



FACULTAD DE DERECHO

DESCENTRALIZACIÓN TRIBUTARIA EN ESPAÑA

¿Origen de desigualdad?

Autor: Luis Sanz Pedrosa

Tutor: Pablo Andrés Hernández González-Barreda

5º E-3 D
Derecho Tributario

Madrid

Abril 2018

Descentralización Tributaria en España

¿Origen de desigualdad?

Luis Sanz Pedrosa
Universidad Pontificia Comillas (ICADE)

RESUMEN. La finalidad perseguida con la elaboración del presente trabajo es identificar las deficiencias que presenta el sistema fiscal español como consecuencia de la descentralización territorial vigente para poder determinar qué medidas son necesarias así como cuáles serían los puntos fundamentales de estas.

El escenario definido por el análisis de los principios tributarios fundamentales se caracteriza por la falta de autonomía en la vertiente de los ingresos que genera un claro déficit de corresponsabilidad fiscal, la falta de solidez del sistema de coordinación ofreciendo la posibilidad de que avance el fraude y la doble imposición. Además, la intensa crítica que rodea al régimen foral abre el debate sobre si los métodos empleados para el cálculo de la financiación de estos territorios resultan adecuados y si los mismos contribuyen en suficiente medida como para entender cumplido el principio de solidaridad.

A la situación planteada debe añadirse un contexto europeo marcado por la ausencia de una regulación tributaria específica donde la jurisprudencia se erige como pieza clave generando una cierta sensación de inseguridad jurídica.

De este modo, se podría considerar el ISD como el caso perfecto para examinar los efectos del marco teórico definido en la realidad social al permitir combinar la problemática interna con la comunitario.

PALABRAS CLAVE. Financiación Autonómica, Principios tributarios constitucionales, Principio de igualdad, Régimen Común, Régimen foral, Libertades fundamentales de la UE o Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Descentralización Tributaria en España

¿Origen de desigualdad?

Luis Sanz Pedrosa
Universidad Pontificia Comillas (ICADE)

ABSTRACT. The target pursued with the preparation of this paper is, to identify the deficiencies that the Spanish tax system presents as a consequence of the current territorial decentralization. This is done in order to determine what measures are necessary as well as what the fundamental points would be.

The scenario defined by the analysis of the fundamental tax principles is characterized by the lack of autonomy in the revenue side. This generates a clear fiscal coresponsibility deficit. The lack of solidity of the coordination system offers the possibility of taking fraud and double taxation advantage. In addition, the intense criticism surrounding the regional government opens the debate on whether the methods used to calculate the finance of these territories are adequate. Also if they contribute enough to understand the principle of solidarity.

A European context marked by the absence of a specific tax regulation where jurisprudence stands as a key element generating a certain sense of legal insecurity must be added to the situation raised.

In this way, the ISD could be considered as the perfect case to examine the effects of the theoretical framework defined in the social reality by allowing the combination of internal and community problems.

KEYWORDS. Autonomic Financing, Constitutional tax principles, Principle of equality, Common Regime, Foral Regime, Fundamental Freedoms of the EU or Inheritance and Donations Tax.

Luis
Sanz
Pedrosa

**DESCENTRALIZACIÓN TRIBUTARIA EN ESPAÑA
¿ORIGEN DE DESIGUALDAD?**



Índice

I. Introducción	1
1. Objeto del trabajo	2
2. Metodología.....	3
3. Conclusiones apriorísticas	4
II. Principios de la potestad tributaria territorial y distribución de competencias	5
1. Principios competenciales en el sistema constitucional español	7
A. Principio de autonomía	7
B. Principio de suficiencia	10
C. Principio de coordinación	15
D. Principio de solidaridad interregional	18
2. Regímenes fiscales: características	20
A) Régimen Común	21
B) Régimen Foral	27
III. Principio de igualdad como eje central del problema	33
1. El principio de igualdad en la Constitución Española	33
A) Formas de igualdad	33
B) Igualdad tributaria desde el punto de vista teórico	35
2. El principio de igualdad en Derecho comparado y en Derecho de la UE	37
A) Comparativa con otros Estados	37
B) Derecho de la UE	40

C) El derecho español dentro del ordenamiento europeo	41
IV. Análisis de un caso concreto: Impuesto de Sucesiones y Donaciones	43
1. Perspectiva general	43
2. El ISD dentro del principio de igualdad	44
A) Caso Valencia: Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de marzo 60/2015	45
B) Caso No Residentes: Sentencia del TJUE de 3 de septiembre 222/2014; Asunto C-127/12	46
V. Conclusiones	48
VI. Bibliografía	51
1. Legislación.....	51
2. Jurisprudencia	52
3. Obras doctrinales	53

Tabla de abreviaturas

Administración General del Estado	AGE
Comunidad Autónoma	CCAA
Consejo de Política Fiscal y Financiera	CPFF
Constitución Española	CE
Fondo de Compensación Interterritorial	FCI
Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	FGSPF
Fondo de Suficiencia	FS
Fondo de Suficiencia Global	FGS
Impuesto sobre el Valor Añadido	IVA
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	IRPF
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	ISD
Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas	LOFCA
Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea	TCCE
Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea	TFUE
Tratado de la Comunidad Europea	TCE
Tribunal Constitucional	TC
Tribunal Supremo	TS
Unión Europea	UE

I. Introducción

La justicia se erige como principio innato al sistema tributario siendo necesario que una sociedad democrática como la española posea mecanismos que permitan garantizarla. El problema reside en que, a pesar de la innegable mejora que ha experimentado nuestro sistema desde que se inició el proceso de descentralización, siguen existiendo cuestiones que generan diferencias ilegítimas entre los ciudadanos y, por tanto, requieren revisión.

La polémica en torno a la existencia de dos regímenes ha acompañado a nuestro sistema fiscal desde sus comienzos siendo objeto de debate en múltiples ocasiones determinados aspectos jurídicos, políticos y económicos¹. Por otra parte, sin restar importancia a las disparidades que puedan contemplarse entre ambos regímenes, debemos tener presente que también entre los territorios sujetos al régimen común surgen discrepancias y, por consiguiente, nuestro análisis no puede limitarse a uno u otro escenario.

A fin de lograr comprender el origen de los problemas que puedan aparecer, resulta básico atender a los principios constitucionales que configuran la base del sistema. En este sentido, destaca el papel de la autonomía ya que alrededor de ella se articulan el resto de preceptos ya sea como complemento o límite.

Los territorios del régimen común demandan un continuo incremento de la autonomía lo cual debería conllevar un incremento de la corresponsabilidad fiscal. Sin embargo, parece que el contenido representado por este último concepto requiere mayores cambios que los experimentados hasta el momento a fin de lograr equilibrio² ya que la estructura constitucional se encuentra centrada sobre la perspectiva del gasto y, en mucho menor medida, sobre el ingreso.

¹ Solozábal, J. J., “Problemas constitucionales de la Autonomía Vasca”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, n. 2, 1989.

² Monasterio, C., “Las propuestas de descentralización fiscal del Libro Blanco sobre la financiación autonómica”, *Revista Asturiana de Economía*, n. 3, 1995, pp. 123-124.

A su vez, la confusión entre igualdad la reflejada en los artículos 14 y 31 de la CE requiere la interpretación por parte de los tribunales³ a fin de evitar que se produzcan supuestos de discriminación bajo el amparo de la igualdad tributaria recogida en el segundo de los preceptos citados. En el ámbito comunitario, la labor realizada por los órganos jurisdiccionales está dirigida a velar por mantener la integridad del mercado común mediante la protección de las libertades fundamentales, lo cual desde un punto de vista fiscal merece cierta reflexión ya que no existen normas tributarias específicas como entraremos a valorar con posterioridad.

Así, la elaboración de un marco teórico sólido tanto a nivel interno como comunitario nos permitirá trasladar la información al ámbito práctico con la finalidad de observar en qué grado las deficiencias jurídicas que presenta el sistema afectan a la realidad social de los ciudadanos.

Con tal finalidad, resulta relevante la articulación del ISD ya que ofrece claros ejemplos de desigualdades, concretamente, podemos encontrar manifestaciones de la misma entre españoles que residen en distintas CCAA o fuera de España, entre españoles y ciudadanos de la UE o en relación a extracomunitarios.

En definitiva, la coyuntura jurídica del sistema fiscal español requiere una revisión de las bases que ponga de relieve las principales carencias que existen y deje planteado un escenario orientado a una futura reforma.

1. Objeto del trabajo

El presente documento tiene por objeto el análisis del panorama tributario español con el fin de poder identificar aquellos aspectos que se encuentran consolidados como origen de desigualdad y tratar de contribuir a la solución de los mismos.

Las distintas manifestaciones de la desigualdad presentan un rasgo común, emergen en el proceso de cuantificación de los impuestos provocando que, ante situaciones similares,

³ En el capítulo tercero del presente trabajo entraremos a valorar la Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de julio 49/1982 (FJ 2) a fin de poder apreciar con claridad la distinción entre igualdad en términos generales y la igualdad tributaria.

unos individuos se vean sujetos a mayores cargas impositivas que otros vulnerando una serie de principios que estudiaremos a lo largo del trabajo.

Con el propósito de alcanzar una mayor comprensión del problema trataremos de ahondar en los factores que, supuestamente, justifican la existencia de determinados tributos o su *modus operandi*. En este sentido, pretendemos trasladar todas las ideas, opiniones y reflexiones tanto propias como de los distintos autores analizados al ámbito del ISD dado que constituye un claro ejemplo de que los problemas que surgen alrededor del mismo tendrían otra dimensión si a nivel nacional no existiera un sistema plurilegislativo y, más allá de las fronteras de nuestro país, se lograra implantar un sistema fiscal armonizado que consiguiera prevenir este tipo de situaciones.

Todo ello pretendemos transmitirlo de forma técnica pero con la adaptación suficiente como para permitir que el lector pueda obtener una visión del problema tanto global, en primer lugar, como particular, posteriormente, a través de casos concretos. En resumen, debemos trabajar en pro de hacer comprensible una realidad jurídica compleja.

2. Metodología

El proyecto se va a desarrollar por medio de una investigación descriptiva ya que pretendemos analizar el sistema tributario español teniendo en cuenta las distintas partes del mismo y la relación que guarda con la desigualdad.

De cara a la recopilación de información sobre la materia hemos optado por un método cualitativo conformado por fuentes primarias orientadas a estructurar la revisión de literatura, la cual nos ofrecerá una base sobre la que proceder a extraer las correspondientes reflexiones y conclusiones.

Se han utilizado fuentes como “Dialnet” o “Google Scholar” orientando las búsquedas a través de una serie de palabras claves tales como “Financiación Autonómica”, “Principios tributarios constitucionales”, “Principio de igualdad”, “Régimen Común”, “Régimen foral”, “Libertades fundamentales de la UE” o “Impuesto de Sucesiones y Donaciones”, estableciendo como marco temporal lo publicado durante las últimas décadas.

Por otra parte, hemos hecho uso frecuente de préstamos bibliotecarios, bases de datos o páginas de instituciones oficiales para lograr acceso a libros, revistas o jurisprudencia que nos permitiesen aumentar notoriamente la calidad del trabajo al conocer las opiniones y teorías de los expertos en la materia.

Con todo ello, comenzaremos delimitando el marco teórico tratando de identificar los principales problemas que existen en relación al tema que nos ocupa para, posteriormente, tratar de analizar las cuestiones identificadas dentro del ISD.

3. Conclusiones apriorísticas

Existen una serie de cuestiones que nos han impulsado a estudiar la materia citada con el fin de poder contribuir a la solución de un problema que afecta a todos los españoles y que constituyen el punto de partida del presente documento:

- Existen situaciones de evidente desigualdad dentro del ámbito tributario provocadas por la descentralización que opera en nuestro país.
- En la mayoría de los casos dichas diferencias carecen de suficiente justificación.
- La ciudadanía critica este tipo de situaciones en numerosos casos solicitando la adopción de medidas.
- Existe inseguridad jurídica como consecuencia de los constantes cambios autonómicos que experimentan las leyes en materia de tributos, lo cual sitúa a los ciudadanos repetidas veces en situación de desamparo.

II. Principios de la potestad tributaria territorial y distribución de competencias

En 1978, con la promulgación de la Constitución, el sistema fiscal español evoluciona desde el sistema centralizado del régimen anterior a un sistema descentralizado que toma como base las distintas autonomías en las que se configuró la administración regional española⁴.

Requirió de un paulatino proceso de adaptación orientado a otorgar una serie de competencias previamente asumidas por el estado a las distintas unidades regionales con el propósito de encauzar el nuevo sistema hacía la consecución de una serie de objetivos recogidos en la norma fundamental.

La promulgación de la LOFCA en 1980 dentro de un contexto definido por la aprobación de los primeros Estatutos de Autonomía⁵ constituyó uno de los principales hitos dentro del proceso descentralizador.

Años después, en 1986, se celebraría el primer acuerdo del CPFF enfocado a estructurar las finanzas públicas mediante la garantía de financiar los servicios transferidos a las CCAA, la cual debía materializarse tanto con los tributos cedidos como con la participación en los ingresos tributarios del Estado alcanzando una cuantía equivalente al coste efectivo que existía en el momento de la transferencia⁶.

El creciente problema de responsabilidad fiscal motivó la conclusión de los acuerdos del CPFF de 1993 consistentes en la división de la participación en los ingresos del Estado, concretamente en el IRPF, en dos tramos fijados atendiendo a unos límites porcentuales preestablecidos. El sistema fiscal, configurado bajo una fuerte dependencia de la Hacienda estatal, experimenta un claro distanciamiento respecto a dicha tendencia

⁴ Gómez de la Torre, M., “Las Etapas de la financiación autonómica. Un nuevo sistema de financiación”, *Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, n. 43, 2010, pp. 333-334.

⁵ Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía de Cataluña. Derogada por la Ley Orgánica 6/2006 de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña (BOE de 20 de Julio); Ley Orgánica 3/ 1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía del País Vasco, (BOE de 20 de julio).

