



UNIVERSIDAD DE JAÉN  
*Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas*

Trabajo Fin de Grado

# **FEDERALISMO FISCAL EN ESPAÑA: ESPECIAL REFERENCIA A LOS TRIBUTOS CEDIDOS**

**Alumno: Alejandro Mora Moral**

**Julio, 2017**

## **RESUMEN**

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene por objeto analizar los distintos regímenes fiscales existentes en nuestro país. En primer lugar analizaremos el grado de descentralización fiscal en España, y basándonos en las teorías clásicas de federalismo fiscal expondremos una serie de ventajas e inconvenientes de la descentralización fiscal así como los principios fundamentales de ésta. En segundo lugar, estudiaremos los regímenes fiscales que se aplican en España, centrándonos en las CCAA de régimen común, y el modelo de financiación autonómica vigente. Dentro de él examinaremos como las CCAA han hecho uso de su potestad normativa para el establecimiento de tributos propios, así como las diferencias entre ellas en lo que respecta a los tributos cedidos por el Estado. Posteriormente realizaremos algunas propuestas para la reforma del sistema de financiación de las CCAA.

## **ABSTRACT**

The purpose of this end-of-degree project is to analyze the different tax regimes in our country. In the first place, we will analyze the degree of fiscal decentralization in Spain, and based on the classic theories of fiscal federalism, we will present a series of advantages and disadvantages of fiscal decentralization as well as the fundamental principles of tax decentralization. Secondly, we will study the tax regimes that are applied in Spain, focusing on the CCAA of common regime, and the model of autonomous financing in force. Within it we will examine how the CCAA have made use of their normative power for the establishment of own taxes, as well as the differences between them in respect of the taxes ceded by the State. Subsequently we will make some proposals for the reform of the system of financing of the CCAA.

## **PALABRAS CLAVE:**

Federalismo; Descentralización; Financiación Autonómica; Regímenes Fiscales; Hacienda Pública Autonómica; Tributos cedidos;

## **KEYWORDS**

Federalism; Decentralization; Regional Funding; Tax Regimes; Regional Public finance; Taxes Ceded;

## ÍNDICE

|       |                                                                                   |    |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.    | INTRODUCCIÓN .....                                                                | 4  |
| 2.    | LA DESCENTRALIZACIÓN FISCAL EN ESPAÑA.....                                        | 5  |
| 2.1   | Ordenación del Poder Financiero.....                                              | 5  |
| 2.2   | Ventajas e Inconvenientes de la descentralización fiscal.....                     | 9  |
| 2.3   | Principios Fundamentales en los Estados descentralizados. ....                    | 11 |
| 2.3.1 | Principio de Autonomía .....                                                      | 11 |
| 2.3.2 | Principio de Equidad Vertical .....                                               | 12 |
| 2.3.3 | Principio de Equidad Horizontal .....                                             | 12 |
| 2.3.4 | Principio de Coordinación Intergubernamental.....                                 | 13 |
| 3.    | REGÍMENES FISCALES EN ESPAÑA.....                                                 | 14 |
| 3.1   | Regímenes Forales. ....                                                           | 15 |
| 3.2   | Canarias.....                                                                     | 17 |
| 3.3   | Ceuta y Melilla.....                                                              | 18 |
| 4.    | CCAA DE RÉGIMEN COMÚN: MODELO VIGENTE.....                                        | 19 |
| 4.1   | Régimen Jurídico.....                                                             | 20 |
| 4.1.1 | Constitución Española.....                                                        | 21 |
| 4.1.2 | Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) .....           | 22 |
| 4.2   | Tributos Propios .....                                                            | 24 |
| 4.3   | Tributos Cedidos .....                                                            | 28 |
| 4.3.1 | Tributos Cedidos Totalmente .....                                                 | 30 |
| 4.3.2 | Tributos Cedidos Parcialmente: el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas | 41 |
| 5.    | PROPUESTA DE REFORMA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN .....                            | 45 |
| 6.    | CONCLUSIONES .....                                                                | 49 |
| 7.    | BIBLIOGRAFÍA.....                                                                 | 51 |

## **1. INTRODUCCIÓN**

La Constitución Española de 1978 diseñó un nuevo y complejo sistema de organización territorial, el Estado de las Autonomías, organizando el Estado en municipios, provincias y Comunidades Autónomas, en adelante, CCAA. Este modelo aun no siendo un sistema puramente federal supuso una fuerte descentralización del Estado.

El sistema de financiación de las CCAA es un aspecto fundamental en el estudio de éstas ya que permite obtener los recursos necesarios para financiar el desarrollo de sus competencias y su diseño se encuentra en constante análisis. En España observamos como existen distintos regímenes fiscales, lo que ocasiona desigualdades entre los ciudadanos que viven en distintos territorios. La existencia de distintos sistemas fiscales se justifica por la existencia de peculiaridades entre las distintas regiones, destacando la existencia de derechos históricos en los territorios forales de País Vasco y Navarra, la insularidad de Canarias así como su mayor distancia a la península, y la configuración de Ceuta y Melilla como ciudades con Estatuto de Autonomía.

A las desigualdades generadas por la presencia de distintos regímenes fiscales, debemos añadir las originadas entre las CCAA de régimen común como consecuencia del sistema de financiación vigente, que no ha eliminado las diferencias de financiación entre regiones. A su vez este sistema presenta una serie de deficiencias que unidas a la crisis económica padecida en los últimos años, ha generado discrepancias entre algunas regiones y el Estado. El modelo de financiación de las CCAA de régimen común vigente se aprobó en el año 2009 para un periodo quinquenal, por lo que actualmente este modelo está prorrogado, a la espera de la elaboración y aprobación de un nuevo modelo de financiación. En los últimos años son muchos los autores que abogan por un nuevo modelo de financiación que refuerce los principios dispuestos en la teoría del federalismo fiscal.

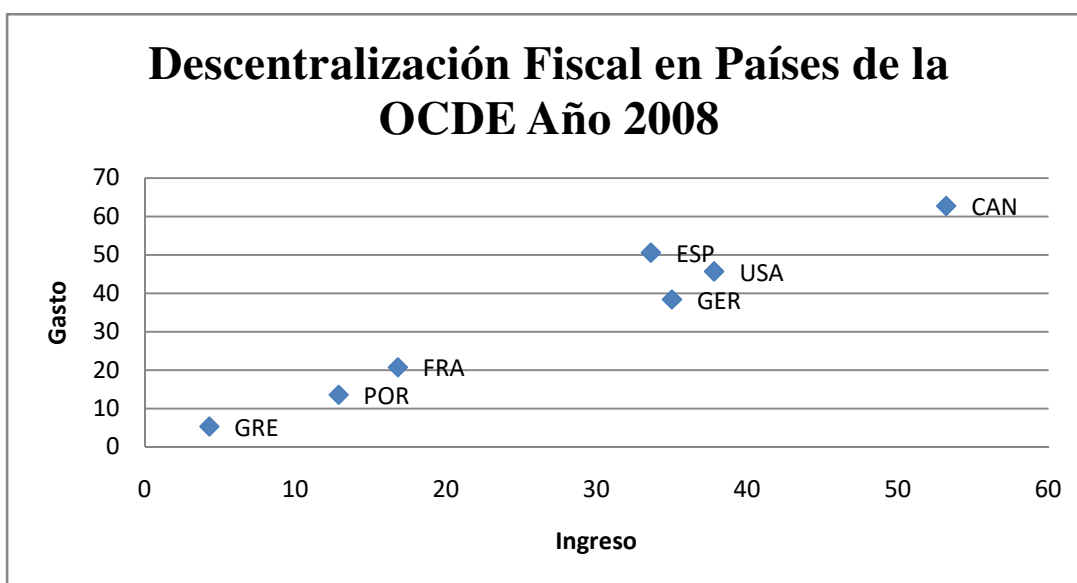
En el mes de enero del año 2017 se convocó la Conferencia de Presidentes, órgano de cooperación entre el Estado y las CCAA y compuesto por el Presidente del Gobierno, y los Presidentes de las CCAA y ciudades con Estatuto de Autonomía, acordando concluir un nuevo modelo de financiación autonómica durante el presente año. Con esta finalidad se ha constituido una Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica que deberá elaborar, en un plazo de seis meses, un informe no vinculante en el que consten sus propuestas.

## 2. LA DESCENTRALIZACIÓN FISCAL EN ESPAÑA

### 2.1 Ordenación del Poder Financiero

El objetivo prioritario de la descentralización fiscal es asegurar que los gobiernos regionales cuenten con los recursos adecuados para cumplir las competencias asignadas. El proceso de descentralización en España ha sido especialmente intenso en los últimos treinta años. Este proceso ha afectado a distintas áreas, siendo una de las más importantes la descentralización del poder tributario, al nivel regional de gobierno, pasando de un sistema centralizado a ser un país altamente descentralizado fiscalmente.

En los años ochenta, España presentaba un sistema tributario centralizado, próximo a países como Francia, Reino Unido, Grecia o Portugal, siendo el gasto descentralizado inferior al 25% del gasto total. Hoy en día, España supera, en nivel de descentralización a países federales como Alemania o Australia en atención a los principales indicadores usualmente empleados, como se puede ver en el siguiente gráfico<sup>1</sup>



Actualmente las CCAA, realizan alrededor del 30% del gasto público total, sin embargo apenas pueden financiar la mitad de su gasto a través de tributos sobre las que posean capacidad normativa, lo que demuestra una clara asimetría entre el lado del gasto y el del ingreso. De esta forma, las CCAA han desarrollado ampliamente su autonomía en el lado del gasto, siendo más adversas a emplear su capacidad normativa

---

<sup>1</sup> Fuente: OCDE

en la parte relativa a los ingresos, creando una situación de inestabilidad y desequilibrio. Esta situación es debida a la predilección de las CCAA a obtener mayores transferencias y participaciones en los tributos nacionales por parte del Gobierno central, en lugar de emplear su capacidad normativa, para financiar su creciente necesidad de gasto. En la tabla siguiente podemos observar el porcentaje de gasto público efectuado por cada nivel de gobierno sobre el total<sup>2</sup>.

| <b>Porcentaje de Gasto Público de cada Nivel de Gobierno sobre el Total</b> |             |             |             |             |             |
|-----------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| <b>Año</b>                                                                  | <b>2009</b> | <b>2010</b> | <b>2011</b> | <b>2012</b> | <b>2013</b> |
| <b>Administración Central</b>                                               | 21,10       | 20,70       | 21,92       | 27,83       | 23,65       |
| <b>Administración Regional</b>                                              | 35,97       | 35,23       | 34,55       | 30,52       | 31,49       |
| <b>Administración Local</b>                                                 | 13,59       | 13,33       | 12,18       | 10,25       | 10,81       |
| <b>Fondo de la Seguridad Social</b>                                         | 29,35       | 30,74       | 31,35       | 31,40       | 34,06       |
| <b>Total Administraciones Públicas</b>                                      | 100         | 100         | 100         | 100         | 100         |

Como señala Piffano, “el federalismo fiscal es la sección de las finanzas públicas que trata sobre la estructura vertical del sector público, compuesto por dos o más niveles de decisión”<sup>3</sup>. El federalismo fiscal pues hace referencia claramente al grado de descentralización de un país.

El poder financiero es la potestad para regular el ingreso y el gasto público. Esta potestad se concreta en un conjunto de competencias constitucionales y actos administrativos para establecer un sistema de ingresos y gastos para satisfacer las

<sup>2</sup> Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del informe de la Intervención General de la Administración del Estado “Avance de la actuación económica y financiera de las Administraciones Públicas 2013”

<sup>3</sup> Véase Piffano, H.L. (2005) “Notas sobre Federalismo Fiscal. Enfoques Positivos y Normativos”. La Plata. Universidad Nacional de La Plata, p. 28.

necesidades públicas. Son los entes públicos territoriales los titulares del poder financiero en España y por tanto los únicos que pueden realizar esta actividad financiera.

En atención al artículo 137 CE, el Estado se estructura en Municipios, Provincias y CCAA, siendo estos, junto con el Estado, los titulares del poder financiero en España. El poder financiero por tanto se asigna a entidades de distinto nivel, teniendo en cada una de ellas una proyección distinta. Cada entidad tiene sus propias características y sus propios límites en el ejercicio del poder tributario. En este sentido, tanto el Estado como las CCAA gozan de poder legislativo, del que carecen tanto las provincias como los municipios.

El poder tributario del Estado cuenta con amplias competencias que emanan de la Constitución<sup>4</sup>. De ella se desprende, como ha entendido el Tribunal Constitucional, que el Estado “sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las CCAA respecto de las del propio Estado”<sup>5</sup>.

Por otra parte, hay que tener en cuenta, que como consecuencia de nuestra incorporación a la Unión Económica y Monetaria de la Unión Europea, el Estado tiene atribuidas otras competencias que debe ejecutar para cumplir con los compromisos de equilibrio presupuestario y control del déficit, establecidos para los países de la Zona Euro. En este sentido manifiesta el Tribunal Constitucional que “El Estado es el competente para regular la materia relativa a la estabilidad presupuestaria *ex art. 149.1, apartados 11.ª, 13.ª, 14.ª y 18.ª CE.*, salvo aquellos aspectos cuyo conocimiento le ha sido atribuido a las Instituciones de la Unión Europea con fundamento en el artículo 93 CE”<sup>6</sup>.

Por tanto, el Estado es competente para regular el marco general del sistema tributario en su conjunto, de forma que se garantice la igualdad de todos los españoles. El sistema tributario ha sido ordenado en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT. En ella se establece la base común sobre la que se asienta el deber de contribuir, pudiendo cada Comunidad posteriormente establecer sus propias

---

<sup>4</sup> Véase Artículos 149.1.14 CE, 133.1 CE 157.3 CE.

<sup>5</sup> Véase STC 31/2010, de 28 de junio, FJ 130º.

<sup>6</sup> Véase STC 215/2014, de 18 de diciembre, FJ 3º.

particularidades. Tiene como finalidad que no se produzcan resultados desintegradores como consecuencia del reparto de competencias entre Estado y CCAA<sup>7</sup>.

Por otra parte, el Estado también regula los criterios básicos informadores del sistema tributario de las CCAA, competencia que deriva del artículo 157.3 CE. Esta competencia consiste en delimitar y concretar los principios básicos del sistema de distribución de competencias tributarias y financieras. El Estado ha desarrollado dicha facultad a través de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, en adelante, LOFCA<sup>8</sup>.

