdad en materia tributaria no implica una equiparación absoluta entre los ciudadanos, sino la aplicación de un sistema progresivo que permita una distribución equitativa de la carga fiscal. Este principio se encuentra regulado en el artículo 31.1 CE y en el artículo 3 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) estableciendo que la tributación debe adecuarse a la capacidad económica de cada persona⁷.

Desde una perspectiva doctrinal, se distingue la igualdad ante la ley, garantizada en el artículo 14 CE, de la igualdad tributaria, recogida en el artículo 31 CE. Mientras que la primera exige que la norma se aplique de manera uniforme a todas las personas sin discriminación, la segunda se orienta a que quienes poseen la misma capacidad económica asuman una carga tributaria equivalente. En este sentido, los tributos deben ser soportados por todos aquellos que dispongan de capacidad económica suficiente (principio de generalidad) y en condiciones de equidad (principio de igualdad), evitando que existan diferencias arbitrarias en la imposición fiscal.

Sin embargo, este principio puede generar desigualdades si no se consideran las particularidades de cada contribuyente. Por ejemplo, si se establece un impuesto sobre la renta que afecta por igual a todas las personas, sin tomar en cuenta su nivel de ingresos o situación económica, podrían surgir disparidades. Para algunos, el impuesto representaría una carga significativa, mientras que para otros sería una suma irrisoria.

Para evitar tales desigualdades, dentro del sistema tributario, existen mecanismos adicionales como las exenciones fiscales, que permiten liberar de ciertos tributos a

⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 27/1981, de 20 de julio. (Ref. BOE-T-1981-18420)

contribuyentes en situaciones especiales, o las deducciones, que disminuyen la base imponible de aquellos con menores ingresos o con cargas familiares.

En cuanto a la progresividad, es “*aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al aumento de la riqueza*⁸”. Así, se refuerza el marco de justicia social al garantizar que el sistema tributario no solo sea equitativo, sino también un mecanismo de redistribución de la riqueza.

De acuerdo con este principio, los tipos impositivos aumentan conforme lo hace la base imponible del contribuyente, lo que implica que aquellos con mayores recursos financieros aportan una mayor proporción de su renta o patrimonio al sostenimiento de los gastos públicos. Esta progresividad permite que el sistema fiscal actúe como una herramienta para reducir las desigualdades económicas.

1.4 La no confiscatoriedad del sistema tributario.

El artículo 31.1 CE establece que el sistema tributario no tendrá, en ningún caso, alcance confiscatorio. Este principio actúa como límite para el poder del Estado, asegurando que la imposición fiscal no vulnere los derechos patrimoniales de los ciudadanos ni comprometa su capacidad económica esencial.

La no confiscatoriedad implica que el sistema fiscal debe respetar un equilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente. En términos prácticos, esto significa que la suma de los tributos no puede ser tan elevada que prive al ciudadano de los recursos necesarios para su subsistencia o para el desarrollo de una vida digna.

Así, cuando el artículo 31.1 CE prohíbe el "alcance confiscatorio" del sistema tributario, establece la no confiscatoriedad como un límite explícito a la progresividad fiscal, con el propósito de garantizar el respeto a otros valores y derechos reconocidos en la Constitución, como el derecho a la propiedad privada (art. 33 CE). Se fundamenta por tanto en que un sistema tributario no puede considerarse equitativo si impone a los

⁸Martín Delgado, J.M (1979). “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978” *Hacienda Pública Española*, núm. 60, p. 92.

contribuyentes una carga desmesurada e injustificada que implique un sacrificio excesivo de su patrimonio⁹.

El TC ha abordado este principio en varias ocasiones, destacando que la confiscatoriedad no solo se refiere a un porcentaje excesivo de imposición, sino también a la falta de proporcionalidad en la carga fiscal. Por tanto, cualquier norma que imponga tributos desproporcionados o que carezca de una justificación objetiva y razonable podría ser declarada inconstitucional¹⁰.

Además, este principio guarda una estrecha relación con los derechos fundamentales y la dignidad de las personas, pues garantiza que el sistema fiscal sea compatible con los valores esenciales de un Estado democrático de derecho. La prohibición de la confiscatoriedad refuerza así la confianza en las instituciones y legitima el sistema tributario como instrumento al servicio del interés general.

CAPÍTULO II. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.

El TC desempeña un papel fundamental en la configuración y control del sistema tributario español, garantizando que los tributos se ajusten a los principios constitucionales establecidos en el artículo 31.1 de la CE. A través de su jurisprudencia, ha delimitado el alcance y aplicación de los principios de igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad, estableciendo criterios que orientan tanto al legislador como a la administración tributaria.

En este apartado se analizarán algunas de las sentencias más relevantes y actuales que han marcado la evolución del derecho tributario en España. Estas resoluciones han abordado aspectos fundamentales como la progresividad de los impuestos, el principio de capacidad económica, la prohibición de la confiscatoriedad y la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia tributaria.

⁹Moreno Fernández, J.I. “La prohibición de la confiscatoriedad como límite al tributo”. *Revista Técnica Tributaria*. N°.124. p. 29.

¹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 26 de octubre. (Ref. BOE-A-2021-19511)

2.1 Interpretación y aplicación del principio de capacidad económica.

El principio de capacidad económica establece un límite constitucional al poder impositivo del Estado, garantizando que los tributos solo pueden recaer sobre manifestaciones reales y efectivas de riqueza, evitando la imposición de cargas fiscales desproporcionadas o confiscatorias. Este principio no solo orienta la creación de normas tributarias, sino que también ha sido objeto de numerosas interpretaciones por parte del TC, cuyas decisiones han moldeado el alcance de su aplicación.

Conviene recalcar que las resoluciones del TC tienen el poder de redefinir el alcance de un tributo, modificando su aplicación en la práctica y, en ocasiones, corrigiendo excesos del legislador. Un gran ejemplo de ello ha sido la evolución del tratamiento de la plusvalía municipal o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con la inflación. En este sentido, distintas sentencias y votos particulares han defendido la necesidad de respetar la capacidad económica efectiva, mientras que otras han justificado decisiones que han permitido gravar manifestaciones de riqueza que pueden ser ficticias.

3.3.1 Inconstitucionalidad de la plusvalía municipal

Un antecedente clave en este debate se encuentra en el voto particular del magistrado Rodríguez Bereijo a la STC 221/1992, en el que criticaba que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU) no incorporara mecanismos automáticos de corrección monetaria. Esto generaba una grave distorsión que vulneraba principios esenciales del derecho tributario. Para él, la corrección monetaria del valor inicial del terreno no era un elemento accesorio, sino un requisito esencial para garantizar que la base imponible reflejara el incremento real de valor del bien y no meras cifras nominales afectadas por la inflación¹¹.

Por ello, consideraba inconstitucional que el artículo 355.5 del Texto Refundido de Régimen Local (en adelante TRRL)¹² dejara a discreción del Gobierno la decisión de

¹¹ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 221/1992, 11 de diciembre de 1992. (Ref. BOE-T-1993-1242)

¹² Artículo 355.5 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local: “Se autoriza al Gobierno para aplicar, cuando razones de política económica así lo exijan, correcciones monetarias en la determinación

aplicar o no esta corrección, lo que vulneraba el principio de reserva de ley tributaria del artículo 31.3 CE. Según su razonamiento, cualquier elemento esencial de un tributo – como la determinación de su base imponible – debía estar regulado por ley y no depender de decisiones discrecionales del Ejecutivo, ya que esto abría la puerta a arbitrariedades contrarias a la seguridad jurídica.

Rodríguez Bereijo argumentaba que la base imponible del IIVTNU debía calcularse en función del incremento real del valor del terreno entre dos momentos temporales y no simplemente sobre el precio de compraventa, lo que requería necesariamente ajustar el valor inicial para descontar el efecto de la inflación acumulada¹³. De no hacerse esta corrección, el impuesto acabaría gravando una plusvalía ficticia, ya que el valor del bien expresado en términos nominales sería cada vez menor en términos reales debido a la devaluación del dinero con el paso del tiempo. Este fenómeno, según el magistrado, provocaba que cuanto más tiempo transcurría entre la adquisición y la venta del terreno, mayor era la carga tributaria ficticia soportada por el contribuyente, dado que la inflación inflaba artificialmente la base imponible. En otras palabras, el impuesto no estaba gravando el enriquecimiento real del propietario, sino un efecto meramente monetario ajeno a la capacidad económica del contribuyente, lo que vulneraba el principio de justicia tributaria¹⁴.

Desde su perspectiva, la falta de corrección automática de la inflación implicaba que, de manera implícita, el impuesto estaba considerando la inflación como un criterio oculto de cuantificación de la base imponible, sin que esto estuviera reconocido por la ley. Esto suponía una grave contradicción, ya que la inflación no es un hecho imponible legítimo, sino un fenómeno económico ajeno a la capacidad contributiva del ciudadano. De este modo, permitía que los ayuntamientos obtuvieran una recaudación mayor sin que

del valor inicial del período de imposición y, en su caso, en el de las contribuciones especiales y mejoras permanentes.” (REF BOE-A-1986-9865).

¹³ Fragmento del voto particular de la STC 221/1992: “La base imponible está constituida por el incremento real del valor del terreno (no por el precio) entre dos momentos temporales diferentes, el inicial y el final.”

¹⁴ Fragmento del voto particular de la STC 221/1992: “Lo que, además de desvirtuar la naturaleza del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, sería contrario a los principios consagrados en el art. 31.1 C.E., en la medida en que se grava una capacidad económica inexistente o ficticia”.

existiera un incremento real de riqueza en los contribuyentes, lo que generaba un enriquecimiento injustificado del Estado a costa del ciudadano¹⁵.

Otro de los puntos clave de su argumentación era que la falta de ajuste inflacionario generaba una discriminación entre contribuyentes. Aquellos que mantenían la titularidad de un terreno durante un largo periodo sufrían una carga fiscal mucho mayor que quienes vendían en un plazo más corto, ya que la inflación acumulada inflaba más su base imponible. Esto suponía una vulneración del principio de igualdad tributaria, ya que la capacidad económica gravada no dependía de la ganancia real obtenida, sino del tiempo que el contribuyente había mantenido la propiedad del bien. Este efecto regresivo, además de ser injusto, podía desincentivar la inversión en el sector inmobiliario, perjudicando la eficiencia del sistema fiscal¹⁶.

Rodríguez Bereijo también criticaba la argumentación de la sentencia, que justificaba la falta de corrección monetaria en la supuesta existencia de un "menor valor inicial" del bien, es decir, en la diferencia entre el precio de compra y el valor real del mercado en el momento de adquisición. Según el magistrado, este argumento era erróneo, ya que el efecto de la inflación no es constante a lo largo del tiempo, sino que se acumula progresivamente, perjudicando más a quienes conservan sus propiedades por largos períodos. De este modo, el sistema generaba una carga fiscal desproporcionada para aquellos propietarios que mantenían sus bienes a lo largo del tiempo, distorsionando así la lógica del tributo.

Finalmente, concluyó que la única solución coherente con el principio de capacidad económica y de justicia tributaria habría sido declarar la inconstitucionalidad del artículo 355.5 del TRRL. Para corregir esta distorsión, proponía dos soluciones: establecer un mecanismo automático de corrección monetaria o reconocer expresamente en la ley que la inflación era un criterio de cuantificación del impuesto. La primera opción habría garantizado que la base imponible reflejara la realidad económica, mientras que la segunda hubiera evidenciado el carácter confiscatorio del tributo.

Sin embargo, en lugar de adoptar una de estas soluciones, el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (en adelante TRLHL) de 2004 eliminó cualquier referencia a la

¹⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 221/1992, 11 de diciembre. (Ref. BOE-T-1993-1242).

¹⁶ *Id.*

actualización del valor de adquisición de los terrenos, manteniendo un sistema que no distinguía entre ganancias reales y ganancias nominales. Esto provocó que la plusvalía municipal pudiera gravar incrementos patrimoniales ficticios, llegando incluso a imponer tributos sobre terrenos cuyo valor de mercado no había aumentado o, en algunos casos, había disminuido.

Este problema no pasó desapercibido y, finalmente, en la STC 182/2021, el TC declaró inconstitucional el sistema de cálculo del IIVTNU¹⁷. La sentencia estableció que el impuesto era inconstitucional en los casos en los que el contribuyente no había experimentado una verdadera ganancia patrimonial, ya que suponía una imposición sobre una capacidad económica inexistente, vulnerando así el artículo 31.1 CE. Es decir, el TC anuló el impuesto por la misma razón que había señalado Rodríguez Bereijo casi treinta años antes: gravar una plusvalía ficticia es incompatible con un sistema tributario justo.

