

Revista d'Estudis Autonòmics i Federals

Journal of Self-Government

38 | Desembre **2023** December



Generalitat de Catalunya
Institut d'Estudis
de l'Autogovern

Revista d'Estudis Autonòmics i Federals – Journal of Self-Government

Núm. 38 | Desembre 2023

Revista semestral / Biannual journal

© Generalitat de Catalunya. Institut d'Estudis de l'Autogovern

Baixada de Sant Miquel, 8

08002 Barcelona

<https://iea.gencat.cat>

Tel. 933 429 800

Per presentar manuscrits a la REAF-JSG consulteu al web de l'IEA:

Guia per a autors i presentació d'originals

Guía para autores y presentación de originales

Guide for authors and submission of manuscripts

La REAF-JSG no s'identifica necessàriament amb el contingut dels articles ni se'n responsabilitza.

Disseny gràfic: Marquès Art Gràfic, SL i Addenda

Maquetació: Entitat Autònoma del Diari Oficial i de Publicacions

Codi ètic (consulteu el web de la revista)

Edició impresa

ISSN 1886-2632

Dipòsit legal: B 15288-2005

Edició electrònica

ISSN 2014-8658

La REAF-JSG està indexada a Scopus, Academic Search Premier, Fuente Académica Plus, Directory of Open Access Journals, DIALNET.

Avaluada a CARHUS Plus+ 2018 (Dret: B; Sociologia i Política: C),

DOAJ i LATINDEX (Catálogo); ICDS 9.7.



Revista d'Estudis Autonòmics i Federals

Journal of Self-Government

38 | Desembre 2023 December

Revista d'Estudis Autonòmics i Federals

Journal of Self-Government

Director

Jordi Jaria-Manzano
Institut d'Estudis de l'Autogovern

Secretari

Marc Sanjaume-Calvet
Universitat Pompeu Fabra

Comitè de Redacció

Lucía Casado Casado
Universitat Rovira i Virgili

Daniel Cetrà
Universitat de Barcelona

Tracy Beck Fenwick
Australian National University

María Jesús García Morales
Universitat Autònoma de Barcelona

Jule Goikoetxea
*Universidad del País Vasco / Euskal Herriko
Unibertsitatea*

Mireia Grau Creus
Institut d'Estudis de l'Autogovern

Gerard Martín Alonso
Institut d'Estudis de l'Autogovern

Nicola McEwen
University of Edinburgh

Albert Noguera
Universitat de València

Alexandre Peñalver i Cabré
Universitat de Barcelona

Joan Ridao Martín
Institut d'Estudis de l'Autogovern

Aida Torres Pérez
Universitat Pompeu Fabra

Gemma Ubasart i González
Universitat de Girona

Comitè Científic

Eliseo Aja Fernández (†)
*Catedràtic de Dret Constitucional
de la Universitat de Barcelona*

Enoch Albertí Rovira
*Catedràtic de Dret Constitucional
de la Universitat de Barcelona i conseller
del Consell de Garanties Estatutàries de la
Generalitat de Catalunya*

Miguel Ángel Aparicio Pérez (†)
*Catedràtic emèrit de Dret Constitucional
de la Universitat de Barcelona*

Xavier Arbós Marín
*Catedràtic de Dret Constitucional
de la Universitat de Barcelona*

Enric Argullol Murgadas
*Catedràtic emèrit de Dret Administratiu de
la Universitat Pompeu Fabra*

Mercè Barceló Serramalera
*Catedràtica de Dret Constitucional de
la Universitat Autònoma de Barcelona*

Antoni Bayona Rocamora
Lletrat del Parlament de Catalunya

Francesc de Carreras Serra
*Catedràtic emèrit de Dret Constitucional de
la Universitat Autònoma de Barcelona*

Marc Carrillo
*Catedràtic de Dret Constitucional de la
Universitat Pompeu Fabra*

Manuel Cienfuegos Mateo
*Professor titular de Dret Internacional Públic
i Relacions Internacionals de la Universitat
Pompeu Fabra*

Carlos Closa Montero
*Professor d'investigació de l'Instituto de
Políticas y Bienes Públicos (CSIC)*

Pedro Cruz Villalón
Catedràtic emèrit de Dret Constitucional de la Universidad Autónoma de Madrid

Emmanuel Dalle Mulle
Investigador postdoctoral al Graduate Institute of International and Development Studies

Víctor Ferreres Comella
Catedràtic de Dret Constitucional de la Universitat Pompeu Fabra

Joaquim Ferret Jacas (†)
Catedràtic de Dret Administratiu de la Universitat Autònoma de Barcelona

Tomàs Font Llovet
Catedràtic de Dret Administratiu de la Universitat de Barcelona

Enric Fossas Espadaler
Catedràtic de Dret Constitucional de la Universitat Autònoma de Barcelona

Alain-G. Gagnon
Catedràtic de Ciència Política de la Université du Québec à Montréal

Alfredo Galán Galán
Catedràtic de Dret Administratiu de la Universitat de Barcelona

Manuel Gerpe Landín
Catedràtic emèrit de Dret Constitucional de la Universitat Autònoma de Barcelona

Markus González Beilfuss
Profesor titular de Dret Constitucional de la Universitat de Barcelona

Tania Groppi
Catedràtica d'Institucions de Dret Públic de la Universitat de Siena

Montserrat Guibernau
Catedràtica de Ciència Política a la Queen Mary University

Angustias Hombrado
Professora ajudant de Ciència Política de la Universidad Nacional de Educación a Distancia

John Kincaid
Profesor Robert B. i Helen S. Meyner de Govern i Servei Públic del Lafayette College

Guillem López Casasnovas
Catedràtic d'Economia Aplicada de la Universitat Pompeu Fabra

Ramón Máiz Suárez
Catedràtic de Ciència Política de la Universidad de Santiago de Compostela

Isidre Molas Batllori
Catedràtic emèrit de Dret Constitucional de la Universitat Autònoma de Barcelona

Jordi Muñoz
Investigador Ramón y Cajal a la Universitat de Barcelona

Ferran Requejo Coll
Catedràtic de Ciència Política de la Universitat Pompeu Fabra

Cesáreo Rodríguez-Aguilera de Prat
Catedràtic de Ciència Política de la Universitat de Barcelona

Eduard Roig Molés
Profesor titular d'escola universitària de Dret Constitucional de la Universitat de Barcelona i conseller del Consell de Garanties Estatutàries de la Generalitat de Catalunya

Cheryl A. Saunders
Professora emèrita de la University of Melbourne

Joaquín Tornos Mas
Catedràtic de Dret Administratiu de la Universitat de Barcelona

Josep M. Vallès Casadevall
Catedràtic de Ciència Política de la Universitat Autònoma de Barcelona

Jaume Vernet Llobet
Catedràtic de Dret Constitucional de la Universitat Rovira i Virgili i president de la Comissió Jurídica Assessora

Jacques Ziller
Catedràtic de Dret de la Unió Europea de la Università di Pavia

Coordinació editorial

Jesús Solé-Farràs
Responsable de Comunicació, Publicacions i Documentació de l'Institut d'Estudis de l'Autogovern

Sumari

Presentació: Anàlisi i perspectives sobre el model de finançament autonòmic. Una visió jurídica.....	9
Introduction: Analysis and Perspectives on the Regional Financing Model in Spain. A Legal Vision	12

NÚMERO MONOGRÀFIC DEDICAT AL FINANÇAMENT AUTONÒMIC DES D'UNA PERSPECTIVA JURÍDICA

COORDINACIÓ: **José Antonio Fernández Amor**

Reflexiones críticas sobre el Fondo de Liquidez Autonómico tras una década de vigencia (2012-2022)	17
Aurora Ribes Ribes	

La resolución de conflictos de competencia horizontal en el Estado autonómico. En especial, en materia financiera	61
Clemente Checa González	

La delegación de la aplicación y revisión de los tributos cedidos a las CC. AA.: balance y perspectivas	97
Eva María Cordero González	

Instrumentos para la autonomía y la corresponsabilidad en la financiación autonómica: comparando recargos y tributos cedidos.....	135
José Antonio Fernández Amor	

El desarrollo de los tributos ecológicos de las comunidades autónomas... ..	177
Luis Manuel Alonso González	

El desarrollo extrafiscal de los impuestos propios en Cataluña de carácter no medioambiental: los impuestos sobre viviendas vacías, bebidas azucaradas envasadas y activos no productivos de las personas jurídicas	201
Irene Rovira Ferrer	

Col·laboracions en aquest número.....	253
---------------------------------------	-----

Presentació: Anàlisi i perspectives sobre el model de finançament autonòmic. Una visió jurídica

En qualsevol Estat descentralitzat, el repartiment de recursos econòmics i el finançament dels diferents actors del sistema és una de les qüestions més importants i, tot sovint, més discutides. En el cas espanyol, on hi ha desequilibris notoris i situacions singulars —particularment, el cas dels sistemes de concert econòmic, en els tres territoris històrics del País Basc (Àlaba, Biscaia i Guipúscoa), i de conveni econòmic, a Navarra—, la qüestió ha estat controvertida pràcticament des de l'inici del desplegament de l'Estat de les autonomies, una vegada aprovada la Llei orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les comunitats autònomes (LOFCA), en bona part confegida d'acord amb el model de finançament adoptat en l'Estatut d'autonomia de Catalunya de 1979, model que el transcurs del temps ha anat revelant com a manifestament inadequat i que continua generant disfuncions notòries avui.

En el decurs de l'evolució històrica del model de la LOFCA, s'han anat introduint elements de corresponsabilitat i s'han desplegat mesures per millorar el finançament de les comunitats autònomes, que assumeixen una bona part de la despesa pública en la mesura que les seves competències es concentren en les diferents prestacions públiques relacionades amb la clàusula de l'Estat social. Ara bé, la concentració de la recaptació en l'Administració tributària de l'Estat i l'evolució econòmica global, on les finances públiques han tendit a fer-se més fràgils a mesura que la disponibilitat de recursos en els mercats internacionals de capital es condicionava a programes polítics d'aprimament de l'Estat social, han donat lloc a un flux de recurs insuficient i a una salut financera molt delicada en la majoria de comunitats autònomes, particularment, en el cas de Catalunya.

Certament, el règim constitucional del finançament autonòmic és obert. En definitiva, la llei que preveu l'art. 157.3 de la Constitució espanyola és una

possibilitat i no pas una obligació constitucional, de manera que no n'estan exclosos les asimetries i el tractament singularitzat de les situacions particulars. En aquest sentit, hi ha possibilitats més enllà de la LOFCA, tot i que, de moment, el model sembla ancorat fermament en aquesta norma i, per tant, les seves possibilitats d'evolució depenen, en bona part, de les modificacions eventuais que se'n facin en el futur.

Tot i que els esdeveniments polítics de l'última dècada han deixat potser en segon pla la discussió sobre el model de finançament autonòmic, la qüestió continua essent problemàtica. En l'actualitat, la situació ve definida, essencialment, per la reforma del model que es va dur a terme mitjançant la Llei orgànica 3/2009, de 18 de desembre, de modificació de la Llei orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les comunitats autònomes, i les disposicions relatives al finançament de les comunitats autònomes que contenia la Llei orgànica 2/2012, de 27 d'abril, d'estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera, normativa mitjançant la qual es feia efectiva la reforma de l'art. 135 CE i que imposava un règim draconianà d'estabilitat financera als poders públics, d'acord amb les exigències dels mercats internacionals de capital en el context de la crisi de 2008 i la pressió sobre el deute públic, que va assolir un grau superlatiu durant l'estiu de 2011.

Arribats en aquest punt, cal constatar que el marc normatiu relatiu al finançament autonòmic continua essent insatisfactori i que la situació financera de les comunitats autònomes continua lluny de ser galdosa. En aquest context, es planteja el número 38 de la *Revista d'Estudis Autonòmics i Federals - Journal of Self-Government*, un número monogràfic dedicat al finançament autonòmic i coordinat pel professor José Antonio Fernández Amor. Aquesta qüestió ha estat abordada en diverses ocasions per les publicacions editades per l'Institut d'Estudis de l'Autogovern i, recentment, cal consignar l'aparició, l'any 2021, del llibre coordinat pel professor Antoni Castells *Conseqüències econòmiques i financeres dels diferents escenaris de la relació Catalunya-Espanya*. Aquella publicació es concentrava en els aspectes econòmics del finançament de Catalunya. En aquest cas, el número monogràfic que teniu a les mans adopta una perspectiva predominantment jurídica i pretén renovar i relançar el debat sobre el model de finançament. En aquest sentit, les aportacions que s'hi recullen aborden diversos aspectes parcials del finançament de les comunitats autònomes per oferir un panorama prou representatiu de les dificultats i els reptes que planteja el model. En tot cas, els treballs que es recullen en aquest número monogràfic fan referència al règim de finançament anomenat comú

i, per tant, deixen fora els sistemes singulars de matriu foral, que despleguen una lògica pròpia.

S'hi aborden, per tant, diversos aspectes de la regulació del finançament de les comunitats autònomes de règim comú, entre els quals hi ha tant qüestions relatives a les diverses figures impositives com també pel que fa a altres aspectes del model. Així, en relació amb els elements correctors associats a la disciplina financera introduïda per la Llei orgànica 2/2012 ja esmentada, la professora Aurora Ribes Ribes es concentra en el FLA en el seu treball "Reflexiones críticas sobre el Fondo de Liquidez Autonómico tras una década de vigencia (2012-2022)". Per la seva banda, el professor Clemente Checa González dedica el seu treball a la gestió dels conflictes en el marc del model de finançament, en l'article que titula "La resolución de conflictos de competencia horizontal en el Estado autonómico. En especial, en materia financiera".

Un element fonamental del model de finançament de les comunitats autònomes de règim comú són els impostos cedits, que són abordats pel treball de la professora Eva María Cordero González "La delegación de la aplicación y revisión de los tributos cedidos a las CC. AA.: balance y perspectivas". Complementàriament a aquest article, el professor José Antonio Fernández Amor es dedica a la relació entre els impostos cedits i els recàrrecs, en l'article titulat "Instrumentos para la autonomía y la corresponsabilidad en la financiación autonómica: comparando recargos y tributos cedidos".

Finalment, s'hi recullen també dos treballs referits als diferents impostos autonòmics i la seva transcendència des del punt de vista del finançament de les comunitats autònomes. Així, el professor Luis Manuel Alonso González es refereix als anomenats impostos ecològics, en el treball "El desarrollo de los tributos ecológicos de las comunidades autónomas", mentre que la professora Irene Rovira Ferrer es refereix a la resta de figures tributàries pròpies de la Generalitat de Catalunya, en un article que titula "El desarrollo extrafiscal de los impuestos propios en Cataluña de carácter no medioambiental: los impuestos sobre viviendas vacías, bebidas azucaradas envasadas y activos no productivos de las personas jurídicas". Amb els treballs inclosos en aquest número monogràfic esperem contribuir a relançar un debat crucial en el desplegament de l'Estat de les autonomies.

Jordi Jaria-Manzano
Director

Introduction: Analysis and Perspectives on the Regional Financing Model in Spain. A Legal Vision

In any decentralised state, the distribution of economic resources and the financing of the different actors in the system is one of the most important and often discussed issues. In the Spanish case, where there are notorious imbalances and singular situations – particularly, the *concierto económico* in the Basque Country and the *convenio económico* in Navarre –, the issue has been controversial practically since the beginning of the deployment of the autonomic state. Specifically, following the approval of the Organic Act 8/1980, of 22 September 1980, on the financing of the autonomous communities (LOFCA in Spanish), largely formulated in accordance with the financing model adopted in the Statute of Autonomy of Catalonia of 1979, a model which the passage of time has revealed as manifestly inadequate and which continues to generate notorious dysfunctions to this day.

In the course of the historical evolution of the LOFCA model, elements of co-responsibility have been introduced and measures have been deployed to improve the financing of the autonomous communities, which assume a good share of public expenditure to the extent that their competences are concentrated in the different public policies related to the welfare state. However, the centralisation of tax collection in the Central State Administration and the global economic evolution, where public finances have become increasingly fragile as the availability of resources in the international markets increasingly conditions political programmes to cut down the welfare state, have resulted in an insufficient flow of resources and a very delicate financial health in the majority of autonomous communities, particularly in Catalonia.