De otro lado, el poder financiero se reconoce también a las CCAA en la Constitución, en sus artículos 137 y 156 que conceden a estas, autonomía para la administración de sus propios intereses. Esta autonomía comprende tanto su rama política como financiera. Ambas ramas están relacionadas, pues la autonomía financiera es un instrumento para el logro de la autonomía política. La autonomía financiera desemboca en el establecimiento de un sistema de ingresos y gastos propio, “para el desarrollo y ejecución de sus competencias”<sup>9</sup>. Por tanto, la autonomía financiera comprende tanto la vertiente de los ingresos como la de los gastos.

En cuanto a la vertiente de los ingresos, esta comprende tanto el establecimiento de sus propios tributos, como el acceso a un sistema suficiente de ingresos.

En relación con la vertiente del gasto, esta ha tenido tradicionalmente un mayor protagonismo en la autonomía financiera que la vertiente de los ingresos. La autonomía en el sector del gasto comprende la libertad tanto para fijar la actividad a la cual se destina el gasto público, como para distribuir la cuantía entre las competencias que las CCAA tienen asignadas.

Por último, cabe señalar que al igual que respecto a las CCAA, la Constitución reconoce a los Entes Locales, “autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”.<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup> Véase STC 1/1982, de 28 de enero FJ1º.

<sup>8</sup> Otras facultades del Estado en materia tributaria, son las relacionadas con las Entidades Locales. El Estado tiene competencia para el establecimiento del sistema tributario de los Entes Locales como garantía de su autonomía y debido a la falta de capacidad legislativa de estos. El Estado ha establecido los recursos con los cuentan las Haciendas Locales para garantizar su autonomía en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

<sup>9</sup> Véase SSTC 289/200, FJ3º, y 48/2004, FJ11º.

<sup>10</sup> Véase Artículos 137, 140 y 141 CE.

La diferencia fundamental con respecto a las CCAA es que en el caso de los Entes Locales es más complicado distinguir cuales son las competencias que tienen asignadas, ya que no existe una delimitación constitucional como en el caso de las CCAA, unido a la generalidad de los objetivos de los Entes Locales<sup>11</sup>.

## **2.2 Ventajas e Inconvenientes de la Descentralización Fiscal**

En este apartado vamos a analizar algunas de las ventajas e inconvenientes de la descentralización fiscal. Para ello vamos a tener en cuenta algunas de las más importantes teorías sobre federalismo fiscal.

En primer lugar, con respecto a las ventajas, la descentralización faculta a los ciudadanos de un país a elegir la región o zona geográfica donde quieren vivir. La descentralización proporciona a la Hacienda regional la competencia para decidir la carga fiscal así como las inversiones públicas a realizar en su territorio, de modo que los ciudadanos pueden considerar la región en la que quieren vivir en función del modelo fiscal que más se adapte a sus preferencias. De este modo, se puede producir una concentración de ciudadanos que tengan los mismos criterios fiscales. Esta ventaja se conoce como “votar con los pies<sup>12</sup>”.

En segundo lugar, posibilita una gestión diferenciada de los servicios públicos en cada región. Esta cuestión es especialmente importante en aquellos servicios públicos que no tienen la misma consideración entre los ciudadanos de los distintos territorios. Por lo tanto, permite que cada región se adapte a la voluntad de sus ciudadanos en la gestión de sus servicios públicos, en contra de la homogeneización que se produciría si estos servicios fueran competencia de la Administración central. Al producirse esa adaptación a las preferencias de los ciudadanos se puede crear un mayor vínculo entre los contribuyentes y la Administración, al sentirse éstos más identificados con el

---

<sup>11</sup> La ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, es la que establece en su artículo 106.1 que “las Entidades Locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas Locales y en las leyes que dicten las CCAA e los supuestos expresamente previstos en aquella”. Por lo que son el Estado y las CCAA los que deben fijar los tributos que las Corporaciones locales pueden establecer y exigir.

<sup>12</sup> Teorema de Charles Tiebout. Véase Lagos Rodríguez, M.G. (1997) “La Descentralización de las Funciones Económicas en el Sector Público Español y la Teoría del Federalismo Fiscal” I Congreso de la Ciencia Regional de Andalucía. Andalucía en el umbral del siglo XXI. p. 3.

gobierno, lo que puede reportar en una disminución del fraude y consecuentemente un aumento de la recaudación<sup>13</sup>.

En tercer lugar, la descentralización favorece la innovación fiscal y la competencia, debido a que para un problema más o menos similar, se van a aplicar diferentes soluciones en cada territorio, por lo que se pueden comparar las disposiciones de cada Administración regional. De esta forma, se pueden valorar las distintas medidas ejecutadas por cada Administración de manera que se verifiquen cuales son las más adecuadas y se descarten las que no produzcan resultados favorables.

Por último, permite acercar el gobierno a la gente, facilitando la participación de los ciudadanos y fomentando la presencia de vínculos directos entre las medidas de la Administración y los beneficios para los ciudadanos<sup>14</sup>. Además, se produce un mayor control debido a que el ámbito de actuación de la Administración es menor que si fuese el Gobierno central el que se ocupase de este cometido, ya que en ese caso algunas zonas más alejadas o de menor dimensión quedarían abandonadas.

En cuanto a los inconvenientes de la descentralización fiscal, esta puede dar lugar a problemas de coordinación entre las distintas administraciones, así como enfrentamientos entre Gobiernos regionales entre sí y con el Gobierno central que limiten la descentralización.

Por un lado, la descentralización puede generar desigualdad en el trato hacia los contribuyentes por parte de las distintas Administraciones regionales como consecuencia de las distintas medidas adoptadas por los Gobiernos regionales, o a la existencia de duplicidad de organismos o servicios, dando lugar a una estructura organizativa más costosa. Igualmente puede producir disparidades interterritoriales significativas en los recursos disponibles, que deben ser paliados mediante mecanismos de nivelación. Todo ello, como señala Oates, puede dar lugar a desplazamientos de los contribuyentes de aquellas zonas donde se pagan más tributos a otras donde la carga fiscal es menor, o que se produzcan comportamientos “free-rider<sup>15</sup>”.

---

<sup>13</sup> Véase Oates, W. E. (1977). *Federalismo Fiscal*, Madrid. Instituto de Estudios de Estudios de Administración Local

<sup>14</sup> Modelo de Hirschman (1970). Véase Camelo, M.S. (2010) “La Teoría de los Bienes Públicos Locales: Estado Actual y Reconsideraciones”. Bogotá. Universidad Nacional de Colombia. pp. 14 y ss.

Por otro lado, la descentralización, en cierta medida, es contraproducente para la estabilidad económica debido a que determinados mecanismos fiscales únicamente son eficaces para el país si son empleados por la Administración central, porque las diferentes medidas de los Gobiernos regionales podrían contrarrestarse<sup>16</sup>.

Por último, según Oates, determinados servicios públicos deben ser prestados por el Gobierno central debido a que se trata de servicios de los que disfrutan todos los ciudadanos del Estado, y para cumplir sus objetivos es necesaria una mayor coordinación sólo posible desde la centralización de estas actividades.

### **2.3 Principios Fundamentales en los Estados Descentralizados.**

La teoría del federalismo fiscal establece una serie de principios que todo país con diferentes niveles de gobierno y descentralizado fiscalmente debe considerar en mayor o menor medida. El cumplimiento de dichos principios nos puede indicar el grado de descentralización fiscal que existe entre las distintas Administraciones así como la posibilidad de obtener mayores ventajas derivadas del modelo federal. Los principios a los que nos referiremos en este apartado son, el de autonomía, el de equidad vertical, el de equidad horizontal y el de coordinación intergubernamental<sup>17</sup>.

#### **2.3.1 Principio de Autonomía**

El principio de autonomía, cuando hablamos de federalismo fiscal, se refiere a la autonomía financiera de las distintas Administraciones subcentrales de un país. Este principio puede ser analizado tanto desde el punto de vista del gasto como del ingreso. Con respecto a la autonomía financiera desde el punto de vista del gasto de los entes regionales de un país, se refiere a la capacidad para decidir en qué gastar y cómo gastar. Por otro lado, en lo que respecta a la autonomía financiera en el ámbito de los ingresos se alude directamente al poder financiero de los entes regionales, es decir la capacidad para decidir el volumen de estos. El poder tributario depende a su vez de distintas vertientes. Estas vertientes son las vías por las que los órganos subcentrales pueden obtener sus ingresos. Entre ellas se encuentran los rendimientos, que consisten en la asignación parcial o total por parte del Estado u otro órgano central del producto de un impuesto, la autonomía en su vertiente normativa o capacidad legislativa para establecer

---

<sup>16</sup> Teoría de la Hacienda Pública de Musgrave (1959) Véase Lagos Rodríguez, M.G. (1997) “La Descentralización de las Funciones Económicas en el Sector Público Español y la Teoría del Federalismo Fiscal” I Congreso de la Ciencia Regional de Andalucía. Andalucía en el umbral del siglo XXI. pp. 2-3

<sup>17</sup> Véase Bosch, N. (2009) “El Modelo de Financiación Autonómica de 2009: Un análisis bajo la perspectiva del Federalismo Fiscal” Barcelona. Instituto de Economía de Barcelona. pp. 6 y ss.

sus propios tributos y la autonomía en su vertiente administrativa o capacidad para poder administrar los impuestos.

En nuestra opinión, el actual modelo de financiación de las CCAA en España, establece una amplia autonomía, acercándose cada vez más a un sistema federal pleno.

### **2.3.2 Principio de Equidad Vertical**

El principio de equidad vertical es aquel que tiene por finalidad corregir los desequilibrios que se pueden producir en el conjunto de las Administraciones regionales, en este caso CCAA, entre su capacidad de gasto y su capacidad para generar ingresos, lo que ocasiona una insuficiencia de recursos para atender las necesidades de gasto de los Gobiernos regionales. Estos desequilibrios son consecuencia de la carencia de correlación o equivalencia en la descentralización de competencias de gasto y de ingresos.

En España, se viene produciendo este déficit en las CCAA debido a que las transferencias de competencias de gasto han sido mayores que las transferencias relativas a los ingresos. El medio para paliar estos desequilibrios son las transferencias de recursos por parte del Estado a las CCAA. En el modelo de financiación autonómica del año 2009 esta función correctora, la desarrollan principalmente el Fondo de Suficiencia Global, y el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.

### **2.3.3 Principio de Equidad Horizontal**

Este principio hace referencia a la solidaridad interterritorial, es decir entre los distintos territorios o regiones de un país. Por lo tanto, el principio de equidad horizontal tiene por finalidad corregir los desequilibrios que se producen entre las distintas CCAA, debido principalmente a diferencias en su capacidad fiscal per cápita, o diferencias en los costes para suministrar los servicios públicos a los ciudadanos. Estas desigualdades repercuten en los servicios prestados por las CCAA o en la presión fiscal para los ciudadanos, que dependiendo del territorio podrá ser distinta para intentar compensar las diferencias.

Este principio tiene reconocimiento constitucional, pues los artículos 2 y 138 CE hacen referencia a la solidaridad entre las regiones, lo que lleva al establecimiento de políticas públicas de redistribución de recursos.

El mecanismo empleado para subsanar estas desigualdades son las transferencias o fondos de nivelación. Actualmente, en España el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales es el encargado de realizar dicha función de nivelación, procurando que todas las CCAA reciban los mismos recursos por unidad de necesidad. El problema del actual modelo de nivelación es que lleva a invertir las posiciones de las CCAA en cuanto a recursos disponibles, colocando a las CCAA que menos recursos poseen antes de la nivelación, por encima del resto de Comunidades después de este proceso. Actualmente se sigue un modelo de nivelación polémico ya que para determinadas materias se sigue un modelo parcial de nivelación a través del Fondo de Garantía de Servicios Públicos, compensado con el Fondo de Suficiencia como mecanismo de cierre. El modelo parcial consiste en equilibrar las exigencias de gasto de ciertos servicios públicos en lugar de tener en cuenta la totalidad de las necesidades de gasto de las CCAA.

#### **2.3.4 Principio de Coordinación Intergubernamental**

En un país descentralizado fiscalmente es necesario instaurar mecanismos de control entre los distintos niveles de gobierno, donde se pueda desarrollar la negociación relativa a la financiación de las CCAA, se vele por su aplicación y dé respuesta a los posibles problemas que se puedan plantear. Mediante estas instituciones los Gobiernos regionales podrían intervenir para intentar influenciar en las decisiones del Gobierno central.

Actualmente en España, la institución que debería desarrollar este cometido es el Consejo de Política Fiscal y Financiera, aunque se plantean dudas sobre su transparencia y su discrecionalidad por lo que se deberían incrementar dichos mecanismos de coordinación. Una mayor coordinación intergubernamental en España pasa por la reforma del Senado para convertirlo en una verdadera cámara de representación territorial, al estilo del Senado alemán. Sin embargo, esta reforma ya planteada hace más de un década no parece que vaya a producirse a corto plazo ya que no se ha contado, ni se cuenta actualmente, con el consenso necesario para acometer una reforma tan significativa ni, con lo que es más importante, la voluntad para llevarla a cabo.

### **3. REGÍMENES FISCALES EN ESPAÑA**

La financiación de las CCAA, es un tema polémico en la política española desde hace más de dos décadas, debido, en parte, a la pluralidad de intereses territoriales y sin una aparente solución a corto plazo. De hecho en la actualidad tenemos prorrogado el modelo de financiación<sup>18</sup>.

Antes de analizar la financiación de las CCAA, haciendo especial referencia a los impuestos cedidos por el Estado, es conveniente realizar algunas reflexiones sobre el modelo fiscal español, caracterizado por la existencia de diferentes regímenes tributarios en función del territorio.

La base del Estado descentralizado se encuentra en la Constitución de 1978, que reconoce en su artículo segundo, “el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas”, partiendo de la “Unidad de la Nación Española”. Así, la Constitución instaura la descentralización administrativa como uno de los principios del Estado democrático. El Título VIII, y más en concreto su artículo 137, considera a las CCAA como sujetos con autonomía para la gestión de sus respectivos intereses. La Constitución establece dos formas de acceso a la autonomía. En primer lugar el artículo 151 establece la vía rápida, que posibilita la asunción de competencias sin tener que esperar el plazo establecido en el artículo 148. En segundo lugar, el artículo 143 reconoce la vía lenta, en la que es necesario dejar transcurrir el plazo de cinco años establecido en el apartado segundo del artículo 148. La principal consecuencia de la existencia de estas dos vías, ha sido que las Comunidades que accedieron a la autonomía a través de la vía rápida del artículo 151 asumieron determinadas competencias antes que otras Comunidades afectando de forma esencial a su financiación. De esta manera podemos constatar desde el nacimiento de las CCAA la existencia de un modelo asimétrico. Esta diferencia lejos de minimizarse, ha ido en aumento, debido a la creciente reclamación de autonomía por parte de los Gobiernos autonómicos.