3.3.2 La corrección monetaria en el IRPF

Además de en el IIVTNU, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) la supresión de mecanismos de corrección monetaria ha llevado a situaciones de inconstitucionalidad, al imponer cargas tributarias sobre riqueza irreal. Mientras que en el caso de la plusvalía municipal el TC acabó declarando su inconstitucionalidad en 2021, en el ámbito del IRPF, los votos particulares de la STC 67/2023 han puesto en evidencia la misma problemática.

El Tribunal Constitucional resolvió en junio de 2023 la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía sobre la falta de actualización del valor de adquisición de los bienes inmuebles en el cálculo de las ganancias patrimoniales dentro del IRPF. La Sala andaluza argumentaba que la ausencia de coeficientes de corrección monetaria suponía someter a tributación ganancias ficticias, lo

¹⁷ Fragmento del fallo de la STC 182/2021: “Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad”.

que vulneraría el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución¹⁸.

Frente a esta postura, tanto el abogado del Estado como el Fiscal General del Estado defendieron la constitucionalidad de la norma, argumentando que el IRPF es un impuesto nominalista y que la ausencia de corrección monetaria no implica necesariamente una infracción del principio de capacidad económica, ya que el legislador dispone de un margen de configuración suficiente para regular la imposición sobre las ganancias patrimoniales¹⁹.

Por su parte, el Tribunal sostiene que el principio de capacidad económica no exige de manera ineludible la corrección monetaria, ya que el ordenamiento tributario se rige por el principio nominalista²⁰. En adición, considera que la eliminación de los coeficientes de corrección monetaria dentro del IRPF responde a un criterio de neutralidad y equidad, evitando que los inmuebles tengan un tratamiento más favorable que otros activos financieros o patrimoniales que tampoco se benefician de correcciones por inflación. En este sentido, se destaca que otros elementos del IRPF, como los rendimientos del trabajo o los mínimos personales y familiares, tampoco están sujetos a ajustes inflacionarios, por lo que la eliminación de esta ventaja fiscal para las ganancias inmobiliarias contribuye a una mayor homogeneidad dentro del impuesto.

Uno de los argumentos fundamentales de la sentencia es que la inflación registrada en los últimos años en España no ha alcanzado niveles extremos que justifiquen la necesidad de una corrección de valores. En otras palabras, para que la falta de ajuste por inflación pudiera considerarse inconstitucional, sería necesario que la erosión inflacionaria fuese de tal magnitud que generara una tributación totalmente desproporcionada. Según los datos del Instituto Nacional de Estadística, la inflación media anual en España en los últimos años ha sido moderada en comparación con otras décadas, lo que lleva al tribunal a considerar que la eliminación de la actualización del valor de adquisición no implica una vulneración del principio de capacidad económica²¹.

¹⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 67/2023, de 6 de junio. (Ref. BOE-A-2023-16398).

¹⁹ *Id.*

²⁰ *Id.*

²¹ *Id.*

En consecuencia, el TC reafirma su doctrina previa en la STC 221/1992, que ya había avalado el principio nominalista en materia tributaria y descartado que la corrección monetaria fuese una exigencia constitucional²².

Por el contrario, los votos particulares de los magistrados Ricardo Enríquez Sancho y Enrique Arnaldo Alcubilla en la STC 63/2023 denuncian que la eliminación de la corrección monetaria en el IRPF vulnera los principios constitucionales de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad del artículo 31.1 CE. En su razonamiento, argumentan que el sistema actual impone tributos sobre ganancias meramente nominales, sin considerar el efecto de la inflación acumulada a lo largo del tiempo, lo que en muchos casos equivale a gravar rentas ficticias²³.

En este sentido, los magistrados recuerdan que la STC 221/1992, sobre el IIVTNU, ya advirtió que la aplicación estricta del principio nominalista en la valoración de elementos patrimoniales puede dar lugar a situaciones de imposición sobre rentas aparentes, lo que contraviene el sistema tributario justo exigido por la Constitución. De hecho, recuerdan el voto particular del magistrado Rodríguez Bereijo, que argumentó que la base imponible debía reflejar el incremento real del valor de los terrenos, ajustando los valores de adquisición con base en la inflación²⁴.

Además, los magistrados disidentes sostienen que este problema ya fue abordado en la STC 182/2021, donde el TC declaró inconstitucional la imposición de la plusvalía municipal en los casos en los que no se generaba un incremento real del valor del suelo. Por ello, critican que el mismo problema se traslade ahora al IRPF, sin que el Tribunal lo haya corregido, permitiendo que el impuesto se aplique sobre una capacidad económica virtual o inexistente²⁵.

Uno de los aspectos más destacados de su crítica es que la eliminación de los coeficientes de corrección monetaria rompe con la tradición de garantizar que el IRPF grave únicamente ganancias reales. Desde la reforma de 1981, los distintos textos normativos del impuesto habían incluido sistemas de actualización del valor de adquisición de los

²² *Id.*

²³ *Id.*

²⁴ *Id.*

²⁵ *Id.*

bienes inmuebles, ya fuera mediante coeficientes correctores variables o a través de coeficientes de abatimiento. Sin embargo, la Ley 26/2014 suprimió completamente estos mecanismos, con el argumento de favorecer la neutralidad fiscal y ampliar la base imponible del impuesto²⁶. Para los magistrados, esta decisión supuso una medida puramente recaudatoria, que ignora el mandato constitucional de someter a tributación únicamente manifestaciones reales de riqueza.

El voto particular subraya que la falta de corrección inflacionaria perjudica especialmente a quienes han mantenido inmuebles durante largos períodos de tiempo. Cuanto mayor es el lapso entre la adquisición y la venta, mayor es la distorsión en la base imponible, dado que la inflación acumulada puede representar una parte sustancial del supuesto incremento patrimonial. Para ilustrarlo, los magistrados presentan el caso concreto que dio origen a la cuestión de inconstitucionalidad: un contribuyente que adquirió en 1995 la nuda propiedad de un inmueble y la transmitió en 2016, obteniendo, según el cálculo fiscal, una ganancia patrimonial de 59.585 euros. Sin embargo, la inflación acumulada en ese periodo fue del 62,9 %, lo que significa que el valor real de adquisición actualizado habría sido mucho mayor, reduciendo significativamente la ganancia real obtenida²⁷.

Sin la corrección inflacionaria, este contribuyente terminó tributando por una base imponible inflada en un 94 %, lo que supuso que pagara una cuota tributaria un 50,28 % superior a la que habría correspondido de haberse aplicado la corrección monetaria. Esto supone una vulneración flagrante del principio de capacidad económica, ya que se obliga al contribuyente a pagar impuestos por una renta ficticia que no refleja una verdadera riqueza.

Para los magistrados, esta disparidad es injustificada y evidencia que la supresión de los coeficientes de corrección responde más a una decisión recaudatoria que a una verdadera necesidad del sistema tributario²⁸.

Además, el voto particular resalta la desigualdad territorial generada por la eliminación de los coeficientes de corrección. Mientras que en el régimen fiscal común se ha

²⁶ Fragmento de la Ley 26/2014 de 28 de noviembre: “Por último, se han suprimido la exención aplicable a los perceptores de dividendos, los denominados coeficientes de abatimiento existentes a través de una sucesión de regímenes transitorios desde el año 1996, avanzando de esta manera no sólo en términos de neutralidad sino también de equidad, los coeficientes de corrección monetaria aplicables exclusivamente a la tributación de bienes inmuebles y la compensación fiscal aplicable únicamente a los perceptores de determinados rendimientos del capital mobiliario.”

²⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 67/2023, de 6 de junio. (Ref. BOE-A-2023-16398).

²⁸ *Id.*

suprimido esta actualización, en los territorios forales del País Vasco sigue vigente un sistema que permite actualizar el valor de adquisición en función de la inflación. En la práctica, esto significa que un contribuyente que vende un inmueble en el territorio común tributará por una base imponible mucho más alta que alguien en el País Vasco, a pesar de haber experimentado una misma ganancia real.

A modo de ejemplo, si usted hoy transmitiera un inmueble por 200.000 € que adquirió por 100.000 € en 1994, tendría una ganancia de 100.000 € por la que tributaría aproximadamente 21.880 € en el IRPF del 2025, pero ¿qué ocurriría si usted fuera residente fiscal en Vizcaya?

Pues que usted podría actualizar el valor de adquisición multiplicándolo por un coeficiente de corrección monetaria de 1,7 que haría que, a efectos fiscales, su valor de adquisición fuera de 170.000 €, esto es, tendría una ganancia patrimonial ostensiblemente menor por la que tendría que tributar 6.180 €.

Es decir, por vivir en Madrid o en Zaragoza, estaría pagando 15.700 € más de lo que le correspondería si viviese en Vizcaya.

Estas diferencias en el tratamiento fiscal dentro del territorio nacional reflejan la existencia de un modelo de descentralización tributaria que ha permitido a algunas comunidades autónomas, en especial las de régimen foral, mantener mecanismos de corrección monetaria que han sido eliminados en el régimen común. Como se verá a continuación, esta disparidad pone de manifiesto las tensiones entre la autonomía financiera de las comunidades autónomas y la necesaria coordinación del sistema tributario nacional.

CAPÍTULO III. LA AUTONOMÍA FISCAL Y LA SOLIDARIDAD INTERTERRITORIAL.

El modelo autonómico español se caracteriza por un alto grado de descentralización, lo que ha llevado a que las comunidades autónomas asuman competencias clave en diversos ámbitos, incluida la gestión de sus propios recursos fiscales. La autonomía fiscal es un elemento fundamental dentro del sistema de financiación autonómica, ya que permite a las comunidades autónomas obtener ingresos propios y participar en la recaudación y gestión de determinados tributos, garantizando así su capacidad para desarrollar políticas públicas adaptadas a sus necesidades específicas.

Sin embargo, esta autonomía fiscal no opera de manera aislada, sino que debe compatibilizarse con el principio de solidaridad interterritorial, que busca garantizar un equilibrio en la distribución de los recursos entre los distintos territorios. Esto conlleva importantes debates sobre la justicia del sistema de financiación autonómica, el reparto de competencias fiscales entre el Estado y las CCAA y las desigualdades que pueden surgir entre territorios con diferente capacidad recaudatoria²⁹.

En este capítulo se examinará la evolución y características de la autonomía fiscal en España, su relación con la cohesión territorial y los retos que plantea en el marco del actual sistema de financiación autonómica. También se abordarán los principales conflictos y debates que surgen en torno a este modelo.

3.1 Origen y evolución de la autonomía fiscal en España.

La evolución del sistema fiscal en España ha estado marcada por un constante equilibrio entre centralización y autonomía, con especial relevancia en los territorios de Navarra y País Vasco. La singularidad fiscal de estas regiones tiene su origen en los fueros, regímenes jurídicos y fiscales diferenciados que se remontan a la Edad Media.

Estos fueros reconocían la capacidad de autogobierno y exenciones tributarias que, con el tiempo, fueron adaptándose a las exigencias del Estado central. Sin embargo, mientras que los fueros de otros territorios, como Aragón y Cataluña, fueron suprimidos por los Decretos de Nueva Planta de Felipe V tras la Guerra de Sucesión, los de Navarra y el País Vasco se mantuvieron con diversas transformaciones hasta derivar en el actual sistema de Convenio y Concierto Económico³⁰.

Navarra, en particular, fue un reino independiente hasta su incorporación a la Corona de Castilla en 1515 mediante la fórmula de “unión principal”, lo que le permitió conservar su autonomía fiscal y política. Durante siglos, Navarra mantuvo su propio sistema de hacienda, con plena capacidad normativa y de recaudación. Sin embargo, con la llegada

²⁹Ramos-Medina, S. E. (2021). Martínez-Vázquez, Jorge y Lago Peñas, Santiago (dirs.): Desafíos pendientes de la descentralización en España: Suficiencia y autonomía tributaria. *Gestión Y Análisis De Políticas Públicas*, (26), 135–138.

³⁰ Vicente Mantilla, J. (2012). “Constitucionalidad, legalidad y justicia del Concierto Económico con el País Vasco”. *Crónica Tributaria*, núm.142. pp. 157-194.

del Estado liberal, se produjo un proceso de integración que culminó en la Ley de 16 de agosto de 1841, conocida como "Ley Paccionada", que convirtió a Navarra en una provincia foral, pero manteniendo su régimen de Convenio Económico, lo que le permitió seguir gestionando su propio sistema tributario³¹.