Certainly, the constitutional framework for regional financing is open. In fact, the act mentioned in Art. 157.3 of the Spanish Constitution is a possibil-

ity and not a constitutional obligation, meaning that asymmetries and singular treatment of particular situations are not excluded. In this sense, there are possibilities beyond the LOFCA, although for the moment the model seems firmly anchored in this act and, therefore, its possibilities of evolution depend, to a large extent, on the eventual modifications that could be made in the future.

Although the political events of the last decade have perhaps pushed the discussion on the regional financing model to the background, the issue remains problematic. At present, the current situation is defined essentially by the reform of the model operated through Organic Act 3/2009, of 18 December 2009, amending Organic Act 8/1980, of 22 September 1980, on the financing of the autonomous communities, and the provisions relating to the financing of the autonomous communities contained in Organic Act 2/2012, of 27 April 2012, on budgetary stability and financial sustainability. The latter made effective the decisive amendment of Art. 135 of the Spanish Constitution, imposing a draconian regime of financial stability on public authorities, in accordance with the demands of the international capital markets in the context of the 2008 crisis and the pressure on public debt that reached unprecedented levels during the summer of 2011.

At this point, it must be noted that the regulatory framework for regional financing remains unsatisfactory and that the financial situation of the autonomous communities remains far from adequate. In this context, issue number 38 of *Revista d'Estudis Autònoms i Federals – Journal of Self-Government* is a special issue dedicated to autonomic financing in Spain, coordinated by Professor José Antonio Fernández Amor. This question has been addressed on several occasions by the publications edited by the Institute of Self-Government Studies. Particularly relevant is the appearance in 2021 of the book coordinated by Professor Antoni Castells: *Conseqüències econòmiques i financeres dels diferents escenaris de la relació Catalunya-Espanya*. That publication focused on the economic aspects of the financing of Catalonia. In this case, the special issue in your hands adopts a predominantly legal perspective and aims to renew and relaunch the debate on the financing model. In this regard, the contributions included in it address several partial aspects of the financing of the autonomous communities in order to offer a sufficiently comprehensive picture of the difficulties and challenges posed by the model. In any case, the articles included in this special issue refer to the so-called

“common financing regime” and, therefore, leave out the singular systems of Navarre and the Basque Country, which deploy a logic of their own.

Therefore, various aspects of the regulation of the common financing regime of the autonomous communities are addressed, including matters relating to the various tax figures and also with regard to other aspects of the model. Thus, in relation to the corrective elements associated with the financial discipline introduced by the already mentioned Organic Act 2/2012, Professor Aurora Ribes Ribes focuses on the Autonomous Liquidity Fund (FLA in Spanish) in her work “Critical Reflections on the Autonomous Liquidity Fund after a Decade of Validity (2012-2022)”. For his part, Professor Clemente Checa González addresses the management of conflicts within the framework of the financing model in his article entitled “The Resolution of Horizontal Competition Conflicts in the Regional State, Especially in Financial Matters”.

A fundamental element of the financing model of the autonomous communities with a common regime are the so-called “ceded” taxes, which are addressed in the paper by Professor Eva María Cordero González “The Delegation of the Application and Revision of Taxes Ceded to the Autonomous Communities: Assessment and Perspectives”. To complement this article, Professor José Antonio Fernández Amor discusses the relationship between transferred taxes and surcharges in the article entitled “Tools to Achieve Autonomy and Co-responsibility in Autonomous Financing: Comparing Tax Surcharges and Assigned Taxes”.

Finally, two works referring to the different regional taxes and their significance from the point of view of the financing of the autonomous communities are also included. Thus, professor Luis Manuel Alonso González refers to the so-called ecological taxes, in the work “The Development of Ecological Taxes of Autonomous Communities”, while professor Irene Rovira Ferrer refers to the rest of the tax figures specific to the Government of Catalonia in an article entitled “The Non-fiscal Development of Catalonia’s own Non-environmental Taxes: Taxes on Empty Homes, Packaged Sugary Drinks and Non-productive Assets of Legal Persons”. With all these contributions, we hope to revive the debate on a crucial issue in the Spanish model of decentralisation.

Jordi Jaria-Manzano
Editor

**NÚMERO MONOGRÀFIC DEDICAT AL FINANÇAMENT
AUTONÒMIC DES D'UNA PERSPECTIVA JURÍDICA**

Coordinació
José Antonio Fernández Amor

Reflexiones críticas sobre el Fondo de Liquidez Autonómico tras una década de vigencia (2012-2022)

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante (España)

Critical Reflections on the Autonomous Liquidity Fund after a Decade of Validity (2012-2022)

ABSTRACT Ten years after the establishment of the Autonomous Liquidity Fund (FLA) as an additional financing mechanism through which the State tried to ensure the financial viability of the autonomous communities, numerous criticisms continue to be raised regarding the damage caused to the principle of financial autonomy not only by the rigid fiscal and financial conditionality imposed on sub-central entities, but also by the strict supervision and control carried out by the State. This paper attempts to provide a critical analysis of the operation and consequences of this instrument to support the liquidity of the autonomous communities, assessing the results obtained and formulating a series of reflections that, with a prospective vision, help to resolve the pending problematic issues, with special reference to whether or not the FLA should survive, as well as the management of the enormous debt accumulated by the autonomous communities.

KEYWORDS Autonomous Liquidity Fund; public debt; budget deficit; autonomous regions; budgetary stability; financial sustainability; public expenditure; financing/funding.

RESUMEN Transcurridos ya 10 años desde la instauración del Fondo de Liquidez Autonómico (FLA) como mecanismo de financiación adicional, a través del cual el Estado trataba de asegurar la viabilidad financiera de las comunidades autónomas, siguen planteándose numerosas críticas en torno a la lesión del principio de autonomía financiera que supone tanto la rígida condicionalidad fiscal y financiera impuesta a los entes subcentrales como la férrea supervisión y control llevada a cabo por el Estado. A través de este trabajo se efectúa un análisis crítico del funcionamiento y las consecuencias de este instrumento de apoyo a la liquidez de las comunidades autónomas, valorando los resultados obtenidos y formulando una serie de reflexiones que, con visión prospectiva, coadyuven a resolver las cuestiones problemáticas pendientes, con especial referencia a la conveniencia o no de pervivencia del FLA, así como a la gestión de la enorme deuda acumulada por parte de las autonomías.

El presente trabajo encuentra su origen en la ponencia impartida por la autora en el Seminario sobre Financiación Autonómica, organizado por el Instituto de Estudios del Autogobierno (IEA) de Cataluña y celebrado en Barcelona el 17 de marzo de 2023. Buena parte de las ideas contenidas en este trabajo están inspiradas en el artículo doctrinal publicado por la autora en la *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 183, 2019, del que la presente colaboración es una reelaboración y actualización.

PALABRAS CLAVE Fondo de Liquidez Autonómico; deuda pública; déficit público; comunidades autónomas; estabilidad presupuestaria; sostenibilidad financiera; gasto público; financiación.

1. La crisis económica y las restricciones de estabilidad presupuestaria como génesis del Fondo de Liquidez Autonómico

1.1. Proyección de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera sobre las CC. AA.

La adecuada comprensión del espíritu y de la finalidad del Fondo de Liquidez Autonómico (FLA) exige remontarse a la crisis económica internacional, iniciada en 2007-2008, pero cuyos efectos se hicieron más intensos a partir de 2010.

Como se recordará, en aquel contexto las comunidades autónomas (CC. AA.) habían perdido el acceso a los mercados, el desplome de la recaudación era ya una evidencia innegable y nos encontrábamos ante una situación de extrema gravedad para las cuentas españolas. Este escenario motivó serios problemas de financiación a las autonomías, que a su vez dificultaron el cumplimiento de las obligaciones públicas por parte de estas, como pieza clave para el sostenimiento del denominado *Estado de bienestar*.

A su vez, esta coyuntura económica adversa evidenció la insuficiencia de los mecanismos de disciplina de estabilidad presupuestaria y motivó una serie de iniciativas legislativas por parte de la Unión Europea (UE) encaminadas a reforzar las reglas fiscales comunes y a desarrollar una mayor supervisión económica y fiscal. Entre estas medidas, cabe destacar aquellas tendentes a lograr una mayor coordinación y vigilancia en materia presupuestaria, que vinieron acompañadas del desarrollo de instrumentos de estabilidad financiera para dar una respuesta conjunta a las tensiones de los mercados financieros.

En cualquier caso, se ha de precisar que, si bien el detonante de la adopción de estas acciones legislativas fue la situación de crisis financiera, no es menos

cierto que el origen de lo que Agulló Agüero¹ ha denominado el “derecho del gasto público de la crisis” se encuentra en el principio de finanzas públicas sólidas proclamado en el Tratado de Maastricht, que como consecuencia de las coordenadas descritas se ha desarrollado dando lugar a la constitucionalización de los límites europeos a la deuda y al déficit; y a la “eclosión” de la disciplina presupuestaria.

En este sentido, las políticas fiscales de la UE se orientan a la contención del gasto, con especial atención al control del gasto autonómico, dado el elevado porcentaje del gasto público total que el gasto autonómico representa. Así lo revelan las distintas políticas de austeridad implantadas a partir de 2007, a través del endurecimiento de la disciplina presupuestaria,² posteriormente conectada a los mecanismos de “rescate”, que no vienen sino a imponer previsiones, límites y controles que superan el estricto ámbito nacional.

Esta coyuntura exigió la aplicación de una decidida política económica que pivota sobre dos ejes complementarios: la consolidación fiscal, es decir, la eliminación del déficit público estructural y la reducción de la deuda pública; y las reformas estructurales. En este orden de ideas, la garantía de la estabilidad presupuestaria pasa a concebirse como una de las claves de la política económica, que contribuirá a reforzar la confianza en la economía española, facilitará la captación de financiación en mejores condiciones y, en definitiva, permitirá recuperar la senda del crecimiento económico.

Centrándonos en nuestro ordenamiento jurídico interno, ello se tradujo en la reforma del artículo 135 de la Constitución española (CE), llevada a cabo en 2011, en virtud de la cual se elevó al máximo nivel normativo la regla fiscal que limita el déficit público de carácter estructural en nuestro país y limita la deuda pública al valor de referencia del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

El nuevo artículo 135 CE estableció el mandato de desarrollar su contenido a través de una ley orgánica (LO) antes del 30 de junio de 2012, lo que se mate-

1. Agulló, “*Quo vadis?*”, 31.

2. Ejemplo de ello son las sucesivas leyes de Estabilidad Presupuestaria, la Ley de Transparencia, la Ley de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal y otras, relacionadas con ellas.

rializó mediante la aprobación de la LO 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF o Ley 2/2012).

Sin duda, esta Ley supuso un punto de inflexión en esta sede. En primer lugar, su contenido no se limita a la estabilidad presupuestaria, sino que incorpora la sostenibilidad financiera como principio rector de la actuación económico-financiera de todas las administraciones públicas españolas. Con ello se pretende reforzar la idea de estabilidad, no solo en un momento coyuntural, sino con carácter permanente, lo que coadyuvará a poder afrontar los retos que planteará nuestro sistema de bienestar a medio y largo plazo.

Como es sabido, la estabilidad presupuestaria de las administraciones públicas se define, en el art. 3.2, como la situación de equilibrio o superávit, entendiéndose que se alcanza esta situación cuando las administraciones públicas no incurran en déficit estructural. Dicho mandato, como he indicado, se refuerza con el de sostenibilidad financiera, que consagra la estabilidad presupuestaria como conducta financiera permanente de todas las administraciones públicas.

El capítulo III de la LOEPSF, dedicado precisamente a estos dos principios, introdujo novedades significativas en nuestra legislación:

- Todas las administraciones públicas deben presentar equilibrio o superávit, sin que puedan incurrir en déficit estructural; salvo determinados casos excepcionales en los que se admite que el Estado y las CC. AA. puedan tener déficit estructural, como son las situaciones de catástrofes naturales, recesión económica o emergencia extraordinaria, situaciones que deberán ser apreciadas por la mayoría absoluta del Congreso de los Diputados.
- Se incorpora, además, la regla de gasto establecida en la normativa europea, según la cual el gasto de las administraciones públicas no podrá aumentar por encima de la tasa de crecimiento de referencia del producto interior bruto (PIB). Y esta regla se completa con el mandato relativo a que, cuando se obtengan mayores ingresos de los previstos, estos no se destinen a financiar nuevos gastos, sino que los mayores ingresos se destinen a una menor apelación al endeudamiento.
- Asimismo, se fija el límite de deuda del conjunto de las administraciones públicas, que no podrá superar el valor de referencia del 60% del PIB

establecido en la normativa europea, salvo en las mismas circunstancias excepcionales en que se puede presentar déficit estructural (caso en el que deberá aprobarse un plan de reequilibrio que permita alcanzar el límite de deuda). Este límite se distribuye de acuerdo con los siguientes porcentajes (expresados en términos nominales del PIB nacional): 4,4% para la Administración central, 13% para el conjunto de las CC. AA. y 3% para las corporaciones locales. Centrándonos en las CC. AA., el límite de deuda pública de cada una de ellas no podrá superar el 13% de su PIB regional. Y, como es sabido, la Administración pública que supere su límite de deuda pública no podrá realizar operaciones de endeudamiento neto. Además, se establece la prioridad absoluta³ de pago de los intereses y del capital de la deuda pública frente a cualquier otro tipo de gasto, tal y como señala la CE, lo que constituye una sólida garantía para los inversores.

- Por último, se regulan los criterios para el establecimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, de deuda pública y de la regla de gasto. En concreto, por lo que respecta a las CC. AA., una vez aprobados por el Gobierno los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública, el Ministerio de Hacienda, previo informe de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, formulará una propuesta de objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública para cada una de las CC. AA. Y, a partir de dicha propuesta, el Gobierno —tras el informe del Consejo de Política Fiscal y Financiera— fijará los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública para cada una de ellas.

La verificación del cumplimiento en las fases previas a la ejecución permitirá una actuación preventiva en caso de riesgo y la adopción, si fuera necesario,

3. La llamada *regla de prioridad* actúa como un refuerzo más de los objetivos de estabilidad presupuestaria, pues prioriza el pago de los gastos derivados de la deuda pública frente a la regla tradicional en nuestro derecho constitucional, que era la necesaria inclusión en el presupuesto de los citados gastos. Con ello, se ha elevado la posición de la obligación de pago de los gastos derivados de la deuda pública respecto del resto de las obligaciones del Estado. Según algunos estudiosos, ello colisiona con la definición del Estado español como “social”. Esta posición, sin embargo, ha sido rechazada por otros autores, como Rodríguez Bereijo, que ha señalado que “no es la reforma constitucional del artículo 135 lo que pone en peligro el Estado social de Derecho, sino el elevado endeudamiento público —derivado de una gestión política irresponsable—, que nos obliga a destinar al servicio de la Deuda (amortización del capital tomado a préstamo más los intereses) un volumen creciente de nuestros ingresos públicos”. Rodríguez Bereijo, “La reforma constitucional del artículo 135 CE y la crisis financiera del Estado”, 17-18.

de medidas de corrección. De hecho, la LOEPSF articula un mecanismo de alerta temprana, similar al existente en la normativa europea, consistente en la formulación de una advertencia que permitirá que se anticipen las medidas necesarias de corrección en caso de que se aprecie riesgo de incumplimiento de los objetivos de estabilidad, de deuda pública o de la regla de gasto. La no adopción de estas medidas supone la aplicación de las medidas correctivas.

En definitiva, se comprueba que todas estas normas, especialmente los límites a la deuda pública y al déficit, constituyen un condicionante esencial de todas las políticas públicas no solo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo; es decir, condicionan tanto el volumen como la estructura del gasto público;⁴ y suponen la culminación de lo que Agulló Agüero⁵ ha calificado como “proceso de consolidación jurídica de los límites al gasto público”.

1.2. Previsión de mecanismos de apoyo a la liquidez mediante la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 2/2012

Como es sabido, la crisis económica se tradujo en una drástica pérdida de ingresos públicos, que mermó la capacidad de gasto de las administraciones públicas e incrementó su necesidad de apelar al crédito público. Como apuntó Escribano López,⁶ “la necesidad de cumplir el pacto de estabilidad y crecimiento del actual art. 126 TFUE y el ejercicio de las competencias exclusivas del Estado han llevado a las CC. AA. a una situación cercana a la quiebra, con unas necesidades de financiación adicionales exorbitantes”.