⁶ Varona, J. E., *25 años de financiación autonómica*, Ed. Universidad de Cantabria, Santander, 2005, pp. 24-25.

enfocando su desarrollo futuro hacia una mayor ampliación de la corresponsabilidad y autonomía.

Con tal propósito se produce la reforma de la LOFCA en el año 2001 por medio del acuerdo alcanzado por el CPFF en pro de la cesión de nuevos tributos estatales y del incremento de las competencias normativas de los ya existentes⁷.

Como último hecho destacable dentro de la hilera de acontecimientos que venimos resaltando encontramos tanto el Acuerdo de 2009 celebrado por el CPFF como la reforma de la LOFCA que tuvo lugar en el citado año. Ambos delimitan el sistema fiscal vigente en la actualidad presentando como notas diferenciadoras el incremento del porcentaje de los principales impuestos cedidos y de las competencias autonómicas⁸.

Los referidos acontecimientos integrantes del proceso de desarrollo del sistema fiscal reflejan en qué medida la división de España en distintos territorios hizo necesario establecer una serie de principios cuyo respeto resultará fundamental tanto por parte de las CCAA como por el gobierno central.

Resulta menester destacar, más allá de lo citado anteriormente, que la distribución territorial dentro del escenario nacional también revela la existencia de regímenes fiscales heterogéneos, común y foral.

De este modo, en las secciones a cuyo análisis vamos a proceder se revisarán los principales aspectos relacionados con cada uno de los principios competenciales, así como las principales figuras tributarias integrantes de cada uno de los regímenes mencionados con el propósito de identificar el estado de la situación actual.

⁷ Monasterio, C. & Fernández, R. “Financiación autonómica y restricción presupuestaria blanda. *En XVI Encuentro de Economía Pública: 5 y 6 de febrero de 2009: Palacio de Congresos de Granada*, 2009, pp. 10-11.

⁸ Rueda, N., “Evolución del sistema tributario en España”, *eXtoikos*, n. 7, 2012, p.35.

1. Principios competenciales en el sistema constitucional español

El conjunto integrado por los principios de suficiencia, autonomía, coordinación y solidaridad interregional configura la estructura del sistema fiscal español quedando recogidos en diversos artículos de la CE y la LOFCA.

La incesante evolución de la realidad social y económica conlleva una continua necesidad de cambio manifestada a través de los acontecimientos históricos ya mencionados. De este modo, la labor del TC como referente del proceso de desarrollo resulta fundamental a efectos de fijar los límites o promover reformas⁹.

A efectos de lograr un correcto análisis hemos optado por hacer alusión, en primer lugar, al principio de autonomía con el fin de poder delimitar el grado de libertad que poseen las distintas CCAA.

Posteriormente, procederemos al estudio de los principios de suficiencia, coordinación y solidaridad partiendo del hecho de que la libertad otorgada por el Estado a los distintos territorios a través de las autonomías no es absoluta, sino que queda condicionada por los mismos.

A. Principio de autonomía

El principio recogido en el artículo 156.1 de la CE hace referencia a la capacidad de las CCAA para decidir sobre los aspectos relativos a los tributos en los que pueden tomar parte.

El poder jurídico derivado de dicho principio conlleva una serie de actuaciones relativas a la creación, normación, gestión y control de los diferentes tributos teniendo en cuenta los límites que nuestro sistema prevé¹⁰.

⁹ Fernández, J. A., “Jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre financiación autonómica”, *Revista catalana de dret públic*, n. 32, 2006, p. 2.

¹⁰ Calvo, R., *Crisis de la Financiación Autonómica*, Aranzadi, Pamplona, 2015, p. 15

Las sucesivas reformas implementadas con el paso del tiempo han ido incrementando paulatinamente la autonomía cualitativa y cuantitativa de las CCAA reflejando importantes avances en todo el territorio nacional¹¹.

Resulta importante tener en cuenta la existencia de dos perspectivas en relación a este principio, el gasto y el ingreso, dado que puede ocurrir que determinados territorios gocen de autonomía suficiente por una parte pero se vean sumamente limitados por la otra¹².

Cuando tratamos la autonomía financiera desde el punto de vista del gasto debemos tomar como punto de partida la siguiente cuestión: ¿en qué gastamos? Para ofrecer una respuesta acertada debemos tener en cuenta que presenta gran vinculación con el principio de suficiencia cuya explicación realizaremos posteriormente.

En este sentido, el mismo artículo 156.1 CE hace referencia a la capacidad financiera otorgada a las CCAA de modo que el libre desarrollo de las competencias que han sido asignadas a las mismas requiere una serie de instrumentos, por tanto, la autonomía que poseen cuando actúan queda supeditada a la suficiencia de recursos disponibles¹³.

La mencionada relación autonomía-suficiencia resulta importante puesto que aquellos que presentan mayor cercanía con los habitantes de un lugar concreto tendrán más información sobre las necesidades que existen así como la evolución de las mismas y, por tanto, podrán optimizar los recursos disponibles destinándolos de la forma más eficiente¹⁴.

Desde el lado de la autonomía en los ingresos, nos planteamos la cuestión que formulamos a continuación: ¿de dónde obtenemos ingresos? A la hora de dar respuesta a la misma, deberemos considerar la forma de determinar la cuantía y el tipo de los mismos que se van a obtener para financiar los gastos.

¹¹ Conviene aclarar que los progresos experimentados afectan a los territorios de ambos regímenes: común y foral.

¹² Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de abril 68/1996 (FJ 10).

¹³ En virtud del principio de unidad de caja los ingresos y gastos de las CCAA se encuentran concentrados en una misma entidad permitiendo que la misma disponga de libertad para decidir la forma en la que se va proceder a realizar los desembolsos con independencia del origen de los recursos.

¹⁴ Herrero, A. & Tránchez, J. M., “El desarrollo y evolución del sistema de financiación autonómica”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 62, 2011, p. 36.

El artículo 157 de la CE sienta las bases de la potestad financiera de las CCAA en el marco de los ingresos públicos delimitando tanto los recursos disponibles para las mismas como las limitaciones en torno a la regulación de estos.

La jurisprudencia parece considerar que esta rama de la autonomía guarda relación directa con la corresponsabilidad fiscal, dado que la libertad que poseen para tomar ciertas decisiones debe llevar aparejada una serie de consecuencias¹⁵ que ejercen de límite frente a decisiones de cuestionable acierto.

Debe considerarse que, en caso de romper el equilibrio de la balanza integrada por ambos tipos de autonomía, estaríamos provocando graves desajustes dado que aquellos que adoptan decisiones de un lado, no responden de las consecuencias que se generan en el otro¹⁶.

Cuestión clave en lo referente a esta perspectiva es la existencia de los dos sistemas previamente citados ya que la autonomía relativa a los ingresos presenta notables diferencias respecto a la imposición directa de uno y otro.

Por otra parte, el completo análisis de este principio requiere acudir al artículo 133 de la CE, en el cual queda reflejada la capacidad de los entes autonómicos y locales para fijar y exigir tributos siempre dentro del respeto a la Constitución y las leyes dada la posición predominante que ocupan.

Cabe destacar que las menciones constitucionales al principio de autonomía vienen referidas en mayor medida a la vertiente del gasto público que a la del ingreso configurando un sistema fuertemente apoyado en las transferencias del Estado¹⁷.

No obstante, con la finalidad de compensar las deficiencias regulatorias que pueda contener la CE, algunas de las reformas celebradas han estado orientadas a lograr una

¹⁵ Mut, I. & Utande J. M., “Autonomía y Corresponsabilidad en el nuevo sistema de financiación autonómica”, *Presupuesto y Gasto Público*, n. 62, 2011, pp. 67-69.

¹⁶ de la Peña, M. M., “Los principios que limitan la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, n. 32, 2008, p. 250.

¹⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional de 6 de febrero 13/1992 (FJ 7).

mejora de la autonomía cualitativa¹⁸, lo cual sigue antojándose como objeto primordial de cara al futuro siendo necesario un cambio de las bases constitucionales de cara a alcanzar la estabilidad deseada.

El fundamento y alcance del principio de autonomía podría resumirse en un conjunto de rasgos integrado por su carácter instrumental, la disponibilidad de medios dentro de un marco adecuado, la manifestación en las vertientes del gasto y el ingreso, la capacidad de gestión y, por último, la capacidad de emitir disposiciones¹⁹.

A fin de profundizar en los aspectos cuantitativos²⁰ de la autonomía financiera vamos a proceder al análisis del principio de suficiencia para, seguidamente, entrar a valorar los límites de la misma.

B. Principio de suficiencia

El principio de suficiencia financiera no figura de forma explícita dentro del texto constitucional, lo cual hace necesario remitirnos al artículo 2.1 de la LOFCA para comprender su configuración.

En virtud de tal precepto cabe señalar que no existe obligación por parte del Estado de garantizar la suficiencia financiera de las CCAA, sin perjuicio del deber de ofrecer a las mismas los instrumentos necesarios para desarrollar las competencias que le han sido asignadas²¹.

¹⁸ En García-Moncó, A., “El nuevo modelo de financiación autonómica: lecciones de una reforma”, *Quórum: revista de pensamiento iberoamericano*, n. 8, 2004, p. 113 se expresa cómo la reforma de 2001 representa un claro avance en lo que respecta a la autonomía cualitativa dado que conlleva un incremento de la capacidad que poseen las CCAA para decidir sobre sus fuentes de financiación.

¹⁹ García-Moncó, *Autonomía financiera de las CCAA*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1996, pp. 24-26.

²⁰ En García-Moncó, A.: *El nuevo modelo de financiación autonómica: lecciones de una reforma*, op. Cit., p. 113 se considera el ámbito cuantitativo de la autonomía como la disponibilidad de medios que aseguren la financiación.

²¹ Ruíz, V., 2003. *Las potestades normativas de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos*. Juan J. Zornoza Pérez, dir., Tesis doctoral. Universidad Carlos III de Madrid, Departamento Fiscal, Madrid, p. 59.

Se trata, por tanto, de una manifestación implícita del principio de autonomía en virtud de la cual los ingresos propios de las distintas haciendas subcentrales deben resultar suficientes para sufragar los gastos de las mismas²².

De este modo, lo que busca el legislador por medio de dicho principio sería que las CCAA dispongan, sin condicionamientos indebidos, de los instrumentos necesarios para acometer aquellas competencias que le son propias siempre dentro del respeto al principio de coordinación²³.

Con tal propósito, en la reforma de la LOFCA celebrada en 2009 se configura el FSG tomando como base el FS vigente durante el modelo anterior. La función del mismo consiste, de un lado, en contribuir a la financiación²⁴ de todas las competencias transferidas y, de otro, en velar por el mantenimiento del statu quo, es decir, evitar que las CCAA resulten perjudicadas como resultado de la citada reforma²⁵.

Estamos, por tanto, ante una forma de participación en los ingresos del estado complementaria a los impuestos cedidos o los recargos sobre impuestos estatales que contribuye a minorar las diferencias relativas a las necesidades de gasto de cada CCAA.

La problemática que se plantea en relación al principio y por ende al mecanismo encargado de garantizarlo es si, desde un punto de vista cuantitativo, las CCAA disponen de suficientes recursos para desarrollar las competencias que le son propias.

La actuación desarrollada por parte del Gobierno central a lo largo de los años ha estado orientada a articular las competencias de las CCAA y, en consecuencia, a conferir los medios suficientes para el desarrollo de las mismas.

²² Álvarez, S., Aparicio, A. & González, A. I., “La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común”. *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 20, 2004, p. 8.

²³ Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre 201/1998 (FJ 4).

²⁴ En de Economistas, C. G., “Financiación autonómica de régimen común: una reforma necesaria”, *CGE Estudios*, 2016, p. 7 estiman que la financiación a percibir del FSG constituye aproximadamente un 16,5% de los recursos totales del sistema.

²⁵ 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 20 de diciembre de 2009).

En consecuencia, podemos observar una creciente autonomía de los distintos territorios y una sustancial mejora en las transferencias de nivelación a las que hemos hecho referencia al mencionar el FSG.²⁶

La actualidad requiere tener presente una serie de factores que condicionan la cuantía a percibir como serían las variaciones con el tiempo de las necesidades sociales o la coyuntura económica²⁷.

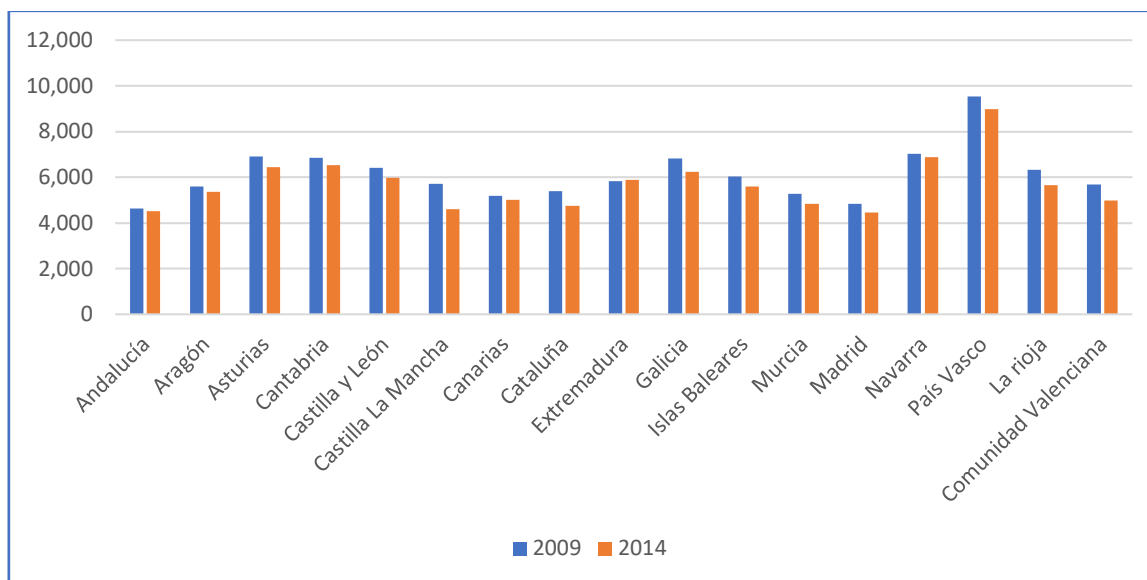
A efectos de aclarar el dicho punto, conviene señalar que podrían tomarse como ejemplo los cambios ocurridos recientemente con la crisis económica. En este sentido, resulta complejo prestar un nivel de servicios públicos similar al que se venía desarrollando de forma previa al fenómeno económico mencionado dado que los presupuestos de cada CCAA en materias como, por ejemplo, educación.