Por su parte, las provincias vascas (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) nunca fueron un reino independiente, sino que formaron parte de Castilla desde la Edad Media. Poseían, sin embargo, un régimen foral propio basado en exenciones fiscales a cambio de servicios a la Corona, como la defensa fronteriza. Estas exenciones generaron un modelo de "provincias exentas" que se consolidó en la Edad Moderna, permitiendo que estos territorios quedaran fuera del sistema tributario común³².

No obstante, la progresiva centralización del Estado y la aparición de un sistema fiscal moderno hicieron cada vez más difícil justificar estas exenciones. Durante el siglo XIX, con la crisis del Antiguo Régimen y la implantación del constitucionalismo, los fueros comenzaron a ser cuestionados. Tras la Primera Guerra Carlista, la Ley de 25 de octubre de 1839 reconoció los fueros, pero subordinándolos a la unidad constitucional³³.

La negativa de las provincias vascas a someterse a las reformas llevó a su abolición tras la Segunda Guerra Carlista en 1876, lo que supuso su plena integración en el sistema fiscal estatal. No obstante, en 1878, el Gobierno español estableció el sistema de Concierto Económico para aliviar las tensiones con estos territorios, permitiendo que las diputaciones forales gestionaran y recaudaran sus propios impuestos, abonando al Estado un cupo anual por los servicios comunes³⁴.

Durante la dictadura de Franco, el sistema fue suprimido en Guipúzcoa y Vizcaya como represalia por su apoyo a la República, aunque se mantuvo en Álava y Navarra, que habían respaldado al régimen franquista. Con la llegada de la democracia y la Constitución de 1978, se restablecieron los Conciertos Económicos en todas las provincias vascas y se renovó el Convenio Económico navarro, consolidando un modelo

³¹ Martínez Diez, G. "Fueros y Conciertos Económicos". DA-1979, núm. 181.

³² *Id.*

³³ *Id.*

³⁴ *Id.*

de financiación diferenciado del resto de España. Este modelo, amparado por la Disposición Adicional Primera de la Constitución, sigue generando debates sobre su equidad y su impacto en la solidaridad interterritorial³⁵.

Además, el Título VIII de la Constitución, dedicado a la organización territorial del Estado, sentó las bases del actual sistema autonómico. En su artículo 2, la Constitución reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que integran España³⁶. Además, el artículo 156 establece el principio de autonomía financiera, asegurando que las comunidades autónomas podrán disponer de los recursos necesarios para el ejercicio de sus competencias y gestionarlos con libertad, siempre dentro de los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles³⁷.

3.2 Distribución de competencias fiscales entre el Estado y las CCAA.

La estructura descentralizada del Estado autonómico en España se fundamenta en los principios constitucionales de autonomía, coordinación y solidaridad. La Constitución Española de 1978 estableció las bases para esta descentralización, reconociendo el derecho de las comunidades autónomas a contar con autonomía financiera para la gestión de sus recursos y gastos. Sin embargo, la configuración concreta del sistema ha sido objeto de un proceso de evolución legislativa y política que ha redefinido la relación fiscal entre el Estado y las autonomías.

3.2.1 Competencias estatales

El Estado mantiene la competencia exclusiva en materia de hacienda general, tal como se establece en el artículo 149.1.14 de la Constitución³⁸. En virtud de esta atribución, es

³⁵ Disposición Adicional Primera CE: “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.”

³⁶ Artículo 2 de la Constitución Española: “La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.”

³⁷ Artículo 156 de la Constitución Española: “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.”

³⁸ Así, contempla que “el Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: 14.^a Hacienda general y Deuda del Estado.”

responsable de establecer los tributos de alcance nacional, regular su estructura básica y garantizar la estabilidad del sistema fiscal. Entre sus competencias más relevantes se incluyen:

- Creación y regulación de impuestos estatales: El Estado tiene la potestad de establecer tributos de carácter general y definir su estructura esencial, incluyendo bases imponibles, tipos de gravamen y exenciones. Ejemplos de estos impuestos son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
- Armonización y coordinación del sistema tributario: Debe garantizar la coherencia del sistema fiscal en todo el territorio nacional, evitando la aparición de distorsiones que puedan generar competencia desleal entre comunidades autónomas o dificultar la movilidad de personas y empresas.
- Recaudación y gestión de tributos no cedidos: Algunos tributos, como los aranceles aduaneros o los impuestos sobre productos energéticos, permanecen bajo la gestión exclusiva del Estado, debido a su impacto en la política económica y su vinculación con el marco normativo de la Unión Europea.
- Mantenimiento del principio de solidaridad interterritorial: La Administración central tiene la responsabilidad de garantizar que el reparto de los recursos fiscales permita a todas las comunidades financiar adecuadamente los servicios esenciales, evitando que las diferencias en capacidad fiscal generen desigualdades en la prestación de servicios públicos. No obstante, esta función del Estado se encuentra en constante tensión y en los siguientes apartados se analizará la situación actual y los principales debates suscitados al respecto.

3.3.3 Competencias autonómicas

El desarrollo del sistema de financiación autonómica ha supuesto la progresiva cesión de tributos a las comunidades autónomas, permitiéndoles obtener recursos propios y ejercer competencias normativas sobre determinados impuestos. Como se venía comentando, esta cesión se ha realizado de manera diferenciada, dando lugar a dos grandes regímenes de financiación: el régimen común, aplicable a la mayoría de las comunidades, y el régimen foral, vigente en Navarra y el País Vasco.

Régimen común

La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA)³⁹, aprobada en 1980, estableció el marco para la distribución de competencias fiscales entre el Estado y las comunidades autónomas de régimen común. Posteriormente, los sucesivos modelos de financiación han ido ampliando las competencias fiscales autonómicas, con especial relevancia en las reformas de 1996, 2001 y 2009.

En el régimen común, las comunidades autónomas pueden gestionar tres tipos de recursos fiscales:

- Tributos propios: Se trata de impuestos creados por las propias comunidades autónomas en ejercicio de su autonomía fiscal, siempre que no graven hechos imponibles ya sujetos a tributación estatal, local o de otro nivel administrativo. Estos tributos han proliferado en los últimos años, aunque su impacto recaudatorio sigue siendo limitado.
- Tributos cedidos: El Estado ha transferido a las comunidades autónomas la gestión y en algunos casos la capacidad normativa sobre ciertos impuestos. Entre los tributos cedidos destacan el IRPF (50 % de la recaudación), el IVA (50 %) y los Impuestos Especiales sobre Alcohol, Tabaco e Hidrocarburos (58 %). Además, las comunidades tienen competencias normativas en impuestos como el de Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Transferencias y fondos de nivelación: Las CCAA reciben transferencias del Estado para compensar las diferencias en su capacidad fiscal y garantizar la prestación de servicios públicos fundamentales. Entre los principales fondos destacan:
 - Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales: destinado a asegurar la financiación de servicios esenciales como la sanidad y la educación.
 - Fondo de Suficiencia Global: compensa a las comunidades cuya recaudación tributaria no es suficiente para cubrir sus necesidades de gasto.

³⁹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades, modificada en varias ocasiones siendo la más relevante a los efectos de ese estudio la realizada mediante 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.

- Fondos de Convergencia Autonómica: buscan reducir las diferencias de desarrollo económico entre comunidades.

Régimen foral

Las CCAA de régimen foral, es decir, el País Vasco y Navarra, disfrutan de un sistema fiscal propio basado en los Conciertos y Convenios Económicos, como se ha comentado anteriormente. En este modelo, las diputaciones forales tienen competencia plena para establecer, gestionar y recaudar la mayoría de los impuestos en su territorio, incluyendo el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el IVA. Como contrapartida, estas comunidades realizan una contribución económica al Estado, denominada cupo en el caso del País Vasco y aportación en Navarra, para financiar las competencias estatales ejercidas en su territorio.

El cálculo del cupo (y análogamente de la aportación navarra) parte de los gastos del Estado en el año base que no han sido asumidos por las instituciones forales. Según las leyes del Concierto Económico y el Convenio navarro, hay que distinguir en el Presupuesto General del Estado cuáles son “cargas asumidas” (gastos estatales en competencias ya transferidas a la comunidad foral) y cuáles “cargas no asumidas” (gasto en competencias no transferidas, que el Estado sigue prestando para el conjunto del país). Las haciendas forales solo contribuyen a financiar las cargas no asumidas, es decir, pagan como si el Estado solo gastara en aquellas funciones que ellas no han asumido. En otras palabras, se intenta calcular cuánto gastaría el Estado si todas las CCAA tuvieran las mismas competencias que el País Vasco o Navarra, y ese monto es la base sobre la que estas comunidades deben contribuir⁴⁰.

Si bien el mecanismo general es análogo, existen algunas diferencias entre ellos. Navarra, al ser una sola comunidad foral, liquida su aportación directamente con el Estado, mientras que en el País Vasco el cupo global se reparte entre las tres diputaciones forales (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) según coeficientes internos. En concreto en, la Ley 10/2023, de 3 de abril, se establece la metodología de señalamiento del cupo para el

⁴⁰ De la Fuente, Ángel, “Sobre el Sistema de Financiación Foral vasco y navarro: notas para un debate necesario”, *Hacienda Pública Española / Review of Public Economics*, vol. 242, n. 3, 2022, pp. 53-90 (disponible en <https://dx.doi.org/10.7866/HPE-RPE.22.3.3>).

quinquenio 2022-2026. En él se fija el cupo provisional del año base en 1.472 millones y se mantiene el índice de imputación en el 6,24%, el mismo desde 1979⁴¹.

Navarra por su parte ha manejado porcentajes menores, del 1,6% y a veces criterios propios en la valoración de ciertas competencias⁴². No obstante, ambos siguen el mismo principio: contribuyen solo a las cargas no asumidas según su peso relativo.

Según la CE, el régimen foral no debe generar privilegios ni desigualdades en la financiación de los servicios públicos. Sin embargo, la coexistencia de dos sistemas fiscales continúa generando tensiones políticas y económicas, que ponen en duda el verdadero cumplimiento del precepto constitucional de la solidaridad interterritorial, tal y como se explica a continuación⁴³.

3.3 Principio de solidaridad interterritorial y tensiones actuales.

El artículo 138 de la Constitución Española⁴⁴ garantiza la aplicación efectiva del principio de solidaridad establecido en el artículo 2, asegurando un equilibrio económico adecuado y justo entre las distintas regiones del territorio español. Además, al reconocer la singularidad del denominado "hecho insular", subraya que las diferencias entre los Estatutos de Autonomía de las comunidades no podrán, en ningún caso, traducirse en privilegios económicos o sociales.

Así, según la clasificación aportada por ALBERTÍ ROVIRA, la solidaridad del 138 CE comprendería el conjunto de medidas encaminadas a la consecución de un equilibrio

⁴¹ Artículo 7 de Ley 10/2023, de 3 de abril, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2022-2026: “El índice de imputación al que se refieren los artículos 4 y 6 precedentes, determinado básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con el Estado, es el 6,24 por 100 para el quinquenio en curso.”

⁴² Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. (REF BOE-A-1990-31117).

⁴³ Monasterio Escudero, C. (2017). “El Sistema Foral: ¿derecho histórico o privilegio?”. *Revista de Libros*. (disponible en: <https://www.revistadelibros.com/el-sistema-foral-derecho-historico-o-privilegio/>)

⁴⁴ Artículo 138.1 de la Constitución Española: “El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular.”

económico, adecuado y justo, medidas garantizadoras de la autonomía financiera, y concretos instrumentos de financiación de las Comunidades Autónomas⁴⁵.

Además, la Constitución establece que las diferencias entre los Estatutos de Autonomía no pueden generar privilegios de carácter económico o social. No obstante, resulta pertinente analizar si la singularidad del Cupo Vasco y del Convenio Navarro respecto al resto de regímenes fiscales podría vulnerar este principio. Asimismo, cabe valorar si las reiteradas demandas de mayor autonomía financiera por parte de comunidades como Cataluña pueden afectar la cohesión territorial y el equilibrio del sistema de financiación autonómica.

3.3.1 Concierto Económico Vasco y Convenio Económico Navarro.

Uno de los mayores expertos en financiación autonómica, Ángel de la Fuente, elaboró en 2022 un interesante análisis centrado en los sistemas vasco y navarro. En él se desarrolla una metodología para desglosar el Presupuesto del Estado de 2017 en partidas asumidas y no asumidas, siguiendo los criterios legales, pero aplicándolos con rigor técnico y teniendo presentes las obligaciones constitucionales de solidaridad y ausencia de privilegios⁴⁶.