Ante este escenario, el Estado decidió embridar de modo apreciable la capacidad de gasto de las CC. AA., al tiempo que les ofrecía cauces de financiación adicional para garantizar su viabilidad financiera. Tales actuaciones encuentran su fundamento en la competencia estatal del Estado para la determinación del equilibrio económico general, refrendada por el Tribunal Constitucional (TC), en aras a “conseguir la estabilidad económica interna y externa”, dado que “a él le corresponde la responsabilidad de garantizar el

4. Agulló, “Quo vadis?”, 44-45.

5. *Ibid.*, 50.

6. Escribano, “La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas”, 26.

equilibrio económico general” (Sentencia del TC 62/2001,⁷ con cita de las sentencias del TC 171/1996 y 103/1997), así como la de alcanzar “la gradual recuperación del equilibrio presupuestario” (Sentencia del TC 62/2001, con remisión a la STC 237/1992⁸), competencias que deben ejercitarse en un contexto de coordinación y cooperación con todos los niveles implicados de la Administración.⁹

En esta línea, la disposición adicional primera de la LOEPSF arbitra la posibilidad de que el Estado dote a las CC. AA. de mecanismos adicionales de apoyo a la liquidez (como es el caso del FLA) cuando estas lo soliciten. Se trata, en suma, de asegurar la eficaz implementación del principio de sostenibilidad financiera, posibilitando a la par la financiación de los servicios públicos esenciales de las CC. AA.

Tal adhesión implica la necesidad de acordar con el Ministerio de Hacienda un plan de ajuste, que sea consistente con el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública. En este sentido, se dispone que el acceso a estos mecanismos vendrá precedido de la aceptación por la comunidad autónoma o la corporación local de condiciones particulares en materia de seguimiento y remisión de información, así como de adopción de medidas de ajuste extraordinarias, en su caso, para cumplir con los objetivos de estabilidad presupuestaria, y deuda pública y con los plazos legales de pago a proveedores establecidos en esta Ley, en la normativa sobre morosidad y en la normativa europea.

El desembolso por tramos de la ayuda financiera concedida dependerá del cumplimiento de las medidas incluidas en el plan de ajuste. Además, mientras dicho plan esté vigente, las CC. AA. deberán remitir mensualmente al Ministerio, a través de su Intervención General, información sobre los siguientes extremos:

7. STC 62/2001, de 1 de marzo, fundamento jurídico cuarto; con cita de las SSTC 171/1996, de 30 de octubre, fundamento jurídico segundo, y 103/1997, de 22 de mayo, fundamento jurídico primero.

8. STC 237/1992, de 15 de diciembre, fundamento jurídico tercero.

9. Escribano, “La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas”, 16.

- a) Avales públicos otorgados, riesgo vivo total acumulado por los mismos y operaciones o líneas de crédito contratadas, identificando la entidad, el total del crédito disponible y el crédito dispuesto.
- b) Deuda comercial contraída clasificada por su antigüedad y su vencimiento. Igualmente se incluirá información de los contratos suscritos con entidades de crédito para facilitar el pago a proveedores.
- c) Operaciones con derivados.
- d) Cualquier otro pasivo contingente.

Adicionalmente, deberán presentar al Ministerio de Hacienda la información actualizada sobre la ejecución de su plan de ajuste relativa a los siguientes elementos:

- a) Ejecución presupuestaria mensual de los capítulos de gastos e ingresos.
- b) Adecuación a la realidad del plan de ajuste y valoración de las medidas en curso.
- c) Valoración de los riesgos a corto y medio plazo en relación con el cumplimiento de los objetivos que se pretenden con la aplicación del plan de ajuste. En particular, se analizarán las previsiones de liquidez y las necesidades de endeudamiento.
- d) Análisis de las desviaciones que se han producido en la ejecución del plan de ajuste.
- e) Recomendaciones, en su caso, de modificación del plan de ajuste con el objetivo de cumplir los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.
- f) Información actualizada de su plan de tesorería.

La falta de remisión, la valoración desfavorable o el incumplimiento del plan de ajuste por parte de una comunidad autónoma o corporación local, cuando este sea preceptivo, dará lugar a la aplicación de las medidas coercitivas

reguladas en los artículos 25 y 26 LOEPSF. Entre las medidas previstas para el supuesto de incumplimiento del plan económico-financiero se encuentran, por ejemplo, la retención de créditos, la constitución de un depósito o el envío de una comisión de expertos.

En síntesis, concurriendo los requisitos enunciados, el Ministerio podrá proponer a la comunidad autónoma su acceso a los mecanismos extraordinarios de financiación. Si, transcurrido un mes desde la propuesta, la autonomía no la rechazara de manera justificada, se entenderá automáticamente incluida en dicho mecanismo. La comunidad autónoma solo podrá justificar su rechazo si acredita que puede obtener la liquidez y a un precio menor del que le proporciona el mecanismo propuesto por el Estado.

2. Caracterización del Fondo de Liquidez Autonómico y valoración a la luz del principio de autonomía financiera

2.1. Creación del Fondo de Liquidez Autonómico a través del Real Decreto-ley 21/2012: análisis de sus rasgos definitorios

Con base en la disposición adicional primera de la LOEPSF se dictó el Real Decreto-ley (RDley) 21/2012, de 13 de julio, de medidas de liquidez de las Administraciones públicas y en el ámbito financiero, a través del cual el Estado creó un mecanismo de apoyo a la liquidez de las CC. AA., de carácter temporal y voluntario, que permite atender los vencimientos de la deuda de las CC. AA., así como obtener los recursos necesarios para financiar el endeudamiento permitido por la normativa de estabilidad presupuestaria.

Llama la atención, en primer término, el vehículo normativo empleado —decreto ley—, que el Gobierno justificó en la exposición de motivos por la “situación extraordinaria de acuciantes necesidades de financiación de las CC. AA. y sus crecientes problemas de acceso al crédito”, que imponía la necesidad de poner en marcha de forma urgente un cauce que permitiera aliviar estas necesidades, atender los vencimientos de la deuda de las CC. AA. de forma inmediata y evitar que se pusiera en riesgo su sostenibilidad financiera;

así se daban por cumplidas las circunstancias de extraordinaria y urgente necesidad que el artículo 86 CE contempla como presupuestos habilitantes para la aprobación de un decreto-ley.

Por lo que concierne a la situación de extraordinaria y urgente necesidad, es cierto que, si nos situamos en 2012, recordaremos que las CC. AA. estaban ahogadas:¹⁰ el desplome de la recaudación era ya una evidencia innegable, las CC. AA. acumulaban miles de facturas pendientes, la morosidad pública escalaba al máximo, algunas autonomías tardaban más de año y medio en liquidar sus deudas comerciales y eso provocó el cierre de cientos de pequeñas empresas. De ahí que se afirme que el FLA surgió de la necesidad: las CC. AA.¹¹ habían perdido el acceso a los mercados financieros (la prima de riesgo llegó casi a alcanzar los 640 puntos básicos y los mercados exigían tipos de interés de hasta el 14%), a los que habían recurrido sistemáticamente desde 2010 para hacer frente al gasto público (lo que multiplicó de forma alarmante sus niveles de deuda pública), por lo que estos ya no consideraban la posibilidad de refinanciar la deuda autonómica y menos de financiar nuevos déficits.

En cuanto a las notas características del FLA, la adhesión al mecanismo se presenta como voluntaria por parte de la comunidad autónoma. La solicitud deberá presentarse antes del 31 de diciembre (de 2012, el primer año), precisándose que este mecanismo atenderá las necesidades financieras ya comentadas en tanto que persistan dificultades de acceso de las CC. AA. a los mercados financieros, correspondiendo a la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos (CDGAE) la apreciación, con periodicidad anual, de tal circunstancia.

10. Sobre este aspecto, véase la “radiografía económico-financiera” de las CC. AA. correspondiente al ejercicio de 2012 descrita por Calvo, “La crisis financiera de las Comunidades Autónomas y la creación del Fondo de Liquidez Autonómico como mecanismo destinado a hacer frente a las dificultades de acceso a la financiación”, 74-86.

11. Como recuerda Núñez Martínez, en un primer momento las CC. AA. intentaron reaccionar por sus propios medios, sin comprometer su autonomía financiera, y recurrieron a la emisión de deuda y a la concertación de créditos sindicados bancarios. Ante el cierre de los mercados y la negativa de los bancos a prestar más dinero, se acudió a la emisión minorista de bonos (los llamados *bonos patrióticos*). No obstante, el bajo nivel de colocación de la deuda minorista en sus últimas emisiones por parte de algunas CC. AA., junto al elevado coste de tales emisiones, obligaron a la articulación de algún mecanismo estable de apoyo a la liquidez por parte del Estado. Núñez, “El acceso a la liquidez de las Comunidades Autónomas en el contexto de la actual crisis financiera”, 6, 13 y 14.

Surgen ya las primeras reflexiones críticas a la vista de las características expuestas. Respecto al carácter voluntario de la adhesión al FLA, conviene matizar que, si bien dicho recurso se configura teóricamente como voluntario, al no encontrarse todas las CC. AA. en la misma situación financiera (existiendo diferencias notables entre la deuda viva de las distintas autonomías y, por consiguiente, en las dificultades de cada una de ellas para obtener recursos crediticios en los mercados financieros), tal voluntariedad no parece que sea tal respecto a aquellas CC. AA. que se encuentran en una situación financiera más crítica.¹²

En estos casos, a mi juicio, el carácter voluntario desaparece y se transforma en un mero procedimiento formal de solicitud de adhesión por parte de la comunidad autónoma y de aceptación del Estado, sin que realmente haya existido la posibilidad de elegir entre varias alternativas. A ello hay que añadir que el pretendido “carácter voluntario” del recurso al FLA casa mal con las circunstancias de extraordinaria y urgente necesidad en las que el Ejecutivo justifica la utilización del Decreto ley.¹³ En síntesis, desde mi punto de vista, podría afirmarse que existen CC. AA. para las que el recurso al FLA ha sido, *de facto*, obligatorio, y así también, por ende, la aceptación de la condicionalidad impuesta por el Estado, a la que nos referiremos al hilo de la explicación del RDley vigente, aprobado en 2014.

De la previsión normativa se deduce, asimismo, el carácter extraordinario del FLA. Conforme a ello, si el FLA es un mecanismo extraordinario, sin vocación de permanencia, lo lógico es que se mantenga en tanto en cuanto se solventa la situación de dificultad financiera de las CC. AA., idea, esta, que lo sitúa al margen de los recursos ordinarios contemplados en la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), y en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación autonómica.

A la creación en sentido estricto del FLA se refiere el artículo 9 del Real Decreto-ley 21/2012, que lo define como “fondo sin personalidad jurídica”, con la finalidad de dotar de liquidez a las CC. AA. adheridas. El Fondo estará adscrito al Ministerio de Hacienda, a través de la Secretaría de Estado de

12. García Martínez, “El Fondo de Liquidez Autonómico”, 501.

13. *Ibid.*, 502.

Administraciones Públicas, y su gestión financiera compete al Instituto de Crédito Oficial (ICO).¹⁴

Se prevé que, con cargo a los recursos del Fondo, se realicen operaciones de crédito a favor de las CC. AA. que les permitan atender sus necesidades financieras. Esto es, el Estado concertará operaciones de crédito,¹⁵ con cargo al FLA, con cada una de las CC. AA. que se adhieran al mecanismo, por un importe que no podrá superar los recursos necesarios para atender los vencimientos de la deuda financiera por la comunidad autónoma y sus entidades dependientes. Las disposiciones del FLA a favor de las CC. AA. se ajustarán a un calendario por tramos, de modo que el desembolso de cada tramo estará condicionado al cumplimiento de las condiciones fiscales y financieras, previo informe del Ministerio de Hacienda.

Se preveía, igualmente, que los rendimientos de cualquier naturaleza que generara el Fondo, tras deducir los gastos de gestión del propio Fondo, se ingresarían anualmente en el Tesoro Público. El Consejo de Ministros, una vez liquidadas las operaciones de crédito con las CC. AA., podrá acordar la liquidación y extinción del Fondo.

Llegados a este punto, surge necesariamente el interrogante de cuál es el significado del recurso al FLA, o lo que es igual, si el hecho de recurrir a esta financiación supone que quien recibe el FLA está rescatado. A mi juicio, tal afirmación no es totalmente correcta. El término *rescate* no se refiere a ningún tipo de préstamo en concreto, sino que se considera que una región o un país está rescatado cuando recibió dinero de un prestador, que no solo se dedica a cobrar los intereses, sino que además gestiona las cuentas de aquel al que le ha prestado el dinero. El FLA impone la condición de que, en caso de que la Administración autonómica que ha recibido el dinero no cumpla con el objetivo de déficit, el Estado podrá obligarla a realizar los recortes necesarios para que lo cumpla. Por tanto, en mi opinión, acudir al FLA no implica técnicamente la condición de ser rescatado; aunque no es menos cierto que abre la puerta a un posible rescate (es decir, el FLA no es un rescate, pero puede llevar

14. El ICO formalizará, en nombre y representación del Gobierno español, y por cuenta del Estado, las correspondientes pólizas de préstamo a suscribir con las CC. AA.

15. De ahí que los recursos que obtienen las CC. AA. del FLA se cataloguen, en cuanto a su naturaleza jurídica, en el artículo 157.1.e) CE, que prevé como recurso de la hacienda autonómica “el producto de las operaciones de crédito”.

a él).¹⁶ En cualquier caso, es obvio que estamos ante un tema discutible, como demuestra que desde algunos sectores¹⁷ se haya llegado a hablar de “rescate suave”¹⁸ por parte del Estado respecto de las CC. AA.

2.2. Reestructuración del FLA como compartimento del Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas (Real Decreto-ley 17/2014). Juicio crítico sobre la función tutelar del Estado

Las disposiciones adoptadas a través del Real Decreto-ley 17/2014, de 26 de diciembre, de medidas de sostenibilidad financiera de las comunidades autónomas y entidades locales (EE. LL.) y otras de carácter económico, refuerzan los mecanismos que el Estado había puesto en marcha desde 2012 (como son el Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores, el propio FLA o las medidas extraordinarias de apoyo a los municipios con problemas financieros) con el objetivo de inyectar liquidez tanto a las CC. AA. como a las EE. LL., para que pudieran hacer frente a sus obligaciones de pago en un momento de dificultades económicas, a cambio del cumplimiento de un conjunto de condiciones fiscales y financieras que, en definitiva, han ayudado a que pudieran ir cumpliendo con los objetivos de consolidación fiscal y garantizar así la sostenibilidad de las cuentas públicas.

Estas medidas coyunturales han ido acompañadas de reformas estructurales en el funcionamiento de las administraciones públicas (como la LO 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público, o la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el sector público), que han arbitrado

16. Por establecer un paralelismo, podría utilizarse el siguiente ejemplo para explicar el riesgo que comporta acudir al FLA: pedir una hipoteca abre la puerta a que en caso de impago el banco se quede el inmueble hipotecado, aunque ello no signifique que en el momento de firmar el préstamo la vivienda sea de la entidad financiera, ya que la propiedad (en el caso del FLA, la autonomía política y financiera) se mantiene.

17. Desde la posición opuesta, entre quienes califican esta actuación de “rescate en toda regla”: Vázquez y Lozano, “Creación de un Fondo estatal para atender los vencimientos de deuda de Comunidades Autónomas y evitar el *default*”, 1.

18. Herrero et al., “Factores determinantes del Fondo de Liquidez Autonómica”, 6.

herramientas permanentes de seguimiento, reducción y control de la deuda comercial y de la ejecución del presupuesto público.

Todo ello, con el objetivo común de volver a la senda del crecimiento económico y generar confianza en la economía española, lo que, a la postre, es de esperar que se traduzca en unos menores costes de financiación en los mercados. Para ello, mediante el Real Decreto-ley 17/2014 se declara expresamente que se dirige a poner en marcha nuevos mecanismos que permitan compartir los ahorros financieros entre todas las administraciones, priorizar la atención del gasto social, seguir ayudando a las administraciones con mayores dificultades de financiación e impulsar a las que han conseguido superarlas. En esta dirección, se reduce el número de fondos creados para financiar mecanismos de apoyo a la liquidez, con el fin de mejorar la eficiencia de su gestión.