Por otra parte, la CE ya establecía diferencias significativas en el nivel de autonomía para los diferentes territorios. En primer lugar, establece la disposición adicional primera que se respetarán los derechos históricos de los territorios forales,

---

<sup>18</sup> 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.

(País Vasco y Navarra). En esta mención especial que se hace al derecho de los territorios forales, se incluye el financiero, por lo que la Constitución ya establece los modelos de financiación, el Concierto para País Vasco y Navarra y el régimen común para las restantes Comunidades.

En segundo lugar, la Constitución también reconoce la singularidad del archipiélago canario al requerir, en su disposición adicional tercera, un informe previo de la Comunidad Autónoma para la modificación de su régimen económica y fiscal.

En tercer lugar, debemos tener en cuenta que Ceuta y Melilla aunque disponen de Estatutos de Autonomía, conforme al artículo 144.b de la Constitución, son Entidades Locales y disponen de un régimen fiscal especial justificado por su localización geográfica.

### **3.1 Regímenes Forales.**

Las Comunidades Autónomas de País Vasco y Navarra presentan sistemas de financiación específicos agrupadas bajo la denominación de Comunidades de Régimen Foral, y distintas de las Comunidades de Régimen Común. Mediante estos sistemas de financiación ambas comunidades recaudan y gestionan sus tributos, y contribuyen a los gastos generales del Estado mediante la aportación de una cantidad fija llamada cupo.

Ambos regímenes tienen carácter pactado, son sistemas negociados entre el Estado y la Comunidad Autónoma correspondiente, pues para su elaboración o modificación requieren de un acuerdo entre ambas instituciones<sup>19</sup>. Las leyes aprobatorias son un texto acordado entre el Estado español y el Gobierno autonómico en el que se establecen los cimientos para el desarrollo de las potestades autonómicas y sus límites.

El Concierto Económico es el acuerdo que permite que las instituciones forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya se hagan cargo de la gestión de los tributos concertados. Dichas instituciones forales son las Diputaciones Forales, que son los entes encargados de la gestión y mantenimiento del régimen tributario. Sin embargo corresponde al

---

<sup>19</sup> El Concierto Económico vasco tiene su origen en el Real Decreto de 28 de febrero de 1878, que instaura la posibilidad regular tributos concertados y establecer a partir de estos cupos. Este fue el primer Concierto Económico Vasco. Desde esta primera regulación se han producido numerosas modificaciones hasta la actual ordenación, con base en la disposición adicional primera de la Constitución. La Ley Orgánica 3/1979 de 18 de diciembre aprueba el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, el cual regula en su Título III el Régimen de Hacienda y Patrimonio, donde se incluyen los aspectos tributarios. En su artículo 41 establece que las relaciones en el orden tributario con Estado se regularán a través del sistema foral de Concierto Económico o Convenios.

Gobierno autonómico la mayor parte de las competencias de gasto, lo que provoca la necesidad de transferencia de los recursos recaudados por las Diputaciones hacia los órganos autonómicos para financiar el presupuesto del Gobierno vasco, lo que conlleva un complejo sistema de relaciones financieras, característico del Concierto vasco y que lo diferencia del Convenio navarro. Al ser las Diputaciones Forales de los Territorios Históricos las que tienen las competencias en los aspectos tributarios es necesario una cierta coordinación o armonización entre ellas. Esto se produce a través de la ley 3/1989 de 30 de mayo de armonización, coordinación y colaboración fiscal, que crea el Órgano de Coordinación Tributaria, cuyas funciones principales son impulsar la coordinación y colaboración entre las Diputaciones Forales en el ámbito tributario, emitir cuantos informes le sean solicitados tanto por los órganos autonómicos como por los entes de los Territorios Históricos, así como publicar un informe anual referente a la actuación de la Hacienda vasca. El Órgano de Coordinación Tributaria está compuesto por tres representantes del Gobierno vasco, y un representante de cada una de las Diputaciones Forales.

Por otra parte, con el denominado cupo, contribuye a las arcas estatales. El cupo es una cantidad fija con la que el Gobierno vasco ayuda al Estado a sufragar las competencias no transferidas. El cupo es fijado por una comisión mixta compuesta por doce miembros, de los cuales uno corresponde a cada una de las Diputaciones Forales, tres al Gobierno vasco y seis al Gobierno central, para un periodo de cinco años por unanimidad de todos sus miembros y se actualiza de forma anual mediante un índice que se aplica al importe fijado en el año base.

Podemos distinguir dos grupos de tributos, los concertados, que son gestionados por las instituciones forales, y son Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF, Impuesto sobre el Patrimonio, Sociedades, Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, menos la tributación de letras de cambio y giro que sustituyan a las que se regulan por la normativa común, y los estatales, que son aquellos acerca de los cuales el Estado tiene competencias exclusivas. Son los derechos de importación y gravámenes a la importación en los impuestos especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo que respecta a Navarra, esta Comunidad se rige por el sistema de Convenio Económico establecido en la Ley 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y

amejoramiento del régimen foral de Navarra, a partir de ahora LORAFNA, que en su artículo 45 establece dicho sistema. Este régimen aunque parecido no es idéntico al vasco, ya que en este caso el territorio foral coincide con la Comunidad Autónoma, mientras que en el País Vasco, se distinguen tres territorios históricos, cada uno con un ente con potestad para gestionar aspectos tributarios.

El Convenio vigente fue aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en la que se establece que la Comunidad Foral de Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. En el citado Convenio se establecen el reparto de competencias entre Navarra y el Estado así como los criterios de coordinación y armonización, haciendo referencia también al sistema de cupo en su relación con el Estado aunque su cuantificación, que viene establecida en el Convenio, se realiza de forma distinta al sistema vasco. La aportación al Estado se establece en función de la renta regional, (1.6% del país), contribuyendo de acuerdo con su riqueza.

La Comunidad Foral de Navarra, en el ejercicio de su potestad tributaria puede establecer nuevos tributos pero teniendo en cuenta algunos límites. En primer lugar, la presión fiscal global debe ser equivalente a la del resto del Estado. En segundo lugar, los tributos creados por la Hacienda Foral se adecuarán en cuanto a terminología y conceptos a la LGT. En tercer lugar, respetará y garantizará la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español.

El Estado y Navarra establecerán mecanismos de intercambio de información y colaboración para la aplicación de sus correspondientes sistemas tributarios, así como para garantizar el cumplimiento de los Tratados y Convenios internacionales suscritos por el Estado.

### **3.2 Canarias**

Dentro de las Comunidades Autónomas de régimen común, Canarias presenta un régimen económico y fiscal específico ya que su regulación difiere de la de las restantes Comunidades. Dicho régimen está constitucionalmente reconocido en la disposición adicional tercera de la CE, en la que también destaca la particularidad de su modificación, que requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico. También goza de reconocimiento comunitario, ya que en la Cumbre de Ámsterdam de 1997, el Consejo observó la necesidad de fijar

medidas especiales para regiones ultraperiféricas como Canarias, y que se dispone en el artículo 349 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Este régimen diferencial se justifica por su acervo histórico, así como por las causas tradicionales que afectan a la economía de las islas como pueden ser la fragmentación del territorio y la dispersión territorial, las dificultades derivadas de su situación geográfica, el tamaño reducido y fragmentado del mercado interior canario lo que implica dificultades para generar economías de escala e imposibilita la consecución de ventajas competitivas, y por último la excesiva dependencia del exterior.

En lo referente al régimen económico, se trata de un conjunto de medidas destinadas a compensar la lejanía y la insularidad contenidas en la Ley 19/1994, de 6 de julio. Estas medidas abarcan distintos ámbitos siendo la más conocida la ayuda al transporte de pasajeros que supone una bonificación en el precio de los billetes con origen y destino en las islas hacia la península.

En cuanto al régimen fiscal, se instauran un conjunto de medidas con el objetivo de conformar un régimen indirecto propio, en el que encontramos dos tributos<sup>20</sup>. Por un lado, el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, AIEM, un impuesto estatal de naturaleza indirecta, gestionado por la Comunidad Autónoma que grava las entregas de bienes producidos en las Islas Canarias efectuadas por los productores de tales bienes, así como las importaciones de bienes similares que pertenezcan a la misma categoría, con independencia de su lugar de origen. Por otro lado, el Impuesto General Indirecto Canario, un impuesto estatal indirecto, cuyo ámbito de aplicación se limita a Canarias y cuyo objetivo es gravar el consumo final, sustituyendo al IVA comunitario en la imposición sobre el consumo.

### **3.3 Ceuta y Melilla**

Las ciudades de Ceuta y Melilla presentan una organización territorial singular, ya que participan en parte del estatus de Comunidad Autónoma y de Ente Local. Así,

---

<sup>20</sup> El régimen fiscal se encuentra contenido en el Título IV del Estatuto de Autonomía y desarrollado en la ley 19/1994. Recientemente ha sido modificado mediante el real decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre y en el que destacan dos grandes bloques de medidas. Destaca la creación de la Zona Especial Canaria (ZEC) que es una zona de baja tributación que tiene por objeto fomentar la inversión empresarial productiva, la creación de infraestructuras públicas y la creación de empleo en las islas. El Registro Especial de Buques y Empresas Navieras, es un incentivo que tiene como objetivo mejorar la competitividad de las empresas navieras y puertos canarios a través de exenciones y bonificaciones fiscales.

ambas ciudades poseen Estatuto de Autonomía aprobado por las Leyes Orgánicas 1/1995 y 2/1995 de 13 de marzo, respectivamente, sin dejar por ello de ser Entidades Locales según dispone el artículo 144.b de la CE. Como consecuencia de ello participan de determinados mecanismos de financiación autonómica con algunas especialidades como determina la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, así como de los mecanismos de financiación de las Haciendas Locales, como se establece en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Otra particularidad de los mencionados territorios es que, a pesar de ser Ciudades Españolas y por tanto estar integradas de forma plena en la UE no forman parte del Territorio Aduanero Comunitario y por tanto son considerados como territorios exteriores a efectos aduaneros, lo que conlleva que tanto la entrada como la salida de mercancías de ambas ciudades con destino a la península, Canarias y Baleares tengan la consideración de importaciones y exportaciones respectivamente.

En lo que respecta a su financiación, para el ejercicio de sus competencias autonómicas, el Estado transfiere los recursos necesarios mediante el Fondo de Suficiencia Global, que también viene establecido en la Disposición Adicional primera de la Ley 22/2009. Por otra parte Ceuta y Melilla están integradas en el Fondo de Compensación Interterritorial de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 22/2001 de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial, modificada por la Ley 23/2009, de 18 de diciembre. En sus Estatutos de Autonomía se reconoce la subsistencia de las peculiaridades económico-fiscales existentes, así como su actualización mediante ley estatal<sup>21</sup>.

#### **4. CCAA DE RÉGIMEN COMÚN: MODELO VIGENTE**

Nos referimos, a continuación, a las CCAA de régimen común. Su modelo de financiación vigente, es fruto de un largo proceso de negociación que tiene como punto de partida la aprobación en el año 2006 del Estatuto de Autonomía de Cataluña<sup>22</sup>. Se considera éste el punto de partida debido a que en el Título VI de dicho Estatuto se

---

<sup>21</sup> En el régimen fiscal de Ceuta y Melilla destacan algunas medidas entre las que se incluyen, la aplicación del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI); el impuesto especial sobre la Electricidad; gravámenes complementarios sobre las labores del tabaco y sobre carburantes y combustibles petrolíferos, instaurados por la ley 13/1996 ; y deducciones y bonificaciones en tributos de imposición directa como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>22</sup> Aprobado mediante la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

establecen las bases para un modelo de financiación para Cataluña, y estas bases fueron el fundamento del nuevo modelo de financiación acordado el 15 de julio de 2009 por el Consejo de Política Fiscal y Financiera.

Dicho proceso de negociación culmina con la aprobación de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. La mencionada Ley 22/2009 presenta un modelo complejo que conserva componentes significativos del modelo anterior, a la vez que introduce novedades sustanciales.

Las bases del modelo actual son, entre otras:

- El refuerzo de las prestaciones del Estado del Bienestar. Este objetivo se concreta mediante la incorporación por el Estado de recursos adicionales que se integran gradualmente en el sistema.
- El incremento de la equidad y la suficiencia en la financiación del conjunto de las competencias autonómicas, que se concreta por un lado, a través del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, que garantiza que todas las Comunidades reciban los mismos recursos por habitante y por otro lado, mediante el sistema de Fondos de Convergencia creados con el objetivo de reforzar la convergencia en financiación per cápita y la convergencia en los niveles de vida de los ciudadanos.
- El aumento de la autonomía y la corresponsabilidad. La autonomía se refuerza mediante el incremento de los porcentajes de cesión de los impuestos parcialmente cedidos y las competencias normativas. La corresponsabilidad se incrementa mediante el refuerzo de la colaboración entre las Administraciones regionales y el Estado, así como mediante el establecimiento de la posibilidad de delegación en las CCAA de la revisión en vía administrativa de los actos de gestión dictados por sus Administraciones Tributarias.

#### **4.1 Régimen Jurídico**

Rige en el modelo de financiación vigente, lo dispuesto en la CE, además de la LOFCA y la Ley Orgánica 3/2009 que la modifica, la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de

régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

#### **4.1.1 Constitución Española**

La Constitución establece el marco del sistema de financiación de las CCAA en sus artículos 156 a 158. En dichos artículos se establecen los principios constitucionales que guían el sistema de financiación vigente. En el artículo 156 se disponen los principios fundamentales correspondientes a la autonomía financiera de las CCAA. Así pues, se reconoce el mencionado principio de autonomía, a la vez que se alude a dos principios fundamentales, coordinación y solidaridad, que sirven para articular dicha autonomía financiera de las CCAA.

El Tribunal Constitucional señala que la autonomía financiera implica “la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones”, lo que evidencia que la autonomía financiera se manifiesta en dos sentidos, por un lado, en el ámbito relativo a los gastos y por otro lado, en el ámbito relativo a los ingresos públicos. Por lo que respecta a los gastos públicos y su destino, el artículo 156.1 señala que su autonomía se circunscribe al “desarrollo y ejecución de sus competencias”<sup>23</sup>. En cuanto a la potestad financiera de las CCAA en materia de ingresos a ella se refiere expresamente el artículo 157 que enumera los recursos con los que cuentan las CCAA y remite para su regulación a la LOFCA<sup>24</sup>. Esta ley establece el soporte normativo sobre el que se han ido conformando los distintos modelos de financiación autonómica en España desde 1980. La Constitución, al limitarse en su artículo 157 a enumerar los recursos de las Comunidades, remitiéndose a la LOFCA, ha configurado un modelo abierto y flexible, que se ha concretado en distintos sistemas de financiación, no exentos de inconvenientes, hasta la fecha.