El problema central radica en la valoración correcta de las cargas no asumidas. Las leyes del Concierto y Convenio definen en términos generales qué son cargas no asumidas (competencias estatales no efectivamente transferidas) pero no ofrecen un listado detallado ni un método transparente para valorarlas en la práctica. Las leyes quinquenales del cupo/aportación apenas incluyen un anexo con la cifra total de “gasto no asumido” y los ajustes, sin explicar cómo se llegó a ella. Esto da margen a interpretaciones discretionales.

El doctor en economía evalúa si las cifras oficiales subestiman el coste real de los servicios estatales en las forales. Y su hallazgo es que, efectivamente, la valoración oficial

⁴⁵ Alberí Rovira. E. (2011). “Solidaridad Territorial”. M. Aragón Reyes & C. Aguado Renedo (Dir.), *Temas básicos de Derecho Constitucional*. p. 6372.

⁴⁶ De la Fuente, Ángel, “Sobre el Sistema de Financiación Foral vasco y navarro: notas para un debate necesario”, *Hacienda Pública Española / Review of Public Economics*, vol. 242, n. 3, 2022, pp. 53-90 (disponible en <https://dx.doi.org/10.7866/HPE-RPE.22.3.3>).

de las cargas no asumidas parece estar muy por debajo de la real. Según sus estimaciones, en 2017 el gasto estatal no asumido por el País Vasco estaría infravalorado en torno a un 30% (unos 32.000 millones de euros) respecto al cálculo que él considera correcto. En lugar de contribuir a financiar aproximadamente el 63% del gasto estatal “primario” (no financiero) que les correspondería, las haciendas forales solo habrían contribuido en torno al 42%⁴⁷.

En Navarra el sesgo a la baja es algo menor (por limitaciones de comparar distintos años) pero también significativo. Esta infravaloración de las cargas no asumidas implica que el cupo y la aportación determinados oficialmente podrían ser bastante inferiores a lo que serían con una medición fiel, otorgando a las comunidades forales un beneficio financiero extra⁴⁸.

Por otro lado, se destaca la falta de transparencia del sistema foral y cómo esto ha permitido la persistencia de posibles sesgos. A diferencia del sistema común, donde cada año se publica una liquidación detallada de la financiación autonómica (incluyendo todas las variables y cálculos exigidos por la ley), en el régimen foral no se hace pública una metodología detallada ni los datos desglosados empleados para calcular el cupo y la aportación⁴⁹.

Así, las normas básicas (Concierto y Convenio) se limitan a principios generales, y las leyes quinquenales presentan solo el resultado final en un cuadro resumido. No se explica cómo se han determinado exactamente las cargas no asumidas, qué partidas se consideraron en cada categoría ni qué datos se usaron para los ajustes de impuestos. Esta opacidad ha sido criticada por expertos, por el Defensor del Pueblo e incluso llevada al Consejo de Transparencia. Si bien hubo resoluciones instando a mayor apertura de información, no han logrado obligar al gobierno a revelar los detalles del cálculo. El resultado es que no existe una rendición de cuentas pública sobre si el cupo y la aportación se están calculando conforme a criterios objetivos y equitativos⁵⁰.

⁴⁷ *Id.*

⁴⁸ *Id.*

⁴⁹ *Id.*

⁵⁰ *Id.*

Por ello, el coeficiente de imputación debería reflejar el peso real de cada comunidad foral en el PIB nacional en cada momento, en lugar de basarse en porcentajes históricos obsoletos. De lo contrario, se estaría vulnerando el principio constitucional de solidaridad, otorgando un trato diferenciado privilegiado e injusto a las regiones forales.

3.3.2 Possible autonomía fiscal Catalana

Desde hace décadas, los gobiernos catalanes han expresado su voluntad de lograr un mayor grado de autonomía fiscal, aspirando a un sistema similar al Concierto Económico vasco o al Convenio navarro. Esta demanda se basa en la percepción de que el actual sistema de financiación autonómica no garantiza a Cataluña los recursos adecuados en relación con su aportación fiscal al Estado.

Tras las últimas elecciones catalanas, el pasado mayo de 2024, se produjo un acuerdo de investidura entre el Partido Socialista Catalán y Esquerra Republicana de Cataluña para investir presidente al socialista Salvador Illa. La piedra angular del acuerdo era desde el primer momento una nueva financiación para Cataluña. Y así, en el documento firmado, se acuerda la creación de un nuevo sistema de financiación que garantice la suficiencia financiera y la soberanía fiscal de la Generalitat⁵¹.

Para analizar la posible vulneración de la CE, conviene recordar la STC 31/2010, de 28 de junio (sobre el Estatuto de Cataluña). En la que se afirmó que la competencia para fijar las bases de la financiación autonómica corresponde al Estado (art. 157.3 CE) y que la autonomía financiera de las CCAA debe ejercerse en coordinación con la Hacienda estatal⁵².

De esta forma, el TC subrayó que las decisiones que afecten al conjunto del sistema (como la participación de Cataluña en los ingresos del Estado) no pueden depender de la

⁵¹ Fragmento del acuerdo entre el PSC Y ERC (2024): “El Partido de los Socialistas de Cataluña y Esquerra Republicana de Catalunya suscriben un acuerdo para permitir una investidura encaminada a conseguir que Cataluña gane soberanía, a partir de cuatro compromisos esenciales: — Impulsar un sistema de financiación singular que avance hacia la plena soberanía fiscal, basado en la relación bilateral con el Estado y la recaudación, gestión y liquidación de todos los impuestos, con el objetivo de dotar a las instituciones catalanas de los recursos necesarios para hacer frente a las necesidades de la Cataluña de los 8 millones de habitantes”

⁵² STC 31/2010 de 28 de junio, sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña.

voluntad unilateral de una Comunidad. Asimismo, enfatizó que la Constitución prohíbe diferencias de financiación sin justificación razonable, por implicar privilegios vetados por el art. 138 CE. Aunque no anuló el principio de ordinalidad del Estatuto, lo vació de efectos prácticos obligatorios, supeditándolo siempre al cumplimiento de la solidaridad general. En definitiva, esta sentencia marcó que cualquier modelo singular debe respetar la suficiencia financiera del resto de comunidades y la cohesión del sistema⁵³.

En adición, otorgar a Cataluña una hipotética hacienda propia y un sistema de financiación especial supondría una ruptura del modelo autonómico actual y vulneraría principios constitucionales esenciales. Sin una reforma de la Constitución, este tipo de acuerdos serían susceptibles de ser declarados inconstitucionales por el Tribunal Constitucional. Además, la creación de un modelo fiscal propio para Cataluña podría generar una reacción en cadena, con otras comunidades reclamando un trato similar, lo que afectaría gravemente al equilibrio del sistema de financiación autonómica en España.

Por tanto, cualquier reforma en esta materia debería abordarse desde un enfoque multilateral y respetando los principios de igualdad y solidaridad interterritorial consagrados en la Constitución.

3.3.3 El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

La llamada “cuota de solidaridad” hace referencia al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante ITSGF), un tributo estatal creado a finales de 2022 con el objetivo de gravar los grandes patrimonios netos. Este impuesto surge mediante la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que estableció gravámenes temporales en el sector energético y financiero y, en su artículo 3, creó el ITSGF⁵⁴.

Originalmente se diseñó como un impuesto de vigencia limitada (aplicable solo a los ejercicios 2022 y 2023), si bien posteriormente su aplicación se ha prorrogado de forma

⁵³ *Id.*

⁵⁴ Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

indefinida a través del Real Decreto-ley 8/2023⁵⁵. Según la Exposición de Motivos de la ley, la finalidad declarada del impuesto es doble: aumentar la recaudación y promover la armonización tributaria entre territorios, evitando diferencias excesivas en la tributación patrimonial entre comunidades autónomas⁵⁶.

En cuanto a su configuración jurídica, el ITSGF es un tributo directo, personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP). Grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía más elevada, afectando solo a aquellos patrimonios superiores a 3.000.000 de euros (con un mínimo exento de 700.000 euros, igual que en el IP, aplicable a residentes). La mecánica del impuesto prevé que el contribuyente calcule su cuota teniendo en cuenta lo pagado por el Impuesto sobre el Patrimonio autonómico: es decir, la cuota del ITSGF se determina por la parte del patrimonio que no haya sido gravada por la comunidad autónoma en el IP.

En la práctica, esto implica que un contribuyente solo pagará ITSGF en la medida en que su comunidad autónoma le haya bonificado parcial o totalmente el impuesto sobre el patrimonio. El primer devengo del impuesto tuvo lugar el 31 de diciembre de 2022 (pocos días después de su publicación en el BOE), y desde entonces el hecho imponible se devenga el 31 de diciembre de cada año, con obligación de presentar la declaración correspondiente entre el 1 y el 31 de julio del año siguiente.

En cuanto al análisis constitucional de la ley, la introducción de la “cuota de solidaridad” provocó de inmediato un conflicto competencial entre el Estado y algunas comunidades autónomas. Particularmente, aquellas que habían bonificado al 100% el Impuesto sobre el Patrimonio en sus territorios (en especial la Comunidad de Madrid, pionera en dicha bonificación desde 2008, y posteriormente Andalucía, que aprobó la bonificación total en 2022).

⁵⁵ Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía.

⁵⁶ Véase un fragmento de la exposición de motivos de la Ley 38/2022: “La segunda finalidad es armonizadora, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC.AA., especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas CC.AA. que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las CC.AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto.”

Estas comunidades consideraron que el nuevo impuesto estatal vulneraba su autonomía financiera al gravar una materia (los grandes patrimonios) que de facto ellas habían decidido bonificar en ejercicio de sus competencias tributarias⁵⁷.

En sus recursos de inconstitucionalidad presentados ante el TC a inicios de 2023, Madrid, Andalucía (y también Galicia, que aplicaba una bonificación parcial del 50% en patrimonio) alegaron, entre otros motivos, que la ley estatal suponía una invasión de competencias autonómicas y un fraude a la cesión del IP. Argumentaban que el Estado, al crear un “impuesto sobre el patrimonio bis”, vaciaba de contenido su capacidad normativa sobre un tributo cedido, ya que ponía a las regiones en la disyuntiva de mantener sus bonificaciones y ceder la recaudación al Estado, o suprimirlas para ingresar ellas mismas ese dinero. Lo cual, lesionaría la autonomía política y financiera que la Constitución y el sistema de financiación autonómica les reconoce⁵⁸.

Conviene recordar que, como se ha comentado con anterioridad, la LOFCA, establece la cesión del rendimiento del IP a las comunidades autónomas de régimen común, siendo, por tanto, un tributo cedido. Y que, por tanto, como establece en su demanda la Comunidad de Madrid: *“Si el Estado quería modificar los términos de la cesión del impuesto sobre el patrimonio, debería haberse sometido al procedimiento previsto, que requiere la previa convocatoria y acuerdo de la Comisión Mixta entre el Estado y la Comunidad de Madrid y la modificación de las leyes por las que se cede el impuesto”*⁵⁹.

Otra crítica jurídica en los recursos fue la posible vulneración del principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad (por acumularse este nuevo gravamen con otros tributos). En otras palabras, se produce la coexistencia de dos tributos estatales IP y el ITSGF, que comparten la misma naturaleza y finalidad, gravando el mismo hecho imponible y sujeto pasivo, y determinando la base imponible conforme a idénticas reglas. Dicho de otro modo, el Estado está ejerciendo su poder tributario de manera duplicada

⁵⁷ Calvo Vérgez, J.: “Sombras de inconstitucionalidad sobre el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Quincena Fiscal*, no4, 2023.

⁵⁸ Recurso de inconstitucionalidad 616-2023. Interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid respecto del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

⁵⁹ *Id.*

sobre una misma manifestación de riqueza, lo que se traduce en la imposición de una doble carga fiscal por un único hecho imponible⁶⁰.

El Tribunal Constitucional, sin embargo, terminó avalando la constitucionalidad del ITSGF. En noviembre de 2023, el Pleno del TC resolvió y desestimó los recursos interpuestos por Madrid (STC 149/2023, de 7 de noviembre), Andalucía (STC 170/2023, de 22 de noviembre) y Galicia (STC 171/2023, de 22 de noviembre).

Así, en la Sentencia 149/2023 del TC desestimó el recurso de inconstitucionalidad núm. 616-2023, promovido por la Comunidad de Madrid, contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, que creó el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF). Sin embargo, cuatro magistrados formularon un voto particular discrepante, en el que sostienen que la creación de este impuesto estatal supone una vulneración del principio constitucional de autonomía financiera de las CCAA⁶¹.