Prueba de ello son los datos mostrados en el gráfico que plasmaremos a continuación a efectos de confirmar cómo las políticas de recortes adoptadas durante la crisis económica implican que las CCAA, en su gran mayoría, se hayan visto obligadas a reducir el gasto público en educación con el fin de poder cumplir con los objetivos económicos generales.

²⁶ Laborda, J., “Veinticinco años de financiación autonómica: balance y perspectivas”, *Departamento de Economía Pública, Universidad de Zaragoza*, 2006, pp. 8-10.

²⁷ Fernández, X. & Lago, S., “El modelo de financiación autonómica desde la perspectiva de los gobiernos autonómicos”, *Investigaciones Regionales*, n. 30, 2014, pp. 167.

Ilustración 1: Gasto público por alumno en centro públicos. Enseñanza no universitaria (2009-2014)



Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenido del ministerio de educación.

Por otra parte, hay quienes consideran que uno de los principales puntos relacionados con el origen del problema de suficiencia guarda relación con el sistema inicial que se estableció conocido como *método del coste efectivo*²⁸ siendo posible que algunos errores del mismo se hayan propagado a lo largo de los años.

En ese momento, el Estado consideró que la financiación requerida por cada CCAA para el desarrollo de las competencias que le eran encomendadas se ajustaba al gasto que venía realizando el gobierno central en las mismas. Sin embargo, no se tenía en consideración la posibilidad de que el Estado estuviera financiando en mayor medida a unas que a otras ya fuera por razones políticas o simplemente de estrategia económica, por lo que la cuantía de recursos a percibir por cada comunidad quedó condicionada al nivel de servicios que venía desarrollando con las consecuentes desigualdades que conlleva²⁹.

²⁸ Ruíz-Huerta, J. & Herrero, A., “Fiscal equalization in Spain”, En Bosch, Nuria y Durán, José María (eds.), *Fiscal Federalism and Political Decentralization. Lessons from Spain, Germany and Canada*, Edward Elgar, 2008, p. 160.

²⁹ Laborda, J.: Veinticinco años de financiación autonómica: balance y perspectivas, op. Cit., pp. 10-11.

Más allá de las razones que puedan considerar los autores, a nuestro juicio, podría tratarse en mayor medida de una cuestión de desconocimiento puesto que se trataba de introducir un nuevo sistema que, a pesar de la experiencia comparada que pudiera obtenerse de otros países, nunca se había llevado a cabo en España.

Para lograr una mayor comprensión del tema planteado, el principio debe tratarse desde una perspectiva vertical, basada en la relación entre gobierno y CCAA, así como desde una horizontal, relativa a la comparación entre la situación de las distintas CCAA³⁰.

En relación con lo anterior, los autores consideran que, en su vertiente vertical, son numerosas las ocasiones en las que no se cumple al exigir mayores esfuerzos a las CCAA de los que asume el estado, es decir, ante adversidades como la crisis económica se produce una mayor reducción de los recursos que disponen las CCAA para prestar sus servicios que de los que dispone el Estado para hacer frente a los suyos.

Algunos autores estiman que el factor político formaría parte del conjunto de aspectos que plantean problemas vinculados con la suficiencia financiera, es decir, los diferentes intereses que posee cada CCAA configuran una estructura de incentivos que condiciona las negociaciones en materia tributaria generando inestabilidad³¹.

Desde nuestro punto de vista, a pesar de los muchos esfuerzos que se realicen con el fin de llevar el principio de suficiencia a su máxima expresión existirán determinadas barreras como la mencionada que harán sumamente compleja dicha tarea.

A fin de evitar dichas consecuencias negativas estimamos que podría revisarse las bases del FSG con el propósito de fortalecer su actuación y evitar que el componente de nivelación que desempeña se vea condicionado.

³⁰Herrero, A. & Tránchez, J. M.: El desarrollo y evolución del sistema de financiación autonómica, op. Cit., pp. 35-36.

³¹ León, S., “¿Por qué el sistema de financiación autonómica es inestable?”, *Revista Española de investigaciones Sociológicas (Reis)*, n. 1, 2009, pp. 81-83.

Una vez revisado el principio de suficiencia procederemos al análisis del uno de los límites reflejados de forma explícita en nuestra norma fundamental, el principio de coordinación.

C. Principio de coordinación

El principio recogido en los artículos 156.1 de la CE y 2 de la LOFCA se establece como uno de los límites a la autonomía financiera de las CCAA teniendo como objetivo mantener las distintas unidades en las que se divide nuestro sistema conectadas dentro de un conjunto superior.

La autonomía de las CCAA en materia de organización y gestión comporta que el contenido de tales preceptos busque fijar las bases de la relación entre la Hacienda del Estado y las Haciendas autonómicas con el propósito de identificar los medios necesarios para mantener la unidad e igualdad³².

En este sentido, puede considerarse que el fundamento de la coordinación se encuentra estrechamente vinculado con el principio de lealtad constitucional entendido, este último, como la obligación que tienen todos los entes territoriales, tanto Estado como CCAA, de basar sus decisiones en el interés general tratando de evitar cualquier perjuicio al mismo incluso dentro de la gestión de sus intereses propios³³.

Los encargados de regular las cuestiones relativas a la coordinación con el fin de asegurar un correcto funcionamiento del sistema español son el CPFF y las comisiones bilaterales. No obstante, teniendo en cuenta que el presente trabajo tiene por objeto analizar la situación global, nos centraremos en el primero de ellos atendiendo al hecho de que las decisiones adoptadas por dicho órgano implican a todas las CCAA mientras que en el segundo de los casos nos encontramos frente a una negociación entre la Administración estatal y un determinado territorio.

³² Menéndez, A., “El marco constitucional de la financiación de las Comunidades Autónomas”. En *La reforma de los Estatutos de autonomía*, Junta de Castilla y León, 2003, p. 498.

³³ Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de julio 25/1981 (FJ 3); Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de enero 12/2007 (FJ 7).

El artículo 3 de la LOFCA configura la posición del CPPF como principal garante del principio que nos ocupa, a su vez, nos remite al reglamento interno de dicho órgano aprobado por el Acuerdo 1/1981 de 20 de agosto³⁴, a efectos de determinar su funcionamiento y composición.

El artículo 2 del citado reglamento pone de relieve que dicho órgano se encuentra integrado por el Ministro de Hacienda Pública y Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda de cada CCAA o Ciudad Autónoma de forma que se hallan debidamente representadas todas las partes.

Resulta fundamental remitirnos al artículo 10 del reglamento interno con el fin de comprender la forma y efectos de las decisiones adoptadas por los miembros mencionados dado que dicho precepto revela cómo los acuerdos adoptados³⁵ carecen de carácter vinculante y, por tanto, dependerán en última instancia de la voluntad del gobierno.

Atendiendo a todo lo descrito, la coordinación, en palabras del TC³⁶, podría definirse como;

La fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta de las autoridades estatales y comunitarias en el ejercicio de sus respectivas competencias, de tal modo que se logre la integración de actos parciales en la globalidad del sistema.

Podemos observar como, por medio de dicha aclaración, trata de prever situaciones en las que se pueda vulnerar el principio provocando un impacto negativo en la unidad y convivencia nacional.

De este modo, la principal función del principio de coordinación financiera estaría orientada a evitar casos de superposición de potestades tributarias o doble imposición

³⁴ Última modificación: Acuerdo 10/2013 de 18 de diciembre.

³⁵ La admisión de un acuerdo deberá fijarse por mayoría de dos tercios en primera votación o, en defecto de tal cuantía de votos, por mayoría absoluta en segunda votación, permitiendo que las conclusiones alcanzadas constituyan el resulta de un debate multilateral.

³⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de junio 79/2017 (FJ 3).

interna que puedan desarrollarse entre el Estado y las CCAA o entre las propias CCAA como consecuencia de una errónea configuración de los puntos de conexión³⁷.

La solución a tales casos se encuentra establecida en el artículo 6.3 de la LOFCA, en virtud del cual el objeto imponible de los tributos de un ámbito competencial no podrá recaer sobre hechos imposables gravados por otro. Con tal finalidad, se deben establecer mecanismos que den lugar a flujos bidireccionales de información sobre las actuaciones de las distintas partes logrando prevenir ese tipo de supuestos³⁸.

En la actualidad, otra consecuencia que surge con cierta frecuencia como resultado de la falta de cooperación es el fraude. Las principales manifestaciones del mismo guardan relación con conductas relacionadas con el impago total o parcial de la cuota impositiva, o bien, con actuaciones orientadas a pagar una cuantía menor a través del uso inapropiado de la ley³⁹.

Prueba de ello son las tramas de fraude al IVA, las redes de facturación falsa, las estructuras de deslocalización de contribuyentes españoles o la utilización de los paraísos fiscales y otros territorios no cooperantes para la ocultación fiscal⁴⁰.

De modo que los esfuerzos destinados a lograr un buen funcionamiento de este principio pueden resultar fundamentales de cara a la gestión eficiente de los intereses generales logrando mejores resultados tanto para las Haciendas autonómicas como estatales.

Hay quienes consideran que los problemas identificados podrían superarse mediante una reforma constitucional que remodele el papel del senado dando lugar a una mayor presencia e importancia como cámara de representación territorial⁴¹.

³⁷ Menéndez, A.: El marco constitucional de la financiación de las Comunidades Autónomas, op. Cit., p. 499.

³⁸ López, C. M., “La necesaria reforma del impuesto sobre actividades económicas: su articulación como recursos de las haciendas locales y su coordinación dentro del sistema tributario español”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 15, 2006, pp. 20-22.

³⁹ Vaquero, A., Lago, S. & Fernández, X., “Economía sumergida y fraude fiscal en España, ¿Qué es lo que sabemos?”, *Fundación de las cajas de ahorros*, n. 768, 2015, p.23.

⁴⁰ Vera, J. M., “Nuevos mecanismos de fraude fiscal. Algunas propuestas para un modelo de investigación”, *Fundación Alternativas*, n. 131, 2008, p. 20.

⁴¹ Calvo, R.: Crisis de la Financiación Autonómica, op. Cit., p. 20.

Con tal propuesta damos por concluido el análisis del principio de coordinación y, a continuación, procederemos al estudio del segundo de los límites determinado constitucionalmente, el principio de solidaridad.

D. Principio de solidaridad interregional

El principio de solidaridad queda recogido en el artículo 138.1 de la CE y en el artículo 2.1 b) de la LOFCA, en los cuales se hace referencia a los mecanismos que va a utilizar el gobierno para compensar las diferencias existentes entre los recursos disponibles y los servicios desarrollados por cada CCAA.

De este modo, se pretende lograr un cierto equilibrio a través de la determinación de otro límite a la autonomía financiera de las CCAA dado que si cada una puede configurar su sistema de gastos e ingresos sin frontera de ningún tipo, nos encontraríamos con que aquellas CCAA con mayor capacidad recaudatoria podrían prestar servicios de mucha mejor calidad generando desniveles con el tiempo.

Cabe destacar que la solidaridad no debe entenderse en sentido igualitario sino compensatorio, es decir, no implica que exista una igualdad absoluta entre todas las CCAA sino que se establezcan mecanismos de compensación para que aquellas con menor capacidad recaudatoria puedan prestar unos servicios mínimos evitando que los ciudadanos de un determinado territorio queden notablemente peor atendidos que los de otro o deban soportar una carga fiscal superior para obtener el mismo servicio⁴².

En este sentido, existe cierta relación entre el principio de capacidad económica recogido en el artículo 31 de la CE y el principio de solidaridad al perseguir ambos que los ciudadanos contribuyan en función de su capacidad económica, es decir, se requiere un comportamiento solidario en función de la riqueza⁴³.

Para alcanzar tal objetivo, el artículo 158.2 de la CE, la LOFCA y la Ley 22/2001, de 27 de diciembre contemplan la existencia de un FCI cuyo fundamento y finalidad ha

⁴² Véase Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica emitido en julio de 2017.

⁴³ Menéndez, A.: El marco constitucional de la financiación de las Comunidades Autónomas, op. Cit., pp. 499-500.

cambiado a lo largo del tiempo. En 1980, tanto la CE como la LOFCA del momento configuraron un fondo que serviría para garantizar el principio de solidaridad pero no sería hasta 1984⁴⁴ cuando se desarrollaría una ley interna que concretase los diferentes aspectos del mismo por primera vez permitiendo que todas las CCAA se beneficiasen⁴⁵.

No obstante, las deficiencias que presentaba llevaron, tras sucesivas reformas, a la ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los FCI provocando una escisión del FCI en un Fondo de Compensación y un Fondo Complementario⁴⁶.

En la búsqueda de la solidaridad interregional cobran también importancia instrumentos como las subvenciones de nivelación, las cuales constituyen el medio utilizado por el estado para corregir los desequilibrios horizontales que puedan surgir⁴⁷.

Con el objetivo de evitar tales discrepancias se crea, en 2009, el FGSPF orientado a alcanzar un equilibrio en relación a los recursos autonómicos por habitante destinados a subvencionar servicios fundamentales partiendo de un esfuerzo fiscal similar⁴⁸.

No obstante, a pesar de que se pretende evitar que las comunidades más pobres queden atrasadas, no se deben utilizar estos mecanismos de forma abusiva situando a dichos territorios por delante de los más ricos ya que se estaría dando lugar a una situación de discriminación positiva⁴⁹.