A través del citado Decreto-ley se crea el Fondo de Financiación a CC. AA., así como también el Fondo de Financiación a Entidades Locales. El primero de ellos se estructura en compartimentos diferenciados para adaptarse a las necesidades financieras de estas administraciones, que tienen la consideración de mecanismos adicionales de financiación, con arreglo a la mencionada disposición adicional primera de la LOEPSF.

También se establece el régimen de integración de los mecanismos ya existentes en los nuevos fondos y se crean compartimentos específicos con condiciones y obligaciones graduadas en virtud de las necesidades financieras que se pretendan cubrir y del grado de cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, deuda pública y períodos de pago a proveedores.

En concreto, el artículo 6 contempla la creación del Fondo de Financiación a CC. AA., con naturaleza de fondo sin personalidad jurídica, con la finalidad de garantizar la sostenibilidad financiera de las CC. AA. adheridas. Se prevé que, con cargo a los recursos del fondo, se formalicen operaciones de crédito con las CC. AA. para atender sus necesidades financieras. Como novedad, el Fondo de Financiación a CC. AA. se estructura en cuatro compartimentos —con características y condiciones propias—, que son los siguientes: Facilidad Financiera, Fondo de Liquidez Autonómico (FLA), Fondo Social y Fondo en Liquidación para la Financiación de los Pagos a los Proveedores de CC. AA.

A este respecto, se ha de puntualizar que en virtud de la disposición final vigésima novena de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Gene-

rales del Estado para el año 2021, se modificó el Real Decreto-ley de 2014 para crear un quinto compartimento, denominado Fondo de Liquidez REACT-UE, a fin de proporcionar a las CC. AA. la liquidez financiera para el rápido despliegue y ejecución de la Ayuda a la Recuperación para la Cohesión y los Territorios de Europa.

Pese a no ser objeto de estudio en el presente trabajo, merece la pena efectuar un breve apunte al objeto de resaltar la creación del denominado Fondo Social, pues evidencia que, entre los nuevos mecanismos que se establecen, la atención al gasto social ocupa un lugar prioritario. El hecho de contar con financiación suficiente para el gasto social supone una garantía decisiva para la adecuada prestación de servicios públicos esenciales, como son la educación, la sanidad y los servicios sociales, pilares básicos de un Estado social y democrático de derecho.

Por tanto, con la finalidad de profundizar en las garantías del gasto social, no solo se adoptan medidas coyunturales que ayuden a las CC. AA. a cancelar su deuda pendiente a 31 de diciembre de 2014 derivada de convenios suscritos con EE. LL. en materia de gasto social, como la creación de un nuevo mecanismo de apoyo a la liquidez —el Fondo Social—, sino que también se articula un conjunto de reformas estructurales que aseguren que tales servicios esenciales prestados por las EE. LL., como Administración más próxima al ciudadano, cuentan con una financiación adecuada.

En este orden de ideas, conviene asimismo diferenciar los objetivos perseguidos por el Fondo de Facilidad Financiera y el FLA, respectivamente. Pues bien, el Fondo de Facilidad Financiera constituye un compartimento pensado para las CC. AA. más saneadas. Posibilita la solicitud de préstamos a las CC. AA. que cumplen los objetivos de estabilidad presupuestaria (de déficit) y de deuda pública, cuando su período medio de pago a proveedores no supere en más de 30 días el plazo máximo previsto en la normativa de morosidad durante dos meses consecutivos, a contar desde la actualización de su plan de tesorería.

En contraste, el FLA se concibe como un compartimento para las autonomías que no logran cumplir sus objetivos presupuestarios (las que no cumplen el objetivo de déficit). De ahí que, como veremos, se les exige la adopción de un plan de ajuste y se lleva a cabo una supervisión de sus movimientos (tienen que explicar mensualmente al Estado su estado de tesorería y el nivel de cumplimiento de su presupuesto). No podrán, en principio, realizar operaciones

instrumentadas en valores, ni operaciones de crédito a largo plazo y deberán comunicar las de corto plazo.

De esta manera, el patrimonio del FLA creado por el Real Decreto-ley 21/2012 se transfirió al Fondo de Financiación a CC. AA., a través del compartimento Fondo de Liquidez Autonómico, y este le sucedió en todos sus derechos y obligaciones. Esta transmisión tuvo lugar el 1 de enero de 2015, y se considera extinguido a partir de esa fecha el antiguo FLA.

Como ocurría con este, el régimen presupuestario, económico-financiero, contable y de control del Fondo de Financiación a CC. AA. será el previsto en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, para los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente con cargo a los presupuestos generales del Estado. La gestión financiera del Fondo compete, como ya señalamos, al ICO. La CDGAE acordará la distribución de la dotación del Fondo de Financiación a CC. AA. por compartimentos, así como los importes máximos a percibir por las CC. AA. beneficiarias para suscribir las correspondientes operaciones de crédito. Igualmente, tal y como ya indicamos, los rendimientos de cualquier naturaleza que genere este Fondo, así como los recursos procedentes de las amortizaciones de las operaciones de crédito concertadas, se ingresarán anualmente en el Tesoro Público. No obstante, se prevé como novedad que la CDGAE pueda acordar que los recursos procedentes de las amortizaciones se destinen a financiar nuevas operaciones de crédito a suscribir con las CC. AA., sin que sea preceptivo su ingreso en el Tesoro Público, y se reduzcan en consecuencia las aportaciones necesarias de los presupuestos generales del Estado para la suscripción de tales operaciones.

Por último, se prevé que el Consejo de Ministros, una vez liquidadas las operaciones de crédito con las CC. AA., previo informe de la Comisión anterior, pueda acordar por real decreto la extinción del Fondo de Financiación a CC. AA.

Centrándonos en el compartimento Fondo de Liquidez Autonómico, regulado en el título II, capítulo II, estructuraremos el examen del mismo, siguiendo la sistemática del Real Decreto-ley 17/2014, en los siguientes apartados:

A. Ámbito subjetivo (artículo 20)

Este apartado, relativo a la “condicionalidad subjetiva”, prevé que las CC. AA. adheridas al antiguo FLA a la entrada en vigor del RDley queden automáti-

camente adscritas al presente compartimento, siempre que cumplan las condiciones financieras y fiscales que en él se establecen.

En particular, se señala que cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 7 de la disposición adicional primera de la LOEPSF, el Ministerio de Hacienda proponga a una comunidad autónoma la entrada a un mecanismo extraordinario de financiación ante el incumplimiento de su período medio de pago, esta se llevará a cabo en este compartimento.

En el supuesto de que la comunidad autónoma no presente la solicitud de adhesión, quedará automáticamente adherida a este compartimento y aportará la estimación de las necesidades de liquidez de la comunidad autónoma para atender en el ejercicio.

B. Ámbito objetivo (artículo 21)

Desde el punto de vista de la condicionalidad respecto del destino de la liquidez o, lo que es igual, la afectación de los recursos proporcionados por el FLA, se prevé que a través del mismo las CC. AA. puedan solicitar financiación para:

- a) Los vencimientos correspondientes a los valores emitidos.
- b) Los vencimientos de préstamos concedidos por instituciones europeas de las que España sea miembro.
- c) Los vencimientos de préstamos concedidos por entidades financieras residentes.
- d) Los vencimientos de préstamos concedidos por entidades financieras no residentes.
- e) Las necesidades de financiación del déficit público, incluyendo las correspondientes a desviaciones de déficit de años anteriores pendientes de financiar.
- f) El endeudamiento contemplado en los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera para financiar la anualidad que deba satisfacerse en el

ejercicio corriente para abonar las liquidaciones negativas en aplicación de lo establecido en la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las CC. AA.

- g) Aquellas operaciones financieras que acuerde la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos.

En otros términos, la finalidad de este Fondo (junto al de Facilidad Financiera) es la de allegar a las CC. AA. los recursos necesarios para financiar el endeudamiento permitido por la normativa de estabilidad presupuestaria, lo cual permite atender tanto el pago de interés de la deuda como el pago preferente a proveedores y a determinadas categorías de gasto consideradas prioritarias (como la sanidad o el gasto farmacéutico). En efecto, aunque inicialmente parecía que el FLA se destinaría en exclusiva a cubrir la deuda financiera de las CC. AA., al amparo de la finalidad contemplada en la letra e), las CC. AA. han podido utilizar también este recurso para el pago de la deuda comercial que mantenían con sus proveedores.

Así se posibilitó a través del Programa para la aplicación del mecanismo de apoyo a la liquidez de las comunidades autónomas de 20 de septiembre de 2012, que en su apartado 5 señalaba que las cuantías del FLA destinadas a atender las necesidades de financiación del déficit público únicamente podían destinarse a las siguientes finalidades: intereses de la deuda, deudas y sanciones tributarias, proveedores y subvenciones. De cara al ejercicio de 2013, a raíz de la recomendación efectuada por el Defensor del Pueblo,¹⁹ ante la grave situación en la que se hallaba la prestación de determinados servicios sociales como consecuencia del retraso en el pago por parte de las CC. AA. (señaladamente los supuestos de personas en situación de dependencia), el Gobierno comunicó su intención de prestar especial atención a la cobertura de los gastos sociales.

Por otra parte, cabe apreciar que, si bien el listado constituye un *numerus clausus*, no es menos cierto que el apartado g) se formula como una cláusula abierta, que posibilita la extensión a otras operaciones. No se precisa, sin

19. Defensor del Pueblo, *Informe del Defensor del Pueblo correspondiente a la gestión realizada durante el año 2012*, 172.

embargo, orden de prelación alguno en este punto, sino que la priorización, como veremos más adelante, la determina la CDGAE, mediante acuerdo.

C. Adhesión al FLA (artículo 22)

En el mes de julio de cada año, las CC. AA. podrán solicitar al Ministerio de Hacienda adherirse al FLA. La solicitud deberá ir acompañada de una estimación de las necesidades de liquidez de la comunidad autónoma para atender en el siguiente ejercicio, detallando la relación de las obligaciones pendientes de pago asociadas a vencimientos de deuda pública que vayan a ser objeto de la financiación y el volumen de la financiación destinado a cubrir déficit público.

La adhesión al FLA requiere la aceptación de dicha solicitud por parte del Ministerio de Hacienda, que atenderá para ello a la situación financiera de la comunidad autónoma. Una vez aceptada la solicitud, el Consejo de Gobierno de la comunidad autónoma adoptará un acuerdo en el que conste su voluntad de adherirse al FLA y el compromiso de cumplir lo dispuesto en este Real Decreto-ley, los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera, los acuerdos de la CDGAE y cualquier otra disposición sobre este mecanismo de financiación (por ejemplo, el programa²⁰ que resulte de aplicación).

Respecto a este programa, resulta criticable que los criterios de priorización del destino del FLA hayan sido desarrollados por el Ministerio de Hacienda a través de un documento sin rango normativo y que, en consecuencia, no ha sido objeto de publicación en el *Boletín Oficial del Estado*. Según Núñez Martínez, cuya opinión compartimos, esta situación entraña una inconstitucionalidad palmaria.²¹ Frente a este parecer, se adujo que, al ser un instrumento

20. Véase, por ejemplo, el “Programa para la aplicación del compartimento Fondo de Liquidez Autonómico del Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas para el ejercicio 2019”, accesible en: http://www.hacienda.gob.es/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/Informaci%C3%B3nCCAA/Programa_FLA_2019.pdf, o el último hasta ahora publicado, previsto para el ejercicio de 2023, accesible en: <https://www.hacienda.gob.es/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/Informaci%C3%B3nCCAA/Programa-FLA-2023.pdf> (última consulta: 15 de mayo de 2023).

21. Refiriéndose a la falta de publicación en el BOE, pese a su carácter normativo, del Acuerdo de la CDGAE de 2 de agosto de 2012, que no solo puso en marcha este mecanismo de apoyo a la liquidez de las CC. AA., sino que vino a establecer un orden de prioridad en el destino de los recursos del FLA, Núñez, “El acceso a la liquidez de las Comunidades Autónomas en el contexto de la actual crisis financiera”, 22-23.

de relación interadministrativa entre el Estado y las CC. AA., bastaría con la comunicación formal a estas. A mi juicio, sin embargo, tal planteamiento debe rechazarse en la medida en que también resultan afectados terceros, como, por ejemplo, los proveedores. Por consiguiente, su aprobación debería haberse realizado como mínimo mediante una orden ministerial, pues sus disposiciones tienen un efecto directo respecto de la aplicación de los recursos del FLA que vinculan a todas las CC. AA. implicadas, con efectos directos o indirectos sobre terceros interesados.²²

D. Concertación de operaciones de crédito (artículo 23)

En relación con este aspecto, se prevé que el importe de las operaciones que concierne el Estado con cargo al FLA con cada una de las CC. AA. que se adhieran no podrá superar los recursos necesarios para atender los vencimientos de la deuda financiera por la comunidad autónoma y sus entidades dependientes que se clasifiquen dentro del sector de administraciones públicas (de acuerdo con la definición del Sistema Europeo de Cuentas), así como las cantidades necesarias para financiar el endeudamiento permitido por la normativa de estabilidad presupuestaria.

El Estado, en nombre y por cuenta de la comunidad autónoma, gestionará, con cargo al crédito concedido, el pago de los vencimientos de deuda pública de la comunidad autónoma, a través del ICO (como agente de pagos). Es decir, el FLA no se pagará directamente a las CC. AA., sino a los acreedores comerciales o financieros de aquellas. Las disposiciones del FLA se ajustarán a un calendario por tramos. El desembolso de cada tramo estará condicionado al cumplimiento de las condiciones financieras y fiscales —que seguidamente comentaremos—, previo informe del Ministerio de Hacienda.

E. Condiciones financieras (artículo 24)

La adhesión al FLA comporta la aceptación, por parte de las CC. AA. (así como de sus organismos o entes públicos integrados en el sector administrativo), de las siguientes condiciones financieras:

22. García Martínez, “El Fondo de Liquidez Autonómico”, 500.

- a) La liquidez otorgada deberá utilizarse para atender lo ya previsto en el ámbito objetivo (artículo 21).
- b) No podrán realizar operaciones instrumentadas en valores ni operaciones de crédito a largo plazo, salvo autorización expresa.
- c) Las condiciones financieras de las operaciones de crédito a corto plazo, que no estén sujetas a autorización conforme a la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y la LOEPSF, deberán ser comunicadas a la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera. Esta comunicación se acompañará del certificado de la Intervención General de la comunidad autónoma sobre el cumplimiento de las condiciones financieras.
- d) El Estado gestionará, en nombre y por cuenta de la comunidad autónoma, con cargo al crédito concedido, el pago de los vencimientos de deuda pública de la comunidad autónoma, así como los pagos correspondientes a las restantes necesidades de financiación del déficit público, y las previstas en la letra f) del artículo 21, a través del Instituto de Crédito Oficial.
- e) La comunidad autónoma suscribirá la correspondiente operación de crédito con el Estado.

Cabe significar que las condiciones reguladas en los apartados b) y c) responden al principio de prudencia financiera, que comporta una mayor restricción para el acceso al crédito de las CC. AA. acogidas al FLA.

F. Condiciones fiscales (artículo 25)

Igualmente, la adhesión por parte de una comunidad autónoma al FLA implicará la aceptación de las condiciones siguientes:

- a) La comunidad autónoma deberá presentar y acordar con el Ministerio de Hacienda, en los 7 días naturales desde que su Consejo de Gobierno u órgano equivalente haya aprobado el acuerdo de adhesión, un plan de ajuste consistente con los objetivos de estabilidad y de deuda pública y con el plan económico-financiero que, en su caso, hubiera presentado, y que asegure el reembolso de las cantidades aportadas por el Fondo de Fi-

nanciación de CC. AA. Como ya señalamos, si la comunidad autónoma ya tuviera aprobado un plan de ajuste, deberán acordarse con el Ministerio de Hacienda las modificaciones que resulten necesarias para el cumplimiento de los nuevos compromisos adquiridos.