A su juicio, el ITSGF constituye un “ataque frontal” a la capacidad de las comunidades para gestionar sus propios recursos tributarios, hasta el punto de neutralizar las decisiones legítimas que estas habían adoptado en ejercicio de sus competencias tributarias. En particular, denuncian que la nueva figura tributaria estatal se superpone al IP (ya existente y cedido a las comunidades autónomas), con la finalidad confesada de “armonizar” la tributación patrimonial entre territorios, algo que –según los magistrados discrepantes– se ha hecho al margen del bloque de constitucionalidad y en perjuicio de la autonomía fiscal garantizada por la Constitución (arts. 133, 137, 156.1 y 157.3 CE) y las leyes que regulan la financiación autonómica (LOFCA).

En primer lugar, el voto particular critica la forma en que se aprobó el ITSGF, destacando un fraude de ley procedimental. Recuerdan que la Constitución y el bloque normativo garantizan a las comunidades autónomas una participación en las decisiones sobre sus recursos financieros, de modo que cualquier alteración de las condiciones de cesión de un tributo estatal debe seguir los cauces formalmente previstos. En este caso, el Estado eludió los mecanismos cooperativos y las garantías formales: en vez de negociar una modificación del régimen de cesión del Impuesto sobre el Patrimonio en el Consejo de

⁶⁰ *Id.*

⁶¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, de 7 de noviembre. (REF. BOE -A-2023-25631)

Política Fiscal y Financiera, acordarla en una Comisión Mixta Estado-Comunidad y reformar las normas pertinentes (LOFCA, leyes orgánicas estatutarias y leyes de cesión) mediante ley orgánica, se optó por introducir *ex novo* un impuesto estatal mediante ley ordinaria.

Al ignorar estos cauces, la ley habría incurrido en un vicio de inconstitucionalidad formal: se “recentralizó” materialmente un tributo cedido, sin respetar la reserva de ley orgánica del art. 157.3 CE ni las garantías de cooperación y lealtad institucional que informan el sistema de financiación autonómica. En palabras del voto particular, la creación de este impuesto estatal replicado tuvo por efecto “*alterar... las condiciones de cesión del impuesto sobre el patrimonio... sin haber seguido la vía constitucionalmente establecida para ello en el bloque de la constitucionalidad*”, constituyendo un “claro fraude de ley” del legislador estatal⁶².

En segundo lugar, los magistrados discrepantes centran su reproche en el fondo de la medida, es decir, en la lesión de la autonomía política y financiera de las CCAA que supone este nuevo impuesto estatal. Recuerdan la doctrina constitucional según la cual la autonomía financiera reconocida en el art. 156.1 CE no se limita al gasto, sino que comprende la capacidad normativa sobre los ingresos tributarios propios y cedidos⁶³. En esa línea, el Tribunal Constitucional había afirmado que la autonomía tributaria regional implica “*no solo poder establecer o aumentar tributos, sino rebajarlos e incluso suprimirlos, determinando cada comunidad autónoma su propio modelo fiscal... sin que [este] sea anulado por decisiones estatales*”.

Precisamente Madrid había ejercido sus competencias normativas bonificando al 100% el IP, algo perfectamente válido dentro del marco de corresponsabilidad fiscal vigente (de hecho, la propia STC 149/2023 admite que el art. 156.1 CE y la normativa de financiación “permiten a las comunidades autónomas reducir a cero” la tributación patrimonial en su territorio).

El voto particular denuncia que el Estado, mediante el ITSGF, interfiere y anula de facto esa decisión autonómica legítima: en las comunidades que habían suprimido en la práctica

⁶² *Id.*

⁶³ Artículo 156 de la Constitución Española: “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.”

el impuesto patrimonial, el nuevo tributo estatal viene a “neutralizar” dicha ventaja fiscal, recaudando en favor del Estado lo que la comunidad decidió no gravar.

Incluso allí donde el IP sigue vigente, la Ley 38/2022 prevé deducir lo pagado por este último del ITSGF (evitando la doble imposición). El resultado es que la recaudación efectiva del nuevo impuesto será cero en las comunidades autónomas donde se tribute por el IP, evidenciando que su “*raison d'être*” no es recaudar en general, sino exclusivamente gravar patrimonios en aquellas autonomías que habían optado por bonificarlos.

En otras palabras, atribuyen al ITSGF una “finalidad extrafiscal” destinada a “*igualar la tributación del patrimonio*” entre territorios, lo que en su opinión desvirtúa la legitimidad constitucional de la figura. Un tributo concebido principalmente para disminuir las diferencias entre contribuyentes de distintas autonomías (según reconoce el propio preámbulo de la ley) es visto por el voto particular como una medida de armonización impositiva encubierta, carente de verdadera finalidad recaudatoria y que sacrifica injustificadamente la diversidad fiscal autonómica.

De este modo, se estaría comprometiendo el equilibrio que debe existir entre la unidad del sistema tributario estatal y la autonomía fiscal reconocida a las comunidades autónomas en el marco constitucional. En concreto, el nuevo impuesto estatal tiene como efecto práctico limitar o anular la capacidad de determinadas comunidades autónomas para aplicar políticas fiscales propias.

Es el caso, por ejemplo, de la Comunidad de Madrid, que había optado por una política de bonificación del Impuesto sobre el Patrimonio con el objetivo de favorecer la inversión y el crecimiento económico. Pero que, con la entrada en vigor del impuesto estatal, esa estrategia queda seriamente condicionada, al recaer ahora sobre los contribuyentes madrileños una carga tributaria que la comunidad había decidido no imponer.

Por todo ello, esta situación vulnera principios fundamentales del sistema constitucional de financiación territorial, como la autonomía financiera, la corresponsabilidad fiscal, la coordinación y la lealtad institucional (art. 156.1 CE), todos ellos directamente vinculados al principio de autonomía política consagrado en el artículo 137 de la Constitución.

CAPÍTULO IV. DESAFÍOS ACTUALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Más allá de las tensiones derivadas del actual modelo de autonomía fiscal, que complican la coherencia y coordinación del sistema tributario español, existen desafíos estructurales de carácter global y demográfico que inciden de forma directa en la sostenibilidad financiera del Estado. En este contexto, resulta necesario abordar, por un lado, las estrategias nacionales y europeas orientadas a la lucha contra el fraude fiscal, y por otro, las reformas que buscan garantizar el sostenimiento del sistema público de pensiones ante el progresivo envejecimiento de la población y el desequilibrio generacional que atraviesa España.

4.1 La evasión y elusión fiscal: problemas y medidas de control.

La evasión y la elusión fiscal constituyen fenómenos diferenciados dentro del ámbito de la tributación, aunque ambos comparten el efecto de menoscabar la capacidad recaudatoria del Estado y afectar negativamente la equidad del sistema tributario.

La evasión fiscal se define como la conducta ilícita consistente en el incumplimiento deliberado de las obligaciones tributarias mediante la ocultación de ingresos, la falsificación de documentos contables, la simulación de operaciones económicas o cualquier otra maniobra fraudulenta orientada a reducir la carga impositiva real. En esencia, implica una transgresión directa de la norma tributaria, lo que conlleva la imposición de sanciones administrativas y, en determinados supuestos, la tipificación como delito fiscal conforme al artículo 305 del Código Penal⁶⁴.

Por otro lado, la elusión fiscal tributaria consiste en una búsqueda de instrumentos lícitos, formas jurídicas o fórmulas negociales menos onerosas con el fin evitar el pago de impuestos o minimizar su entidad⁶⁵. Se configura, por tanto, como una estrategia en la que el contribuyente, sin infringir formalmente la norma tributaria, se vale de estructuras jurídicas y transacciones diseñadas específicamente para minimizar su tributación,

⁶⁴ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

⁶⁵ García Novoa, C., Catedrático de Derecho Financiero y Tributario-Universidad de Santiago de Compostela, España, *Elusión y evasión internacional*, I Congreso Internacional de Derecho Tributario, Panamá, junio de 2012, p.1.

aprovechando vacíos normativos, deficiencias regulatorias o interpretaciones extensivas de la norma⁶⁶.

Este comportamiento, aunque jurídicamente no ilícito en términos estrictos, resulta contrario al principio de justicia tributaria consagrado en el artículo 31.1 de la CE, al permitir que determinados sujetos eviten o reduzcan sustancialmente su carga fiscal mediante la utilización artifiosa de figuras jurídicas. La detección y corrección de estas prácticas ha motivado el desarrollo de cláusulas anti-elusión en los ordenamientos jurídicos modernos, tales como la regla del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” recogida en el artículo 15 de la LGT⁶⁷.

Tanto la evasión como la elusión fiscal generan grave perjuicio económico al Estado. Al detraer ingresos tributarios que legítimamente corresponden a la Hacienda Pública, minan la capacidad del sector público para financiar servicios básicos, infraestructuras y políticas sociales. Se estima que la brecha recaudatoria derivada del fraude fiscal representa varios puntos del PIB, lo que equivale a decenas de miles de millones de euros que dejan de ingresar a las arcas públicas cada año. Esta merma de ingresos obliga, o bien a recortar gasto público, o bien a aumentar la carga tributaria sobre los contribuyentes cumplidores, distorsionando la equidad del sistema⁶⁸.

Se puede decir, por tanto, que el fraude erosiona el principio de justicia tributaria: socava la confianza de los ciudadanos en el sistema impositivo y crea desigualdad competitiva (quien evade obtiene ventaja frente al contribuyente honesto)⁶⁹. Además, en un contexto

⁶⁶ s.a., “Obtención indebida de devoluciones tributarias en relación con el delito contra la Hacienda pública”, *Iberley*, 2023 (disponible en <https://www.iberley.es/temas/obtencion-indebida-devoluciones-tributarias-relacion-delito-hacienda-publica-64140>)

⁶⁷ Artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria:

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

⁶⁸Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027.

(Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-noticias/2024/marzo/25/plan-estrategico-agencia-tributaria-2024-2027.html>)

⁶⁹ Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra

de globalización y digitalización de la economía, la planificación fiscal agresiva de grandes multinacionales (forma de elusión) provoca una transferencia artificiosa de bases imponibles desde países con impuestos normales hacia territorios de baja tributación, reduciendo los ingresos fiscales donde realmente se genera la actividad económica⁷⁰.

Estas prácticas de erosión de bases y traslado de beneficios han motivado una respuesta coordinada a nivel internacional dada su magnitud e impacto negativo en las finanzas públicas globales⁷¹. Los gobiernos implementan múltiples medidas de control para combatirlas, combinando reformas legales, mejoras administrativas y cooperación internacional.

En el ámbito de la evasión (fraude) fiscal, las medidas se enfocan en el reforzamiento de la Administración Tributaria: más recursos para inspección, cruce de datos y tecnología (Big Data), sanciones más severas y tipificación penal efectiva para los grandes defraudadores. Por ejemplo, en España se han limitado los pagos en efectivo –que facilitaban transacciones opacas– reduciendo el límite general de 2.500 € a 1.000 € con el objetivo de dificultar la economía sumergida basada en dinero no rastreable⁷². Igualmente, se han adoptado sistemas informáticos de facturación certificados para prevenir la llevanza de doble contabilidad (prohibiendo el software de ocultación de ventas, medida introducida en el art. 29.2.j) de la Ley General Tributaria mediante la Ley 11/2021)⁷³. La colaboración internacional también es esencial: el intercambio automático de información financiera entre países (p.ej. el Estándar Común de la OCDE) ha expuesto

las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

⁷⁰ Jiménez Vargas, PJ. (2021) “Los cambios y desafíos que plantea la fiscalidad de la economía digital en el contexto internacional.” *Cuadernos de Derecho Transnacional*, Vol. 13, N.º 2, pp. 289-328.

⁷¹ *Id.*

⁷² Fragmento de la Ley 11/2021, de 9 de julio: “Los positivos resultados de dicha norma motivan la modificación que se introduce en el régimen sustantivo de los pagos en efectivo, dirigida a profundizar en la lucha contra el fraude fiscal, disminuyendo el límite general de pagos en efectivo de 2.500 a 1.000 euros.”

⁷³ Artículo 29.2.j) de la Ley General Tributaria: “La obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos. Reglamentariamente se podrán establecer especificaciones técnicas que deban reunir dichos sistemas y programas, así como la obligación de que los mismos estén debidamente certificados y utilicen formatos estándar para su legibilidad.”

cuentas ocultas en el extranjero, y listas negras de paraísos fiscales –ahora denominados jurisdicciones no cooperativas– desalientan su uso, a la par que acuerdos de asistencia mutua permiten perseguir activos fuera del país⁷⁴.