⁴⁴ La Ley 7/1984, de 31 de marzo, del Fondo de Compensación Interterritorial fijó un doble propósito: apoyar la financiación en los territorios menos desarrollados y financiar inversiones relacionadas con los servicios transferidos.

⁴⁵ Fernández, R. & Delgado, F. J., “Solidaridad, inversión pública y Fondos de Compensación Interterritorial”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 53, 2008, p. 9.

⁴⁶ En Fernández, R. & Delgado F. J.: Solidaridad, inversión pública y Fondos de Compensación Interterritorial, op. Cit., p. 10. se establece que la principal novedad consistió en que a pesar de que ambos seguían destinados a la financiación, el segundo de ellos podría financiar gastos corrientes relacionados con determinadas inversiones. No obstante, hay que tener en cuenta que el importe resultante de la suma de ambos debe seguir siendo equivalente al 30% de la nueva inversión civil de los Presupuestos Generales del Estado: 25% Fondo complementario y 5% compensación.

⁴⁷ Bosch, N., “El sistema de nivelación fiscal entre las comunidades autónomas”, *Revista de Estudios Regionales*, n. 8, 2009, p. 74-75.

⁴⁸ Vilalta, M., “La equidad horizontal en el modelo de financiación autonómica: un análisis del grado de progresividad”, *Papeles de Economía Española*, n. 143, 2015, p. 2.

⁴⁹ Bosch, N.: El sistema de nivelación fiscal entre las comunidades autónomas, op. Cit., pp. 79-81.

En este sentido, CCAA como Madrid, Cataluña o Baleares reciben una financiación por habitante inferior a pesar de realizar una mayor contribución mientras que otras como La Rioja, Cantabria o Extremadura resultan beneficiadas por el sistema de nivelación actual⁵⁰.

Ante esta situación, las CCAA que se encuentran en una posición notablemente mejor a la que realmente deberían ocupar se mostrarían reacias a cambiar un sistema que les resulta favorable mientras que aquellas que verían incrementada su financiación serían partidarias de cambios abriendo debate ante una posible reforma fiscal⁵¹

2. Regímenes fiscales: características

Una vez analizados los distintos principios competenciales presentes en el sistema constitucional español hemos podido conocer las principales características de los mismos quedando definido el marco teórico.

Con el propósito de observar el funcionamiento real de los principios estudiados, entraremos a examinar en las secciones posteriores los diferentes regímenes fiscales presentes en el panorama nacional a través del examen de la estructura y características de los mismos.

Atendiendo a que el régimen común se encuentra integrado por un número mucho mayor de territorios hemos optado por comenzar con su análisis centrándonos en los tributos cedidos, los tributos propios y en las transferencias dado que configuran la estructura principal y permiten definir las características esenciales.

Más tarde, trataremos el régimen foral comenzando con una aproximación a las nociones generales del mismo que nos permita entrar en contexto y localizar aquellos puntos que

⁵⁰ Según datos de 2015 recogidos en la Segunda edición del Mapa de la Financiación Autonómica publicado por el Instituto de Economía de Barcelona (IEB).

⁵¹ Lasarte, J., “El nuevo modelo de financiación autonómica. Aspectos jurídicos generales”, *Revista de Estudios Regionales*, n. 66, 2003, pp. 97-98 muestra un ejemplo de cómo determinadas CCAA se negaron a aplicar un nuevo modelo al considerar que les resultaba perjudicial.

pueden ser objeto de debate para, a continuación, valorar si resultaría posible una generalización del mismo.

A) Régimen Común

Se trata de un sistema tributario compartido que se encuentra recogido en la LOFCA y afecta a todas las comunidades a excepción del País Vasco y Navarra que quedan sujetas al régimen foral que procederemos a explicar posteriormente.

El paso de los años ha venido marcado por las sucesivas reformas que ha experimentado otorgándole un carácter inestable que debe ser tenido en cuenta de cara a una futura reforma.

En este contexto, las modificaciones más destacadas son las que se ejecutaron durante los periodos de 1996, 2001 y 2009 dado que remodelaron la LOFCA introduciendo nuevas medidas pero tratando de preservar una serie de condiciones que configuran el statu quo, lo cual impide que los cambios supongan una verdadera modificación de las bases⁵².

En ellas, se ha buscado incrementar la financiación de las CCAA utilizando como instrumento principal la cesión de tributos de cara a fortalecer la autonomía y la corresponsabilidad fiscal.

A la hora revisar dicho régimen comenzaremos haciendo referencia a los elementos que conforman su estructura, expresados en el artículo 157 de la CE, para posteriormente tratar algunos aspectos que consideramos relevantes por el impacto que tienen actualmente.

Tributos cedidos

Nos encontramos, en primer lugar, con los tributos cedidos que constituyen el pilar fundamental sobre el que se sustenta este tipo de financiación y quedan recogidos en los artículos 157 a) CE, 4, 10 y 11 de la LOFCA.

⁵² Simón, E., “La reforma de la financiación autonómica”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 923, 2016.

En lo que respecta al concepto de cesión, conviene destacar el papel fundamental que desempeña el Estado al encargarse de regular y determinar el alcance de los tributos cedidos, teniendo en cuenta que no podrán considerarse como tal aquellos que no reporten algún tipo de recaudación, total o parcial, a las CCAA⁵³.

De este modo, para lograr una adecuada cesión, será necesario que el tributo figure entre las opciones recogidas en el artículo 11 de la LOFCA, haya sido contemplada por el correspondiente Estatuto de Autonomía, sea efectiva en virtud de la ley específica de la CCAA pertinente y respete los márgenes dispuestos en la ley nacional común para todos los territorios⁵⁴.

A su vez, es necesaria la colaboración entre Estado y CCAA por medio de la Comisión Mixta de cara a la adopción o modificación de tributos cedidos con el fin de fomentar el principio de coordinación sobre el que se sustenta nuestro sistema⁵⁵.

Desde nuestro punto de vista consideramos que la creación de una ley específica por cada territorio en relación a ciertos tributos puede resultar perjudicial generando diferencias notables, las cuales podrían evitarse promoviendo una reforma que favorezca la armonización interna⁵⁶.

Por otra parte, debemos diferenciar entre aquellos tributos en los que la cesión únicamente afecta a aspectos relativos a la recaudación frente a otros en los que se ceden de forma adicional las competencias relativas a la gestión y a la delimitación normativa⁵⁷.

⁵³ García-Herrera, C., “IV encuentro de derecho financiero y tributario (2ª parte)”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 14, 2016, pp. 22-24.

⁵⁴ de la Peña, M. M., *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Universidad de Murcia, Murcia, 2005, pp. 30-31.

⁵⁵ de la Peña, M. M.: Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos, op. Cit., p. 29 respaldado por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de octubre 181/1988 (FJ 2).

⁵⁶ Profundizaremos sobre la idea planteada en la sección correspondiente al ISD.

⁵⁷ de la Peña, M. M.: Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos, op. Cit., p. 31.

- Cesión en la recaudación exclusivamente

El artículo 10 de la LOFCA determina la existencia de distintos niveles que pueden ir desde la cesión de la totalidad de lo recaudado hasta cesiones parciales de modo que, a pesar de que constituye un pilar básico para que un tributo pueda adquirir la condición de cedido, no constituye una condición imprescindible⁵⁸.

Hay que tener en cuenta que la cesión parcial puede consistir en conceder parte de lo recaudado o permitir la recaudación cuando se verifiquen ciertos hechos imponderables que permitirían a la CCAA ejercer las competencias que le han sido atribuidas⁵⁹.

- Cesión de competencias de gestión

Cabe diferenciar entre aquellos tributos cedidos cuya gestión sigue siendo competencia exclusiva del Estado y aquellos otros en los que las CCAA pasan a desempeñar tales competencias⁶⁰.

En este sentido, resulta fundamental aclarar que las normas dictadas por el Estado se aplicarán de forma automática sin que quepa posibilidad alguna de que su práctica tenga carácter supletorio ni siquiera cuando la materia en cuestión sea compartida o exista riesgo de inefectividad por ausencia de norma autonómica que regule⁶¹.

No obstante, hay que tener en cuenta que no fue hasta la reforma de 1996 cuando se consideró la posibilidad de llevar a cabo la cesión de este tipo de competencias con el fin

⁵⁸ de la Peña, M. M.: Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos, op. Cit., p. 32.

⁵⁹ En de la Peña, G., *25 años de financiación autonómica*, Universidad de Cantabria, Cantabria, 2005, p.74 se sitúan los tributos cedidos entre dos extremos constituidos por los tributos propios y las participaciones, de modo que, en función de las características que presenten, quedarán más próximos a un lado u otro. En este sentido, los tributos cedidos parcialmente consistentes en beneficiarse de una proporción de la recaudación ofrecerán una gran semejanza con las mencionadas participaciones.

⁶⁰ de la Peña, M. M.: Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos, op. Cit., p. 37 se fija dicha clasificación pero teniendo en cuenta que la gestión es siempre titularidad del Estado a pesar de que las CCAA en determinados casos puedan ejercerlas por delegación.

⁶¹ Ruiz, V., “La regla de la supletoriedad en relación con la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos”, *Crónica tributaria*, n. 105, 2002, p. 85.

de hacer frente a los crecientes problemas de corresponsabilidad fiscal que iban surgiendo⁶².

A nuestro juicio, el principal problema que puede derivar de los distintos tipos de cesiones mencionados es la falta de responsabilidad fiscal dado que los ciudadanos carecen de información para conocer cuando la recaudación ha sido gestionada por el gobierno o por la CCAA, y, por tanto, sus decisiones electorales pueden verse erróneamente condicionadas.

Por ello, una posible solución sería modificar el ámbito de dirección otorgando a los gobiernos subcentrales la gestión directa con el fin de lograr un gran incremento de la transparencia⁶³ y, consecuentemente, una mejora de la confianza política.

Teniendo en cuenta que los tributos cedidos se erigen como la principal fuente de ingresos de las CCAA de régimen común es necesario detallar las diferencias existentes entre los tributos cedidos en su totalidad y aquellos que lo están de forma parcial⁶⁴

Por una parte, los primeros presentan la particularidad de que dicha cesión es susceptible de revocación o suspensión a través de ley orgánica en virtud de lo dispuesto en el artículo 10.2 de la LOFCA lo que les otorga un cierto carácter de complementarios. Así mismo, la capacidad de decisión de las CCAA en lo relativo a la aplicación de los mismos es sumamente elevada dándose casos en los que optan por establecer bonificaciones similares a la inaplicación.

A diferencia de los anteriores, puede determinarse que los segundos juegan un papel esencial en nuestro sistema provocando que cada CCAA, por medio de un porcentaje, obtenga unos ingresos con vinculación directa a la riqueza del lugar⁶⁵.

⁶² de la Peña, M. M.: Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos, op. Cit., p. 75.

⁶³ Lago-Peñas, S. & Martínez-Vázquez, J., “La descentralización tributaria en las Comunidades Autónomas de régimen común: un proceso inacabado”, *Hacienda Pública Española*, n. 192, 2010, p. 133.

⁶⁴ Menéndez, A., “Los tributos cedidos y los propios de las Comunidades Autónomas”, *Revista Quincena Fiscal*, n. 19, 2017.

⁶⁵ Calvo, R.: Crisis de la Financiación Autonómica, op. Cit., pp. 31-33.

Tributos propios

En segundo lugar, se encuentran situados los tributos propios cuyo tratamiento queda recogido en los artículos 133.2 y 157.1 b) de la CE y en el 6.1 de la LOFCA. Por otra parte, hay que tener en cuenta que el contenido recogido en los citados preceptos se encuentra limitado por los artículos 6.2, 6.3 y 9 de la LOFCA.

En este sentido, existen autores que consideran que los límites establecidos pueden considerarse excesivos dando lugar a una desvirtualización de la capacidad que poseen las CCAA para la creación de sus propios tributos⁶⁶.

El legislador defiende que la finalidad de tales restricciones es la de evitar la doble imposición que puede surgir como consecuencia de que un hecho imponible resulte gravado tanto por el órgano autonómico como por el estatal⁶⁷.

Ante tal argumentación, las CCAA han optado por dotar dichos impuestos de carácter extra fiscal tratando de justificar la relevancia de los mismos por su implicación social y económica y no tanto por la recaudatoria⁶⁸.

Desde nuestro entender, a pesar del escaso impacto tributario que pueda tener este tipo de tributos, desempeñan un papel fundamental ya que constituyen una muestra de compromiso en relación al fomento de la autonomía y corresponsabilidad fiscal de las CCAA.

Por consiguiente, debe controlarse que efectivamente sean utilizados para dichos fines y no como instrumento orientado a evadir los límites fijados por el legislador, ya que en tiempos adversos puede resultar tentadora la opción de crear un nuevo tributo que suponga una mejora de la recaudación por mínima que resulte.

⁶⁶ Zornoza, J., "Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas", *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 232-233, 1992-1993, pp. 480-481.

⁶⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo 37/1987 (FJ 14).

⁶⁸ Álvarez, S., Aparicio, A. & González, A. I.: La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, op. Cit., p. 91 apoyado por la doctrina consolidada que existe al respecto recogida en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de junio 186/1993 (FJ 4) y Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero 49/1995.

Transferencias

En tercer lugar y a modo de complemento, nos encontramos con las transferencias del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y del Fondo de Compensación Interterritorial que tienen como objetivo garantizar la equidad y nivelar la situación de las distintas CCAA.

En relación a este último sistema debe considerarse tanto la figura de statu quo, en virtud de la cual se considera que determinadas CCAA gozan de mayor importancia que otras, como los pactos políticos que generan incrementos de cuantía a favor de determinadas CCAA en lo que a las transferencias respecta⁶⁹.

Hay que tener en cuenta dos variables determinantes que son el gasto y los ingresos, ya que no en todos los casos los rendimientos derivados de los tributos anteriormente mencionados serán suficientes para cubrir el gasto que demanda la CCAA, será entonces cuando entre en juego el Estado y por medio de transferencias compense las carencias que experimente esa parte del territorio español.