- b) La comunidad autónoma se someterá a la supervisión por parte del Ministerio de Hacienda respecto de la adopción y ejecución de las medidas previstas en el plan de ajuste.
- c) El plan de ajuste será único, con independencia del compartimento del que traiga causa.
- d) La falta de remisión, o la valoración desfavorable del plan de ajuste, darán lugar a la inadmisión de la adhesión al compartimento.
- e) La comunidad autónoma enviará mensualmente al Ministerio de Hacienda, a través de su Intervención General o unidad equivalente, información actualizada sobre la ejecución del plan de ajuste y deberá atender cualquier requerimiento de información que le formule, a estos efectos, dicho Ministerio.

En este ámbito, cobra especial protagonismo el denominado *plan de ajuste*, como instrumento en el que se concreta el acuerdo entre las administraciones central y autonómica, para garantizar el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y para la sostenibilidad financiera de las CC. AA. Este plan de ajuste es único y dinámico en el tiempo, dado que debe ir adaptándose a los diferentes compromisos adquiridos por la comunidad autónoma y a la evolución de sus ingresos y gastos. En el caso de que algunas CC. AA. ya dispongan de un plan de ajuste en vigor, como consecuencia de haberse adherido a otros mecanismos de apoyo a la liquidez implementados por el Estado, y decidan también acceder al FLA, deberán realizar las modificaciones necesarias en su plan de ajuste para garantizar el cumplimiento de los nuevos compromisos que adquieren.

Con el fin de llevar a cabo un adecuado seguimiento de los planes, se establecen obligaciones periódicas de remisión de información económica, financiera, presupuestaria y de tesorería, al objeto de evitar desviaciones en el cumplimiento del contenido del plan de ajuste.

Nótese, por lo que concierne al apartado a), que una de las condiciones financieras importantes radica en la garantía que representa para el Estado el que los recursos del sistema de financiación de cada comunidad autónoma de régimen común respondan de las obligaciones contraídas con el Estado con ocasión de la utilización del FLA. Con ello, se está estableciendo la afectación de las liquidaciones del sistema de financiación autonómica que el Estado tiene que efectuar a las CC. AA., constituidas esencialmente por la recaudación obtenida de los tributos cedidos gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al pago de esta obligación financiera contraída con el Estado. Esto es, se está afectando un recurso fundamental de la hacienda autonómica que, en principio, no está afectado a una determinada finalidad, lo cual puede lesionar la autonomía financiera y comprometer el normal funcionamiento de la propia comunidad autónoma. Por esta razón, García Martínez señala que debería haberse establecido un límite a esa afectación (un porcentaje máximo).²³

Por otro lado, en el caso del País Vasco y de Navarra, con carácter previo a la adhesión al FLA es necesario que suscriban un convenio con el Estado, “que afecte recursos en garantía de la operación de crédito que se formalice”. Tal especialidad encuentra su fundamento en el distinto sistema de financiación que tienen estas dos CC. AA., ya que en el sistema foral no se producen liquidaciones practicadas por el Estado a favor de las comunidades de los recursos de su sistema de financiación, por lo que no pueden practicarse las correspondientes retenciones sobre tales liquidaciones como garantía del pago de los créditos concertados.²⁴

Sea como fuere, cabe destacar que la retención por parte del Estado de recursos del sistema de financiación de las CC. AA. para pagar directamente las deudas que estas tuvieran con sus proveedores fue declarada acorde al texto constitucional a través de la Sentencia del TC 101/2016, de 25 de mayo, donde frente a la alegación de que tal medida atentaría contra el principio de autonomía financiera, al inmiscuirse en las decisiones sobre gasto de las CC. AA., el TC consideró que se trataba de un “límite legítimo de la autonomía financiera, por adecuado, necesario y proporcionado”.²⁵

23. García Martínez, “La condicionalidad fiscal y financiera derivada de la adhesión de las Comunidades Autónomas al Fondo de Liquidez Autonómico”, 308.

24. García Martínez, “El Fondo de Liquidez Autonómico”, 506-507.

25. STC (Pleno) 101/2016, de 25 de mayo (fundamento jurídico sexto). Véase, sobre este pronunciamiento, Cancio, “Límites constitucionales en la aplicación del principio de propor-

Este pronunciamiento refuerza el criterio ya sentado por el TC al hilo de su Sentencia 215/2014, de 18 de diciembre,²⁶ en la que ya se señaló, desde un plano más general, que la autonomía financiera no resultaba lesionada por las exigencias impuestas en orden al cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria. E igualmente ha sido refrendado por posteriores pronunciamientos del alto tribunal, como el recaído el 22 de septiembre de 2016,²⁷ lo que demuestra que nos hallamos ante una doctrina jurisprudencial constante y reiterada en esta materia.

G. Seguimiento de los planes de ajuste (artículo 26)

El *dictum* de este precepto prevé que el Ministerio de Hacienda realice el seguimiento de los planes de ajuste.²⁸

El órgano de control interno de la comunidad autónoma velará por la adecuada aplicación del plan de ajuste, para lo que realizará las actuaciones que sean necesarias y, en su caso, dejará constancia de su no adopción o incumplimiento en los correspondientes informes de seguimiento, que remitirá al Ministerio de Hacienda.

En caso de que el Ministerio de Hacienda detecte riesgos de incumplimiento de las medidas del plan de ajuste, propondrá su modificación con la adopción de nuevas medidas o la alteración del calendario de su ejecución, pudiendo solicitar a la Intervención General de la Administración del Estado que lleve a cabo actuaciones de control.

En todo caso, el cumplimiento de las medidas propuestas condicionará la concesión de los sucesivos tramos de préstamo. Si se detectara riesgo de incumplimiento del pago de los vencimientos de deuda pública, se actuará conforme a lo previsto en la LOEPSF.

cionalidad”.

26. STC (Pleno) 215/2014, de 18 de diciembre.

27. STC (Pleno) 156/2016, de 22 de septiembre.

28. En el portal institucional del Ministerio de Hacienda se encuentra toda la información relativa a los planes de ajuste de las CC. AA.: <http://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/EstabilidadPresupuestaria/InformacionCCAAAs/PlanesAjusteCCAA.aspx> (última consulta: 15 de mayo de 2023).

H. Actuaciones de control (artículo 27)

En este apartado se contempla la posibilidad de que la Intervención General de la Administración del Estado lleve a cabo una “misión de control”, que tendrá como objetivo concretar el diagnóstico de la situación financiera de la comunidad autónoma en el marco de los compromisos adquiridos en el plan de ajuste.

Como es obvio, el órgano de control interno de la comunidad autónoma prestará toda la ayuda y colaboración que sea necesaria, incluido el acceso a toda la documentación de la comunidad autónoma, para el buen desempeño de las funciones de la Intervención General.

En el plazo de un mes desde el inicio de la “misión de control”, la Intervención emitirá un informe sobre la adecuación financiera de las previsiones incluidas en el plan de ajuste y los incumplimientos o riesgos de incumplimiento del mismo. Dicho informe se enviará al Ministerio de Hacienda, a efectos de aplicar lo dispuesto en los artículos 25 y 26 LOEPSF.

Una vez analizado el régimen jurídico del FLA y atendidas principalmente tanto la condicionalidad impuesta —en sus distintas vertientes— como el severo control al que necesariamente han de someterse las CC. AA. que se adhirieran al mismo, deviene imprescindible efectuar una reflexión global acerca de la incidencia que tales exigencias tienen sobre la autonomía financiera de los entes autonómicos en materia de gasto.

La premisa para ello no puede ser otra que la interpretación del contenido de tal autonomía por parte del TC, que desde antaño ha concretado esta manifestación como “poder de gasto autónomo”, aludiendo a unas competencias exclusivas, que engloban no solo la libertad de sus órganos de gobierno para establecer el destino y la orientación de ese gasto público, sino también su cuantificación y distribución. Incluso se llegó a mantener que, en caso contrario, la autonomía política de las CC. AA. no podía verificarse, por ser una idea vacía de contenido.²⁹

29. Escribano, “La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas”, II.

De otra parte, ahondando en la cuestión, el propio TC vino a declarar en su Sentencia 13/1992 que la estabilidad presupuestaria se configura como una orientación de política económica general, que el Estado puede dictar *ex artículo 149.1.13 CE*, matizando empero que su ejercicio ha de respetar en todo caso la autonomía política y financiera de las CC. AA. Tal autonomía política —reconocida en los artículos 2 y 137 CE— no es, en palabras del TC, sino “la capacidad de autogobierno, que se manifiesta, sobre todo, en la capacidad para elaborar sus propias políticas públicas en las materias de su competencia”.³⁰

La jurisprudencia constitucional en este tema es inequívoca (SSTC 63/1986,³¹ 201/1988³² y 96/1990³³), en el sentido de sostener que ello implica la plena disponibilidad de sus ingresos, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, a fin de poder ejercer las competencias propias y, en especial, las que se configuran como exclusivas. Ciertamente es que tal autonomía no es absoluta (STC 237/1992, ya citada, fundamento jurídico sexto), esto es, no excluye la existencia de controles, incluso específicos (STC 96/1990, fundamento jurídico decimocuarto), pero sin olvidar la limitación inadecuada de dicha autonomía financiera que suponen las intervenciones estatales a través de rigurosos controles que no sean indispensables para asegurar la coordinación de la política autonómica en un determinado sector económico con programación, a nivel nacional (STC 201/1988, fundamento jurídico cuarto).

De conformidad con tal doctrina jurisprudencial, considero que la adhesión al FLA por parte de las CC. AA. comporta un importante menoscabo de la autonomía financiera de estas, explicitado fundamentalmente a través de la imposición de una rígida condicionalidad fiscal y financiera, del sometimiento a una estricta supervisión por parte del Estado y de la previsión de unas medidas coercitivas, que intensifican una suerte de función tutelar³⁴ de aquel en claro detrimento de la idea de autonomía financiera que el texto constitucional reconoce a las CC. AA.

30. STC (Pleno) 13/1992, de 6 de febrero, fundamento jurídico séptimo.

31. STC (Pleno) 63/1986, de 21 de mayo.

32. STC (Pleno) 201/1988, de 27 de octubre.

33. STC (Pleno) 96/1990, de 24 de mayo.

34. Escribano, “La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas”, 19, 23, 24, 25 y 26, donde se refiere a las distintas medidas impuestas a las CC. AA. acogidas al FLA, que conllevan una drástica reducción de su autonomía financiera.

Adicionalmente, la adhesión forzada a sistemas y plataformas informáticos estatales,³⁵ aplicable a todas las CC. AA. que recurren al FLA, se concibe también desde algunos sectores³⁶ como una limitación de dicha autonomía. Incluso se llega a calificar este hecho de “proceso involutivo” en el Estado de las autonomías, o de “recentralización” *de facto*, al entender que el Estado ha utilizado el FLA para imponer su modelo de organización administrativa a un amplio grupo de CC. AA. En esta línea, se cuestiona que estas plataformas contribuyan a una mayor eficacia de las administraciones autonómicas y, por ello, a un ahorro económico, en la medida en que los sistemas estatales de e-Administración no son, precisamente, eficaces, teniendo además la adhesión a los mismos un coste económico. Según esta tesis, dicha imposición estatal incide negativamente sobre el principio básico competencial de autoorganización de las administraciones autonómicas y, en el fondo, sobre el principio de autonomía. Sin perjuicio de compartir en parte las consideraciones expuestas, debe no obstante recordarse que en este ámbito rige también el principio de coordinación con la hacienda del Estado —entendido en su vertiente técnica— que, como es sabido, constituye una importante limitación del principio de autonomía, de conformidad con lo establecido en el artículo 156 CE, y que debe entenderse en términos de colaboración, transparencia y participación; así como el principio de lealtad institucional, como uno de los pilares sobre los que se sustenta el principio de estabilidad presupuestaria. Sobre esta cuestión se pronunció también el TC en su Sentencia de 15 de diciembre de 2016,³⁷ con ocasión de la cual vino a enfatizar la relevancia del principio de cooperación interadministrativa entre el Estado y las CC. AA.

Desde esta óptica, la posible lesión de este principio se agrava cuanto más amplia, intensa y permanente es la intervención del Estado, esto es, cuanto más se prolonga la aplicación del FLA. De ahí que algunos estudiosos³⁸ hayan

35. Este mandato encuentra su fundamento originario en el apartado 1.E de la Orden PRE/710/2016, de 12 de mayo, por la que se publicó el Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos de 31 de marzo de 2016, sobre condiciones adicionales a cumplir por las comunidades autónomas adheridas al Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas, compartimento Fondo de Liquidez Autonómico 2016.

36. Fondevila, “Estado de Derecho o el *imperium* de la deslealtad institucional”, 2.

37. STC (Pleno) 217/2016, de 15 de diciembre.

38. En esta dirección, Núñez Martínez ha subrayado que “en tanto la situación de los mercados internacionales de capitales no cambie, las CCAA seguirán dependiendo del FLA, en la medida en que por el momento el Gobierno no se plantea la introducción de los denominados hispabonos, que habrían de permitir, probablemente, un nivel de menor dependencia política

propuesto la necesidad de adoptar por parte del Estado medidas para afrontar la falta de liquidez de las CC. AA. más acordes con la autonomía financiera de estas últimas. Nos referimos a medidas menos intervencionistas, como, por ejemplo, la emisión de bonos conjuntos entre el Estado y las CC. AA. o la emisión de bonos autonómicos pero con la garantía o el respaldo del Estado. Téngase en cuenta, no obstante, y sin perjuicio del meritorio valor que encierran estas aportaciones, que en la época más crítica no se hubiera podido utilizar la fórmula de los hispabonos (bonos de las CC. AA. avalados por el Estado, a imagen y semejanza de los propuestos eurobonos de los estados miembros de la UE), por lo que las soluciones apuntadas³⁹ no eran tan sencillas, al no ser esta una alternativa real.⁴⁰

Por último, conviene tener presente el mandato de la disposición adicional decimoctava, que, bajo la rúbrica “Liquidaciones de los recursos del sistema de financiación de CC. AA.”, establece que el importe de las liquidaciones positivas de los recursos del sistema de financiación que se practiquen en el año 2016 o siguientes se destinará en cada ejercicio por las CC. AA., en su caso, a amortizar la parte del saldo vivo del préstamo obtenido con cargo al compartimento FLA o del compartimento Facilidad Financiera, del Fondo de Financiación a CC. AA., que se hubiese destinado a satisfacer las liquidaciones negativas del año 2013 o siguientes de dicha comunidad autónoma.

2.3. El recurso al FLA por parte de las CC. AA. durante el período 2012-2022: evaluación de datos y estadísticas

En la fecha de su creación, el FLA se dotó con cargo a los presupuestos generales del Estado para el ejercicio de 2012, por un importe de 18.000 millones

y financiera de las CCAA respecto del Estado”. Núñez, “El acceso a la liquidez de las Comunidades Autónomas en el contexto de la actual crisis financiera”, 31. Participa también de esta línea de pensamiento: García Martínez, “La condicionalidad fiscal y financiera derivada de la adhesión de las Comunidades Autónomas al Fondo de Liquidez Autonómico”, 315.

39. Una perspectiva europea sobre los mecanismos de acceso a la liquidez de los entes subcentrales, pese a que la situación de los estados miembros contemplados no era idéntica a la de España, puede consultarse en: Núñez, “El acceso a la liquidez de las Comunidades Autónomas en el contexto de la actual crisis financiera”, 27-29.

40. Véase, sobre este extremo, Calvo, “La crisis financiera de las Comunidades Autónomas y la creación del Fondo de Liquidez Autonómico como mecanismo destinado a hacer frente a las dificultades de acceso a la financiación”, 87-94.

de euros (derivado de un crédito extraordinario al presupuesto en vigor, que se financió con deuda pública, lo que supuso un incremento de las emisiones del Tesoro —un auténtico reto en aquel momento—). La primera comunidad autónoma que manifestó su intención de acogerse al FLA fue la Comunidad Valenciana, y Cataluña —como después comentaremos— es la que más fondos ha solicitado y más ha recibido.