Otra herramienta que se ha utilizado históricamente para combatir la evasión ha sido la amnistía fiscal, que se define como “*un conjunto de medidas de conmutación de las sanciones aparejadas a la defraudación tributaria, que se aplican a aquellos contribuyentes que voluntariamente regularizan su situación con la Hacienda Pública*”⁷⁵. Es decir, se trata de un mecanismo extraordinario que permite a los contribuyentes regularizar su situación fiscal pagando una cantidad reducida y, en muchos casos, sin asumir sanciones, recargos ni responsabilidad penal.

En España, la más conocida fue la aprobada en 2012 mediante el Real Decreto-ley 12/2012, que permitió aflorar más de 40.000 millones de euros en patrimonio no declarado⁷⁶. Esta medida fue ampliamente criticada por su escasa eficacia recaudatoria, debido a que la recaudación real fueron aproximadamente 1.200 millones de euros. También tuvo gran oposición por su impacto negativo sobre la equidad y la moral tributaria, ya que transmitía la idea de que defraudar podía acabar siendo rentable si se ofrecía posteriormente una vía legal de regularización. El Tribunal Constitucional anuló dicha amnistía en su STC 73/2017, aunque sin efectos retroactivos, al considerar que se había vulnerado el principio de reserva de ley tributaria y el deber de contribuir equitativamente al sostenimiento del gasto público. Finalmente, ha sido prohibida por la Ley 11/2021, en la que se establece “*la prohibición del establecimiento de cualquier mecanismo extraordinario de regularización fiscal que implique una disminución de la cuantía de la deuda tributaria, y, por tanto, una vulneración de los principios de ordenación del sistema tributario*”⁷⁷.

Por otro lado, frente a la elusión fiscal, las medidas suelen orientarse a cerrar los vacíos legales y armonizar las normas tributarias para impedir la planificación abusiva. En el

⁷⁴ Ley 11/2021, de 9 de julio. Disposición adicional primera.

⁷⁵ Álvarez García, S., “Recaudación tributaria en tiempos de crisis. Las amnistías fiscales” Cuadernos de información económica, núm. 229, 2012, p. 8.

⁷⁶ Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

⁷⁷ Ley 11/2021, de 9 de julio.

plano interno, las legislaciones introducen cláusulas anti-abuso (GAAR) y reglas específicas anti-elusión: España, por ejemplo, desde hace años contempla la figura del conflicto en la aplicación de la norma (antes “fraude de ley”) para declarar inoponibles los actos realizados con mera finalidad elusiva⁷⁸.

En el plano internacional y de la UE, la respuesta más destacada ha sido el Plan Base Erosion and Profit Shifting (en adelante BEPS) de la OCDE/G20, cuyas 15 acciones han servido de base para reformas coordinadas contra la elusión a nivel global⁷⁹.

La Unión Europea, por su parte, aprobó la *Directiva (UE) 2016/1164* (conocida como Anti-Tax Avoidance Directive, en adelante ATAD) para establecer estándares mínimos contra prácticas de elusión corporativa que erosionan las bases imponibles en el mercado común. Dicha directiva obliga a todos los Estados miembros –incluida España– a adoptar reglas internas sobre cinco pilares anti-elusión: una norma general anti-abuso; la transparencia fiscal internacional (imputación de rentas de filiales en paraísos fiscales); la limitación a la deducibilidad de intereses; la imposición de salida (exit tax) y el tratamiento de asimetrías híbridas⁸⁰.

En conjunto, la estrategia de lucha contra el fraude fiscal es integral, combinando cambios normativos preventivos (que cierran vías de elusión antes de que ocurran) con medidas reactivas de control y sanción de las conductas evasoras, todo ello en coordinación con estándares internacionales para no dejar resquicios explotables entre distintas jurisdicciones⁸¹.

⁷⁸ Artículo 15. LGT: “Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.”

⁷⁹ OCDE (2016), Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. (Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>)

⁸⁰ Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

⁸¹ Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027.

En este contexto, España aprobó la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, concebida como una “ley ómnibus” que refuerza el marco legal antifraude y, a la vez, transpone al ordenamiento interno la Directiva (UE) 2016/1164 (ATAD) del Consejo. La exposición de motivos de la ley señala una doble finalidad: por una parte, incorporar al derecho español las normas comunitarias contra la elusión fiscal internacional; por otra, introducir cambios orientados a afianzar la justicia tributaria y facilitar las actuaciones de control contra el fraude, reforzando los mecanismos de la Administración Tributaria⁸².

La aprobación de esta ley respondió tanto a compromisos europeos como a necesidades internas de modernización en la lucha antifraude. Tras la crisis financiera global y ante la evolución de la economía digital, se hizo patente la necesidad de actualizar las herramientas legales para evitar la planificación fiscal abusiva de grandes empresas y patrimonios, que aprovechan lagunas entre jurisdicciones. España, al igual que otros países de la UE, se comprometió a adoptar las medidas del Plan BEPS de la OCDE, muchas de las cuales fueron recogidas por la Directiva 2016/1164. Esta directiva persigue asegurar que las empresas paguen impuestos donde generan sus beneficios y valor, evitando la erosión de bases imponibles y el traslado artificial de ganancias fuera de la UE⁸³.

Además de la agenda europea, la Ley 11/2021 responde a demandas internas de equidad y eficacia en el sistema impositivo, siendo hasta 19 artículos legales modificados con efectos importantes en materia fiscal. Una de las reformas específicas más relevantes de la Ley 11/2021 fue la modificación del artículo 36 de la Ley del IRPF (Ley 35/2006), que introdujo un cambio en la fiscalidad de los pactos sucesorios con eficacia inmediata.

Esta modificación fue argumentada por el Gobierno como una medida de lucha contra el fraude fiscal y derivó en un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Junta de Galicia contra determinadas disposiciones de la nueva ley. En el siguiente apartado, se procede a analizar si la reforma del art 36. IRPF está realmente justificada para evitar posibles fraudes.

⁸² Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

⁸³ *Id.*

4.1.1 El fraude fiscal en los pactos sucesorios

El pacto sucesorio es un contrato por el que una persona se compromete con otra u otras, antes de fallecer, a entregarles unos bienes y/o derechos cuando se produzca su fallecimiento. A diferencia del testamento, que es unilateral y revocable hasta el fallecimiento del testador, los pactos sucesorios son acuerdos bilaterales o plurilaterales que generan derechos y obligaciones desde el momento en que se celebran. Estos no están permitidos con carácter general, ya que el artículo 1271⁸⁴ del Código Civil (en adelante CC) establece que las herencias futuras no pueden ser objeto de contrato. Sin embargo, algunas legislaciones forales (Galicia, Cataluña, Baleares, Navarra y el País Vasco) sí permiten ciertos pactos sucesorios dentro de su derecho civil especial⁸⁵.

La Ley 11/2021, de 9 de julio, modificó el artículo 36 de la Ley del IRPF e introdujo un nuevo tratamiento fiscal para las ganancias patrimoniales derivadas de pactos sucesorios con entrega anticipada de bienes. Antes de la reforma, cuando una persona recibía un bien mediante un pacto sucesorio, este se consideraba una transmisión mortis causa a efectos fiscales. Esto significaba que no generaba una ganancia patrimonial en el IRPF, ya que el artículo 33.3 b) de la Ley del IRPF⁸⁶ establece que no hay alteración patrimonial en las herencias, evitando así la tributación por el incremento de valor de los bienes heredados.

La reforma del artículo 36 de la LIRPF⁸⁷ estableció que, si el beneficiario del pacto sucesorio vendía el bien en un plazo inferior a cinco años desde la firma del pacto (o antes del fallecimiento del causante, si este hecho ocurría antes), debía tributar en el IRPF como

⁸⁴ Artículo 1271 Código Civil: Pueden ser objeto de contrato todas las cosas que no están fuera del comercio de los hombres, aun las futuras.

Sobre la herencia futura no se podrá, sin embargo, celebrar otros contratos que aquéllos cuyo objeto sea practicar entre vivos la división de un caudal y otras disposiciones particionales, conforme a lo dispuesto en el artículo 1056.

Pueden ser igualmente objeto de contrato todos los servicios que no sean contrarios a las leyes o a las buenas costumbres.

⁸⁵ Véase el Capítulo III de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia.

⁸⁶ Artículo 33.3 de la Ley del IRPF: Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

⁸⁷ Artículo 36 de la Ley del IRPF : "No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior."

si hubiera adquirido el bien en la misma fecha y valor que tenía en el momento en que lo obtuvo el causante. Es decir, se le obligaba a tributar sobre una plusvalía generada durante el tiempo en que el bien estuvo en manos del causante, como si fuera una ganancia propia.

El Gobierno justificó esta modificación como una medida antifraude, argumentando que algunos contribuyentes utilizaban los pactos sucesorios para anticipar la transmisión de bienes sin tributar por la plusvalía generada mientras el causante era propietario. Con la reforma, se establecía un plazo de cinco años para evitar que estas transmisiones se usaran como un mecanismo de elusión fiscal.

Esto se pudo deber, al incremento en la celebración de pactos sucesorios desde 2016, año en el que se dictó la STS 252/2016, que sentó que la no sujeción de la plusvalía del muerto en el IRPF era aplicable a los pactos sucesorios amparados en el derecho civil de Galicia.

Tabla 1: Evolución de los pactos sucesorios en Galicia

Año	Número de pactos sucesorios
2012	11.391
2013	10.933
2014	11.064
2015	12.352
2016	22.968
2017	27.870
2018	31.092
2019	33.405
2020	30.154
2021	42.100

Fuente: Elaboración Propia

En la Tabla 1 se muestran los datos obtenidos de la Secretaría de Estado de Hacienda, donde se refleja la evolución del número de pactos sucesorios gallegos. Como se puede observar, a partir del año 2016 el número de pactos sucesorios prácticamente se duplicó en comparación con el año anterior. Esto podría justificar que el Gobierno considerara que esta figura del derecho civil gallego estaba siendo utilizada con fines de elusión fiscal. No obstante, es fundamental analizar también el número de transmisiones de bienes inmuebles adquiridos mediante pactos sucesorios en un periodo inferior a cinco años, ya que este aspecto es clave en la reforma impositiva.

Tabla 2: Evolución de las transmisiones de los bienes inmuebles

Año	Transmisión de inmuebles adquiridos mediante apartación en los cinco años anteriores
2012	1.029
2013	960
2014	1.326
2015	1.358
2016	3.340
2017	3.780
2018	4.511
2019	4.572
2020	3.299
2021	345

Fuente: Elaboración Propia

Tal y como se aprecia en la Tabla 2, el número de transmisiones de bienes adquiridos por apartación es relativamente bajo en comparación con la Tabla 1. Por ello, no se puede concluir que la finalidad de los pactos sucesorios fuera la transmisión de bienes a terceros con una tributación reducida o nula, ya que, de ser así, las cifras reflejarían un volumen de operaciones significativamente mayor.

Por tanto, se estaría estableciendo una presunción automática de fraude fiscal para los beneficiarios de pactos sucesorios, sin permitirles demostrar que la transmisión del bien no responde a tal estrategia.

La Junta de Galicia interpuso un recurso de inconstitucionalidad argumentando que esta medida vulneraba los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad tributaria, y que introducía una presunción de fraude fiscal sin posibilidad de prueba en contrario.

La decisión del TC, presidido por el magistrado Cándido Conde-Pumpido, fue desestimar el recurso de inconstitucionalidad. La legitimidad no fue discutida, a pesar de la objeción de procedibilidad alegada por la abogada del Estado. Sin embargo, El TC puso en duda la vulneración del principio de capacidad económica señalando que ambos tributos gravan manifestaciones distintas de capacidad económica:

- El ISD grava la adquisición del bien por el beneficiario.
- El IRPF grava la ganancia patrimonial generada por su posterior venta.

Asimismo, el TC recordó que la doble imposición prohibida en el sistema constitucional es solo la de carácter territorial, es decir, cuando un tributo autonómico se superpone a un tributo estatal o local. Fuera de este caso, la coexistencia de tributos que gravan diferentes manifestaciones de riqueza es normal en los sistemas fiscales modernos.

En cuanto al principio de igualdad, estableció que, por un lado, en una herencia convencional, el bien se adquiere tras el fallecimiento del causante, sin posibilidad de disposición previa. Y que, por otro, en un pacto sucesorio con entrega inmediata, el adquirente recibe el bien en vida del causante y puede disponer de él de forma inmediata, lo que justifica un tratamiento fiscal distinto.