Un aspecto controvertido que deriva de la relación entre ambos elementos se debe a la existencia de una relación inversa entre cesión y transferencias de modo que si el Estado opta por incrementar la participación de las CCAA en determinados impuestos se producirá la consecuente disminución de las transferencias percibidas quedando los recursos en un nivel similar al que se encontraban⁷⁰.

Por otra parte, existe tendencia a obtener mayor financiación vía transferencias que por recaudación propia provocando que nos encontremos ante un sistema en el que los gobiernos de las CCAA tienden a incrementar sustancialmente el gasto sin entrar a valorar

⁶⁹ Álvarez, S. & Cantarero, D., “XII Encuentro de Economía Pública”, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2004, p. 14.

⁷⁰ de la Fuente, A., “El nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común: un análisis crítico y datos homogéneos”, *Instituto de Análisis Económico (CSIC)*, 2011, pp. 7-8 hace referencia a las implicaciones que tuvo la reforma de 2009, entre las que encontramos la citada.

la eficiencia del mismo y, por tanto, se crea un evidente problema de responsabilidad fiscal⁷¹.

Por tanto, cuando las CCAA optan por aumentar la calidad o cantidad de servicios que prestan a costa de tales incrementos del gasto, éste se debería ver compensado por un incremento de la recaudación propia asumiendo la parte de responsabilidad que implica ejercer una mayor presión fiscal sobre los ciudadanos⁷².

A su vez, otra de las consecuencias viene desde el punto de vista electoral ya que los ciudadanos a lo largo del tiempo han venido careciendo de una adecuada información sobre aquella parte de sus impuestos que venían exigidos por las CCAA por lo que estas no sufrían las consecuencias electorales derivadas de una mala gestión⁷³.

Para tratar de solucionar los problemas expuestos se han llevado a cabo diversas reformas que, a pesar de las buenas intenciones en el plano teórico, no han logrado solucionar la raíz de cada problema en nuestra opinión y, por tanto, han dejado un escenario prácticamente inalterado limitándose a realizar “remiendos” orientados a posponer el tratamiento real del problema para un momento futuro.

Finalizado el estudio del régimen común vamos a proceder a examinar el régimen foral con la finalidad de identificar en qué puntos los territorios amparados por este último presenta diferencias notables.

B) Régimen Foral

En la disposición primera de la CE se hace referencia a un sistema exclusivo de base territorial para Navarra y País Vasco basado en las raíces históricas de tales territorios, el sistema foral.

⁷¹ Barrilao, P. E., Villar, E. & Bonilla, R., “Descentralización fiscal vs. Descentralización de la administración tributaria, ¿una agencia tributaria central o 17 agencias tributarias independientes?”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, n. 9, 2014.

⁷² En de la Fuente, A.: El nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común: un análisis crítico y datos homogéneos, op. Cit., pp. 4-6 se muestra la situación previa tratando de identificar los problemas existentes.

⁷³ de la Fuente, A., “¿Qué nos dicen las Cuentas Territorializadas? Algunas reflexiones con cinco años de datos”, *Estudios sobre la Economía Española*, n. 20, 2017, pp. 8-10.

En relación a su estructura cabe destacar que tanto la capacidad normativa plena en relación a los impuestos estipulados por la normativa foral como aquella más limitada respecto a los impuestos derivados de la normativa común ponen de relieve el alto grado de autonomía que presentan los territorios sujetos a este régimen a la hora de configurar un sistema fiscal propio⁷⁴.

En contrapartida, se establece un flujo de transferencias que van de dichas CCAA al Estado, adoptando el nombre de cupo en el País Vasco y aportación en Navarra⁷⁵. De este modo, se permite a las Diputaciones Forales la gestión de las actividades de recaudación orientadas a obtener ingresos para financiar los servicios que deben cubrir reflejando un gran avance en el ámbito de la autonomía.

El planteamiento anterior nos conduce de forma inevitable al punto de la responsabilidad fiscal dado que el hecho de disponer de un mayor grado de autonomía tiene una serie de implicaciones. En este sentido, la CCAA deberá intensificar su compromiso a la hora de actuar ya que los ciudadanos poseen mayor conciencia sobre las variaciones que experimentan en la carga fiscal por lo que una mala actuación por parte de los dirigentes puede conllevar consecuencias electorales negativas⁷⁶.

Cabe destacar que uno de los aspectos más controvertidos guarda relación con las figuras del cupo y la aportación dado que son numerosas las opiniones que consideran la existencia de diversos errores en la aplicación práctica del régimen foral⁷⁷.

En consecuencia, la financiación por habitante lleva largo tiempo siendo mucho mayor en el País Vasco y Navarra que en el resto de las CCAA, lo cual es considerado como

⁷⁴ Monasterio, C., “Federalismo fiscal y sistema foral, ¿Un concierto desafinado?”, *Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública*, n. 192, p. 62.

⁷⁵ de la Fuente, A., “¿Está bien calculado el cupo?”, *Instituto de Análisis Económico (CSIC)*, 2010, p. 2

⁷⁶ de la Fuente, A., *Los mecanismos de cohesión territorial en España: un análisis y algunas propuestas*, Fundación Alternativas, Barcelona, 2005, pp. 24-25.

⁷⁷ En de la Fuente, A.: ¿Está bien calculado el cupo?, op. Cit., pp. 11-14; 19.21 se hace referencia a los problemas relacionados con las cargas no asumidas por el Estado, considerando que se encuentran en gran medida infravaloradas y con los ajustes del IVA ya que el autor opina que los valores utilizados distan de ser los adecuados.

discriminatorio al atentar contra los principios de igualdad y solidaridad que deben regir nuestro sistema de financiación⁷⁸. Por tanto, resulta necesario revisar las bases del cálculo a efectos de corregir las deficiencias y lograr un resultado acorte a la justicia tributaria que debe predominar.

Otra variante a tener en cuenta es la competencia fiscal, dado que la autonomía puede ser utilizada por las diputaciones forales con el fin de atraer la inversión provocando movimientos de bases impositivas hacia tales territorios en perjuicio de aquellos sujetos al régimen común⁷⁹.

La solución a tales problemas debería tomar como punto de partida la búsqueda de un incremento de transparencia que ponga fin a las controversias suscitadas en torno a la aplicación práctica del régimen foral⁸⁰.

No obstante, la situación política, en ocasiones, tiene cierta influencia sobre el régimen foral provocando que el gobierno lleve a cabo negociaciones partiendo de una posición desfavorable.⁸¹

La principal consecuencia que se deriva de lo anterior es la crítica al régimen en su conjunto al considerar que hacen frente al pago de cuantías inferiores por no contribuir al cumplimiento de la solidaridad interregional⁸².

La búsqueda de soluciones a los problemas planteados lleva a plantearse la posibilidad de eliminar o generalizar el régimen foral. Por ello, vamos a proceder a realizar una serie de puntualizaciones respecto a la segunda de las propuestas planteadas.

⁷⁸ En Zubiri, I., “La nueva reforma de la financiación autonómica: análisis y propuestas”, en Lago-Peñas, S. & Martínez-Vázquez, J. (coord.), *Papeles de economía española*, n. 143, 2015, pp. 214-217 se establece que la contribución de los habitantes de los territorios forales al mayor coste de los servicios no asumidos resulta inferior a la realizada por aquellos pertenecientes a las CCAA de régimen común.

⁷⁹ Hansjörg, B. & Piñero-Campos, J., “Competencia tributaria entre niveles subcentrales de gobierno”, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2011, pp. 4-7.

⁸⁰ Monasterio, C.: *Federalismo fiscal y sistema foral, ¿Un concierto desafinado?*, op. Cit., pp. 70-74.

⁸¹ Solozábal, J. J., “El blindaje foral en su hora. Comentario a la Ley Orgánica 1/2010”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 90, 2010, p. 14 considera que la citada ley resulta de la negociación política fruto de la necesidad de apoyo del gobierno siendo, a juicio del autor, desproporcionada.

⁸² Véase el Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica publicado en julio de 2017, pp. 80-81.

¿Generalización del Régimen Foral?

Dada la situación contemplada en la actualidad, hay quienes se muestran partidarios de proceder a la eliminación del sistema foral quedando las comunidades de País Vasco y Navarra sujetas al régimen común mientras que otros plantean un escenario en el que todas las comunidades pasarían a adoptar el régimen foral.

A continuación, vamos a proceder a analizar algunos puntos relativos a la posibilidad de generalizar el régimen foral expresando las consecuencias que podrían derivarse del tal fenómeno inexistente de momento en el resto de países.

¿Solución al problema de responsabilidad fiscal?

Hay quienes consideran que por medio de este fenómeno se lograría dar solución al grave problema de responsabilidad fiscal presente en nuestro sistema en base al cuál dada la falta de autonomía por el lado de los ingresos, no resultan responsables aquellos que provocan con su mala gestión un aumento de la presión fiscal⁸³.

Con la adopción de este sistema, las comunidades pasarían a encargarse de la obtención de beneficios con los que cubrir los gastos que llevasen a cabo, de modo que se solventaría el reiterado problema del coste electoral dado que una mala gestión conduciría a la asunción de las consecuencias electorales que puedan derivarse de la misma⁸⁴.

Como resultado, se acotarían los problemas de corrupción, fraude o desviación de fondos públicos al estimular la conciencia política en lo que respecta al modo en el que deben actuar dado que presión ciudadana sería mucho mayor.

No obstante, implicaría la creación de diversas administraciones y teniendo en cuenta que numerosas empresas operan en distintos lugares del territorio español los problemas administrativos que pudieran surgir por la falta de coordinación podrían dar lugar a vías

⁸³ del Burgo, I., “Los derechos históricos de Navarra y la doctrina del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, n. 61. 1989, p.33.

⁸⁴ Herrero, A. & Tránchez, J. M.: El desarrollo y evolución del sistema de financiación autonómica, op. Cit., pp. 37.

de fraude interterritorial que dispararía el efecto mencionado en el párrafo anterior sobre la mejora de la situación dentro de cada CCAA⁸⁵.

Planteamos la cuestión de si sería posible que ese vacío a la hora de coordinar las distintas administraciones fuera cubierto por la AGE tratándose de posicionarse como un supervisor máximo logrando de este modo que existiese control tanto dentro de las comunidades en base a la ya citada cercanía ciudadana como a nivel estatal.

El problema que puede surgir en relación a lo citado anteriormente es el hecho de que el estado pasaría a depender financieramente de las CCAA para sufragar sus gastos como el de supervisión mencionado, por tanto, la calidad de los servicios del estado quedaría en gran medida condicionada al compromiso que adoptasen las diversas comunidades⁸⁶.

En cierta medida estaríamos pasando de una situación en la que el estado tiene control sobre las CCAA a justo el escenario inverso que carece de antecedentes históricos en el resto de países.

¿Posible vía para un incremento de la desigualdad entre CCAA?

Dado que muchas CCAA dependen de las transferencias que reciben del estado en base a la solidaridad de otras, puede conducirse a una situación en la que las CCAA más ricas no tengan obligación ni voluntad de ayudar a aquellas más pobres provocando que la brecha entre unas y otras se dispare.

Por otra parte, hay quienes consideran que las diferencias del sistema actual encuentran su fundamento en la mala gestión realizada por los gobiernos de determinadas comunidades al saber que cuentan con el apoyo del estado. No obstante, el hecho de que haya comunidades que por el tipo de negocios que se desempeñan en ellas posean más

⁸⁵ Zubiri, I., “Los sistemas forales: características, resultados y su posible generalización”, *Jornada sobre el Régimen de financiación foral*, 2010, p. 26.

⁸⁶ de la Fuente, A., “Sobre la generalización del sistema de concierto”, *Fedea Policy Papers*, 2018, p. 2.

riqueza que otras podría provocar que en caso de abandonar el sistema actual a pesar de cambiar el tipo de gestión se acrecienten las diferencias⁸⁷.

Otro aspecto a tener en cuenta es el fenómeno de la competencia fiscal ya que al disponer de libertad para recaudar los impuestos puede darse lugar a una situación en la que las diversas comunidades compitan en relación a los tipos de determinados impuestos con el fin de atraer tanto a las personas como a las empresas generando una acumulación de capital en territorios específicos mientras que otros quedarían gravemente perjudicados⁸⁸.

¿Resulta viable desde el punto de vista político?

En los últimos tiempos nos hemos encontrado con continuas manifestaciones independentistas en determinadas comunidades que exigen una mayor autonomía a la hora de decidir sobre su organización y funcionamiento. Por ello, nos surgen dudas sobre el impacto que puede tener para el conjunto de la nación conceder plena autonomía a las distintas regiones ya que puede convertirse en un escenario marcado por actuaciones orientadas a alcanzar los objetivos individuales por cada una de ellas tratando de reducir la aportación al estado a unos mínimos insuficientes.

Llegados a este punto nos postulamos a favor de aquellos que consideran inviable la generalización del régimen foral. Por tanto, consideramos que la solución pasa por corregir las deficiencias que presenta el sistema actual y no por tomar medidas drásticas.

⁸⁷ Véase entrevista realizada a Ignacio Zubiri por el diario.es (Disponible en: https://www.eldiario.es/economia/Catalunya-cuestiona-sistema-financiacion-igualitarista_0_693631516.html; Consulta: 03/04/2018)

⁸⁸ Zubiri, I.: Los sistemas forales: características, resultados y su posible generalización, op. Cit., p. 27.

III. Principio de igualdad como eje central del problema

La justicia tributaria resulta esencial dentro de todo ordenamiento por lo que debe inspirar la configuración de cualquier tributo. En este sentido, el principio de igualdad se erige como instrumento para alcanzarla dentro del ámbito nacional y comunitario al sentar las bases de aquellas medidas que serían consideradas equitativas y, por ende, justas.

Las diferentes manifestaciones existentes del principio de igualdad hacen necesario un estudio detallado con el fin de poder identificar los casos que, pese a dar un trato diferenciado, no vulneran el fundamento del principio frente a aquellos otros que amparados por formas inapropiadas atentan contra lo sentado en la norma CE.