En este primer ejercicio se adhirieron al FLA nueve CC. AA., sin llegar a agotarse los fondos del mismo.⁴¹ El FLA se prorrogó para el año 2013 a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013, mediante una nueva dotación patrimonial que ascendió a 23.000 millones. La partida presupuestaria del FLA se configuró entonces como un crédito ampliable, lo que permitiría dotar nuevos recursos económicos durante el ejercicio si las necesidades financieras de las CC. AA. así lo aconsejasen. Con posterioridad, como es sabido, la vigencia de este mecanismo adicional de financiación a las CC. AA. se ha ido prorrogando hasta la actualidad.⁴²

El territorio más dependiente, con diferencia, de estas inyecciones de liquidez del Estado ha sido Cataluña, como puede observarse en los siguientes gráficos publicados por el Ministerio de Hacienda en su *Informe sobre los mecanismos de financiación de CC. AA. Balance 2012-2017*.⁴³

Cuadro IV.1.1 - FLA 2012. Distribución entre vencimientos deuda y financiación déficit
Importe en miles de euros

COMUNIDADES AUTÓNOMAS	Amortizaciones deuda	Financiación déficit		TOTAL
		Intereses	Proveedores y otros	
ANDALUCÍA	958.840,15	104.544,50	1.729.468,38	2.792.853,03
ASTURIAS	22.435,71	5.449,55	233.629,37	261.514,63
C. VALENCIANA	2.433.878,17	242.551,72	1.153.032,69	3.829.462,58
CANARIAS	476.000,00	25.283,29	405.567,05	906.850,35
CANTABRIA	0,00	20.538,09	116.598,81	137.136,90
CASTILLA-MANCHA	644.831,99	138.242,78	254.069,49	1.037.144,26
CATALUÑA	4.599.602,68	244.076,02	1.821.134,86	6.664.813,56

41. ICO, *Informe Anual 2012*, 26. En concreto, se indica que se ha dispuesto de 16.566 millones de euros de los 18.000 millones con los que estaba dotado el FLA para el ejercicio de 2012.

42. A título de ejemplo, la prórroga del FLA para el ejercicio de 2014 se aprobó a través de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, con una dotación de 23.000 millones de euros.

43. Ministerio de Hacienda, *Informe sobre los mecanismos de financiación de CC. AA.*

COMUNIDADES AUTÓNOMAS	Amortizaciones deuda	Financiación déficit		TOTAL
		Intereses	Proveedores y otros	
ILLES BALEARS	76.192,69	52.815,34	342.660,44	471.668,48
MURCIA	245.994,65	49.433,05	241.257,59	536.685,29
Total general	9.457.776,05	882.934,34	6.297.418,67	16.638.129,07

Fuente: Ministerio de Hacienda.

Cuadro IV.2.1 - FLA 2013. Distribución entre vencimientos deuda y financiación déficit
Importe en miles de euros

COMUNIDADES AUTÓNOMAS	Amortizaciones deuda	Liquidaciones negativas Sistema de financiación 2008 y 2009*	Financiación déficit y retenciones por liquidaciones negativas		TOTAL
			Intereses	Proveedores y otros	
ANDALUCÍA	2.201.349,11	581.822,25	100.383,79	1.660.594,59	4.544.149,73
ASTURIAS	90.767,70	72.499,55	5.289,72	352.759,14	521.316,10
C. VALENCIANA	1.679.156,64	193.682,60	94.587,11	1.151.662,36	3.119.088,71
CANARIAS	193.715,78	171.189,13	3.551,76	473.417,69	841.874,36
CANTABRIA	47.215,00	46.424,35	0,00	232.862,44	326.501,79
CASTILLA-MANCHA	285.543,74	62.290,92	19.600,12	492.468,92	859.903,70
CATALUÑA	8.360.357,92	151.534,11	279.310,40	2.023.535,68	10.814.738,12
ILLES BALEARS	478.180,00	15.400,96	12.326,16	542.360,10	1.048.267,23
MURCIA	435.370,00	67.814,63	20.497,21	321.035,05	844.716,90
Total general	13.771.655,89	1.362.658,50	535.546,27	7.250.695,99	22.920.556,65

Fuente: Ministerio de Hacienda.

Cuadro IV.3.1 - FLA 2014. Distribución entre vencimientos deuda y financiación déficit
Importe en miles de euros

COMUNIDADES AUTÓNOMAS	Amortizaciones deuda	Liquidaciones negativas Sistema de financiación 2008 y 2009*	Financiación déficit y retenciones por liquidaciones negativas		TOTAL
			Intereses	Proveedores y otros	
ANDALUCÍA	1.387.532,43	0,00	103.737,05	2.606.054,56	4.097.324,05
ASTURIAS	2.999.084,92	0,00	271.214,16	2.787.131,00	6.057.430,07
C. VALENCIANA	78.880,13	171.189,13	6.691,71	559.930,54	816.691,51
CANARIAS	55.719,64	46.424,35	1.716,60	240.738,67	344.599,26
CANTABRIA	755.320,70	0,00	103.029,64	749.908,04	1.608.258,39
CASTILLA-MANCHA	4.076.260,77	0,00	212.278,09	3.624.320,22	7.912.859,08
CATALUÑA	0,00	0,00	0,00	177.998,15	177.998,15
ILLES BALEARS	463.258,26	0,00	35.360,17	588.202,29	1.086.820,72
MURCIA	326.072,17	0,00	39.758,41	747.370,17	1.113.200,76
Total general	10.142.129,02	217.613,47	773.785,83	12.081.653,66	23.215.181,98

* En esta columna se incluye el importe destinado a financiar la devolución de las liquidaciones negativas 2008-2009, que se abonó directamente a CC. AA. Para el resto de CC. AA., el importe que financia la devolución de las liquidaciones negativas figura en los pagos a proveedores y otros.

Fuente: Ministerio de Hacienda.

Cuadro V.1.1.1 - FLA y Facilidad Financiera 2015. Datos por CC. AA.

Importe en miles de euros

COMUNIDADES AUTÓNOMAS	Importe	Nº de facturas	Nº de proveedores
ANDALUCÍA	1.105.470,00	134.895	1.819
ARAGÓN	675.839,94	103.409	1.171
ASTURIAS	71.787,16	10.435	962
CANARIAS	181.661,63	143	49
CASTILLA Y LEÓN	832.025,84	108.420	2.902
EXTREMADURA	302.605,01	23.478	1.500
GALICIA	62.610,25	2.991	114
ILLES BALEARS	348.872,41	39.769	1.468
MADRID	1.846.069,27	229.899	4.154
LA RIOJA	79.089,11	4.407	723
Total FFF	5.506.030,63	657.846	10.804
C. VALENCIANA	4.405.105,59	321.768	30.619
CANTABRIA	238.383,10	18.293	1.573
CASTILLA-MANCHA	798.281,71	84.500	3.540
CATALUÑA	4.960.314,85	307.677	60.471
MURCIA	739.450,31	56.201	1.405
Total FLA	11.141.535,57	788.439	94.811
Total general	16.647.566,20	1.446.285	103.759

Fuente: Ministerio de Hacienda.

Cuadro V.2.2 - FLA 2016. Datos por CC. AA.

Importe en miles de euros

COMUNIDADES AUTÓNOMAS	Importe	Nº de facturas	Nº de proveedores *
ANDALUCÍA	1.721.525,59	256.431	6.845
ARAGÓN	680.646,17	176.367	4.014
C. VALENCIANA	2.665.941,29	267.555	6.183
CANTABRIA	196.897,89	15.127	1.189
CASTILLA-MANCHA	561.517,78	105.066	4.059
CATALUÑA	3.292.534,85	292.597	47.987
EXTREMADURA	511.287,18	93.416	2.835
ILLES BALEARS	399.449,09	36.834	1.574
MURCIA	689.432,63	105.850	2.153
Total general	10.719.232,46	1.349.243	70.065

* El importe del Total Proveedores no coincide con el desglose por comunidades, ya que un mismo proveedor puede encontrarse incluido en varias CC.AA.

Fuente: Ministerio de Hacienda.

Cuadro V.3.2 - FLA 2017. Datos por CC. AA.

Importe en miles de euros

COMUNIDADES AUTÓNOMAS	Importe	Nº de facturas	Nº de proveedores *
ANDALUCÍA	618.538,12	66.799	2.655
ARAGÓN	401.406,66	84.264	3.607
C. VALENCIANA	1.483.005,49	97.089	2.786
CANTABRIA	196.589,97	14.109	1.232
CASTILLA-MANCHA	257.198,46	53.716	3.598
CATALUÑA	1.822.376,72	52.198	3.579
EXTREMADURA	319.765,71	30.622	2.744
ILLES BALEARS	170.686,20	4.013	813
MURCIA	481.727,52	72.545	1.443
Total general	5.751.294,84	475.355	17.442

Fuente: Ministerio de Hacienda.

El 9 de marzo de 2018, el Consejo de Ministros dio luz verde al acuerdo de solicitud de adhesión de Cataluña al Fondo de Financiación a CC. AA. de 2018, a través del compartimento FLA, y aprobó que Cataluña solicitara al FLA 3.477 millones de euros. Este dato pone de relieve que, como ya avanzamos, Cataluña es la comunidad autónoma que más asistencia recibe (entre un 30% y un 32% de los fondos del FLA), en línea con el porcentaje que viene percibiendo desde la creación del FLA.

Respecto al recurso al FLA por parte del resto de CC. AA., cabe afirmar que la Comunidad Valenciana ocupa el segundo lugar, seguida de Andalucía, como territorios que mayores dotaciones han recibido del FLA. Conviene advertir que los últimos préstamos vencerán dentro de 10 años, pues las CC. AA. adheridas al FLA firmaron ejercicio tras ejercicio préstamos a 10 años con el Estado para cubrir el déficit generado por la crisis a fin de poder atender los servicios básicos. Estos préstamos se concedieron con dos años de carencia, tras los cuales han tenido que empezar a amortizar capital.

Sea como fuere, lo cierto es que, pese a las críticas formuladas contra este mecanismo, las CC. AA. se han ahorrado alrededor de 22.000 millones de euros en intereses entre 2012 y 2016, gracias a las ayudas del plan de pagos a proveedores y el FLA, con unas condiciones mucho más favorables que las

de los mercados —tienen dos años de carencia y unos tipos más bajos—; incluso, en 2015 (año electoral, por otra parte), el Gobierno llegó a ofrecer algunos préstamos a tipo 0. Esta financiación tan ventajosa es posible porque es el ICO el que negocia con los bancos y ofrece el aval del Estado para obtener los préstamos, si bien una parte importante procede también de las Loterías y Apuestas del Estado. Todo ello ha propiciado que en los últimos años las CC. AA. hayan conseguido reducir el gasto en intereses financieros a prácticamente la mitad, tal y como se desprende de los gráficos siguientes, publicados por el Ministerio de Hacienda en su *Informe sobre beneficios de los mecanismos adicionales de financiación a Comunidades Autónomas y otras medidas de liquidez. Período 2012-2016*.⁴⁴

Ahorros intereses asociados al FLA 2012-2014

CC. AA.	Ahorros 2012	Ahorros 2013	Ahorros 2014			Ahorros 2012-2014
			Márgenes de mercado	Por rebaja 1% desde octubre a diciembre 2014	Total	
ANDALUCÍA	12,34	188,08	318,58	70,80	389,38	589,80
P. ASTURIAS	0,61	15,79	29,55	6,26	35,81	52,21
ILLES BALEARS	1,26	50,61	92,17	14,70	106,87	158,74
CANARIAS	4,11	55,21	77,18	17,10	94,28	153,60
CANTABRIA	0,32	11,67	20,96	4,10	25,06	37,05
CASTILLA-LA MANCHA	5,90	87,83	132,81	20,20	153,01	246,74
CATALUÑA	65,64	559,52	900,76	174,00	1.074,76	1.699,92
EXTREMADURA	0,00	0,44	0,44	0,44		
R. MURCIA	3,60	57,20	94,24	13,90	108,14	168,95
C. VALENCIANA	19,83	285,18	429,61	78,10	507,71	812,72
TOTAL	113,59	1.311,09	2.095,87	399,61	2.495,48	3.920,16

	Ahorro intereses 2015	Ahorro intereses 2016
Andalucía	589,79	512,58
Aragón	9,34	16,33
Asturias	44,52	44,51
Baleares	138,75	121,11
Canarias	108,27	96,59
Cantabria	38,90	31,69
Castilla-La Mancha	267,12	222,47
Castilla y León	85,24	24,45

44. Ministerio de Hacienda, *Informe sobre beneficios de los mecanismos adicionales de financiación a Comunidades Autónomas y otras medidas de liquidez*.

	Ahorro intereses 2015	Ahorro intereses 2016
Cataluña	1.236,92	1.026,35
Extremadura	11,84	13,35
Galicia	93,56	20,10
La Rioja	11,28	3,08
Madrid	5,17	21,78
Murcia	148,71	123,11
Valencia	753,19	631,38
Total CC. AA.	3.542,59	2.908,88

Fuente: MINHAP. Datos en millones de euros.

En 2022, Andalucía presentó una actualización de su Plan Plurianual de Endeudamiento (PPE) 2021-2024, en cumplimiento del acuerdo de la CDGAE de 5 de julio de 2018, que permite combinar la financiación con cargo al Fondo de Financiación (mediante el compartimento Facilidad Financiera) y la captación de recursos a través del mercado.

Durante 2022 y 2023 hubo ocho CC. AA. adheridas al FLA: Aragón, Baleares, Cantabria, Cataluña, Extremadura, Murcia, La Rioja y la Comunidad Valenciana. La dotación total de los compartimentos FLA y Facilidad Financiera para el primer trimestre de 2023 ascendió a 10.620,23 millones (FLA = 10.416,4 y FF (Andalucía) = 203,4). Y la distribución de los fondos por CC. AA. fue la siguiente: Cataluña (4.749,93), Comunidad Valenciana (2.790,76), Castilla-La Mancha (929,96), Aragón (810,74), Baleares (488,75), Murcia (269,69), Cantabria (179,52), Extremadura (151,78) y La Rioja (45,26).

	AÑO 2019	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022	AÑO 2023
	Mecanismos Extraordinarios				
	FLA	FLA	FLA	FLA	FLA
ANDALUCÍA	0,0	6.007,8	0,0	0,0	0,0
ARAGÓN	1.293,1	0,0	1.342,7	1.125,2	810,7
CAST. LA MANCHA	1.746,8	0,0	2.543,5	2.389,5	930,0
CASTILLA Y LEÓN	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
CATALUÑA	0,0	0,0	13.469,3	12.673,5	4.749,9
CANARIAS	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
EXTREMADURA	507,9	0,0	578,6	850,7	151,8
GALICIA	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
C. VALENCIANA	6.783,5	8.161,1	8.992,6	7.813,3	2.790,8
ASTURIAS	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
BALEARS (ILLES)	0,0	0,0	1.125,7	1.153,2	488,8
CANTABRIA	0,0	0,0	511,9	462,5	179,5
MADRID	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
MURCIA	1.475,5	2.022,0	1.821,8	1.811,5	269,7
RIOJA (LA)	0,0	0,0	275,9	320,2	45,3
PAIS VASCO	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
NAVARRA	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Total CC. AA.	11.806,8	16.190,9	30.662,1	28.699,6	10.416,4
Datos en millones de euros					

3. Conclusiones

El estudio realizado nos permite formular una serie de reflexiones para el debate, a modo de consideraciones finales, que serían las siguientes.

Primera consideración. Resulta evidente que las reglas fiscales adoptadas por el legislador —en buena medida, a instancias de la UE— han tratado de incidir en los problemas derivados de un déficit excesivo o de un volumen muy elevado de deuda pública —lo cual es muy loable—, pero ciñéndose a paliar las consecuencias de tal situación, no la causa de la misma.

Es decir, medidas como la instauración de los límites derivados de la estabilidad presupuestaria o de la sostenibilidad financiera o la determinación de un período medio de pago a los proveedores, o incluso la creación del FLA, han tratado de atajar parte del problema, pero no han incidido, sin embargo, en la causa que lo genera.