En cuanto a los principios de solidaridad y coordinación, estos principios funcionan como límites adicionales a la autonomía financiera de las CCAA. El principio de solidaridad, implica el establecimiento de sistema de redistribución, con los objetivos de garantizar que cada región disponga de medios suficientes para prestar los servicios

---

<sup>23</sup> Competencias que son atribuidas en atención a las que pueden asumir las CCAA conforme a los artículos 137 y 148 C.E.

<sup>24</sup> Los recursos de las CCAA estarán constituidos por impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado; sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales; transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado; Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado; y el producto de las operaciones de crédito

públicos fundamentales, y reducir las desigualdades entre regiones. Para hacer efectivo el principio de solidaridad, el artículo 158 dispone que se podrán establecer asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado para garantizar un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos esenciales en todo el territorio y se constituirá un fondo para corregir los desequilibrios económicos interterritoriales. Respecto al principio de coordinación, este tiene como objetivo garantizar el correcto desarrollo de la política económica del Estado, mediante el establecimiento de los oportunos medios jurídicos que posibiliten el intercambio de información y permitan la acción conjunta para evitar posibles irregularidades en el sistema. Este principio se ha visto reforzado en los últimos años debido a la vinculación de España al Pacto de Estabilidad y Crecimiento de la UE.

Finalmente, hay que tener en cuenta distintos principios contenidos en la CE que aunque no aluden expresamente a la financiación autonómica son, en cierta medida, aplicables, como por ejemplo, los de igualdad o suficiencia<sup>25</sup>.

#### **4.1.2 Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)**

La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de Financiación de las CCAA cumple con la facultad establecida en el artículo 157.3 CE<sup>26</sup>, concretando el ejercicio de las competencias financieras y la coordinación entre el Estado y las CCAA. Se basa en los principios constitucionales relativos a la financiación autonómica y regula todo lo relativo a la misma. Desde su promulgación en 1980 ha sido modificada en diversas ocasiones, siendo la última en el año 2009 mediante la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y se modifican determinadas normas tributarias. A través de esta reforma, se introducen dos nuevas reglas esenciales relativas a la autonomía de las CCAA. De un lado, la garantía de los servicios públicos fundamentales de forma que sean prestados en igualdad de condiciones por todas las regiones del Estado, de manera que no se produzcan desigualdades entre los ciudadanos. Para ello se crea el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales que trata de asegurar un grado mínimo

---

<sup>25</sup> Véase artículos 14 y 142 C.E.

<sup>26</sup> El artículo 157.3 C.E. establece que “Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.”

de igualdad en la financiación de los mencionados servicios<sup>27</sup>. Por lo tanto, se introduce la distinción entre servicios públicos fundamentales y no fundamentales, distinción que procede de lo establecido en los Estatutos de Autonomía de Cataluña, Islas Baleares, Andalucía y Aragón. De otro lado, la segunda regla que se consagra en el nuevo marco regulatorio es el incremento de la corresponsabilidad fiscal.

La corresponsabilidad es definida por Solé Estalella como “la atribución de responsabilidades derivadas de una medida de política tributaria cualquiera a los titulares del poder tributario necesario para su adopción”<sup>28</sup>. Por tanto, la corresponsabilidad implica la existencia de distintos órganos territoriales que ejercen conjuntamente el poder tributario. Con la reforma introducida por la Ley 22/2009, se incrementa la autonomía y la corresponsabilidad de las CCAA en la administración de los bienes públicos, aumentando la importancia de los recursos procedentes de los tributos, sobre las transferencias y otras formas de financiación similares. Para conseguir este objetivo se incrementan las facultades decisorias en materia fiscal de las CCAA, así como las competencias normativas o su implicación en la gestión de los tributos. Muestra de ello es lo manifestado por el Tribunal Constitucional, “en los últimos años se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los Presupuestos Generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de corresponsabilidad fiscal”<sup>29</sup>.

Este principio se ha plasmado en el modelo vigente mediante dos medidas que modifican los artículos 11 y 19 de la LOFCA, el incremento de los porcentajes de cesión de los tributos estatales y la atribución de nuevas competencias normativas sobre los tributos cedidos.

A continuación vamos a analizar los tributos propios de las CCAA y los cedidos a éstas por el Estado, porque a su vez son expresión del cuasi federalismo fiscal existente en nuestro país.

---

<sup>27</sup> El Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales consiste en una subvención niveladora, cuyo objetivo es avalar que cada CCAA percibe los mismos recursos por habitante ajustado para sufragar los servicios esenciales del Estado. Se consideran a estos efectos servicios públicos fundamentales, educación, sanidad y los servicios sociales esenciales.

<sup>28</sup> Véase Solé Estalella, J.A. (1992) “Introducción a la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas “. Hacienda Pública Española, 122. pp. 209 y ss.

<sup>29</sup> Véase STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3.

## **4.2 Tributos Propios**

Los tributos propios son aquellos cuya potestad normativa corresponde a la Comunidad Autónoma. Así, García Añoveros señala que “el impuesto propio es aquel que es creado, regulado y gestionado por la propia Comunidad Autónoma”<sup>30</sup>. La CE en su artículo 133.2 reconoce la posibilidad de establecer tributos a las CCAA, además de enumerarlos entre los recursos de los que éstas disponen.

De igual forma, en la LOFCA, en sus artículos 4 y 6, se hace referencia a los tributos propios dentro de los recursos de las CCAA, a la vez que se establecen límites para su creación. Estos límites impiden crear tributos sobre hechos imponible ya gravados por el Estado o las Corporaciones Locales, previendo además la compensación a las CCAA en el caso de que el Estado regule hechos ya establecidos por aquellas, así como la compensación de las CCAA a las Corporaciones Locales cuando regulen tributos sobre materias reservadas a éstas.

En primer lugar, con respecto al Estado, establece el artículo 6.2 de la LOFCA la prohibición de la doble imposición interna, esto es, que se tribute dos veces por el mismo hecho imponible dentro de un mismo territorio. A tenor del análisis de este precepto por parte de la doctrina, observamos dos líneas interpretativas en función de lo que se entiende por hecho imponible. La primera de ellas entiende que la referencia que se hace al hecho imponible se identifica con materia imponible, esto es, el elemento material gravado. Siguiendo esta interpretación las CCAA no podrían establecer tributos que gravasen fortunas ya gravadas por tributos estatales, lo que supondría anular la capacidad de establecer tributos por parte de las CCAA. Por otro lado, un segundo grupo de autores considera que el hecho imponible debe ser interpretado conforme a su definición en el artículo 28 de la Ley General Tributaria, es decir, “el presupuesto de hecho de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Esta postura ha sido la seguida por el Tribunal Constitucional en su interpretación del precepto con objeto del recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra el impuesto sobre tierras infrautilizadas de Andalucía<sup>31</sup>.

---

<sup>30</sup> Véase García Añoveros, J. (2000) Manual del Sistema Tributario Español. 8ª Edición. Madrid. Civitas.

<sup>31</sup> Véase STC 37/1987, de 26 de marzo, relativa al impuesto sobre tierras infrautilizadas en Andalucía

En segundo lugar, con respecto a las Corporaciones Locales, el artículo 6.3 de la LOFCA, faculta a las CCAA a establecer tributos sobre materias reservadas a las Corporaciones Locales siempre que la Ley reguladora de las Haciendas Locales prevea esta posibilidad y en los términos que se dispongan en la misma. Por tanto, esta facultad se circunscribe a aquellas materias que la Ley reguladora de las Haciendas Locales expresamente señale. La Disposición Adicional Primera del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establece que las CCAA podrán establecer tributos propios sobre las materia imponible gravada por el Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica, y por la gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca. En la mencionada Disposición Adicional Primera también se establecen las distintas modalidades de compensación a las Corporaciones Locales, de manera que la Comunidad Autónoma que ejercite esta facultad deberá compensar a las Entidades Locales correspondientes de manera que estas no vean reducidos sus presupuestos como consecuencia del ejercicio de esta potestad por la Comunidad.

En la práctica, las CCAA no han ejercitado dicha potestad, a excepción de Extremadura<sup>32</sup>, ni parece previsible que lo hagan en el futuro, debido a que no les resulta económicamente rentable ya que lo recaudado por estos tributos deben transferirlo a las Entidades Locales como medida de compensación.

También se alude al principio de jerarquía normativa, como límite para el establecimiento de tributos propios, de modo que las CCAA deberán respetar tanto la CE como las leyes que en atención al principio de jerarquía normativa corresponda al

---

<sup>32</sup> Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos regulado en el Título I del Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios.

crear sus tributos. Por último, las CCAA deben respetar los principios fijados en el artículo 9 de la LOFCA<sup>33</sup>.

Ante este régimen normativo, las CCAA han tenido que ejercer a fondo su creatividad legislativa para crear sus propios impuestos, ya que como se deduce de los límites comentados, cuentan con un margen de maniobra reducido. A pesar de todo, las CCAA han fijado gran cantidad de tributos propios, generando numerosos problemas en cuanto a su constitucionalidad. Ello se debe a que en los últimos años el Estado ha regulado tributos que gravan hechos imponible idénticos o similares a los de algunas regiones, debiendo las CCAA dejar sin aplicación los correspondientes tributos y siendo compensadas por el Estado<sup>34</sup>.

El ámbito en el que las CCAA han desarrollado con mayor incidencia su capacidad para establecer tributos ha sido el medio ambiente. Ello es debido a varios factores, en primer lugar, era un campo no explotado por el Estado, por lo que no existían conflictos con otros tributos con hechos imponible idénticos o similares, y en segundo lugar, las CCAA tenían competencias administrativas sobre estas materias<sup>35</sup>. El resultado ha sido un conjunto de impuestos que abarcan todos los elementos y componentes que conforman el medio ambiente. No obstante, en los últimos años, el Estado ha comenzado a inmiscuirse en dicho ámbito, estableciendo tributos medioambientales con el objetivo de intentar incrementar sus recursos, notablemente mermados tras el inicio de la crisis económica y financiera del año 2008. Cabe destacar, la aprobación de la Ley 15/2012 de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que establece impuestos a la producción de energía eléctrica y

---

<sup>33</sup> El artículo 9 de la LOFCA establece que “no podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma; no podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo; No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación, de residencia de las personas o de la ubicación de las empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.1 a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades”.

<sup>34</sup> Un ejemplo de ello es el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito creado por el Estado mediante la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. Esta norma establecía la necesidad de compensación a aquellas regiones que hubiesen creado un impuesto idéntico o similar a este con anterioridad al 1 de diciembre de 2012. Además, el Gobierno central ha planteado recursos de inconstitucionalidad contra este impuesto en distintas regiones como Cataluña o la Comunidad Valenciana.

<sup>35</sup> En atención al artículo 149.1.23º CE corresponde al Estado la Legislación básica sobre protección del medio ambiente, pudiendo establecer las CCAA normas adicionales de protección.

a los residuos nucleares que colisionan directamente con impuestos propios de distintas CCAA, debiendo por tanto el Estado compensarlas. Sin embargo, ha sido en el ámbito económico donde se ha suscitado mayor controversia, en concreto en relación con el Impuesto sobre Depósitos Bancarios. Por todo ello, consideramos que en los últimos años los tributos propios están siendo fagocitados por el Gobierno central, bloqueando la facultad de las CCAA para crear tributos propios.

A pesar de la cantidad de tributos propios existentes, la recaudación obtenida de los mismos es reducida, siendo en algunos casos mayores los gastos de gestión que el producto del mismo, lo que ha provocado la supresión de determinados tributos. Por otro lado, los datos relativos a la recaudación de dichos tributos resultan complicados de obtener, debido al elevado intervalo de tiempo que transcurre entre la presentación al Estado por parte de las CCAA de las liquidaciones presupuestarias, y la disponibilidad de los datos para su consulta. Además, en algunas ocasiones no es posible su análisis debido a que estos ingresos se incluyen dentro de otras partidas no presentándose estos datos de forma desagregada. En cuanto a su relación con los ingresos tributarios de las CCAA, los impuestos propios representan, de media, el 2.2% de estos, manteniéndose esta proporción estable durante los últimos años<sup>36</sup>. Ello muestra la baja incidencia de los tributos propios en términos de rendimiento, aunque en algunas regiones la importancia de dichos impuestos es significativa como por ejemplo Canarias donde suponen alrededor del 15% de los ingresos tributarios, debido principalmente a su régimen económico y fiscal diferenciado que reconoce al Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del Petróleo como un impuesto propio.

En términos absolutos la recaudación por impuestos propios ha descendido en 101.881,8 miles de euros entre los años 2014 y 2015 lo que supone un descenso de aproximadamente un 5%. Los ingresos por impuestos propios disminuyen en siete Comunidades, se mantienen en La Rioja y aumentan en el resto, siendo la región donde más aumentan Cataluña, con un incremento de 37.624,2 miles de euros, a pesar de que algunas regiones presentan tasas porcentuales de crecimiento mayores como Aragón y Cantabria con un 14.4% y un 14.2% respectivamente. En el lado opuesto se encuentran Andalucía y la Comunidad Valenciana con un descenso del 18,3% y del 15%

---

<sup>36</sup> Véase Consejo General de Economistas (2017) “Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2017” pp. 289 y ss.

respectivamente, aunque en términos absolutos los ingresos descienden en mayor medida en Canarias.

En lo que respecta a la participación de cada Comunidad en el total de ingresos de los impuestos propios, las Comunidades que obtienen mayores ingresos son Cataluña con un 29.9% y Canarias con un 21,2% aunque hay que tener en cuenta las particularidades antes comentadas del régimen económico y fiscal canario.

Por último, podemos concluir, que la constante creación, modificación y supresión de impuestos propios ha configurado un contexto tributario que dificulta el conocimiento de la normativa. A ello hay que añadir la dispersión de la normativa aplicable, ya que algunos tributos propios no se encuentran regulados en la ley de medidas fiscales de cada comunidad. Son numerosos los proyectos de creación de impuestos propios sobre distintos ámbitos para los próximos años, aunque actualmente la materialización de estos proyectos se ha ralentizado. Esta situación es consecuencia de la actual situación política, caracterizada por el predominio de las minorías parlamentarias y las consecuentes necesidades de pacto o acuerdo para la aprobación de leyes aunque existen regiones donde recientemente se han creado nuevos tributos propios como Cataluña que ha establecido un impuesto sobre las viviendas vacías mediante la Ley 14/2015, de 21 de julio, o Baleares que ha establecido un impuesto sobre los apartamentos turísticos a través de la Ley 2/2016, de 30 de marzo, y cuyos ingresos se destinarán a fomentar el turismo sostenible<sup>37</sup>.