A propósito de poder ofrecer una visión clara y concisa que nos permita distinguir los citados supuestos procederemos, en primer lugar, al análisis del texto constitucional para, una vez aclaradas las bases y fijados los principales aspectos, extrapolar la información al ámbito comunitario.

1. El principio de igualdad en la Constitución Española

Dentro del ámbito constitucional hay que distinguir, en primer lugar, entre la igualdad reflejada por el artículo 14 de la CE y la contemplada en el artículo 31 de la misma norma puesto que las diferencias entre una y otra resultan fundamentales para detectar posibles discriminaciones.

Por eso, comenzaremos con un análisis del principio de igualdad en términos generales y, posteriormente, entraremos a examinar las manifestaciones del mismo dentro del ámbito tributario.

A) Formas de igualdad

El principio de igualdad, recogido en el artículo 14 de la CE, está orientado a evitar cualquier tipo de discriminación por razón de raza, sexo, nacimiento, religión, opinión o cualquier otra circunstancia personal o social.

Cabe afirmar que el contenido de dicho precepto lo convierte en uno de los puntos de mayor relevancia dentro de nuestro ordenamiento jurídico ya que el legislador está decretando una serie de situaciones que considera contrarias al fundamento de nuestro sistema y, por tanto, debemos evitar incurrir en ellas. De este modo, la importancia que posee permite a los sujetos vulnerados acudir al recurso de amparo a efectos de lograr justicia.

No obstante, dentro de nuestra norma fundamental podemos encontrar otros preceptos relacionados con la igualdad como, por ejemplo, el artículo 31, el cual puede considerarse como una extensión del principio general orientada al ámbito económico con el fin de determinar la forma en la que se deberá contribuir al sostenimiento del país buscando el resultado más justo posible.

Existen determinadas situaciones en las que un trato diferenciado no debe ser interpretado necesariamente en sentido discriminatorio. Sin embargo, no siempre resulta sencillo interpretar correctamente y puede ocurrir que se rebasen los límites de la igualdad tributaria vulnerando la igualdad general, lo cual requiere la intervención de los tribunales.

Con la finalidad de evitar este tipo de controversias el TC⁸⁹ dictaminó que “la igualdad a que el art. 14 CE se refiere, que es la igualdad jurídica o igualdad ante la ley, no comporta necesariamente una igualdad material o igualdad económica real y efectiva” mientras que, la configurada en el artículo 31.1 de la norma fundamental es una igualdad tributaria basada en la capacidad económica del contribuyente, del principio de progresividad y del conjunto de la carga tributaria.

En este sentido, la jurisprudencia, en línea con la ya citada sentencia, considera que no nos encontramos ante una igualdad absoluta en todo momento sino que pueden aparecer diferencias siempre que respondan a criterios objetivos o no discriminatorios⁹⁰. De este modo, en ejercicio de su autonomía, las CCAA pueden regular los tributos de forma distinta sin llevar a cabo una vulneración de dicho principio.

⁸⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de julio 49/1982 (FJ 2).

⁹⁰ Bonell, R., “Principio de igualdad y deber de contribuir”, *Anuario Jurídico y económico escurialense*, n. 38, 2005, pp. 183-195.

Cabe destacar que dicha postura se ha consolidado tras reiteradas sentencias del TC a través de las cuales ha tratado de mostrar claramente las diferencias entre la igualdad en la ley y la igualdad tributaria, concluyendo que aquello que no queda permitido es lo relativo a la discriminación, sin entender como tal los supuestos de diferenciación⁹¹.

Una vez analizado el principio de igualdad a nivel general y aclaradas las diferencias, entraremos a valorar con mayor detalle el principio de igualdad en el ámbito tributario dado que su comprensión se hace fundamental a efectos de alcanzar los objetivos del trabajo.

B) Igualdad tributaria desde el punto de vista teórico

El citado artículo 31.1 de la CE desarrolla la igualdad tributaria entendida como equidad fiscal pero teniendo en cuenta que debe ponerse en relación con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad⁹².

Nos encontramos ante una discriminación cualitativa orientada a tratar cada supuesto en función de sus características, es decir, tratar de alcanzar la justicia e igualdad que corresponde a cada situación siempre atendiendo a criterios objetivos y razonables⁹³.

Cabe destacar que dicho principio se manifiesta dentro de dos ámbitos, horizontal y vertical, pudiendo dar lugar a escenarios muy diversos que requerirán un adecuado análisis.

En lo referente a la horizontal, consiste en una equidad basada en que aquellos individuos que presenten similitud deberán recibir un mismo tratamiento. De modo que, trasladando dicho concepto al ámbito económico, viene a hacer referencia al hecho de que a aquellos

⁹¹ Sentencia del Tribunal Constitucional de 6 de abril 10/1981; Sentencia del Tribunal Constitucional de 9 de marzo 28/1992; Sentencia del Tribunal Constitucional de 6 de febrero 47/1995.

⁹² Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de marzo 57/2005 (FJ 3).

⁹³ Rodríguez, A., “El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 89, 2010, pp. 286-287.

sujetos que perciben una renta similar se les debe establecer una misma carga impositiva⁹⁴.

De otro lado, cuando hablamos de equidad vertical nos referimos al hecho de que aquellos individuos que perciban rentas superiores deberán afrontar el pago de una cuantía de impuestos superior respetando de este modo los rasgos de proporcionalidad y progresividad⁹⁵.

A pesar de los límites que pueda fijar dicho principio la realidad parece albergar casos en los que bajo el amparo del artículo 31.1 se producen vulneraciones a la igualdad tanto horizontal como vertical. A modo ilustrativo entraremos a plantear dos posibles ejemplos que ocurren con cierta frecuencia y se ajustan a lo que pretendemos hacer ver.

Uno de ellos se debe a que, en relación al ISD, dentro de una misma CCAA se establezcan mínimos exentos hasta determinadas cuantías mientras que si se superan mínimamente las mismas, se tributará por la tarifa fijada sobre la totalidad de la cantidad percibida. Consecuencia de ello, se produce una vulneración del ámbito vertical del principio de igualdad en relación con la progresividad.

Otro supuesto a nuestro juicio discriminatorio, pero en este caso a nivel interterritorial, es el de herencias de elevados importes, ya que en función del territorio donde se encuentre el heredero pagará una cuantía u otra. Por tanto, si nos encontramos con dos individuos en condiciones similares pero que residen en CCAA diferentes, deberán pagar cantidades muy dispares atentando contra la igualdad horizontal.

Ante tales hechos, consideramos que debería reflexionarse sobre qué grado de semejanza se va a exigir para considerar que nos encontramos ante dos sujetos que responden a la misma situación y, por consiguiente, deben hacer frente a determinados impuestos en la misma medida para cumplir con el principio.

⁹⁴ La Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril 76/1990 (FJ 9) establece que “la igualdad exige de por sí un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales”, por tanto, si dos sujetos perciben los mismos ingresos y presentan las mismas condiciones, deberían hacer frente a la misma cuantía impositiva.

⁹⁵ Rodríguez, A.: El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial, op. Cit., y la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio 27/1981 hacen referencia a la consolidada doctrina sobre que hay que “buscar la riqueza [como manifestación de capacidad económica] allí donde la riqueza se encuentra”.

No obstante, somos partidarios de que existen situaciones en las que por razones objetivamente obvias se producen discriminaciones que podrían evitarse tratando de localizar los focos de las mismas.

En este sentido, cuando se producen constantes controversias en relación a un impuesto como resultado de las distintas regulaciones de cada territorio, se debería entrar a valorar el fondo del problema, es decir, centrarse en las causas en lugar de ir dando respuesta similar caso por caso con los costes tanto económicos como en términos de tiempo que conlleva.

2. El principio de igualdad en Derecho comparado y en Derecho de la UE

Sentadas las bases constitucionales del principio de igualdad una vez aclaradas las diferencias entre el ámbito general y el tributario y localizados algunos aspectos problemáticos, nos trasladaremos al ámbito europeo a fin de ver la percepción que existe dentro del mismo sobre tales controversias así como las medidas europeas que se adoptan para evitarlas.

Comenzaremos ajustando la posición de España respecto al resto de países de la UE con la finalidad de identificar aquellos con los que guarda mayor semejanza y poder aprovechar la experiencia comparada para extraer conclusiones.

Seguidamente, entraremos a valorar el derecho de la UE poniendo énfasis en aquellos aspectos que configuran la esencia del mismo para, posteriormente, poder concluir analizando los posibles conflictos que puedan surgir entre el sistema español y el derecho comunitario así como las medidas adoptadas con el propósito de solventarlos.

A) Comparativa con otros Estados

Resulta necesario, en primer lugar, determinar qué tiene la consideración de sistema federal a efectos de poder concretar qué similitudes y diferencias presenta respecto al sistema de autonomías vigente en España.

El federalismo en un sentido estricto puede entenderse como un sistema basado en una estructura en la que cada parte o federación posee una serie de competencias que le permite autogobernarse y que han sido previamente negociadas, aceptadas y reconocidas en una constitución Federal⁹⁶.

Por tanto, nos encontramos con que cada unidad territorial goza de una autonomía reconocida por la constitución que se encarga de velar por su protección. Sin embargo, hay otras competencias que quedan reservadas para el gobierno central como, por ejemplo, la política exterior, por lo que las federaciones no podrán ser consideradas como estados independientes.

En el caso de España, la Constitución hace referencia a la división del territorio en diferentes comunidades que dispondrán de un nivel de autonomía recogido en los estatutos correspondientes. En este sentido, parece que podemos apreciar una serie de similitudes entre las llamadas federaciones del sistema federal y las autonomías del sistema español ya que en ambos casos gozan de un cierto grado de libertad a la hora de gobernarse y disponen de una serie de competencias a las que deben hacer frente.⁹⁷

No obstante, son varios los autores que consideran que a pesar de una aparente similitud inicial existen diversas diferencias tanto estructurales como en forma de cultura política que impiden la consideración del sistema español como federal⁹⁸.

En relación al primero de los aspectos, puede considerarse insuficiente el nivel de autonomía que gozan las comunidades del régimen común que se manifiesta, por ejemplo, en el problema de responsabilidad fiscal, mientras que en lo relativo al segundo, destaca la voluntad de actuación unilateral que, en ocasiones, impera entre nuestros territorios.

⁹⁶ Linz, J. J., “Democracia, multinacionalismo y federalismo”, Revista Española de Ciencia Política, n. 1, 1999, pp. 8-9.

⁹⁷ Lago-Peñas, S. & Vaquero, A., *Descentralización y sistema tributario: Lecciones de la experiencia comparada*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2016, pp. 9-10.

⁹⁸ Véase la entrevista realizada por *eldiario.es* a una serie de expertos en la materia, los cuales dan su opinión al respecto dejando patente diversos puntos de vista. (Disponible en: https://www.eldiario.es/agendapublica/reforma-constitucional/DEBATE-Necesitamos-momento-federal_0_317068511.html; Consulta: 20/03/2018)

A pesar de todo ello, dado el grado de descentralización presente en nuestro país podría considerarse materialmente como un sistema de federalismo asimétrico, recibiendo este último adjetivo por la presencia del régimen foral que supone un elemento sin precedentes.

Una vez aclarado lo anterior, procederemos a tratar de establecer a qué grupo de países se asemeja España en base su sistema descentralizado. Para ello, en base a la capacidad normativa y responsabilidad fiscal que poseen las administraciones de los distintos niveles de gobierno cabe establecer una clasificación conformada por tres grupos⁹⁹.

En primer lugar, encontramos aquel que presenta un alto nivel de ambas variables integrado por países como Estados Unidos o Canadá. Por otra parte, está un grupo integrado por países como Alemania y Australia que presentan una menor autonomía compensada con un sólido sistema de transferencias y, por último, observamos un conjunto caracterizado por una alta centralización materializada a través de las Haciendas Locales¹⁰⁰.

A nuestro juicio, consideramos que resulta adecuada la definición del sistema español como asimétrico ya que, aparentemente, presenta rasgos de los diferentes grupos sin encajar de forma precisa en ninguno de ellos al presentar distintos grados de autonomía que no llegan a ser excesivamente elevados en la mayoría del territorio y, por ende, insuficiente responsabilidad fiscal.

La comparativa nos ha permitido ubicar a España poniendo de relieve algunos aspectos que nos resultarán útiles cuando pongamos en relación el derecho de la UE que analizaremos a continuación con el sistema español.

⁹⁹ Lago-Peñas, S. & Vaquero, A., Descentralización y sistema tributario: Lecciones de la experiencia comparada, op. Cit., pp. 19-22.

¹⁰⁰ Lago Peñas, S. Y Martínez-Vázquez, J.: La descentralización tributaria en las Comunidades Autónomas de régimen común: un proceso inacabado, op. Cit., pp. 129-151.

B) Derecho de la UE

En 1992, con la entrada en vigor del TCE, se logra alcanzar uno de los principales objetivos europeos, la consolidación de un mercado único¹⁰¹ con la finalidad de configurar un espacio común basado en una serie de principios protectores de la libre circulación de las personas, mercancías, servicios y capitales. Para ello, se llevaron a cabo actuaciones orientadas a la no discriminación y a la armonización tratando de evitar los obstáculos que pudieran surgir¹⁰².

En la actualidad, el principio de no discriminación se encuentra recogido en el artículo 18 del TFUE orientado a evitar tratos desiguales de los nacionales de un Estado miembro en otro.

Dentro del ámbito tributario, la armonización fiscal tuvo mayor éxito en relación a los impuestos indirectos obligando a la jurisprudencia, en fiscalidad directa, a sentar algunas bases a través de directivas y reglamentos basados en los derechos fundamentales¹⁰³.

En este sentido, podría considerarse que la jurisprudencia desempeña, más allá de las funciones orientadas a garantizar el cumplimiento de las normas y Tratado, una verdadera labor legisladora que produce derecho¹⁰⁴.