13. COMUNIDADES AUTÓNOMAS
Datos referidos a septiembre de 2022

13.6 Deuda según el Protocolo de Déficit Excesivo (PDE). Resumen general
Millones de euros

	Serie en cuadro y columna/ Time series in table and column	Valores representativos de deuda/ Debt securities				Préstamos/Loans				Instituciones financieras residentes / Resident financial institutions			Resto del mundo/ Rest of the world	Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas/ for the Financing of Regional (Autonomous) Governments	Asociaciones Público-Privadas (APPs) y otra deuda imputada /Public-Private Partnerships (PPPs) and other imputed debt
		Total	Corto plazo / Short-term	Largo plazo / Long-term	Total	Total	Del cual: factoring sin recurso	Corto plazo / Short-term	Largo plazo / Long-term	8	9	10			
TOTAL	I	2-3+6	3=4+5	4	5	6=7+11+12+13	7=9+10	8	9	10	11	12	13	TOTAL	
	13/9/1	316 663	46 379	89	46 190	270 284	64 656	1 050	4 236	60 420	17 705	180 045	7 878	TOTAL	
1. Andalucía	13/9/2	37 419	5 019	89	4 831	32 400	3 921	55	54	3 867	2 159	25 871	449	1. Andalucía	
2. Aragón	13/9/3	9 999	938	—	938	8 261	3 755	22	34	3 721	491	4 014	—	2. Aragón	
3. Principado de Asturias	13/9/4	4 246	364	—	364	3 882	2 298	7	159	2 139	493	995	97	3. Principado de Asturias	
4. Illes Balears	13/9/5	9 135	600	—	600	8 535	4 254	39	150	4 105	56	4 009	216	4. Illes Balears	
5. Canarias	13/9/6	6 435	751	—	751	5 705	4 360	10	8	4 352	41	1 304	—	5. Canarias	
6. Cantabria	13/9/7	3 428	40	—	40	3 388	68	41	4	64	117	3 125	79	6. Cantabria	
7. Castilla-La Mancha	13/9/8	15 319	633	—	633	14 886	4 829	3	2	4 826	428	9 629	—	7. Castilla-La Mancha	
8. Castilla y León	13/9/9	13 124	3 808	—	3 808	9 317	5 391	59	69	5 322	1 504	2 157	265	8. Castilla y León	
9. Cataluña	13/9/10	84 386	2 472	—	2 472	82 014	4 451	76	1 384	3 067	4 187	69 438	3 937	9. Cataluña	
10. Extremadura	13/9/11	5 093	470	—	470	4 623	2 716	8	30	2 686	186	1 722	—	10. Extremadura	
11. Galicia	13/9/12	11 824	2 500	—	2 500	9 324	4 855	10	239	4 616	917	3 208	343	11. Galicia	
12. La Rioja	13/9/13	1 647	30	—	30	1 617	753	1	3	751	158	705	—	12. La Rioja	
13. Comunidad de Madrid	13/9/14	34 963	20 063	—	20 063	14 500	9 861	21	34	9 827	2 692	—	1 947	13. Comunidad de Madrid	
14. Región de Murcia	13/9/15	11 387	95	—	95	11 492	1 942	251	690	1 252	430	9 095	4	14. Región de Murcia	
15. Comunidad Foral de Navarra	13/9/16	3 282	1 184	—	1 184	2 098	1 346	3	295	1 051	466	—	286	15. Comunidad Foral de Navarra	
16. País Vasco	13/9/17	11 395	6 961	—	6 961	4 435	3 136	4	4	3 132	1 299	—	—	16. País Vasco	
17. Comunitat Valenciana	13/9/18	54 260	432	—	432	53 809	6 719	440	1 077	5 642	2 062	44 772	255	17. Comunitat Valenciana	
PRO MEMORIA:															MEMORANDUM ITEM
EMPRESAS PÚBLICAS NO INCLUIDAS	13-11/1	2 608	829	—	829	1 779	694	47	56	638	1 085	—	—	PUBLIC ENTERPRISES NOT INCLUDED	
EN EL SECTOR AAPP														WITHIN THE GENERAL GOVERNMENT	
September 2022 data															
13.6 Debt according to the Excessive Deficit Procedure (EDP). General Summary															
13. REGIONAL (AUTONOMOUS) GOVERNMENTS															

Nota: El Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas ha asumido la deuda, a diciembre de 2014, del Fondo de Liquidez Autonómica (FLA) y del Fondo para la Financiación del Pago a Proveedores (FFPP). / Note: The Fund for the Financing of Regional (Autonomous) Governments has assumed the outstanding debt of the former FLA and FFPP funds until December 2014.

En mi opinión, la verdadera sostenibilidad del Estado de bienestar autonómico depende de profundizar en el concepto patrimonial de hacienda social, en el que la corresponsabilidad en los ingresos y en los gastos constituye un elemento inescindible a la propia autonomía política de las CC. AA. De ahí que se haya de tener muy presente, en este ámbito de la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera, que para alcanzar estas debe atenderse asimismo a los principios de justicia del gasto público.⁴⁵ Es decir, estos mecanismos de los que hemos hablado, entre los que se incluye el FLA, deberían servir para llevar a cabo una mejor elección de las necesidades públicas que satisfacer, fortaleciendo así la justicia del gasto, en el bien entendido de que, si los recursos son limitados, debe atenderse a una asignación equitativa de los recursos públicos tanto en la elección como en la prioridad de ejecución de las necesidades públicas.

Segunda consideración. ¿Resulta adecuada la pervivencia del FLA, partiendo de que nació como un sistema coyuntural/temporal? Transcurridos ya más de 10 años desde su instauración, el FLA (y el resto de fondos) siguen actuando como garantes últimos de los servicios públicos fundamentales a nivel regional. Esta situación ha sido denostada mayoritariamente por los expertos, que opinan que la financiación autonómica no puede depender de un mecanismo tan discrecional⁴⁶ como este (ya que, en último término, es el Ministerio el que decide cuánto reparte a cada comunidad autónoma), cuya naturaleza es extraordinaria y que se concibe como un préstamo (genera intereses a pagar por las regiones) y no como una transferencia.

Resulta innegable que el FLA se concibió como una figura coyuntural, que ha facilitado una elevada liquidez para las CC. AA. a unos costes muy reducidos, en un período de crisis que requería unas mayores necesidades de financiación. Sin embargo, a medida que la inestabilidad de los mercados vaya desapareciendo, a la par que se vaya reduciendo, lenta pero paulatinamente, el excesivo déficit público de las CC. AA., entendemos que la pervivencia

45. En la misma dirección, Agulló, “*Quo vadis?*”, 50. Sobre la virtualidad del principio de justicia material en el gasto público, véase Martínez Giner, “El principio de justicia en materia de gasto público y la estabilidad presupuestaria”, 482.

46. Este parecer contrasta abiertamente con el del anterior ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro, que siempre defendió que el FLA era un sistema positivo y sin agravios entre CC. AA.

del FLA sería inidónea. De hecho, algunos expertos⁴⁷ apuntan que, si bien ha cumplido un importante papel (pudiendo incluso hablarse de éxito), el mayor error podría ser su prolongación excesiva en el tiempo. En la misma línea, la Comisión Europea, el Banco de España, el Banco Central Europeo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el Fondo Monetario Internacional (FMI), que al principio vieron con buenos ojos esta solución, se muestran desde hace tiempo inquietos por la extensión de estos mecanismos.

En este sentido, ya hay algunas CC. AA. que podríamos decir que “han roto el cordón umbilical” con el Estado, entre las que destaca Madrid, que siempre se mostró incómoda con este sistema, y otras que asimismo han reclamado su derecho a salir a los mercados, como, por ejemplo, Andalucía o Castilla y León. En este orden de ideas, la Comunidad andaluza alegaba el cumplimiento del objetivo del déficit y que la deuda estaba por debajo de la media, a la vez que demostraba estar generando riqueza, ser la comunidad autónoma que antes paga a sus proveedores, así como la mejora de la calificación de las agencias de *rating* sobre la deuda andaluza, lo que hace que, cumplidos estos requisitos de estabilidad y atendido el actual contexto económico, fuera el momento adecuado para volver a los mercados. En otras palabras, Andalucía demandaba salir de la tutela del Estado y recuperar plenamente su autonomía financiera.

En julio de 2018, la CDGAE aprobó un mecanismo para posibilitar la salida gradual a los mercados financieros por parte de las CC. AA.⁴⁸ Desde entonces, Andalucía, Madrid y el País Vasco han emitido deuda de inversores privados, mientras que Baleares ya cuenta con la autorización para hacerlo. Un paso intermedio sería abandonar el FLA, si bien continuar conectadas a las ayudas

47. Cantalapiedra y Jiménez, “Financiación del endeudamiento autonómico”, 59, al considerar discutible que el Tesoro deba seguir incentivando esta vía de financiación en todos los casos, “tanto por los incentivos perversos que genera sobre el compromiso con la estabilidad presupuestaria, como por su discrecionalidad y asimetrías en el reparto de recursos. Además, alejar por mucho tiempo a los inversores de las Comunidades Autónomas supondrá costes de reentrada en el futuro que deberían evitarse”.

48. En esta dirección, destaca asimismo la aprobación en julio de 2018 de un protocolo para que las CC. AA. puedan refinanciar deudas a corto plazo y pasarlas a largo plazo. Se trata de una medida que favorece sobre todo a los territorios con más problemas de liquidez, dado que les permitirá refinanciar a largo plazo los créditos financieros de carácter estructural (y no coyuntural) que tengan.

de liquidez del Estado a través del Fondo de Facilidad Financiera, como paso previo al acceso a los mercados financieros y a su disciplina.

Desde el prisma opuesto, otras CC. AA., por el contrario, no quieren oír hablar de terminar con esta fuente de financiación adicional. Se trata, lógicamente, de las CC. AA. más endeudadas (Cataluña, Comunidad Valenciana, Castilla-La Mancha) y que, a la vez, aducen estar infrafinanciadas, por lo que, en su opinión, los créditos no son sino un anticipo del dinero que les corresponde. Ello nos devuelve al que a nuestro juicio constituye el tema de fondo de la discusión: la necesaria y urgente revisión del sistema de financiación autonómica.

Situados en el contexto actual, cabe constatar que todavía no se han corregido los desequilibrios financieros. De hecho, la crisis sanitaria originada por el COVID-19 ha provocado, desde 2020, unos impactos presupuestarios notables en el conjunto de las administraciones públicas y, señaladamente, en las CC. AA. Ello determinó la suspensión de las reglas fiscales en los ejercicios de 2020 a 2022 por situación de emergencia extraordinaria, que se mantiene en 2023 debido a la guerra de Ucrania y a la crisis energética (artículos 135.4 CE y 11.3 de la LO 2/2012).

Ello explica que desde la doctrina⁴⁹ se hayan formulado propuestas en el sentido de dotar al FLA de carácter estructural y permanente, con independencia del contexto financiero, pues se ha demostrado que la emisión centralizada de deuda autonómica puede suponer un ahorro de costes. No obstante, en mi opinión, mecanismos como el FLA implican un serio intervencionismo y control del Estado sobre la hacienda autonómica, que sin duda encuentra su justificación en momentos de crisis, pero cuya perpetuación menoscaba la autonomía financiera que la CE y los estatutos reconocen a las CC. AA.

La incógnita, empero, es si todas las CC. AA. podrán acceder a los mercados en el momento actual, lo cual, a mi juicio, no será posible de manera generalizada en el futuro inmediato. Lo cierto, con todo, es que, aunque en la actualidad el FLA sigue teniendo vigencia indefinida,⁵⁰ se aprecian medidas

49. Vicente, “Los mecanismos estatales de apoyo a la financiación autonómica”, 11.

50. En esta dirección, como solución transitoria, se ha llegado a proponer un plan de desconexión a tres años, para cerrar los fondos poco a poco, pudiéndose dejar una ventanilla de emergencia.

tendientes a aliviar las tensiones de tesorería, que en última instancia posibilitarán el retorno a los mercados por parte de todas las autonomías y, con ello, la recuperación de su plena autonomía financiera.

Tercera consideración. El análisis de este tema suscita asimismo un interrogante adicional, cual es el de cómo gestionar la enorme deuda que las CC. AA. tienen con el Estado. Algunas, como la Comunidad Valenciana o Baleares, han reclamado una quita.

El tratamiento de esta cuestión divide tanto a expertos como a CC. AA. Una parte de los expertos que presentaron su informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica en julio de 2017⁵¹ (de los 160 folios, el 40% eran votos particulares, siendo la posibilidad de la quita uno de los aspectos que más división generaron) se manifiesta en contra de las quitas y mantiene que la deuda se debe devolver. En esta línea, se han alzado voces que denuncian que las quitas lanzan un mensaje/incentivo negativo, cual es el de que las CC. AA. pueden permitirse el lujo de gestionar mal, ya que al final siempre estará el Estado, que asumirá en última instancia las consecuencias.

La Comunidad de Madrid es la que se opone de forma más tajante a una posible quita. Nótese, a este respecto, que, aunque es una de las CC. AA. que reciben menos ingresos que la media, prácticamente no ha recurrido al FLA y se ha financiado por su cuenta. De ahí que el Ejecutivo madrileño mantenga que una quita supondría algo así como un premio a los peores gestores. No obstante, ello no impide para que se muestre a favor de refinanciar los préstamos y suavizar los intereses y el plazo de devolución.

Otro grupo de expertos, minoritario,⁵² aboga por las quitas, pero solo en relación con aquellas CC. AA. que se demuestre que han estado infrafinanciadas. Es lo que defiende, entre otras, la Comunidad Valenciana, que denuncia que el actual sistema de financiación (que califica como insuficiente e injusto) provoca que algunas CC. AA. reciban menos recursos que el resto, lo que les obliga a recurrir al FLA con mayor intensidad. Reclama que se realice una quita a la deuda del mismo importe que la cifra estimada de infrafinanciación.

51. Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica, *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica*.

52. *Ibíd.*

Una medida como esta beneficiaría especialmente, además de a la Comunidad Valenciana, a Cataluña y a Murcia, territorios todos ellos que reciben menos recursos que la media y, a la vez, están fuertemente endeudados.

Partiendo de la premisa de que perdonar la deuda no está permitido por Bruselas, el Ministerio de Hacienda se muestra más partidario de una reestructuración (ampliar plazos y recalcular tipos), pero solo de la parte que corresponda a infrafinanciación, pues no hay que olvidar que una parte de esa deuda también procede, en cierta medida, de la mala gestión. Se evidencia, de nuevo, la trascendencia de la interrelación entre la suficiencia financiera y el buen ejercicio de la autonomía financiera.

En definitiva, el estudio acometido permite constatar que el FLA representa todavía un recurso esencial para un amplio grupo de CC. AA., que dependen de esta financiación adicional para garantizar la sostenibilidad del Estado de bienestar. No obstante, resulta también evidente la necesidad de ir abandonando esta figura, a medida que vaya remitiendo la incertidumbre en los mercados y la inestabilidad bancaria, recuperando así su plena autonomía financiera. Y todo ello, sin olvidar el tema subyacente y de máxima importancia, cual es la inaplazable reforma del sistema de financiación autonómica.

Bibliografía

- Agulló Agüero, A. “Quo vadis? ¿Hacia dónde va el Derecho del gasto público?”. En A. Agulló Agüero, dir., *Disciplina presupuestaria, colaboración público-privada y gasto público*, 29-55. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016.
- Calvo Vérguez, J. “La crisis financiera de las Comunidades Autónomas y la creación del Fondo de Liquidez Autonómico como mecanismo destinado a hacer frente a las dificultades de acceso a la financiación”. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica* n.º 317 (2011): 73-112.
- Cancio Fernández, R. C. “Límites constitucionales en la aplicación del principio de proporcionalidad: la STC 101/2016, de 25 de mayo”. *Revista Aranzadi Doctrinal* n.º 11 (2016), BIB 2016\85554.
- Cantalapiedra, C., y S. Jiménez. “Financiación del endeudamiento autonómico: entre el FLA y los mercados”. *Cuadernos de Información Económica* n.º 256 (2017): 59-69.
- Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica. *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica*. Ministerio de Hacienda y Función Pública. Julio de 2017.