Así, argumentaba la desestimación del recurso. Sin embargo, lo verdaderamente interesante de esta resolución es el voto particular. Dos magistrados consideraron que la reforma es inconstitucional porque contraviene el art 31.1 CE, desarrollado con amplio detalle en el Capítulo I.

En primer lugar, vulnera el principio de capacidad económica porque obliga al apartado (beneficiario del pacto sucesorio) a tributar en el IRPF por una ganancia que no ha generado, ya que la plusvalía real del bien se ha producido en el patrimonio del apartante y no en el del adquirente. De este modo, se somete a imposición a quien no ha experimentado un incremento real en su riqueza, rompiendo la lógica del sistema tributario y creando una carga impositiva artificial. Además, el bien ya ha sido gravado previamente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), lo que convierte la tributación posterior en el IRPF en una imposición redundante e injustificada sobre una misma manifestación de riqueza, generando de facto un supuesto de doble imposición encubierta⁸⁸.

Asimismo, la norma atenta contra la prohibición de confiscatoriedad al exigir tributación sobre una renta inexistente, contraviniendo de nuevo el artículo 31.1 CE. Al imputar la

⁸⁸ Fragmento del voto particular de la STC 62/2023 de 24 de mayo. “A nuestro juicio, el resultado del juego de las ficciones a las que he hecho referencia anteriormente es claramente contrario a la Constitución, pues no solo trata de forma dispar a los causahabientes de una herencia (según se haya materializado al momento del fallecimiento o de forma anticipada con ocasión de pacto sucesorio) en contra del principio de igualdad ante la ley (arts. 14 y 31.1 CE), sino que les somete a tributación recurriendo al gravamen de rentas inexistentes, en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE)”

ganancia patrimonial del apartante al apartado, se finge la existencia de una capacidad económica en el sujeto pasivo que realmente no se ha manifestado en su patrimonio, lo que convierte la obligación tributaria en un gravamen desproporcionado e incompatible con la justicia tributaria.

Por último, esta medida también vulnera el principio de igualdad ante la ley, ya que establece un trato diferenciado entre los herederos en función del momento en que adquieren los bienes. Mientras que quienes heredan tras la muerte del causante quedan exentos de tributación en el IRPF, aquellos que reciben bienes a través de un pacto sucesorio deben tributar si los venden en un plazo de cinco años. Esta distinción arbitraria penaliza el uso legítimo de una figura jurídica reconocida en el Derecho foral gallego, desincentivando su aplicación sin una justificación razonable y estableciendo una discriminación normativa contraria al principio de equidad tributaria.

Todo ello evidencia la diversidad de interpretaciones en torno a la posible vulneración de los principios constitucionales. Asimismo, pone de manifiesto el constante desafío al que se enfrenta el sistema tributario español, en el que coexisten múltiples opiniones divergentes, pero siempre con el límite inquebrantable del respeto y cumplimiento pleno de la Constitución.

4.2 La cuota de solidaridad.

Además de la implementación del ITSGF, el Gobierno ha optado por introducir otra figura bajo una denominación similar: la denominada cuota de solidaridad para financiar el sistema público de pensiones. Esta una nueva figura de cotización adicional introducida en el sistema español de Seguridad Social a partir del 1 de enero de 2025⁸⁹.

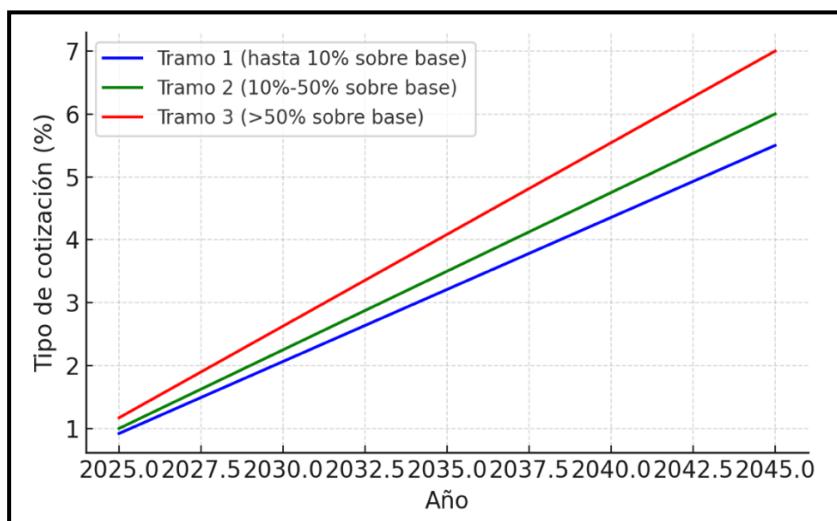
Su base jurídica se encuentra en el artículo 19 bis de la Ley General de la Seguridad Social (en adelante LGSS), incorporado por el Real Decreto-ley 2/2023, y desarrollada reglamentariamente por el Real Decreto 322/2024. Esta norma establece que las retribuciones salariales que excedan la base máxima de cotización quedarán sujetas a una

⁸⁹ BBVA, “Cuota de solidaridad en España 2025: qué es, a quién afecta y cómo se calcula”, *BBVA.com*, 19 de febrero de 2024 (disponible en <https://www.bbva.com/es/es/salud-financiera/cuota-de-solidaridad-en-espana-2025-que-es-a quien-afecta-y-como-se-calcula/>)

cotización adicional de solidaridad⁹⁰. En otras palabras, una vez que un trabajador por cuenta ajena alcanza la base máxima de cotización ordinaria (59.094 € anuales en 2025, equivalentes a unos 4.924,5 € mensuales), la parte de su salario que supere ese tope estará gravada con esta cotización especial⁹¹.

La cuota de solidaridad no sustituye a las cotizaciones normales, sino que las complementa: aplica exclusivamente sobre el tramo de salario por encima del límite máximo y no genera prestaciones adicionales para el trabajador. Es, por tanto, de carácter no contributivo en términos de derechos, orientada únicamente a la recaudación solidaria⁹².

Ilustración 1: Evolución prevista de los tipos de la cuota de solidaridad (2025-2045)



Fuente: Elaboración Propia

Tal y como se observa en la Ilustración 1, la estructura de la cuota sigue un esquema progresivo por tramos. Según la redacción del art. 19 bis LGSS, se definen tres tramos de exceso salarial sobre la base máxima, con tipos de cotización diferenciados: un primer tramo hasta un 10% por encima de la base máxima; un segundo tramo entre el 10% y el 50% sobre la base máxima; y un tercer tramo para el exceso superior al 50%.

⁹⁰ Real Decreto-ley 2/2023, de 16 de marzo, de medidas urgentes para la ampliación de derechos de los pensionistas, la reducción de la brecha de género y el establecimiento de un nuevo marco de sostenibilidad del sistema público de pensiones, Boletín Oficial del Estado, núm. 64, 16 de marzo de 2023.

⁹¹ *Id.*

⁹² *Id.*

Los tipos definitivos previstos para estos tramos son del 5,5%, 6% y 7% respectivamente. No obstante, la implantación de estos porcentajes será gradual a lo largo de dos décadas (2025-2045) conforme a una disposición transitoria de la LGSS. En su primer año de vigencia (2025), los tipos aplicables arrancan en valores mucho más bajos: aproximadamente 0,92% para el primer tramo, 1,0% para el segundo y 1,17% para el tercero. A partir de entonces, la cuota irá aumentando anualmente hasta alcanzar los tipos completos en 2045. Este escalonamiento progresivo —de unos +0,2 a +0,3 puntos porcentuales por año, según el tramo— busca introducir el cambio de forma paulatina. La distribución del pago entre empleador y trabajador sigue la misma pauta que las cotizaciones por contingencias comunes, de modo que aproximadamente 83% del tipo lo asume la empresa y 17% el trabajador (en línea con la proporción 23,6%/4,7% vigente en cotización general en 2025)⁹³.

La razón de ser de la cuota de solidaridad es reforzar los ingresos de la Seguridad Social frente a los desequilibrios crecientes derivados del envejecimiento demográfico. Sin embargo, esta medida plantea serios interrogantes desde el punto de vista tributario y constitucional. Esta cotización afecta exclusivamente a las rentas del trabajo que superan la base máxima de cotización ordinaria, y su particularidad es que no genera contraprestación futura alguna en términos de pensión, lo que permite calificarla materialmente como una carga fiscal sin retorno contributivo.

Desde el punto de vista del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), esta medida suscita dudas relevantes. El contribuyente afectado ya ha tributado previamente por esas rentas mediante el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), y con la cuota de solidaridad se le impone una segunda carga sobre la misma manifestación de riqueza, sin que exista una justificación prestacional o una vinculación con el hecho generador propio del sistema contributivo. Este fenómeno encaja técnicamente en el concepto de doble imposición, que, si bien no está prohibido por la Constitución de forma expresa, sí puede vulnerar el principio de justicia tributaria si no se justifica adecuadamente.

Además, esta doble imposición presenta una peculiaridad agravante: mientras el IRPF es un tributo progresivo con función redistributiva clara, la cuota de solidaridad no está

⁹³ *Id.*

diseñada como impuesto, pero opera en la práctica como un recargo sobre las rentas más altas, sin encuadrarse en el sistema fiscal ni estar sometida a los controles y principios que rigen la creación de tributos (legalidad, reserva de ley, proporcionalidad). Ello plantea la posibilidad de que se esté utilizando un instrumento formalmente no tributario para finalidades fiscales, eludiendo los límites propios del sistema tributario.

Por otro lado, diversos expertos y organizaciones empresariales han manifestado reservas sobre la cuota de solidaridad por su impacto indirecto en el mercado laboral. Se señala que el recargo incrementa el coste de los trabajadores con salarios elevados, sin que ello suponga una mejora en sus derechos futuros, lo que puede desincentivar la contratación de determinados perfiles. El Foro de Expertos del Instituto Santalucía ha advertido que esta medida, al igual que el Mecanismo de Equidad Intergeneracional, plantea problemas de equidad intergeneracional y transparencia, al exigir un esfuerzo económico sin retorno prestacional individualizado⁹⁴.

Desde una perspectiva fiscal, este tipo de medidas refuerzan la tendencia a utilizar instrumentos formalmente ajenos al sistema tributario para finalidades claramente recaudatorias, lo que puede erosionar la seguridad jurídica del contribuyente. Instituciones como la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal y el Banco de España han subrayado que, aunque es necesario reforzar los ingresos del sistema, ello no debe hacerse exclusivamente mediante cotizaciones adicionales, sino a través de reformas estructurales que respeten los principios de equidad y proporcionalidad⁹⁵.

En suma, aunque la cuota de solidaridad puede mejorar a corto plazo la recaudación de la Seguridad Social, su diseño actual plantea problemas de legitimidad desde el punto de vista constitucional, al aproximarse a una doble imposición sobre rentas del trabajo previamente gravadas. Esta situación evidencia la necesidad de delimitar con claridad los

⁹⁴ Instituto Santalucía, “Foro de Expertos: la reforma de las pensiones no soluciona el problema de la sostenibilidad a largo plazo”, *Sala de Prensa del Instituto Santalucía*, 20 de septiembre de 2023.

(disponible en <https://institutosantalucia.es/sala-de-prensa/foro-de-expertos-la-reforma-de-las-pensiones-no-solucion-a-el-problema-de-la-sostenibilidad-a-largo-plazo/>)

⁹⁵ De la Fuente, Á., “Las cuentas de la Seguridad Social Ampliada. Series 2005-2023, v1.2,” *Apuntes de Política Económica, ap2025-06*, Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA), 27 de enero de 2025. (Disponible en: https://documentos.fedea.net/pubs/ap/2025/ap2025-06.pdf?utm_source=wordpress&utm_medium=documentos-areas&utm_campaign=estudio)

límites entre fiscalidad y cotización, garantizando que cualquier carga económica impuesta a los contribuyentes respete los principios del artículo 31.1 CE.

CONCLUSIONES

El análisis del sistema tributario español desde la perspectiva del artículo 31.1 de la Constitución Española permite constatar la centralidad que ocupan los principios de justicia, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad en la configuración de un modelo fiscal legítimo en un Estado social y democrático de derecho.