La principal consecuencia de tal afirmación consiste en que la citada jurisprudencia, al tratar de proteger las libertadas que velan por el buen funcionamiento general del mercado

¹⁰¹ El artículo 14.1 del TCE obligaba a adoptar las medidas pertinentes para lograr un mercado único dentro de un límite temporal, el 31 de diciembre de 1992.

¹⁰² Aparicio, A., “Armonización, coordinación fiscal y perspectivas de la fiscalidad europea”, González, A. I. (coord.), *Armonización fiscal y aproximación de los sistemas fiscales*, Universidad de Oviedo, Oviedo, 2016, p. 20

¹⁰³ López, C. M., “Lagunas en el Derecho Tributario de la Unión Europea”, *Cuadernos de Derecho Transnacional*, n. 2, 2017, pp. 375-377.

¹⁰⁴ Lampreave, P., “El *soft law* y sus implicaciones en la política fiscal de la UE”, en García-Herrera, C. (coord.), *VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011, p. 357.

común, se erige como límite al poder comunitario nacional y, por consiguiente, al autonómico¹⁰⁵.

Fijados los fundamentos del derecho de la UE procederemos a examinar la actuación del derecho español en relación a los mismos a efectos de concretar aquellos aspectos que han supuesto vulneraciones y, en tales casos, identificar las causas y soluciones.

C) El derecho español dentro del ordenamiento europeo

A la hora de analizar los problemas o conflictos que pueda suscitar nuestro sistema de financiación de cara al ámbito europeo debemos centrar nuestra atención en una serie de conceptos sobre los que los tribunales de la UE se han pronunciado por la controversia que generan.

Uno de los temas que ha acaparado mayor atención ha sido la cuestión relativa a la compatibilidad entre el régimen foral y el ordenamiento comunitario ya que hay quienes consideran que podrían verse vulnerados ciertos principios defendidos por la UE como consecuencia de la autonomía que poseen tales territorios de cara a la adopción de ciertas medidas.

En este sentido debemos remitirnos al artículo 87.1 del TCCE, el cual prohíbe la competencia perjudicial por parte de un territorio que pueda afectar al mercado común al generar beneficios para determinadas empresas. No obstante, surgen discrepancias respecto al término “ayuda”, por lo que es necesario proceder a la realización de una serie de puntualizaciones relativas al mismo.

¹⁰⁵ del Blanco, A., 2014. *El derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*, Herrera, P. M., dir., Tesis doctoral. UNED, Departamento de Derecho de la Empresa, Madrid, p. 24.

La jurisprudencia establece que deben darse una serie de requisitos¹⁰⁶ recogidos en el artículo 107 del TFUE para poder calificar determinadas actuaciones como ayudas de estado. Uno de los conceptos claves, es el de selectividad, ya que los órganos europeos consideran que una medida será selectiva cuando la adopción de la misma suponga una excepción al régimen general que se aplica en el Estado en cuestión¹⁰⁷.

De modo que, en un estado descentralizado como España, las comunidades forales gozan de especial autonomía por lo que tienen capacidad para adoptar medidas que podrían interpretarse como selectivas, es decir, nos podemos encontrar con un conflicto entre autonomía y protección comunitaria¹⁰⁸.

En este sentido, merece especial atención la sentencia del caso Azores dado que provoca un giro en el método de análisis al estimar el TCE que dentro de un Estado puede darse que un determinado territorio, en ejercicio de la autonomía de la que goza, pueda adoptar medidas fiscales distintas siempre que cumpla unas determinadas condiciones¹⁰⁹.

A pesar de que la UE, tras analizar los citados puntos, falló en contra de Portugal, se podría considerar que estableció un cierto precedente que sirvió en casos futuros para que los órganos forales articulasen la defensa de determinadas medidas¹¹⁰.

Por consiguiente, el hecho de que pueda considerarse que, como hemos citado en la sección anterior, la jurisprudencia comunitaria sea creadora de derecho provoca, en nuestra opinión, cierta inseguridad jurídica ya que podemos observar en el caso citado como podría alcanzarse resultados distintos en función del momento en el que surge el conflicto.

¹⁰⁶ La Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de junio 168/2006 establece una serie de requisitos entre los que figuran: Financiación de las medidas por parte del estado o con recursos procedentes del mismo, implicación de una ventaja para la sociedad, criterio de selectividad en la medida, repercusión en los intercambios del mercado común e implicación de una competencia perjudicial.

¹⁰⁷ Sentencia del Tribunal General de 7 de marzo 45/2012.

¹⁰⁸ Ruiz, V., “¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Europeo*, n. 28, 2008, pp. 501-505.

¹⁰⁹ La Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre 220/2006 determinó que debían darse tres tipos de autonomía: institucional, procedimental y económica.

¹¹⁰ Apoyándose en la resolución del caso Azores los defensores del régimen foral alegaron que lo dictaminado en relación al caso de las “vacaciones vascas” distaba de ser apropiado ya que no podía considerarse como ayuda de Estado.

IV. Análisis de un caso concreto: Impuesto de Sucesiones y Donaciones

Revisados los principales aspectos del sistema de financiación de las CCAA tanto desde la perspectiva interna como comunitaria y planteados los problemas identificados, vamos a proceder a trasladar dichos conocimientos a un caso concreto, el ISD, con el fin de formar una idea ajustada a la realidad de la situación que refleje la necesidad de llevar a cabo reformas.

Partiremos de un análisis del ISD en términos generales para introducir el estado en el que se encuentra y sentar los elementos necesarios para poder extraer conclusiones en ámbito práctico.

Después entraremos a plantear algunos de los casos de mayor relevancia siendo interesante que el primero de ellos sea resuelto por un órgano interno, el TC, mientras que en el segundo participa la UE a través del TJUE. De este modo completaríamos nuestro análisis y tendríamos toda la información dispuesta para proceder a la elaboración de las conclusiones pertinentes.

1. Perspectiva general

El ISD forma parte del conjunto de impuestos cedidos a las CCAA para que, en ejercicio de su autonomía, establezcan cómo se va a proceder a su recaudación. No obstante, las disparidades presentes entre unos territorios y otros provocan continuas quejas por parte de aquellos ciudadanos que se ven sometidos a fuertes cargas fiscales en un lugar mientras que sus homólogos, que se encuentran en situación similar, hacen frente a unos impuestos mucho menores en otra comunidad¹¹¹.

Quedarían ajustadas este tipo de actuaciones al concepto de iniquidad entendido como un desequilibrio entre aquello recogido en la norma y los fines relativos a la justicia que debería perseguir. No obstante, no encontraremos reconocimiento por parte del legislador

¹¹¹ Algunos autores han llegado a defender la supresión del mismo como podemos observar en las obras de Checa, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Marcial Pons, Idelco, Madrid, 1996 o Alonso, L. M., *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001.

dado que tal afirmación supondría su deslegitimación tanto moral como política al haber sido el creador de tal precepto.

Entre los factores¹¹² causantes de tal panorama encontramos, por una parte, el relativo al lugar, dado que cada gobierno autonómico establece tipos impositivos distintos tratando de asegurar el voto electoral de sus ciudadanos y la atracción de capitales. Por otra parte, desempeña un papel importante el tiempo, ya que dentro de los territorios se producen constantes cambios normativos provocando que en función del momento en el que un sujeto deba hacer frente al ISD se vea sometido a una carga impositiva u otra.

Una vez establecidas tales premisas vamos a proceder a determinar las manifestaciones del principio de igualdad en relación al ISD dado que, como puede deducirse del presente trabajo, dicho principio conforma el eje central del problema.

2. El ISD dentro del principio de igualdad

Resulta fundamental remitirnos a la distinción entre el artículo 14 y 31.1 de la CE formulada en una de las secciones del capítulo tercero del presente documento para comprender que el debate que surge en torno al ISD tiene por objeto la supuesta discriminación que provoca al superar los límites de la igualdad tributaria y vulnerar, de este modo, la igualdad general.

En este sentido, consideramos que el ámbito práctico del ISD es lo que resulta verdaderamente interesante a efectos de profundizar en el conocimiento de las nociones expuestas.

De este modo, a través de los siguientes supuestos podremos ofrecer una visión de las controversias que suscita el ISD resaltando el hecho de que pese a las reformas que se han llevado a cabo sigue siendo necesario revisar las bases del mismo de cara a obtener una estabilidad futura.

¹¹² Varona, J. E., “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Quincena Fiscal*, n. 15, 2014, pp. 46-47.

A) Caso Valencia: Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de marzo 60/2015

En el presente caso nos encontramos con una resolución dictada por el TC en contestación a una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TS en base a un caso en el que una herencia debía ser repartida entre tres hermanos de los cuales dos eran residentes en la Comunidad Valenciana y uno no.

La ley vigente en dicho territorio autonómico por entonces establecía que los herederos no residentes en la CCAA quedaban excluidos de los beneficios otorgados por la normativa de la misma, lo cual generaba serias diferencias respecto a aquellos otros cuya residencia se encontraba efectivamente en territorio valenciano.

El problema surgió cuando los dos hermanos residentes tan sólo tuvieron que hacer frente a un desembolso de 2.000¹¹³ euros mientras que el sujeto no residente tuvo que abonar un importe de 202.000 euros dejando patente la abismal diferencia entre la situación de unos y otro.

Ante esta situación nos surgen dudas sobre si la residencia se ha convertido en un criterio discriminatorio, como hemos podido ver en los casos tratados anteriormente, o si se ajusta a diferencias de trato que persiguen un fin constitucionalmente legítimo.

Desde nuestro punto de vista no resulta lógico ni razonable que dicho criterio de lugar a tales diferencias de trato ya que nos encontramos ante una situación totalmente homóloga en la que, además, se pretendía que aquellos que no se beneficiaban de los servicios ofrecidos por la CCAA pagasen más.

Por ello, el TC dictaminó que los hechos expuestos constituían una vulneración del principio de igualdad y, por ello, debía modificarse la ley para evitar una clara discriminación.

¹¹³ La correspondiente ley de la comunidad valencia preveía una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del ISD siempre que los sujetos tuvieran residencia habitual en dicha comunidad a la fecha del devengo del impuesto.

En nuestra opinión, este caso debería servir de precedente para que, como hemos mencionado en otras partes del presente documento, la UE decida intervenir sin más dilatación y obligar a que se regule el contexto general.

B) Caso No Residentes: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre 222/2014; Asunto C-127/12

La sentencia que nos ocupa puso fin al supuesto de discriminación consecuencia de la aplicación de la legislación estatal a los no residentes, menos favorable que la regulación autonómica.

El elevado número de ciudadanos europeos que adquieren bienes inmuebles o trasladan su residencia a nuestro país dejando familiares en su estado de origen provoca que este tipo de casos resulte frecuente y, por tanto, la sentencia tenga vital importancia.

La sentencia constituye una respuesta al recurso interpuesto por la Comisión Europea tras sucesivas advertencias sobre la vulneración del ISD a las libertades comunitarias fundamentales, en concreto, a la libre circulación de personas y capitales.

El conflicto vino motivado el régimen de territorialidad y sus respectivos puntos de conexión recogidos en el artículo 32 de la Ley 22/2009 de Cesión de Tributos, en base al cual se impide que los no residentes puedan acogerse a las normas autonómicas debiendo quedar sujetos a la estatal, más gravosa.

Por tanto, se crítica la aplicación de la normativa del Estado cuando en realidad una CCAA sería competente y, por ende, su normativa resultaría aplicable a un determinado hecho imponible en base al criterio real o personal correspondiente, tanto para residentes como no residentes.

Ante esta situación España modificó el texto normativo para poner fin a este tipo de casos discriminatorios. Sin embargo, la exclusiva mención a los ciudadanos comunitarios parece indicar que seguirán desarrollándose casos discriminatorios de esta índole en relación a los extracomunitarios.

En este sentido, si, por ejemplo, una herencia con causante madrileño tuviera que repartirse entre tres hijos residentes en Madrid, Alemania y Suiza respectivamente, mientras que los dos primeros pagarían una cantidad insignificante atendiendo a la normativa autonómica, el tercero debería hacer frente a una suma considerable dado que le sería de aplicación la normativa estatal quedando excluido de los beneficios fiscales autonómico que gozan el resto de herederos.

Parece que la manera razonable de poner fin a toda la problemática que rodea al ISD pasa por una reforma que establezca un Impuesto de Sucesiones y Donaciones equitativo para todas las unidades territoriales de España¹¹⁴. Sin embargo, las principales dudas de momento guardan relación con cuándo se llevará a cabo, si tendrá carácter retroactivo o qué límites se establecerán.

¹¹⁴ Menéndez, A.: Tributos cedidos y los propios de las Comunidades Autónomas”, op. Cit.

V. Conclusiones

Con vistas a la finalización del trabajo vamos a proceder a extraer una serie de conclusiones que reflejen aquellos puntos que estimamos de mayor relevancia y que más han captado nuestra atención a medida que íbamos investigando.

La realidad es que los ciudadanos no hacen frente al pago de cuantías similares pese a encontrarse en situaciones semejantes por lo que se vulnera el principio de igualdad situando la cuestión relativa a la pluralidad legislativa en el foco del problema. Tal conclusión se alcanza como consecuencia de los resultados ofrecidos por el análisis de los principios tributarios, los cuales denotan falta de autonomía en la vertiente de los ingresos que genera un claro déficit de corresponsabilidad fiscal, falta de solidez del sistema de coordinación ofreciendo la posibilidad de que avance el fraude y la doble imposición.

En dicha línea, la presencia de dos regímenes dispares, común y foral, dentro del panorama nacional se erige como uno de los principales objetos de debate entre los expertos en la materia alcanzando posiciones dispares sobre la generalización o eliminación del mismo. Tras analizar las diferentes posturas nos postulamos a favor de que es necesario ajustar las bases de las aportaciones que realizan pero no consideramos que sea práctico ni beneficioso generalizarlo o eliminarlo ya que las bases jurídicas del mismo no parecen, a nuestro juicio, contrariar los valores que promulga nuestro sistema sino que parecen acordes a los objetivos de autonomía y corresponsabilidad fiscal que se persiguen.