#### **4.3 Tributos Cedidos**

Dentro de los recursos con los que cuentan las CCAA se incluyen los tributos cedidos total o parcialmente. Los tributos cedidos son impuestos de carácter estatal y sobre los cuales las CCAA poseen distintas potestades, constituyendo el principal mecanismo de financiación autonómico. No todos los tributos estatales son susceptibles de cesión sino únicamente aquellos reconocidos por la LOFCA. La ley 22/2009, de 18

---

<sup>37</sup> Véase Consejo General de Economistas (2017) “Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2017” pp. 281 y ss.

de diciembre, diseña un panorama en el que se ceden, total o parcialmente, a las CCAA la mayoría de impuestos estatales salvo el Impuesto de Sociedades<sup>38</sup>.

La consideración de estos tributos ha ido evolucionando desde su implantación en el modelo de financiación de las CCAA hasta la actualidad, al igual que también lo ha hecho el número de tributos cedidos.

En la Ley 30/1983, reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las CCAA, la cesión era entendida como mera transferencia del producto de un tributo del Estado a las CCAA. En estos casos el Estado también podía delegar en las CCAA las competencias de gestión del tributo.

Sin embargo con la aprobación de la Ley Orgánica 3/1996 de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre de financiación de las Comunidades Autónomas, se comienzan a atribuir competencias normativas a las CCAA sobre los impuestos cedidos de manera que no sólo obtienen el producto del mismo, sino que pueden influir en la recaudación estableciendo distintas condiciones que repercutirán sobre los sujetos pasivos del tributo. De esta forma, las CCAA pueden adaptar estos impuestos a sus específicas necesidades de gasto. Esta atribución de competencias normativas está basada en el principio de corresponsabilidad fiscal, que es la base del modelo diseñado por la Ley Orgánica 3/1996, y el objetivo último de estas medidas era aumentar la autonomía de las CCAA en materia de ingresos. La principal consecuencia de esta atribución de competencias normativas a las CCAA es la existencia de normativas distintas sobre un mismo impuesto en cada región lo que puede conducir a competencia fiscal entre territorios.

En los modelos establecidos en los años siguientes se ha ido avanzando en la corresponsabilidad fiscal, ampliando los tributos cedidos y las potestades normativas susceptibles de delegación, así como el establecimiento de pautas para la transmisión

---

<sup>38</sup> El artículo 26 de la LOFCA establece que “con el alcance y condiciones establecidos en este título, se cede a las Comunidades Autónomas, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; Impuesto sobre el Patrimonio; Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; Tributos sobre el Juego; Impuesto sobre el Valor Añadido; Impuesto sobre la Cerveza; Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas; Impuesto sobre Productos Intermedios; Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas; Impuesto sobre Hidrocarburos; Impuesto sobre las Labores del Tabaco; Impuesto sobre la Electricidad; Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte; Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

de potestades normativas, de manera que se garantice un cierto nivel de homogeneidad en las CCAA.

En cuanto a su clasificación, tenemos que tener en cuenta que en los tributos cedidos, el ámbito de cesión no es el mismo, por lo que podemos distinguir los tributos cedidos de forma total, aquellos en los que se ceden los rendimientos correspondientes a la totalidad de los hechos imponibles fijados en el tributo, de los cedidos parcialmente, aquellos en los que solamente se cede el rendimiento correspondiente a alguno o algunos de los hechos imponibles contemplados, o se cede únicamente una parte de la recaudación. Por otra parte, en función de las competencias que se transmitan, ya sean normativas o de gestión, podemos diferenciar entre cesión amplia y cesión restringida.

El marco constitucional para la cesión de tributos está formado por un conjunto de artículos que cabe considerar. Si bien la facultad para establecer tributos corresponde al Estado<sup>39</sup>, el artículo 150 CE establece la posibilidad de delegar en las CCAA competencias en materia de tributación estatal.

Los artículos 138 y 139 CE consagran el principio de igualdad entre CCAA, prohibiendo que las distintas normativas de cada una de ellas generen privilegios económicos y sociales en relación con otras regiones<sup>40</sup>. Este principio es objeto de debate en la actualidad, debido a que en relación a algunos tributos cedidos, determinadas regiones han establecido bonificaciones que conducen a la práctica eliminación del tributo, mientras que en otras regiones se mantiene, dando lugar a una clara desigualdad entre territorios. A ellos hay que añadir los ya mencionados artículos 156 y 157 CE.

#### **4.3.1 Tributos Cedidos Totalmente**

En este epígrafe vamos a analizar los tres principales impuestos cuyos rendimientos son cedidos íntegramente a las CCAA como son el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

---

<sup>39</sup> Véase Artículo 133 C.E.

<sup>40</sup> Véase Artículo 2 Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, que confirma dicha prohibición de establecer privilegios.

#### **4.3.1.1 Impuesto de Sucesiones y Donaciones**

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un tributo estatal directo y subjetivo, regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>41</sup>. Dicho tributo grava los incrementos de patrimonio logrados a título lucrativo, no solo mortis causa sino también inter vivos, debido a que en la vigente regulación se incluyen las donaciones, antes sometidas a un impuesto distinto. Es considerado como un gravamen complementario al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por lo que en relación con determinados aspectos se remite a la normativa relativa a aquel impuesto. Se aplica en todo el territorio nacional, incluidos las regiones de régimen foral.

La Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, ya establecía la cesión de este tributo, delegándose a su vez competencias de gestión y recaudación, pero es a partir del año 1996 cuando se comienzan a ceder facultades normativas. Actualmente las CCAA tienen competencia para regular reducciones de la base imponible tanto en el supuesto de transmisiones inter vivos como mortis causa, la tarifa del impuesto, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio existente así como deducciones y bonificaciones de la cuota.

Todas las CCAA han hecho uso de sus competencias. Durante la primera década de los años 2000, los gobiernos conservadores de las CCAA han aumentado notablemente los mínimos exentos así como las deducciones con el objetivo de beneficiar a los herederos suponiendo, prácticamente, la eliminación de facto del impuesto. Ello ha dado lugar a distintas regulaciones para un mismo impuesto en el territorio nacional.

Para determinar la normativa aplicable a cada supuesto de hecho se han fijado unos puntos de conexión del tributo<sup>42</sup>. Estos son distintos en función de los supuestos que integran el hecho imponible, de manera que pasaremos a analizarlos de manera independiente.

En primer lugar, en el caso de adquisiciones mortis causa, el punto de conexión es el territorio donde el causante tuviese su residencia habitual, con independencia del lugar

---

<sup>41</sup> Véase Pérez Royo, F. (Coord.) (2015) Curso de Derecho Financiero y Tributario: Parte Especial. (9ª Ed.) Madrid. Tecnos

<sup>42</sup> Véase Artículo 32 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.

donde estén situados sus bienes. Se considera residencia habitual a efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, el territorio en el que mayor número de días haya permanecido en los últimos cinco años<sup>43</sup>. Esta modificación realizada en el año 2001 tiene como finalidad intentar frenar la planificación fiscal sucesoria, que consiste en el cambio de residencia del causante, antes de que se produzca el hecho que genera el devengo del impuesto, a una Comunidad Autónoma con una regulación del Impuesto de Sucesiones más beneficiosa para los herederos.

En segundo lugar, con respecto a las adquisiciones inter vivos, en ellas el punto de conexión varía en función de la naturaleza del bien donado. En las transmisiones de bienes inmuebles, el territorio competente será el del lugar donde se hallen dichos bienes. Cuando la transmisión inter vivos tenga por objeto bienes muebles, el territorio competente será el de la residencia habitual del donatario.

Por último, en cuanto a las cantidades percibidas debido a la existencia de un contrato de seguro de vida, el territorio competente será el del lugar donde el causante tenga su residencia habitual.

A continuación vamos a centrarnos en las transmisiones mortis causa, exponiendo la normativa estatal y las diferencias entre las legislaciones autonómicas en el cálculo del impuesto.

El Estado establece una regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones que se aplica por defecto.

En primer lugar fija una serie de reducciones de la base imponible que se aplican antes que las establecidas por las CCAA siempre que estas no hayan sido modificadas. Estas reducciones se encuentran contenidas en el artículo 20 de la Ley 20/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y se agrupan en reducciones por parentesco, por minusvalía, por cantidades recibidas de seguros de vida, por clase de bienes y por adquisición de explotaciones agrarias prioritarias y de superficies rústicas de dedicación forestal.

---

<sup>43</sup> Véase Artículo 28 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. Mediante esta modificación se ha aumentado de uno a cinco años los años necesarios para considerar un territorio como residencia habitual del sujeto pasivo.

En segundo lugar, el Estado establece las tarifas a aplicar por defecto, cuando las CCAA no aprueben modificaciones de las mismas. El tipo aplicable es progresivo, oscilando entre el 7.65% y el 34%, en función de la base liquidable<sup>44</sup>.

En tercer lugar, a la cantidad obtenida tras la multiplicación por el porcentaje correspondiente hay que aplicarle el correspondiente coeficiente multiplicador. Estos coeficientes pueden establecerlos las CCAA pero si no lo hacen, se aplicarán los establecidos con carácter general por el Estado<sup>45</sup>. Para la aplicación de los coeficientes multiplicadores se tiene en cuenta el patrimonio preexistente del causante y el grado de parentesco de este con los herederos.

A continuación vamos a analizar las distintas regulaciones del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en cada una de las CCAA de nuestro país. Para ello vamos a analizar el cálculo del impuesto a partir de la regulación estatal y comentar las peculiaridades que presenta cada región.

En cuanto a las deducciones de la base imponible, en las CCAA de Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Cantabria, Castilla y León y Murcia se aplican las establecidas por el Estado aunque con mejoras, ya que estas regiones no han establecidos deducciones propias pero han mejorado las establecidas por el Estado. Estas mejoras abarcan todos los grupos de reducciones establecidos por el Estado. Las CCAA de Castilla-La Mancha, Extremadura, Galicia, La Rioja y la Comunidad Valenciana han establecido tanto mejoras de las reducciones estatales como reducciones propias.

Por otro lado, las CCAA de Canarias, Cataluña y Madrid, sustituyen las reducciones estatales por otras análogas establecidas en su normativa reguladora del tributo. Asimismo establecen reducciones propias, creadas por cada una de estas regiones. Entre ellas destacan las reducciones por bienes del patrimonio natural o por sobreimposición decenal<sup>46</sup>.

---

<sup>44</sup> Véase Artículo 21 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>45</sup> Véase Artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>46</sup> La reducción por sobreimposición decenal consiste en una reducción de la base imponible del impuesto de sucesiones en la segunda y ulteriores transmisiones cuando los bienes en un lapso de tiempo inferior a diez años han sido objeto de dos o más transferencias con ocasión de muerte, en beneficio del cónyuge o los descendientes.

Por lo que respecta a la tarifa del Impuesto de Sucesiones, la mayoría de las CCAA no la ha regulado, por lo que aplican la estatal. Entre ellas se incluyen Aragón, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Extremadura, La Rioja o Murcia. Las regiones de Madrid, Baleares y la Comunidad Valenciana han establecido una tarifa similar a la estatal con ligeras diferencias en los tramos. También han realizado modificaciones sobre la tarifa estatal las regiones de Andalucía y Asturias, aumentando los porcentajes en los últimos dos tramos, así como redondeando el cambio de porcentaje.

Únicamente las CCAA de Cataluña y Galicia presentan escalas distintas a la estatal. En el caso de Cataluña, se establecen dos escalas, una para los grupos de parentesco I y II, independientemente del hecho imponible, y otra para el resto de transmisiones. En Galicia, se aplica la escala estatal para las transmisiones de los grupos de parentesco III y IV, existiendo dos escalas propias adicionales que se aplican en función del hecho imponible.

Las regiones de Asturias, Cataluña, Galicia y Comunidad Valenciana presentan coeficientes multiplicadores propios, aplicándose en el resto de territorios los establecidos por defecto por el Estado. Tanto en Galicia como en la Comunidad Valenciana estos coeficientes son similares a los estatales, y en Asturias, únicamente son diferentes para el grupo I, manteniéndose en el resto de los supuestos los establecidos por defecto. En Cataluña se fijan unos coeficientes en función del grado de parentesco, independientemente del patrimonio preexistente.

Por último, con respecto a las deducciones y bonificaciones, es el punto donde las CCAA han empleado en mayor grado sus competencias normativas, llegando en algunos casos a la práctica eliminación del tributo. Es el supuesto de Canarias, Cantabria, La Rioja y Madrid, que establecen bonificaciones del 99% para los grupos I y II. Otras regiones limitan esta bonificación del 99% solamente al grupo I, como son Asturias, Baleares, Castilla la Mancha, Galicia, Extremadura y Murcia. En los territorios restantes, las bonificaciones son menores, y se encuentran vinculadas a la no superación de una determinada base o un determinado patrimonio.

Como podemos observar, se aprecia una clara asimetría en el Impuesto de Sucesiones en cuanto a su impacto en las diferentes regiones españolas que genera una

situación de desigualdad y de discriminación geográfica. El Impuesto de Sucesiones tenía originariamente como objetivo la redistribución de la riqueza, para evitar que las clases nobles perpetuasen su riqueza. Actualmente no se han eliminado las desigualdades en cuanto a riqueza y la consideración de este tributo es negativa, valorándolo como injusto, confiscatorio, y contrario al principio de igualdad entre los territorios. Por todo ello se hace necesario un replanteamiento de dicho tributo a nivel estatal.

#### **4.3.1.2 Impuesto sobre el Patrimonio**

El Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto estatal, cuyo ámbito de aplicación se extiende a todo el territorio nacional, y cedido a las CCAA<sup>47</sup>. Se encuentra regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, no existiendo reglamento que la desarrolle. Esta ley lo define como un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas.<sup>48</sup> Es también un impuesto objetivo ya que no se tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, y progresivo ya que se establecen unas tarifas que se aplican en función del valor del conjunto de bienes y derechos propiedad del contribuyente.

En cuanto a su relación con otros tributos, el Impuesto sobre el Patrimonio se encuentra vinculado con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, permitiendo el control del mismo, a través de la realización en el Impuesto sobre el Patrimonio de un censo de la riqueza del contribuyente que permite detectar posibles ocultaciones de renta.

Respecto a su cesión a las CCAA, este tributo se encuentra cedido totalmente y en un sentido amplio. En un primer momento se cedió el rendimiento del mismo obtenido en la región correspondiente, y posteriormente, a partir del año 1997, se ceden competencias normativas sobre el mínimo exento, tipo de gravamen y deducciones y bonificaciones de la cuota<sup>49</sup>.

Las CCAA de régimen foral tienen capacidad plena para regular y aplicar dicho impuesto dentro de su circunscripción, debido a que se trata de un impuesto concertado.