A lo largo del trabajo se ha demostrado cómo estos principios no son meras declaraciones programáticas, sino exigencias jurídicas vinculantes que limitan la potestad tributaria del legislador y dotan de contenido sustantivo a los derechos y deberes de los ciudadanos en materia fiscal. La tributación no puede entenderse únicamente como un instrumento recaudatorio, sino como un mecanismo institucional cuya legitimidad depende directamente del respeto a los valores constitucionales.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha jugado un papel esencial en la concreción de estos principios, especialmente en lo relativo al respeto de la capacidad económica como criterio delimitador de la carga impositiva. Ejemplos paradigmáticos como la declaración de inconstitucionalidad del método de cálculo de la plusvalía municipal (STC 182/2021), así como los recientes debates en torno a la falta de corrección monetaria en el IRPF (STC 67/2023 y votos particulares), reflejan las tensiones entre la justicia tributaria, la seguridad jurídica y la sostenibilidad financiera del Estado.

A través de sus resoluciones, el Tribunal ha reiterado que los tributos deben recaer sobre manifestaciones reales y efectivas de riqueza, evitando gravámenes desproporcionados o sobre rentas meramente nominales, ajena a la verdadera capacidad económica del contribuyente. El principio de no confiscatoriedad se erige, así, como un límite sustancial al poder tributario, cuya vulneración pone en riesgo la legitimidad misma del sistema fiscal.

En el plano competencial, el trabajo ha puesto de relieve la complejidad del sistema de financiación autonómica, caracterizado por una convivencia desigual entre el régimen común y los regímenes forales. La pervivencia del Concierto Económico Vasco y del Convenio Navarro, amparados por la disposición adicional primera de la Constitución, genera tensiones respecto al principio de solidaridad interterritorial consagrado en los

artículos 2 y 138 CE. La falta de transparencia en la determinación del cupo y la aportación, junto con la ausencia de ajustes periódicos que reflejen fielmente la capacidad fiscal de cada territorio, compromete la equidad y genera percepciones de privilegio institucionalizado.

Por otro lado, el reciente debate sobre una posible hacienda propia para Cataluña reabre el interrogante sobre los límites constitucionales a la diferenciación financiera. La STC 31/2010 dejó claro que cualquier sistema singular debe respetar la suficiencia financiera del conjunto de comunidades y la cohesión del sistema en su totalidad. Una reforma del alcance pretendido por determinadas formaciones políticas no puede llevarse a cabo sin una revisión previa de los principios generales del sistema de financiación, ya que el modelo autonómico está basado en la igualdad en el acceso a los servicios públicos esenciales, independientemente del lugar de residencia del ciudadano. La creación de modelos exclusivos de financiación sin reforma constitucional previa supondría una quiebra del principio de igualdad y una ruptura del marco de solidaridad que vertebral el Estado autonómico.

En este contexto, la creación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF) ha introducido un nuevo foco de tensión en el sistema tributario español. Por un lado, se han planteado serias dudas sobre su constitucionalidad, tanto desde el punto de vista formal como material. Por otro, diversos sectores han interpretado esta figura como una posible estrategia del Gobierno central orientada a contrarrestar —o incluso penalizar— las decisiones fiscales adoptadas por determinadas comunidades autónomas. Bajo una aparente finalidad redistributiva, el tributo reproduce en gran medida el Impuesto sobre el Patrimonio, ya cedido a las comunidades, lo que podría suponer una injerencia en la autonomía financiera reconocida en los artículos 156.1 y 157.3 de la Constitución. Esta circunstancia genera interrogantes sobre la lealtad institucional, la seguridad jurídica y la confianza legítima que deben presidir las relaciones entre el Estado y las comunidades autónomas. Por todo ello, parte de la doctrina considera que su diseño técnico y su aplicación en un contexto de confrontación política podrían justificar su inconstitucionalidad.

Además, se ha abordado en este trabajo uno de los desafíos más graves a la legitimidad y sostenibilidad del sistema tributario: la evasión y la elusión fiscal. Ambas prácticas, aunque jurídicamente diferenciadas, tienen en común su capacidad para minar la confianza de la ciudadanía en las instituciones y su impacto directo sobre los ingresos públicos.

La aprobación de la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal ha supuesto un avance relevante en la modernización del marco normativo español. Su contenido responde a los compromisos adquiridos en el ámbito de la Unión Europea (ATAD) y de la OCDE (Plan BEPS), y contiene medidas importantes en materia de transparencia, control tecnológico, limitación de pagos en efectivo y nuevas obligaciones de información. No obstante, como se ha analizado en relación con la modificación del artículo 36 de la Ley del IRPF —relativo a los pactos sucesorios—, la lucha contra el fraude no puede convertirse en un pretexto para introducir normas retroactivas o restrictivas de derechos sin justificación suficiente. La interposición del recurso de inconstitucionalidad por parte de la Junta de Galicia pone de relieve la necesidad de que las reformas tributarias respeten escrupulosamente los preceptos constitucionales, un requisito que, en los últimos tiempos, tiende a ignorarse con preocupante frecuencia.

En esta misma línea, la aprobación de la cuota de solidaridad ha suscitado una notable controversia, especialmente por el riesgo de incurrir en una situación de doble imposición. Este nuevo gravamen ha sido percibido por diversos sectores como un ejemplo más de la deficiente planificación normativa del Gobierno en materia tributaria, al introducir una figura fiscal que, en la práctica, solapa al Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Dicha actuación evidencia una tendencia a legislar al margen de los principios constitucionales, obviando garantías como la seguridad jurídica y la legalidad tributaria.

Cabe recalcar que, del respeto a los principios del artículo 31.1CE depende, no solo la eficacia recaudatoria, sino también la confianza ciudadana, la cohesión territorial y la fortaleza institucional. Como se ha demostrado a lo largo de este trabajo, las amenazas actuales a la justicia tributaria no solo provienen del fraude o de la planificación fiscal agresiva, sino también de la instrumentalización política de los tributos, de la injerencia estatal en competencias autonómicas y del uso de figuras fiscales con finalidad extrafiscal no sujeta a controles suficientes. Ante esta realidad, resulta más necesaria que nunca una

reflexión crítica sobre el constante incumplimiento de los preceptos constitucionales y los riesgos que ello puede acarrear para la estabilidad del Estado de derecho. En un sistema democrático, no puede tolerarse la creación de figuras impositivas arbitrarias ni la concesión de privilegios fiscales a determinados territorios por motivaciones meramente políticas. De lo contrario, se compromete no solo la equidad del sistema tributario, sino también la confianza ciudadana en las instituciones y la cohesión del modelo autonómico.

Volviendo a las palabras de Benjamin Franklin, cuya sentencia ha servido de inspiración para este trabajo: “*En este mundo, nada es seguro, salvo la muerte y los impuestos*”. Pero para que esta verdad ineludible no se convierta en una injusticia permanente, es preciso que los impuestos estén regulados conforme a derecho, sean fruto del consenso constitucional, y respondan siempre a los principios de justicia, equidad y proporcionalidad que exige nuestra Carta Magna.

BIBLIOGRAFÍA

1) LEGISLACIÓN

Constitución Española. Boletín Oficial del Estado, núm. 311, 29 de diciembre de 1978.

Código Civil. Ley 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. (BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995).

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

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. (BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009).

Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. (BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1990).

Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia. (BOE núm. 172, de 20 de julio de 2006).

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. (BOE núm. 164, de 10 de julio de 2021).

Ley 26/2014, de 28 de noviembre, por la que se modifican diversas normas tributarias. (BOE núm. 289, de 29 de noviembre de 2014).

Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. (BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2022).

Ley 10/2023, de 3 de abril, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2022-2026. (BOE núm. 80, de 4 de abril de 2023).

Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local. (BOE núm. 96, de 22 de abril de 1986).

Real Decreto-ley 2/2023, de 16 de marzo, de medidas urgentes para la ampliación de derechos de los pensionistas, la reducción de la brecha de género y el establecimiento de un nuevo marco de sostenibilidad del sistema público de pensiones. (BOE núm. 64, de 16 de marzo de 2023).

Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía. (BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2023).

Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. (DOUE L 193, 19.7.2016, p. 1-14).

2) JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 27/1981, de 20 de julio.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 155/1987, de 14 de octubre.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 221/1992, de 11 de diciembre.

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

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 26 de octubre.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 67/2023, de 6 de junio.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 149/2023, de 7 de noviembre.

3) OBRAS DOCTRINALES

Alberí Rovira, E., “Solidaridad Territorial”, en Aragón Reyes, M. y Aguado Renedo, C. (dirs.), *Temas básicos de Derecho Constitucional*, s.e., s.l., 2011, p. 6372.

Álvarez García, S., “Recaudación tributaria en tiempos de crisis. Las amnistías fiscales” Cuadernos de información económica, núm. 229, 2012, p. 8.

Calvo Vérgez, J., “Sombras de inconstitucionalidad sobre el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Quincena Fiscal*, n.º 4, 2023.

De la Fuente, Á., “Las cuentas de la Seguridad Social Ampliada. Series 2005-2023, v1.2”, *Apuntes de Política Económica*, ap2025-06, Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA), 27 de enero de 2025.

De la Fuente, Á., “Sobre el Sistema de Financiación Foral vasco y navarro: notas para un debate necesario”, *Hacienda Pública Española / Review of Public Economics*, vol. 242, n.º 3, 2022, pp. 53-90.

Fuenmayor, A., Granell, R. y Savall, T., *Los efectos redistributivos del sistema de impuestos y transferencias en Europa*, Observatorio Social de la Fundación “la Caixa”, abril de 2020.

García Novoa, C., *Elusión y evasión internacional*, I Congreso Internacional de Derecho Tributario, Panamá, junio de 2012, p. 1.

Jiménez Vargas, P. J., “Los cambios y desafíos que plantea la fiscalidad de la economía digital en el contexto internacional”, *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 13, n.º 2, 2021, pp. 289-328.

Lago Peñas, S., “Sobre la economía sumergida y el fraude fiscal en España”, *Blog Funcas*, Fundación de las Cajas de Ahorros (Funcas), 23 de julio de 2024.

Marín Benítez, G., “Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 50, 2018, p. 42.

Martín Delgado, J. M., “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”, *Hacienda Pública Española*, n.º 60, 1979, pp. 92-93.

Martínez Díez, G., “Fueros y Conciertos Económicos”, *DA-1979*, n.º 181.

Moreno Fernández, J. I., “La prohibición de la confiscatoriedad como límite al tributo”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 124, p. 29.

OCDE (2016), *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, París.

Ramos-Medina, S. E., “Martínez-Vázquez, Jorge y Lago Peñas, Santiago (dirs.): Desafíos pendientes de la descentralización en España: Suficiencia y autonomía tributaria”, *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, n.º 26, 2021, pp. 135–138.

Sainz de Bujanda, F., “Reflexiones en torno a un sistema de Derecho Tributario español”, en *Hacienda y Derecho*, tomo III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 185.

Sanz Gómez, R., “Progresividad fiscal (España)”, *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, n.º 18, 2020, pp. 311-326.

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

4) RECURSOS DE INTERNET

Agencia Tributaria, “El deber de contribuir y el interés general”, *Agencia Tributaria*, s.f. (disponible en https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/El_deber_de_contribuir_y_el_interes_general.html; última consulta 02/03/2025).

Agencia Tributaria, *Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*, marzo de 2024 (disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-noticias/2024/marzo/25/plan-estrategico-agencia-tributaria-2024-2027.html>; última consulta 02/03/2025).

BBVA, “Cuota de solidaridad en España 2025: qué es, a quién afecta y cómo se calcula”, *BBVA.com*, 19 de febrero de 2024 (disponible en <https://www.bbva.com/es/es/salud-financiera/cuota-de-solidaridad-en-espana-2025-que-es-a-quien-afecta-y-como-se-calcula/>; última consulta 24/03/2025).

Instituto Santalucía, “Foro de Expertos: la reforma de las pensiones no soluciona el problema de la sostenibilidad a largo plazo”, *Sala de Prensa del Instituto Santalucía*, 20 de septiembre de 2023 (disponible en <https://institutosantalucia.es/sala-de-prensa/foro-de-expertos-la-reforma-de-las-pensiones-no-solucion-a-el-problema-de-la-sostenibilidad-a-largo-plazo/>; última consulta 21/03/2025).

Monasterio Escudero, C., “El Sistema Foral: ¿derecho histórico o privilegio?”, *Revista de Libros*, 2017 (disponible en <https://www.revistadelibros.com/el-sistema-foral-derecho-historico-o-privilegio/>; última consulta 16/03/2025).

s.a., “Obtención indebida de devoluciones tributarias en relación con el delito contra la Hacienda pública”, *Iberley*, 2023 (disponible en <https://www.iberley.es/temas/obtencion-indebida-devoluciones-tributarias-relacion-delito-hacienda-publica-64140>; última consulta 01/03/2025).