No obstante, la situación anterior no constituye la única causa ya que existen numerosas diferencias entre los territorios sujetos al régimen común. En este sentido, los múltiples casos de desigualdad que se han desarrollado en el ámbito tributario tanto durante el pasado reciente como en la actualidad ponen de relieve el nivel de aceptación que existe dentro de la sociedad en relación al problema. La sociedad española, en nuestra opinión, carece del sentimiento de solidaridad evadiendo la participación activa salvo que el propio sujeto se encuentre inmerso en una situación de este tipo, lo cual, desde una perspectiva nacional, deja mucho que desear.

En el ámbito europeo consideramos que falta una regulación tributaria específica, principalmente en la fiscalidad directa, que otorgue mayor seguridad jurídica que la proporcionada por las vigentes fuentes de producción normativa dado que toman como fundamento una serie de libertades fundamentales que, realmente, están orientadas al funcionamiento del mercado común en su conjunto y no específicamente al escenario fiscal.

El ISD constituye un ejemplo altamente didáctico de cara a la comprensión de la situación dado que recoge la mayoría de los problemas expuestos y existen suficientes pronunciamientos al respecto como para establecer varias líneas de actuación.

En España, la descentralización tributaria afecta al proceso de cuantificación del impuesto generando situaciones ilógicas al exigir cantidades infinitamente superiores a unos sujetos respecto a otros.

Ante esto, los tribunales se han visto obligados a intervenir tanto a nivel nacional como transnacional destacando, en el primero de los ámbitos, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de marzo 60/2015 y, en el segundo de ellos, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre 222/2014. Resultan especialmente relevantes ya que constituyen importantes iniciativas en pro de frenar las diferencias de tratos que los legisladores autonómicos, en ejercicio de su poder, habían creado y el gobierno, subsidiariamente, había permitido.

Al reflexionar sobre el futuro del ISD se llegaron a considerar dos posibilidades, o prescindir del mismo o proceder a una reforma sustancial que establezca nuevas bases permitiendo alcanzar mayor igualdad.

Desde nuestra perspectiva, consideramos que el gobierno no parece ser partidario de la primera opción dado que podría considerarse que la declaración de inconstitucionalidad llevada a cabo por los citados tribunales no afecta a la existencia del impuesto objeto de estudio, sino que pone de relieve la urgente necesidad de llevar a cabo reformas.

El problema, como hemos reiterado en la sección anterior, reside en una serie de cuestiones que surgen en torno a la posible reforma, las cuales plantean incógnitas

respecto a cuál sería la mejor forma de abordarla, cuál será la magnitud de la misma o cuáles serán sus principales efectos.

A nuestro parecer, en línea con lo que venimos estableciendo, un papel activo por parte de la UE orientado a la búsqueda de una armonización fiscal total y efectiva evitaría muchas preocupaciones al gobierno español no solo en relación al ISD sino a nivel nacional dentro del ámbito tributario.

VI. Bibliografía

1. Legislación

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. *Diario Oficial de la Unión Europea de 7 de junio de 2016.*

Tratado de la Comunidad Europea

Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea

Constitución Española. *Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre de 1978.*

Ley Orgánica 3/ 1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía del País Vasco. *Boletín Oficial del Estado de 20 de julio de 1979.*

Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía de Cataluña. *Boletín Oficial del Estado de 22 de diciembre de 1979.*

Ley Orgánica 6/2006 de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña. *Boletín Oficial del Estado de 20 de julio de 2006.*

La Ley 7/1984, de 31 de marzo, del Fondo de Compensación Interterritorial. *Boletín Oficial del Estado de 3 de abril de 1984.*

Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial. *Boletín Oficial del Estado de 13 de diciembre de 2001.*

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. *Boletín Oficial del Estado de 20 de diciembre de 2009.*

2. Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Constitucional de 6 de abril 10/1981.

Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de julio 25/1981 (FJ 3).

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

Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de julio 49/1982 (FJ 2).

Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo 37/1987 (FJ 14).

Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de octubre 181/1988 (FJ 2).

Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril 76/1990 (FJ 9).

Sentencia del Tribunal Constitucional de 6 de febrero 13/1992 (FJ 7).

Sentencia del Tribunal Constitucional de 9 de marzo 28/1992.

Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de junio 186/1993 (FJ 4).

Sentencia del Tribunal Constitucional de 6 de febrero 47/1995.

Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero 49/1995.

Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de abril 68/1996 (FJ 10).

Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre 201/1998 (FJ 4).

Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de marzo 57/2005 (FJ 3).

Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de enero 12/2007 (FJ 7).

Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de marzo 60/2015.

Sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de junio 79/2017 (FJ 3).

Sentencia del Tribunal General de 7 de marzo 45/2012.

Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de junio 168/2006.

Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre 220/2006.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre 222/2014;
Asunto C-127/12.

3. Obras doctrinales

Alonso, L. M., *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001.

Álvarez, S. & Cantarero, D., “El papel de las transferencias intergubernamentales en el sistema español de financiación autonómica. XII Encuentro de Economía Pública”, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2004, p. 1-20.

Álvarez, S., Aparicio, A. & González, A. I., “La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común”. *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 20, 2004, p. 1-123.

Aparicio, A., “Armonización, coordinación fiscal y perspectivas de la fiscalidad europea”, González, A. I. (coord.), *Armonización fiscal y aproximación de los sistemas fiscales*, Universidad de Oviedo, Oviedo, 2016, p. 17-46.

Barrilao, P. E., Villar, E. & Bonilla, R., “Descentralización fiscal vs. Descentralización de la administración tributaria, ¿una agencia tributaria central o 17 agencias tributarias independientes?”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, n. 9, 2014.

Bonell, R., “Principio de igualdad y deber de contribuir”, *Anuario Jurídico y económico escurialense*, n. 38, 2005, pp. 178-207.

Bosch, N., “El sistema de nivelación fiscal entre las comunidades autónomas”, *Revista de Estudios Regionales*, n. 8, 2009, p. 73-82.

Calvo, R., *Crisis de la Financiación Autonómica*, Aranzadi, Pamplona, 2015.

Checa, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Marcial Pons, Idelco, Madrid, 1996.

de Economistas, C. G., “Financiación autonómica de régimen común: una reforma necesaria”, *CGE Estudios*, 2016, p. 3-21.

de la Fuente, A., *Los mecanismos de cohesión territorial en España: un análisis y algunas propuestas*, Fundación Alternativas, Barcelona, 2005, pp. 1-66.

de la Fuente, A., “¿Está bien calculado el cupo?”, *Instituto de Análisis Económico (CSIC)*, 2010, p. 1-43.

de la Fuente, A., “El nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común: un análisis crítico y datos homogéneos para 2009 y 2010”, *Instituto de Análisis Económico (CSIC)*, 2011, pp. 1-163.

de la Fuente, A., “¿Qué nos dicen las Cuentas Territorializadas? Algunas reflexiones con cinco años de datos”, *Estudios sobre la Economía Española*, n. 20, 2017, pp. 1-16.

de la Fuente, A., “Sobre la generalización del sistema de concierto”, *Fedea Policy Papers*, 2018, p. 1-9.

de la Peña, G., *25 años de financiación autonómica*, Universidad de Cantabria, Cantabria, 2005.

de la Peña, M. M., *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Universidad de Murcia, Murcia, 2005.

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

del Blanco, A., 2014. *El derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*, Herrera, P. M., dir., Tesis doctoral. UNED, Departamento de Derecho de la Empresa, Madrid.

del Burgo, I., “Los derechos históricos de Navarra y la doctrina del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, n. 61. 1989, p. 33-48.

Fernández, J. A., “Jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre financiación autonómica”, *Revista catalana de dret públic*, n. 32, 2006, p. 2-18.

Fernández, R. & Delgado, F. J., “Solidaridad, inversión pública y Fondos de Compensación Interterritorial”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 53, 2008, p. 8-24.

Fernández, X. & Lago, S., “El modelo de financiación autonómica desde la perspectiva de los gobiernos autonómicos”, *Investigaciones Regionales*, n. 30, 2014, pp. 159-196.

García-Herrera, C., “IV encuentro de derecho financiero y tributario (2ª parte)”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 14, 2016, pp. 3-88.

García-Moncó, *Autonomía financiera de las CCAA*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1996.

García-Moncó, A., “El nuevo modelo de financiación autonómica: lecciones de una reforma”, *Quórum: revista de pensamiento iberoamericano*, n. 8, 2004, p. 110-120.

Gómez de la Torre, M., “Las Etapas de la financiación autonómica. Un nuevo sistema de financiación”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, n. 43, 2010, pp. 331-354.

Hansjörg, B. & Piñero-Campos, J., “Competencia tributaria entre niveles subcentrales de gobierno”, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2011, pp. 4-56.

Herrero, A. & Tránchez, J. M., “El desarrollo y evolución del sistema de financiación autonómica”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 62, 2011, p. 34-65.

Laborda, J., “Veinticinco años de financiación autonómica: balance y perspectivas”, *Departamento de Economía Pública, Universidad de Zaragoza*, 2006, pp. 2-27.

Lago-Peñas, S. & Martínez-Vázquez, J., “La descentralización tributaria en las Comunidades Autónomas de régimen común: un proceso inacabado”, *Hacienda Pública Española*, n. 192, 2010, p. 129-151.

Lago-Peñas, S. & Vaquero, A., *Descentralización y sistema tributario: Lecciones de la experiencia comparada*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2016, pp. 7-91.

Lampreave, P., “El *soft law* y sus implicaciones en la política fiscal de la UE”, en García-Herrera, C. (coord.), *VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011, p. 355-367.

Lasarte, J., “El nuevo modelo de financiación autonómica. Aspectos jurídicos generales”, *Revista de Estudios Regionales*, n. 66, 2003, pp. 91-116.

León, S., “¿Por qué el sistema de financiación autonómica es inestable?”, *Revista Española de investigaciones Sociológicas (Reis)*, n. 1, 2009, pp. 57-87.

Linz, J. J., “Democracia, multinacionalismo y federalismo”, *Revista Española de Ciencia Política*, n. 1, 1999, pp. 7-40.

López, C. M., “La necesaria reforma del impuesto sobre actividades económicas: su articulación como recursos de las haciendas locales y su coordinación dentro del sistema tributario español”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 15, 2006, pp. 5-42.

López, C. M., “Lagunas en el Derecho Tributario de la Unión Europea”, *Cuadernos de Derecho Transnacional*, n. 2, 2017, pp. 375-407.

Menéndez, A., “El marco constitucional de la financiación de las Comunidades Autónomas”. En *La reforma de los Estatutos de autonomía*, Junta de Castilla y León, 2003, p. 477-506.

Menéndez, A., “Los tributos cedidos y los propios de las Comunidades Autónomas”, *Revista Quincena Fiscal*, n. 19, 2017.

Monasterio, C., “Las propuestas de descentralización fiscal del Libro Blanco sobre la financiación autonómica”, *Revista Asturiana de Economía*, n. 3, 1995, pp. 123-124.

Monasterio, C., “Federalismo fiscal y sistema foral, ¿Un concierto desafinado?”, *Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública*, n. 192, 2010, p. 59-103.

Monasterio, C. & Fernández, R. “Financiación autonómica y restricción presupuestaria blanda”, En *XVI Encuentro de Economía Pública: 5 y 6 de febrero de 2009: Palacio de Congresos de Granada*, 2009, pp. 1-33.

Mut, I. & Utande J. M., “Autonomía y Corresponsabilidad en el nuevo sistema de financiación autonómica”, *Presupuesto y Gasto Público*, n. 62, 2011, pp. 63-87.

Rodríguez, A., “El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 89, 2010, pp. 253-297.

Rueda, N., “Evolución del sistema tributario en España”, *eXtoikos*, n. 7, 2012, p. 25-37.

Ruiz, V., “La regla de la supletoriedad en relación con la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos”, *Crónica tributaria*, n. 105, 2002, p. 75-100.

Ruíz, V., 2003. *Las potestades normativas de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos*. Juan J. Zornoza Pérez, dir., Tesis doctoral. Universidad Carlos III de Madrid, Departamento Fiscal, Madrid.

Ruiz, V., “¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Europeo*, n. 28, 2008, pp. 499-528.

Ruíz-Huerta, J. & Herrero, A., “Fiscal equalization in Spain”, En Bosch, Nuria y Durán, José María (eds.), *Fiscal Federalism and Political Decentralization. Lessons from Spain, Germany and Canada*, Edward Elgar, 2008, p. 147-168.

Simón, E., “La reforma de la financiación autonómica”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 923, 2016.

Solozábal, J. J., “El blindaje foral en su hora. Comentario a la Ley Orgánica 1/2010”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 90, 2010, p. 11-28.

Vaquero, A., Lago, S. & Fernández, X., “Economía sumergida y fraude fiscal en España, ¿Qué es lo que sabemos?”, *Fundación de las cajas de ahorros*, n. 768, 2015, p. 1-45.

Varona, J. E., *25 años de financiación autonómica*, Ed. Universidad de Cantabria, Santander, 2005.

Varona, J. E., “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Quincena Fiscal*, n. 15, 2014.

Vera, J. M., “Nuevos mecanismos de fraude fiscal. Algunas propuestas para un modelo de investigación”, *Fundación Alternativas*, n. 131, 2008, p. 5-54.

Vilalta, M., “La equidad horizontal en el modelo de financiación autonómica: un análisis del grado de progresividad”, *Papeles de Economía Española*, n. 143, 2015, p. 1-30.

Zornoza, J., “Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 232-233, 1992-1993, pp. 477-487.

Zubiri, I., “Los sistemas forales: características, resultados y su posible generalización”, *Jornada sobre el Régimen de financiación foral*, 2010, p. 1-33.

Zubiri, I., “La nueva reforma de la financiación autonómica: análisis y propuestas”, en Lago-Peñas, S. & Martínez-Vázquez, J. (coord.), *Papeles de economía español*, n. 143, 2015, pp. 205-224.