---

<sup>47</sup> Véase Lozano Serrano, C. ;Tejerizo López, J.M. y Martín Queralt, J. (ED.). (2016). Curso de Derecho Financiero y Tributario (27ª Ed.) Madrid: Tecnos. pp. 753 y ss.

<sup>48</sup> Véase Artículo 1 Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

<sup>49</sup> Véase Artículo 47 Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

El punto de conexión que determina el rendimiento que corresponde a cada región es la residencia habitual del sujeto pasivo<sup>50</sup>, sin considerar la ubicación de los bienes que constituyen el patrimonio del mismo. Algunos autores consideran que si bien el punto de conexión elegido por el legislador es el más apropiado debido a los inconvenientes que suscita la ubicación de los bienes, debería también tenerse en cuenta esta, de manera que las CCAA donde se encuentran dichos bienes perciban una parte del rendimiento que corresponda a ellos como mecanismo de compensación<sup>51</sup>.

El Impuesto sobre el Patrimonio fue configurado en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, como un tributo excepcional y transitorio. No obstante pese a estar configurado como un tributo temporal, no fue hasta el año 1991 cuando se reguló definitivamente mediante la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, suprimiendo su carácter excepcional y provisional. Esta regulación ha sido modificada en distintas ocasiones. En el año 2008, el Estado a través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre<sup>52</sup>, anula el Impuesto sobre el Patrimonio estableciendo una bonificación general del 100% sobre su cuota íntegra, así como eliminando la obligación de autoliquidación, presentación de la declaración y pago de la deuda tributaria. Esta medida estaba motivada por la reducción de su capacidad redistributiva debido a que gravaba principalmente patrimonios medios. Con el recrudecimiento de la crisis económica en España y la consiguiente merma de las arcas públicas en el año 2011 se restablece con carácter temporal, para los años 2011 y 2012, el Impuesto sobre el Patrimonio mediante el Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre. Esta norma justificaba su reimplantación en la situación de la economía española y en la necesidad de una mayor contribución por parte de los que más tienen, de manera que se aumentaban los mínimos exentos para excluir de dicho gravamen a los patrimonios medios. A pesar de su carácter temporal, cada año se ha ido prorrogando su aplicación a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, estando prevista actualmente para el 1 de enero del año 2018 la restitución de la bonificación general de la cuota íntegra.

---

<sup>50</sup> El concepto de residencia habitual en el Impuesto sobre el Patrimonio remite expresamente a la regulación de dicho concepto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>51</sup> Véase De la Peña Amorós, M.M. (2009); Los Puntos de Conexión de los Tributos Cedidos a las Comunidades Autónomas. Revista Jurídica de Castilla y León Nº 17. Enero de 2009.

<sup>52</sup> Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

Por tanto actualmente se aplica lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, en ella el Estado establece una regulación subsidiaria, aplicable en caso de no desarrollar las CCAA las competencias normativas cedidas.

En primer lugar, el Estado determina por ley el mínimo exento, el cual ha sido modificado con el restablecimiento del tributo por el Real Decreto Ley 13/2011, de 16 de septiembre. Con la nueva regulación, el mínimo exento se fija en 700.000 euros, tanto para residentes como no residentes, a la vez que se establece una exención por tributación de la vivienda habitual del contribuyente siempre que no supere los 300.000 euros.

En segundo lugar, establece una tarifa con ocho tramos y con porcentajes que oscilan entre el 0.2% y el 2.5%.

Por último, se modifica el artículo 37 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, de manera que tendrán que presentar declaración, además de las personas físicas cuya cuota tributaria resulte a ingresar, aquellas cuyo patrimonio sea superior a 2.000.000 de euros, con arreglo a las normas de valoración establecidas.

La asunción de competencias normativas por parte de las CCAA ha provocado una diferenciación del tributo en función del territorio. Así, algunas regiones han optado por aprovechar la restitución de dicho tributo para incrementar sus ingresos mientras que otras se han inclinado por mantener las deducciones y bonificaciones.

Con respecto al mínimo exento la mayoría de las regiones aplica el establecido por defecto por el Estado, 700.000 euros, aunque las CCAA de Aragón, Cataluña Comunidad Valenciana y Navarra lo han rebajado, situándolo en 400.000 euros, 500.000 euros, 550.000 euros y 600.000 euros respectivamente. Ello provoca que en estas regiones se grave en mayor proporción a los patrimonios medios que en aquellas otras que aplican el mínimo exento estatal, que es más elevado. Asimismo, destaca que Navarra es la única región que ha reducido la exención por vivienda habitual hasta los 250.000 euros. Recientemente la región de Extremadura ha reducido el mínimo exento hasta los 500.000 euros, con efecto desde el 1 de enero de 2016.

En cuanto a la tarifa del tributo generalmente se aplica la estatal, no obstante algunas CCAA han establecido una tarifa superior para aplicarla en su territorio. Estas Comunidades son Andalucía, Asturias, Baleares, Cataluña, Extremadura Galicia,

Murcia y Comunidad Valenciana como se observa en la tabla adjunta. Como consecuencia de las tarifas establecidas por estas regiones, Extremadura es la Comunidad donde el Impuesto sobre el Patrimonio es más gravoso.

| <b>Tarifas Autonómicas del Impuesto sobre el Patrimonio</b> |                 |
|-------------------------------------------------------------|-----------------|
| <b>Comunidad Autónoma</b>                                   | <b>Escala</b>   |
| <b>Andalucía</b>                                            | 0.24 % - 3.03 % |
| <b>Asturias</b>                                             | 0.22 % - 3 %    |
| <b>Baleares</b>                                             | 0.28 % - 3.45 % |
| <b>Cataluña</b>                                             | 0.21 % - 2.75 % |
| <b>Extremadura</b>                                          | 0.3 % - 3.75 %  |
| <b>Galicia</b>                                              | 0.24 % - 3.03 % |
| <b>Murcia</b>                                               | 0.24 % - 3 %    |
| <b>Comunidad Valenciana</b>                                 | 0.25 % - 3.12 % |

Por último, algunas regiones establecen bonificaciones sobre su cuota íntegra. Es el caso de Madrid, que mantiene la bonificación del 100 % que estableció el Estado en el año 2008, de manera que los contribuyentes con residencia habitual en Madrid no tienen que pagar este tributo. No obstante, se mantiene en esta comunidad la obligación de presentar autoliquidación cuando el patrimonio del sujeto pasivo tenga un valor superior a los 2.000.000 de euros. La Comunidad Autónoma de la Rioja también establece una bonificación sobre la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio pero del 50%.

En conclusión, observamos que el Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo que, como consecuencia de la cesión de competencias normativas a las CCAA, presenta un régimen diferenciado en estas. Es un tributo al que el Estado ha recurrido para incrementar la recaudación en momentos de dificultades económicas, pero que ha generado discusión desde su primitiva configuración como un tributo excepcional y transitorio, por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre. Asimismo es considerado como un tributo injusto ya que grava la cuota de renta destinada al ahorro, renta que ya ha tributado mediante el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que mediante el Impuesto sobre el Patrimonio deberá tributar de forma anual. Por otro lado, debido a las distintas regulaciones del tributo en las CCAA, existen notables diferencias en la

tributación en función de la residencia habitual de cada sujeto, provocando desigualdades territoriales. Por todo ello pensamos que es conveniente una reforma del sistema tributario que conduzca a la supresión de dicho gravamen, como viene sucediendo en Europa. España es uno de los cuatro países de la OCDE que mantiene este tributo, junto con Francia Noruega y Suiza, siendo el país donde el tipo de gravamen es más elevado y donde el mínimo exento es más reducido, siendo por tanto el país donde este impuesto es más gravoso<sup>53</sup>.

#### **4.3.1.3 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados “es un tributo de naturaleza indirecta que gravará, las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados”<sup>54</sup>. Es un tributo cedido a las CCAA, que obtienen los rendimientos generados en su territorio por los hechos imponible que grava, disponiendo además de potestad normativa para la regulación del tipo de gravamen en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados sobre determinados actos<sup>55</sup> sobre los que además pueden establecer bonificaciones y deducciones de la cuota.

Con respecto a los puntos de conexión para la determinación de los rendimientos del tributo producidos en cada Comunidad Autónoma, estos se establecen para cada acto gravado por lo que son muy numerosos. Entre ellos destacan, la residencia habitual del sujeto pasivo, el registro competente para la inscripción o anotación del acto o de los bienes, el domicilio fiscal o social de la sociedad sobre la que radica el acto o documento celebrado, el lugar donde radiquen los bienes inmuebles objeto del acto o documento, o el lugar de formalización de la operación para actos o documentos sobre transmisión de valores.

---

<sup>53</sup> Véase Berechet, Cristina. (2016) “Informe sobre el Impuesto de Patrimonio 2016” Fundación para el Avance de la Libertad; Unión de Contribuyentes.

<sup>54</sup> Véase Artículo 1 Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

<sup>55</sup> El artículo 49.1 a de la LOFCA dispone que “en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias sobre: tipos de gravamen. En relación con la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen en: concesiones administrativas y transmisiones de bienes muebles e inmuebles; constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre muebles o inmuebles, excepto los derechos reales de garantía; arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. En relación con la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales.

De los tributos cedidos totalmente el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es el más importante en términos de recaudación, suponiendo en el año 2014 el 6.39% de sus ingresos, si bien su recaudación ha descendido notablemente en los últimos años debido a la crisis económica<sup>56</sup>.

El Estado regula el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado mediante el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ley que es desarrollada mediante su reglamento aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. En esta regulación el Estado establece los principales aspectos del tributo, y su aplicación es subsidiaria en cuanto a las materias sobre las cuales las CCAA tienen competencias normativas, aplicándose cuando no hayan sido ejercidas por éstas. Sin embargo, todas las CCAA han establecido tipos propios aplicables en su territorio, por lo que los tipos estatales únicamente se emplean en las Ciudades con Estatuto de Autonomía ya que estas no tienen transferidas competencias en materia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El Estado en cuanto a las transmisiones patrimoniales onerosas, fija un tipo de gravamen por defecto del 6% para las transmisiones patrimoniales de bienes inmuebles o la constitución y cesión de derechos reales sobre ellos. Cuando la transmisión o la constitución y cesión de derechos reales sea en relación con bienes muebles el tipo se reduce al 4%. Por lo que respecta a los arrendamientos de fincas urbanas estos tributan conforme a la escala dispuesta en el artículo 52 del Real Decreto 828/1995. Por último, para las concesiones administrativas se establece un tipo de gravamen del 4%.

En la modalidad de actos jurídicos documentados se establece un tipo estatal del 0.5%.

Seguidamente, vamos a diferenciar las tendencias normativas seguidas por las CCAA en las distintas modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sobre las que tienen competencias normativas.

---

<sup>56</sup> Véase Consejo General de Economistas (2017) “Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2017” pp. 10 y ss.

En primer lugar, respecto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, hasta hace unos años la mayoría de las CCAA aplicaban un tipo del 7%. No obstante esta situación ha cambiado estableciendo éstas tipos de gravamen más elevados, salvo las regiones de Madrid y Canarias que presentan un gravamen más reducido y la Comunidad Autónoma de La Rioja que junto con los territorios forales del País Vasco lo han mantenido en el 7%. Los tipos de gravamen más elevados se registran en Extremadura y Baleares donde se establece una escala que en su nivel máximo alcanza el 11%,

En la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas es común en la mayoría de regiones el establecimiento de tipos reducidos para la adquisición de vivienda habitual por colectivos como jóvenes, discapacitados o familias numerosas.

En segundo lugar, en la modalidad de actos jurídicos documentados, para documentos notariales el tipo de gravamen generalmente aplicado en la mayoría de las CCAA es del 1.5%, siendo este el tipo más elevado en todo el país. En el lado opuesto se encuentran Canarias y Madrid que aplican un tipo de gravamen del 0.75% y que junto a las CCAA de régimen foral, que aplican un 0.5%, son las regiones que menos gravan dichos documentos.

Las CCAA generalmente aplican tipos reducidos para las escrituras de préstamos hipotecarios para la adquisición de vivienda por parte de los colectivos anteriormente comentados en la modalidad de transmisiones patrimoniales.

#### **4.3.2 Tributos Cedidos Parcialmente: el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas**

Las CCAA participan de forma parcial en el producto de los principales tributos estatales. En concreto participan del 50% del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas obtenido en su territorio, del 50% del Impuesto sobre el Valor Añadido, en atención al porcentaje de consumo de la región en comparación con el consumo estatal, y sobre el 58% del rendimiento de los Impuestos Especiales de fabricación relativos al alcohol, el tabaco y los hidrocarburos, utilizando un indicador distinto para cada uno de estos impuestos estatales para calcular la asignación correspondiente a cada Comunidad Autónoma.

En relación con estos tributos cedidos parcialmente, las CCAA únicamente tienen competencias normativas sobre el IRPF y el Impuesto Especial sobre hidrocarburos. Sobre el IVA, las CCAA carecen de competencias normativas, a pesar de que en el acuerdo de reforma del sistema de financiación el Estado se comprometía a incoar los trámites precisos ante las Instituciones de la UE para la cesión de competencias normativas en la fase minorista de este tributo.

En el presente epígrafe vamos a analizar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>57</sup> ya que es considerado como el tributo más significativo del sistema fiscal español y base del mismo, siendo el impuesto de mayor importancia en términos de recaudación suponiendo en el año 2012 el 41.9% de los ingresos tributarios totales<sup>58</sup>. Asimismo su elevada consideración se debe a que es el tributo que más influye en las decisiones de los contribuyentes en materias como su trabajo, su ahorro o su inversión.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es definido como el “el impuesto de carácter directo, general progresivo y subjetivo que grava la renta total de las personas físicas residentes en España.<sup>59</sup>” La renta de las personas físicas está compuesta por los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de las actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales, y la imputación de rentas que se establezca en la ley.

Su ámbito de aplicación se extiende a todo el territorio nacional, incluidos las CCAA de régimen foral, estableciéndose en la legislación estatal particularidades relativas a determinados territorios como Canarias, y las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Es un tributo cedido a las CCAA de forma parcial, y sobre el que estas poseen competencias normativas para complementar la regulación estatal. Con objeto de la reforma del modelo de financiación de las CCAA en el año 2009, estas han visto aumentado tanto el porcentaje de cesión de los rendimientos del tributo como sus competencias normativas. Con respecto al porcentaje de cesión este se amplía hasta el 50%, lo que supone un incremento notable con respecto al modelo de financiación

---

<sup>57</sup> Véase Lozano Serrano, C; Tejerizo López, J.M. y Martín Queralt, J. (ED.). (2016). Curso de Derecho Financiero y Tributario (27ª Ed.) Madrid: Tecnos. pp. 726 y ss.

<sup>58</sup> Véase Consejo General de Economistas (2017) “Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2017” pp. 10 y ss.

<sup>59</sup> Véase Pont Mestres, M; Pont Clemente, J.F. (1994) Análisis y aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Madrid. Cívitas

anterior donde se cedía el 33% del rendimiento del tributo. Las competencias normativas de las CCAA se circunscriben al importe mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, la escala de gravamen de la base general, pudiendo establecer tramos distintos a los estatales, y al establecimiento de deducciones en la cuota íntegra autonómica por determinadas circunstancias<sup>60</sup>.

El punto de conexión para determinar la Comunidad Autónoma competente para la aplicación de su normativa y la obtención de los rendimientos correspondientes, es la residencia habitual del sujeto pasivo. El artículo 28 de la LOFCA, establece los criterios para considerar que un sujeto posee su residencia habitual en una determinada CCAA. En relación con el IRPF, el criterio a considerar es la permanencia durante un mayor número de días en un determinado territorio durante el periodo impositivo. Se establecen dos criterios adicionales que son subsidiarios. En primer lugar, cuando no sea posible determinar el territorio donde el sujeto pasivo ha permanecido un mayor número de días, se considerará residencia habitual a los efectos del IRPF el territorio donde obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF. Por último, cuando no sea posible determinar la residencia habitual del contribuyente mediante los criterios anteriormente comentados se atenderá a la última residencia declarada a efectos del IRPF.

La regulación estatal del IRPF se encuentra contenida en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el reglamento que la desarrolla y que es aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo así como en la LOFCA.

El Estado configura el IRPF y establece una normativa supletoria para aquellas materias sobre las que las CCAA tienen competencias normativas.

El mínimo personal y familiar es la cantidad que resulta de la suma del mínimo del contribuyente y los mínimos por ascendientes, descendientes y por discapacidad. Estas cantidades no están sujetas a tributación por estar destinadas a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares. El mínimo personal y familiar se encuentra regulado en

---

<sup>60</sup> Véase Artículo 46 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.

los artículos 56 a 60 de la Ley 35/2006, que han sido modificados por la Ley 26/2014<sup>61</sup>. La tarifa estatal para el año 2017 oscila entre el 9.5% y el 22.5%

Como hemos comentado anteriormente, las CCAA tienen competencias normativas sobre el importe mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, la escala autonómica aplicable a la base general y la deducciones por determinadas circunstancias.

En primer lugar, con respecto a los mínimos personales familiares, las CCAA tienen una limitación en el ejercicio de sus competencias ya que no podrán incrementarlos o disminuirlos más de un 10%. La práctica totalidad de las CCAA de régimen común aplican los establecidos por el Estado, salvo las regiones de Madrid y Baleares que los han aumentado.

En segundo lugar, las CCAA presentan distintas tarifas siendo la región de Castilla-La Mancha la única que aplica una tarifa igual a la estatal. Las restantes CCAA han establecido tarifas propias donde los tipos mínimos oscilan entre el 9.5% de Baleares, Cantabria, Canarias, Castilla y León, Galicia, Madrid y La Rioja, y el 12% establecido en Cataluña. En cuanto al tipo máximo de la tarifa autonómica oscila entre el 21% de Madrid y el 25.5% de Andalucía, Asturias, Cataluña, Cantabria, La Rioja y Valencia. La única limitación con respecto a la regulación de la tarifa autonómica es que debe ser progresiva, eliminándose la necesidad de presentar el mismo número de tramos que la tarifa estatal.

En tercer lugar, las deducciones están ampliamente reguladas, siendo comunes las establecidas por circunstancias personales y familiares como discapacidad, nacimiento o adopción. Igualmente se encuentran generalizadas las deducciones por adquisición de vivienda o por alquiler de la misma, así como por inversión en empresas de nueva creación.

Por último, cabe destacar que en las CCAA de régimen foral la configuración del IRPF es distinta al resto de CCAA. En el País Vasco, cada uno de sus territorios forales ordena su propio tributo sobre la renta. Lo más destacado en estos territorios es que se

---

<sup>61</sup> Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

establecen las dos tarifas, una para la base general y otra para la base del ahorro y se sustituyen el mínimo personal y familiar por deducciones en cuota por circunstancias personales y familiares. En Navarra, también se estructura un IRPF distinto del que se aplica en las CCAA de régimen común, estableciéndose las tarifas para las dos bases.

En conclusión, en el IRPF debido a la menor cesión de competencias normativas a las CCAA existen menores desigualdades entre territorios. En este sentido, las mayores desigualdades se producen entre las CCAA de régimen común y las de régimen foral que regulan un impuesto sobre la renta propio.

## **5. PROPUESTA DE REFORMA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN**

El actual modelo de financiación de las CCAA de régimen común es un sistema complejo, que como señala De la Fuente, “no se adecua satisfactoriamente a los principios de igualdad, autonomía, responsabilidad y transparencia”<sup>62</sup>. Es por ello que se hace necesaria una reforma del mismo para intentar solucionar dichos problemas. La reforma del modelo de financiación de las CCAA de régimen común debería haberse producido antes del año 2014, fecha en la que concluía el actual modelo, sin embargo esta no se ha producido, estando el modelo aprobado en el año 2009 prorrogado.

En los últimos años se ha acentuado el debate acerca de la necesidad de un nuevo sistema de financiación autonómico como consecuencia de las tensiones territoriales generadas por la desigualdad en la financiación no sólo entre las CCAA de régimen foral y las de régimen común, sino entre estas últimas entre sí. A comienzos del año 2017 se convocó la VI Conferencia de Presidentes Autonómicos donde se acordó la elaboración de un nuevo sistema de financiación para las CCAA de régimen común que entre en vigor en el año 2018, constituyéndose una Comisión de Expertos para la confección del mismo.

En este epígrafe vamos a considerar algunas de las medidas para la reforma del sistema de financiación propuestas por distintos autores.

El primer problema que se plantea es el de la desigualdad que se genera a través del sistema actual. Este problema se plantea en un doble plano, por un lado entre las CCAA

---

<sup>62</sup> Véase De la Fuente, A. (2012) “¿Qué reformas necesita el sistema de financiación regional?” Barcelona. Instituto de Análisis Económico (CSIC)

de régimen foral y las de régimen y común y por otro lado entre las CCAA de régimen común entre sí.

En primer lugar, es claro que los regímenes foral y común producen resultados distintos, generando diferencias que atentan contra el principio de igualdad territorial que consagra el artículo 138 de la CE. Los territorios en los que se aplica el régimen foral presentan unos niveles de financiación notablemente superiores a los de las CCAA de régimen común, como resultado de la aplicación de dicho régimen así como por tratarse de comunidades con una renta por habitante elevada. El mantenimiento de estos derechos “privilegios” históricos, es la raíz de las tensiones territoriales existentes en nuestro país en la actualidad, ya que la Comunidad Autónoma de Cataluña, región de renta similar a las de régimen foral, reclama un sistema similar al de estos territorios que mejore su financiación y reduzca sus aportaciones a las arcas estatales. La solución a este problema se estima complicada debido a los intereses políticos en juego, y pasaría por establecer una aportación de los territorios forales para la nivelación interregional ya que como señala De la Fuente, “la redistribución territorial es una competencia estatal, no transferida y no transferible y, por tanto, las CCAA tendrían que contribuir a su financiación”<sup>63</sup>. Asimismo debería estimarse de forma justa el coste de las competencias que presta el Estado a estas CCAA de forma que su contribución al Estado fuese más equitativa.

En segundo lugar, con respecto a las CCAA de régimen común y en aras de conseguir reducir las desigualdades entre ellas, se deberían adoptar una serie de medidas, como volver a aplicar un sistema de nivelación total que elimine las diferencias entre regiones, ya que con el actual sistema de nivelación que únicamente afecta a los servicios públicos fundamentales únicamente se aspira a disminuirlas, no cumpliendo así con el principio constitucional de igualdad.

Por otro lado, sería adecuado revisar el término necesidades de gasto para adaptarlo más al coste real de los servicios transferidos, si bien teniendo en cuenta las diferencias que pueden existir entre regiones. De este modo, se podría tener en cuenta la diferencia de precios entre ellas, así como aplicar un factor de corrección basado en la renta per

---

<sup>63</sup> Véase De la Fuente, A. (2009) “El sistema de financiación regional: problemas y propuestas de reforma” Revista de Estudios Regionales. pp. 19-31

cápita<sup>64</sup>. Por otro lado, el Consejo General de Economistas considera que para el cálculo de las necesidades de gasto sería conveniente tener en cuenta determinados factores de cada región como demografía, geografía, envejecimiento de la población o dispersión de la misma<sup>65</sup>.

En cuanto a los tributos propios, centrándonos en los medioambientales, por ser aquellos más numerosos y regulados por todas las CCAA, creemos que deberían ser regulados por el Estado con el objetivo de unificar la normativa en torno a estos tributos, ya que esta difiere para tributos similares dependiendo de la región. De esta forma el Estado establecería las pautas comunes de estos impuestos, pudiendo cederlos a las CCAA, cesión que podría incluir competencias normativas sobre los mismos.

Por lo que respecta a los tributos cedidos, la mayoría de los autores aboga por incrementar las competencias normativas sobre los mismos con el objetivo de reforzar el principio de corresponsabilidad fiscal, estableciendo el Estado un marco regulatorio que reduzca las diferencias de tributación en función del territorio.

Debido a que sobre los principales tributos cedidos las CCAA ya ostentan competencias normativas, deberían extenderse a aquellos sobre los que no poseen como el IVA. El problema de esta cesión es la reticencia de la Comisión Europea, contraria a la existencia de tipos impositivos diferentes entre regiones. La solución sería ceder estas competencias de forma colegiada a las CCAA para que, ejerciéndolas mediante alguna institución, mantengan porcentajes de gravamen uniformes.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en aras de una mayor igualdad entre los ciudadanos residentes en las distintas CCAA, este tributo debe ser reformado. Siguiendo la opinión de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario constituida en el año 2014<sup>66</sup>, consideramos que se debe establecer un mínimo exento a nivel estatal, para evitar que se graven patrimonios modestos. Por otro lado, sería conveniente el establecimiento de una tarifa impositiva que discrimine en función del parentesco con tipos impositivos reducidos, eliminando cualquier referencia al patrimonio preexistente del causahabiente. El Estado establecería los tipos

---

<sup>64</sup> Véase De la Fuente, A. (2012) “¿Qué reformas necesita el sistema de financiación regional?” Barcelona. Instituto de Análisis Económico (CSIC)

<sup>65</sup> Véase Consejo General de Economistas (2016) Informe. “Financiación Autonómica de Régimen Común: Una Reforma Necesaria”.

<sup>66</sup> Véase Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014) Informe. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

impositivos máximos y mínimos, teniendo las CCAA competencia para establecer el tipo impositivo a aplicar en su territorio, pero siempre dentro de dichos límites.

El Impuesto sobre el Patrimonio debería ser suprimido definitivamente, siguiendo la tendencia de la mayoría de los países desarrollados, debido a la problemática en cuanto a doble imposición que genera entre los contribuyentes y su escasa relevancia en términos de recaudación, como comentamos en el epígrafe correspondiente a los tributos cedidos. La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario señala que junto a la supresión de este tributo debería establecerse la imposibilidad por parte de las CCAA de establecer un tributo propio similar a este.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados debe ser analizado de forma desglosada en atención a sus hechos imponible. Por un lado, con respecto a las transmisiones patrimoniales, dicho hecho imponible debería ser suprimido de forma progresiva, cuando las condiciones en términos de consolidación fiscal lo posibiliten, ya que como señala el Informe Mirrlees<sup>67</sup> no existen argumentos que justifiquen el mantenimiento de dicho tributo. Asimismo distintos organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional abogan por reducir el gravamen de las transferencias de la propiedad con el objetivo de incrementar las transacciones. En cuanto a las operaciones societarias actualmente sólo se gravan las operaciones relacionadas con la disolución de estas y las reducciones de capital debido a las exenciones establecidas por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, por lo que su incidencia es muy reducida. Algunos autores entienden que sería razonable suprimir este hecho imponible ya que se establecen exenciones para la mayoría de las operaciones. Por último, en cuanto a los Actos Jurídicos Documentados, la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario considera que este tributo debería eliminarse ya que “el acto jurídico no constituye en sí mismo una manifestación de capacidad económica” por lo que sería más adecuado su conversión a una tasa

---

<sup>67</sup> Véase Mirrlees, J.A. (2013). *Tax by design: The Mirrlees Review*; traducido al español: “Diseño de un sistema tributario óptimo”. Madrid. Editorial Universitaria Ramón Areces.

## 6. CONCLUSIONES

Desde la promulgación de la CE de 1978 se ha avanzado de forma notable en la descentralización de fiscal en España, superando los niveles de países federales como Alemania. Sin embargo se observa como este proceso ha sido desigual en lo que respecta a los ingresos y los gastos públicos. La descentralización se ha concretado en la transmisión de competencias sobre servicios públicos a las CCAA, lo que ha provocado que estas aumenten sus gastos, sin embargo no se ha producido una ampliación de la autonomía en los ingresos, dependiendo las comunidades de las transferencias del Estado para poder financiar los servicios públicos fundamentales. En este sentido consideramos que debería aumentar la autonomía en los ingresos, de manera que los incrementos de gasto de las CCAA sean financiados en mayor medida por sus ciudadanos de forma que estos sean conscientes de los servicios que presta el Gobierno autonómico así como el coste que suponen para el mismo. Ello hará que los Gobiernos regionales sean responsables frente a sus ciudadanos de los servicios prestados así como de su financiación ya que los incrementos deberán sufragarlos mediante aumentos de tributos con el coste político que ello conlleva, evitando derivar dicha responsabilidad al Estado lo cual genera conflictos.

Teniendo en cuenta las diferencias de renta existentes entre territorios resulta inviable que la financiación de las CCAA se base únicamente en el producto obtenido de los tributos cedidos en su territorio siendo necesario un mecanismo de nivelación.

En segundo lugar, con respecto a los diferentes regímenes fiscales existentes en España, observamos notables diferencias en cuanto a los niveles de financiación entre el régimen foral y el régimen común disponiendo las CCAA forales de más recursos. Ello supone un claro incumplimiento del principio constitucional de igualdad territorial consagrado en el artículo 138.2 de la CE No obstante este asunto presenta una compleja solución a corto plazo debido a los intereses políticos en juego, en unas Cortes Generales sin una mayoría sólida, con la necesidad de alcanzar acuerdos a nivel estatal con partidos nacionalistas de estos territorios que utilizan estos acuerdos para reforzar los privilegios de sus regiones.

En tercer lugar, en cuanto a los tributos propios, cabe destacar su reducido peso en la recaudación total a pesar de su amplio desarrollo en todas las CCAA. El ámbito en el que se han desarrollado en mayor medida estos tributos ha sido el medioambiental sin

embargo destaca la falta de armonización de estos tributos entre regiones, dando lugar a diferentes normativas en función del territorio, que establecen distintos hechos imponibles, formas de calcular el gravamen o procedimientos de gestión.

Por último, por lo que respecta a los tributos cedidos, se observan distintas regulaciones de un mismo tributo en las diferentes CCAA debido a la cesión de competencias normativas sobre los mismos, lo que ha provocado diferencias de tributación notables entre CCAA. Estas diferencias son especialmente destacadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que consideramos que sería beneficioso para reducir estas diferencias una regulación del Estado en el que se establezca un mínimo exento y se limiten los tipos máximos y mínimos.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

- Castells, A. (1988). Hacienda Autonómica: una perspectiva de federalismo fiscal. Barcelona. Ariel.
- Cazorla Prieto, L.M. y Chico de la Cámara, P. (2011). Introducción al sistema tributario español. Cizur Menor (Navarra) Aranzadi.
- Contipelli, E. (2015). Asimetrías en el federalismo fiscal y solidaridad. Granada. Comares.
- García Añoberos, J. (2000) Manual del Sistema Tributario Español. 8ª Edición. Madrid. Civitas
- García Rico, A. (1999). La financiación de las Comunidades Autónomas. Universidad de Castilla-La Mancha.
- Gil Jiménez, F.J. (1999). Reflexiones sobre la financiación de los gobiernos descentralizados. Universidad de Castilla-La Mancha.
- Girón Reguera, E. (2003). La Financiación Autonómica del Sistema Constitucional Español. Cádiz. Servicio de Publicaciones Universidad de Cádiz.
- Gómez Cabrera, C. y otros (2010). Estudios sobre el Régimen Económico y Fiscal de Ceuta: Presente y Futuro. Granada. C.E.J.
- Hernández González, F.; Sánchez Blázquez, V.M.; Mauricio Subirana, S.; Guimerá Alfaras, E.; Mazorra Manrique de Lara, S. y Blanco Jesús, J.A. (2014). El régimen económico y fiscal de Canarias. Valencia. Tirant Lo Blanch.
- Instituto Nacional de Administración Pública (INAP). (2000). El sistema de financiación territorial en los modelos de estado español y alemán. Madrid. Instituto Nacional de Administración Pública.
- Lago Peña, S. ;Madiès, T. (2001). Descentralización, federalismo fiscal y redistribución interterritorial en España: una panorámica. Santiago de Compostela. Servicio de publicaciones e intercambio científico de la Universidad de Santiago de Compostela.
- León, S. (Coord.). (2015). La financiación autonómica: claves para comprender un (interminable) debate. Madrid. Alianza Editorial, D.L.
- Lozano Serrano, C. ;Tejerizo López, J.M. y Martín Queralt, J. (ED.). (2016). Curso de Derecho Financiero y Tributario (27ª Ed.) Madrid. Tecnos.
- Melguizo Sánchez, A. (1989). Federalismo Fiscal: una guía de lectura para un programa de investigación. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales.

- Mella Márquez, J.M. (Coord.). (1998). Economía y política regional en España ante la Europa del siglo XXI. Madrid. Akal.
- Mirrlees, J.A. (2013). Tax by design: The Mirrlees Review; traducido al español: “Diseño de un sistema tributario óptimo”. Madrid. Editorial Universitaria Ramón Areces.
- Oates, W. E. (1977). Federalismo Fiscal, Madrid. Instituto de Estudios de Estudios de Administración Local
- Pérez Lara, J.M. (2016). Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (9ª Ed.). Valencia. Tirant Lo Blanch.
- Pérez Royo, F. (Coord.). (2015). Curso de Derecho Financiero y Tributario: Parte Especial. (9ª Ed.) Madrid. Tecnos.
- Pont Mestres, M; Pont Clemente, J.F. (1994) Análisis y aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Madrid. Cívitas.
- Reina Martín, M.D. (2009). Aspectos relevantes de la financiación autonómica: análisis económico de la administración pública en relación con la financiación autonómica. Sevilla. Instituto Andaluz de Administración Pública.
- Ribes Ribes, A. (2012). Poder normativo autonómico y tributos cedidos. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Ruiz Almendral, V. (2004). Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Solé Estalella, J.A. (1992) “Introducción a la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas “. Hacienda Pública Española, 122. pp. 209 y ss.

## RECURSOS ELECTRÓNICOS

- Barberán Lahuerta, M.A.; López Laborda, J.; Melguizo Garde, M. (2010). “Una propuesta de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Cuadernos de Información Económica, N° 217, 2010, págs. 37-46. Disponible online: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3262993>
- Berechet, C. (2016) “Informe sobre el Impuesto de Patrimonio 2016”. Fundación para el Avance de la Libertad; Unión de Contribuyentes. Disponible online: <http://www.fundalib.org/wp-content/uploads/2016/07/Informe-sobre-el-Impuesto-de-Patrimonio-2016.pdf>

- Bosch, N. (2009) “El Modelo de Financiación Autonómica de 2009: Un análisis bajo la perspectiva del Federalismo Fiscal” Barcelona. Instituto de Economía de Barcelona. pp. 6 y ss. Disponible online: [http://www.ieb.ub.edu/phocadownload/informe-anual/es/InformeFF2009\\_e.pdf](http://www.ieb.ub.edu/phocadownload/informe-anual/es/InformeFF2009_e.pdf)
- Camelo, M.S. (2010) “La Teoría de los Bienes Públicos Locales: Estado Actual y Reconsideraciones”. Bogotá. Universidad Nacional de Colombia. pp. 14 y ss. Disponible online: [http://www.bdigital.unal.edu.co/3269/1/TESIS\\_MAESTR%C3%8DA\\_MILTO\\_N\\_CAMELO.pdf](http://www.bdigital.unal.edu.co/3269/1/TESIS_MAESTR%C3%8DA_MILTO_N_CAMELO.pdf)
- Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español (2014). Informe. Disponible online: <http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>
- Consejo General de Economistas (2016) Informe. “Financiación Autonómica de Régimen Común: Una Reforma Necesaria”. Disponible online: <https://www.economistas.es/contenido/Consejo/NPRENSA/CGE-Estudio%20Reforma%20financiacion%20autonomica.pdf>
- Consejo General de Economistas (2017) Estudio. “Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2017”. Disponible online: <https://www.economistas.es/Contenido/REAF/NOTAS%20PRENSA/PANORAMA%20FISCALIDAD%20CCAA%202017.pdf>
- Corona, J.F. (2000). “Autonomías y federalismo fiscal”. Revista de Libros. Disponible online: <http://www.revistadelibros.com/articulos/origen-de-las-comunidades-autonomas-y-federalismo-fiscal>
- Cuenca, A. (2014). “Autonomía y corresponsabilidad. La política tributaria de las CCAA de Régimen Común”. Disponible online: [https://www.researchgate.net/publication/275021895\\_AUTONOMIA\\_Y\\_CORRESPONSABILIDAD\\_LA\\_POLITICA\\_TRIBUTARIA\\_DE\\_LAS\\_COMUNIDADES\\_AUTONOMAS\\_DE\\_REGIMEN\\_COMUN](https://www.researchgate.net/publication/275021895_AUTONOMIA_Y_CORRESPONSABILIDAD_LA_POLITICA_TRIBUTARIA_DE_LAS_COMUNIDADES_AUTONOMAS_DE_REGIMEN_COMUN)
- De Juan, J. (2016) Artículo. “El Impuesto sobre el Patrimonio: La recuperación de un impuesto injusto”. Disponible online: <http://www.ey.com/es/es/home/ey-impuesto-sobre-el-patrimonio-la-recuperacion-de-un-impuesto-injusto-por-jordi-de-juan-casadevall>

- De la Fuente, A. (2009). “El sistema de financiación regional: problemas y propuestas de reforma”. Revista de Estudios Regionales. pp. 19-31
- De la Fuente, A. (2012) “¿Qué reformas necesita el sistema de financiación regional?” Barcelona. Instituto de Análisis Económicos (CISC). Disponible online:  
[http://www.fundacionsepi.es/investigacion/publicaciones/otrasPublicaciones/Reforma%20Financiacion%20Autonomica%20\(Angel%20de%20la%20Fuente\).pdf](http://www.fundacionsepi.es/investigacion/publicaciones/otrasPublicaciones/Reforma%20Financiacion%20Autonomica%20(Angel%20de%20la%20Fuente).pdf)
- De la Fuente, A. (2013) Informe. “La financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común en 2011”. Fundación SEPI. Disponible online:  
[http://www.fundacionsepi.es/investigacion/publicaciones/otrasPublicaciones/Financiacion%20CCAA%20en%202011%20\(Angel%20de%20la%20Fuente\).pdf](http://www.fundacionsepi.es/investigacion/publicaciones/otrasPublicaciones/Financiacion%20CCAA%20en%202011%20(Angel%20de%20la%20Fuente).pdf)
- De la Peña Amorós, M.M. (2009) “Los puntos de conexión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”. Revista Jurídica de Castilla y León N° 17, enero de 2009. Disponible online:  
[http://www.juntadeandalucia.es/institutodeadministracionpublica/aplicaciones/bletin/publico/Boletin28/Articulos\\_28/puntos\\_conexion.pdf](http://www.juntadeandalucia.es/institutodeadministracionpublica/aplicaciones/bletin/publico/Boletin28/Articulos_28/puntos_conexion.pdf)
- Herrero Alcalde, A. y Tránchez Martín, J.M. (2011). “El desarrollo y evolución del sistema de financiación autonómica”. Instituto de Estudios Fiscales. Disponible online:  
[http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/presu\\_gasto\\_publico/62\\_03.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/presu_gasto_publico/62_03.pdf)
- Intervención General de la Administración del Estado (2013) “Avance de la Actuación Económica y Financiera de las Administraciones Públicas 2013”. Oficialía Mayor del Ministerio de Hacienda. Disponible online:  
[http://www.igae.pap.minhfp.gob.es/sitios/igae/es-ES/ContabilidadNacional/infadmPublicas/Documents/Informes%20Anuales/Avance\\_AAPP\\_2013.pdf](http://www.igae.pap.minhfp.gob.es/sitios/igae/es-ES/ContabilidadNacional/infadmPublicas/Documents/Informes%20Anuales/Avance_AAPP_2013.pdf)
- Lago Peñas, S. (2009). “La autonomía tributaria de las comunidades autónomas de régimen común: por qué y cómo avanzar”. Revista de estudios regionales. Vol. Ext. VIII. Págs. 83-95. Disponible online:  
<http://www.revistaestudiosregionales.com/documentos/articulos/pdf1076.pdf>
- Lago Peñas, S. y Martínez Vázquez, J. (2010). “La descentralización tributaria en las CCAA de Régimen Común: un proceso inacabado”. Revista de de

- Economía Pública, 192-(1/2010), pp. 129-151. Disponible online: [http://scholarworks.gsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=econ\\_fa\\_cpub](http://scholarworks.gsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=econ_fa_cpub)
- Lago Peñas, S. (Coord.). y Martínez-Vázquez, J. (Coord.). (2015). “La nueva reforma de la financiación autonómica: Análisis y propuestas”. Papeles de economía española N° 143, 2015. Disponible online: [http://rifde.info/documentos/repo2015/La nueva reforma de la financiacion.p  
df](http://rifde.info/documentos/repo2015/La_nueva_reforma_de_la_financiacion.pdf)
  - Lagos Rodríguez, M.G. (1997) “La Descentralización de las Funciones Económicas en el Sector Público Español y la Teoría del Federalismo Fiscal” I Congreso de la Ciencia Regional de Andalucía. Andalucía en el umbral del siglo XXI. Disponible online: [http://www2.uca.es/escuela/emp\\_je/investigacion/congreso/mac001.pdf](http://www2.uca.es/escuela/emp_je/investigacion/congreso/mac001.pdf)
  - López Laborda, J. y Onrubia Fernández, J. (2014). “Cinco reflexiones sobre la reforma fiscal: Fraude desigualdad y descentralización”. Fundación de Estudios de Economía Aplicada. Disponible online: <http://www.fedea.net/pdf/FPP2014-01.pdf>
  - López Laborda, J. (2015). “Sugerencias para una reforma de la regulación constitucional de la financiación autonómica”. Instituto de Estudios Fiscales. Disponible online: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/presu\\_gasto\\_publico/81\\_Lopez%20.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/presu_gasto_publico/81_Lopez%20.pdf)
  - Morote Mendoza, J.M. (2013). “Más sobre los regímenes forales de País Vasco y Navarra”. Disponible online: <http://hayderecho.com/2013/08/28/mas-sobre-los-regimenes-forales/>
  - Piffano, H.L. (2005) “Notas sobre Federalismo Fiscal. Enfoques Positivos y Normativos”. La Plata. Universidad Nacional de La Plata. p. 28. Disponible online: [http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/15911/Documento\\_completo\\_.pdf?sequence=45](http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/15911/Documento_completo_.pdf?sequence=45)
  - Pulecio Franco, J.H. (2007). “El Federalismo Fiscal en España”. Contribuciones a la Economía N° 76, marzo 2007. Disponible online: <http://www.eumed.net/ce/2007a/jhpf-fed.htm>

- Uriarte, P.L. (2016). “El sistema fiscal propio del País Vasco”. Disponible online: <http://www.bizkaiatalent.eus/pais-vasco-te-espera/apuesta-de-futuro/sistema-fiscal-propio/>

## **LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA**

- Constitución Española, 1978
- Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos
- Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos
- Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado
- Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para en materia de tributos cedidos por el Estado
- Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las Disposiciones Legales Vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos
- Decreto Legislativo 62/08, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de medidas fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado
- Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos
- Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado
- Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado

- Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado
- Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos
- Decreto Ley 7/2012, de 27 de diciembre, de medidas urgentes en materia fiscal que afectan al Impuesto sobre el Patrimonio
- Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
- Ley 3/2004, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras
- Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón
- Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha
- Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Ley 1/2013, de 16 de julio, del tipo impositivo aplicable a las transmisiones patrimoniales onerosas de inmuebles
- Ley 6/2015, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2016
- Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos
- 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
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas

- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
- Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
- Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal
- STC 31/2010, de 28 de junio, FJ 130
- STC 215/2014, de 18 de diciembre, FJ3º
- SSTC 289/2000, de 30 de noviembre FJ3º
- STC 48/2004, de 25 de marzo FJ11º
- STC 1/1982, de 28 de enero FJ1º

## **ABREVIATURAS**

- AIEM: Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías
- CE: Constitución Española
- CCAA: Comunidades Autónomas
- IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- LOFCA: Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
- LORAFNA: Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra
- OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- STC: Sentencia Tribunal Constitucional
- UE: Unión Europea