- Defensor del Pueblo. *Informe del Defensor del Pueblo correspondiente a la gestión realizada durante el año 2012*. En *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, sección Cortes Generales, serie A, n.º 140, 6 de marzo de 2013.
- Escribano López, F. “La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas: crisis económica, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera”. *Revista Española de Derecho Financiero* 156 (2012): 11-28.
- Fondevila Antolín, J. “Estado de Derecho o el *imperium* de la deslealtad institucional. Breves consideraciones sobre la imposición por el Estado a las Comunidades Autónomas de su adhesión a sistemas y plataformas electrónicas estatales”. *Actualidad Administrativa* 9 (2016). La Ley 6325/2016.
- García Martínez, A. “La condicionalidad fiscal y financiera derivada de la adhesión de las Comunidades Autónomas al Fondo de Liquidez Autonómico”. En A. Agulló Agüero, dir., *Disciplina presupuestaria, colaboración público-privada y gasto público*, 285-321. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016.
- . “El Fondo de Liquidez Autonómico”. En J. Arrieta Martínez de Pisón, y J. Zornoza Pérez, dirs., *La distribución del poder financiero en España. Homenaje al Profesor Juan Ramallo Massanet*, 495-510. Madrid: Marcial Pons, 2014.
- Herrero Alcalde, A., J. Martín Román, y J. M. Tránchez Martín. “Factores determinantes del Fondo de Liquidez Autonómica”. *RIFDE Papeles a Discusión* 5/2016 (XXIV Encuentro de Economía Pública): 1-31.
- Instituto de Crédito Oficial (ICO). *Informe Anual 2012*. Madrid, 2013.
- Martínez Giner, L. A. “El principio de justicia en materia de gasto público y la estabilidad presupuestaria”. *Revista Española de Derecho Financiero* 115 (2002): 471-492.
- Medina Guerrero, M. “La constitucionalización de la regla del equilibrio presupuestario: integración europea, centralización estatal”. *Revista de Estudios Políticos* 165 (2014): 189-210.
- Ministerio de Hacienda. *Informe sobre beneficios de los mecanismos adicionales de financiación a Comunidades Autónomas y otras medidas de liquidez. Período 2012-2016*. Fecha de publicación: 1 de agosto de 2017. http://www.hacienda.gob.es/CDI/mecanismos%20financiaci%C3%B3n/informe_estimac_ahorros_mecanismos_2012-2016.pdf (última consulta: 15 de mayo de 2023).
- . *Informe sobre los mecanismos de financiación de CC. AA. Balance 2012-2017*. http://www.hacienda.gob.es/CDI/mecanismos%20financiaci%C3%B3n/informe_balance_mecanismos_2012-2017.pdf (última consulta: 15 de mayo de 2023).
- Núñez Martínez, M. El acceso a la liquidez de las Comunidades Autónomas en el contexto de la actual crisis financiera: el Fondo de Liquidez Autonómico. Trabajo inédito. Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, 2013.
- Ribes Ribes, A. “El Fondo de Liquidez Autonómico como mecanismo adicional de financiación de las Comunidades Autónomas”. *Revista Española de Derecho Financiero* 183 (2019): 49-87.
- Rodríguez Bereijo, Á. “La reforma constitucional del artículo 135 CE y la crisis financiera del Estado”. *Crónica Presupuestaria* 1 (2013): 5-39.

Vázquez Cobos, C., y B. Lozano Cutanda. “Creación de un Fondo estatal para atender los vencimientos de deuda de Comunidades Autónomas y evitar el *default* (Real Decreto-ley 21/2012)”. *Noticias breves, Gómez-Acebo & Pombo*, julio de 2012.

Vicente González, I. “Los mecanismos estatales de apoyo a la financiación autonómica”. *Boletín Económico del ICE* 3035 (2013): 3-14.

La resolución de conflictos de competencia horizontal en el Estado autonómico. En especial, en materia financiera

Clemente Checa González

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura (España)

The Resolution of Horizontal Competition Conflicts in the Regional State, Especially in Financial Matters

ABSTRACT The unconstitutionality appeal is not valid to resolve conflicts that may arise between autonomous communities against laws and norms with the force of law issued by themselves. In order for an autonomous community to be able to challenge the legal norms of others, it must wait until there is a normative development or acts of execution that open the path of the conflict of competences. This does not prevent the Constitutional Court from examining the constitutionality of a law in the course of a conflict. What it prohibits is that it be resolved with a sentence that implies the non-application of a law without having processed the conflict as a remedy of unconstitutionality. The Arbitration Board for the resolution of conflicts in matters of state taxes ceded to the autonomous communities is a specific means, although it only refers to specific taxes, to try to end certain horizontal conflicts. Its legal nature is analysed in detail, - highlighting the fact that it does not invade powers reserved to the Constitutional Court, due to the difference that exists between conflicts of jurisdiction and conflicts over the exercise of powers.

KEYWORDS horizontal competition conflicts between autonomous communities; Arbitration Board for the resolution of conflicts in matters of state taxes assigned to the autonomous communities; voluntary arbitration; compulsory arbitration; ceded taxes.

RESUMEN El recurso de inconstitucionalidad no es válido para resolver los conflictos que puedan suscitarse entre comunidades autónomas contra leyes y normas con rango de ley dictadas por ellas. Para que una comunidad autónoma pueda impugnar normas legales de otras, deberá esperar a que exista un desarrollo reglamentario de las mismas, o bien actos de ejecución que abran la vía del conflicto de competencias. Esto no impide que el Tribunal Constitucional examine la constitucionalidad de una ley en el curso de un conflicto; lo que prohíbe es que este se resuelva con un fallo que suponga la no aplicación de una ley sin haberse tramitado el conflicto como un recurso de inconstitucionalidad. La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las comunidades autónomas es un medio específico de la materia tributaria, aunque solo referido a concretos impuestos, de intentar finalizar determinados conflictos horizontales. Se analiza con detalle su naturaleza

jurídica, y se pone de relieve que la misma no invade competencias reservadas al Tribunal Constitucional, debido a la diferencia que existe entre los conflictos de competencia y los conflictos sobre el ejercicio de las competencias.

PALABRAS CLAVE conflictos de competencia horizontal entre comunidades autónomas; Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las CC. AA.; arbitraje voluntario; arbitraje obligatorio; tributos cedidos.

1. Controversias competenciales y tensiones territoriales horizontales

Como ha escrito Martín i Alonso,¹ el análisis de las últimas SSTC confirma la tendencia de que la resolución de controversias competenciales, que años atrás habían sido muchas, sigue a la baja, y este autor apunta que ello ha sido debido a diversos factores, entre los que tiene una especial relevancia el recurso a la técnica de negociación de las leyes entre gobiernos del art. 33.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTIC), habida cuenta de que ello permite otorgar un papel relevante a los actores territoriales y ganar protagonismo frente a una eventual intervención dirimente del TC.

Desde un punto de vista formal tiene razón, sin duda, este autor, habida cuenta de que este art. 33.2, reformado por la LO 1/2000, de 7 de enero, tuvo como objetivo fundamental ofrecer, bajo la idea de la conveniencia de resolver dichas controversias por la vía de la colaboración más que por la de la confrontación, un cauce de conciliación a los órganos políticos enfrentados en los recursos de inconstitucionalidad con contenido competencial, para tratar de evitar estos recursos, tal y como han señalado los autores que han analizado el contenido y alcance de este precepto.²

Sin embargo, desde una perspectiva material no comparto esta opinión de Martín i Alonso.

1. En Martín i Alonso, “Tribunal Constitucional i tensions territorials”, 451.

2. Véanse, entre otros, Montilla, “La solución política a las controversias competenciales”, 113 y ss.; Ridaura, “Las comisiones bilaterales de cooperación”, 68; González Beilfuss, “La resolución extrajudicial de las discrepancias competenciales”, 17; Casas, “La Comissió Bilateral Generalitat-Estat”, 354; Roig, “Contenido y eficacia de los acuerdos de las Comisiones Bilaterales”, 39, 45, 59 y 66; Rovira, “Estado actual y perspectivas de futuro”, 229 y 230; Digón et al., “Dues dècades de negociacions a la Comissió Bilateral Generalitat-Estat”, 155.

Aparte de los tradicionales y clásicos conflictos suscitados por las CC. AA. limítrofes con el País Vasco (el denominado *blindaje vasco*, en combinación con el llamado *efecto frontera*, provoca, a juicio de bastantes autores,³ un sistema foral privilegiado), siguen existiendo en la actualidad múltiples tensiones entre CC. AA., muchas de ellas larvadas y ocultas; pero otras, básicamente centradas también en aquellas que inciden en uno u otro grado sobre la muy mal resuelta cuestión de la financiación autonómica,⁴ dotadas de gran contenido mediático, como, por ejemplo, la que originariamente se suscitó por parte del Grupo Parlamentario de ERC —y que, finalmente, ha terminado por prosperar con la criticable vía sibilina tomada por el Gobierno central con la implantación del mal llamado *impuesto solidario* a las grandes fortunas, en cuyo análisis ahora no voy a entrar—,⁵ que abogaba por la reforma del sistema de los tributos cedidos, buscando alterar la condición del impuesto sobre el patrimonio (IP) como impuesto totalmente cedido a las CC. AA., y ello bajo la idea de que así podría acabarse con el “paraíso fiscal” de la Comunidad de Madrid, y con las situaciones de “dumping” fiscal auspiciadas por las políticas tributarias de esta Comunidad, imputaciones, estas, no corroboradas, en mi opinión, con datos fiables.

Brevemente, ya que no es momento ahora de tratar con detalle esta cuestión, basta con indicar que la circunstancia de que lo que se pague en cada comunidad autónoma pueda ser diferente es una consecuencia inescindible de la autonomía constitucionalmente reconocida a las CC. AA., como ha declarado de forma reiterada el TC cuando ha tenido que contrastar el principio de igualdad y el de autonomía, al señalar a este respecto que “la autonomía significa, precisamente, la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir

3. Véanse, entre otros, Durán, “La corresponsabilidad fiscal en la financiación autonómica”, 120; Lago “Las grietas del sistema de financiación autonómica”, 62; Fernández Amor, “Jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre finançament autonòmic”, 272-273. Similar idea mantuve también en Checa, *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*, 185 y ss.

4. Señala con acierto Calvo, “La modificación de la competencia normativa de las CC. AA.”, 2, que “tras más de cuarenta años de vigencia de la Constitución parece haberse llegado a una situación de total desconcierto en la financiación autonómica y de insatisfacción general, surgiendo el enfrentamiento del Estado con las Comunidades, de éstas con los poderes centrales e incluso de las propias Comunidades entre sí”.

5. Véanse, sobre el mismo, Lucas, “Impuestos sobre el patrimonio neto”, 1 y ss.; Ruiz Almen-dral, “Límites y problemas constitucionales del impuesto «armonizador»”, 127 y ss., y los trabajos de Alonso González et al. incluidos en la *Revista del IEE*, n.º 1 (2023), dedicada con carácter monográfico a *El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad*.

cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y el Estatuto”, y que no se puede “interpretar el principio de igualdad como uniformidad, puesto que limitaría de forma extrema el principio de autonomía”.

Esta autonomía, así concebida, supone de forma inevitable en el orden fiscal la existencia de diferencias, una distinta graduación de la presión fiscal y, por ende, la aparición de una inevitable competencia fiscal entre territorios, que correctamente entendida es sana y razonable, siendo plenamente legítimo que las concepciones políticas de los gobiernos de cada comunidad se traduzcan en presupuestos diferentes, en el mantenimiento de distintos niveles y opciones de gasto y en la posibilidad de decidir sus propias políticas tributarias.⁶ En todo caso, como la cuestión de la que me ocupo en este trabajo se circunscribe a los conflictos de competencia horizontal, esto es, a los que se suscitan entre CC. AA., y no de estas contra el Estado, hay que reseñar que la vía del recurso de inconstitucionalidad no es operativa para sustanciar estos conflictos, puesto que los arts. 161.1.a) CE y 32.2 LOTC impiden a las CC. AA. la impugnación directa contra leyes y normas con rango de ley de otras CC. AA. ante el TC, como se ha indicado por, entre otras, las SSTC 118/2016, de 23 de junio (RTC 2016\118), y 176/2019, de 18 de diciembre (RTC 2019\176).

Esta exigencia implica, en definitiva, como bien ha puesto de relieve Yáñez Díaz,⁷ que, para que una comunidad autónoma pueda impugnar normas legales de otras CC. AA., deberá esperar a que exista un desarrollo reglamentario de las mismas, o bien actos de ejecución que abran la vía del conflicto de competencias y, dentro de dicho conflicto, invocar el art. 67 LOTC.

Respecto a estos conflictos, el art. 161.1.c) CE señala que el TC es competente para conocer de los conflictos de competencia entre el Estado y las CC. AA. o de los de estas entre sí, y se afirma lo mismo por el art. 59 LOTC, en el que se indica que este Tribunal entenderá de los conflictos que se susciten sobre las competencias o atribuciones asignadas directamente por la Constitución, los estatutos de autonomía o las leyes orgánicas u ordinarias dictadas para

6. Véanse el informe de PwC, *El sistema tributario español y la financiación de los entes territoriales*, 74 y ss.; el *Informe de Opinión* del Instituto de Estudios Económicos (IEE), “La competitividad fiscal de las comunidades autónomas”, 13, 24 y 33, y el *Informe* del IEE, “Competitividad fiscal 2022”, 8, 11 y 48.

7. Yáñez, “Las Comunidades Autónomas ante el Tribunal Constitucional”, 173.

delimitar los ámbitos propios del Estado y de las CC. AA. y que opongán al Estado con una o más CC. AA., y a dos o más CC. AA. entre sí.

Dentro de este ámbito de conflictividad, la más acusada ha sido la que ha enfrentado al Estado con las CC. AA., y viceversa, siendo significativamente menores los conflictos horizontales: los producidos entre CC. AA., supuesto, este, que, en palabras de Ibáñez Buil,⁸ cabe calificar de ciertamente excepcional.

Y así es, efectivamente, ya que en la página web del TC solo he encontrado, s. e. u. o., cuatro sentencias que se centran en estos conflictos horizontales: 101/1995, de 22 de junio (RTC 1995\101); 132/1996, de 22 de julio (RTC 1996\132); 195/2001, de 4 de octubre (RTC 2001\195), y 6/2012, de 18 de enero (RTC 2012\6), que es el que más eco ha tenido.⁹

No obstante, conviene no extraer de ello la errónea conclusión de que existen pocos conflictos de esta índole, toda vez que muchas de las controversias entre las CC. AA. no se han tramitado procesalmente por el cauce de los conflictos de competencia, sino por el de los recursos de inconstitucionalidad,¹⁰ y ello con fundamento en el ya mencionado art. 67 LOTC, como ya indicó el TC desde sus sentencias 147/1993, de 29 de abril (RTC 1993\147); 49/1984, de 5

8. Ibáñez, “Artículo 60”, 2.

9. El mismo se interpuso por parte del Gobierno de la Generalitat de Cataluña en relación con ciertas órdenes del consejero de Educación y Cultura de la Diputación General de Aragón, relativas al ejercicio del derecho de retracto respecto de determinados bienes procedentes del monasterio de Sigüenza.

10. Así lo han puesto de relieve también, entre otros autores, R. Llorente, “Sobre la relación entre Tribunal Constitucional y Poder Judicial”, 37, y “La jurisdicción constitucional en los conflictos entre el poder central y los poderes territoriales”, 18; Díez, “El control constitucional de la potestad normativa de las Comunidades Autónomas”, 723-724; Eseverri, “Competencias legislativas de las Comunidades en materia tributaria”, 955; Martín Queralt, “Fiscalidad y conflictos constitucionales positivos de competencia entre Comunidades Autónomas”, 1657; L. Guerra, “El Tribunal Constitucional y la resolución de conflictos competenciales”, 31; Punset, “Sujetos, actos impugnables y presupuesto de la impugnación”, 89 y 100, y “Los conflictos positivos de competencia”, 127, 134 y 149; Gómez Montoro, “Jurisdicción constitucional y jurisdicción contencioso-administrativa”, 95; Yáñez, “Las Comunidades Autónomas ante el Tribunal Constitucional”, 181, y Pérez Tremps, “Los órganos jurisdiccionales y la protección del sistema de reparto de competencias”, 66. Distinta es la opinión, doctrinalmente aislada, de Fernández Farreres, “El sistema de conflictos de competencia entre el Estado y las Comunidades Autónomas”, 113, 122 y 129.

de abril (RTC 1984\49), y 5/1987, de 27 de enero (RTC 1987\5), en la que se declaró que:

El art. 67 LOTC arbitra un mecanismo que facilita el control de normas y la depuración del ordenamiento jurídico, permitiendo al TC, en orden a la resolución de un determinado conflicto, examinar la legitimidad constitucional de normas con rango de Ley delimitadoras de competencias. Este Tribunal puede enjuiciar siempre la constitucionalidad de una Ley en el curso de un conflicto; lo que el art. 67 impide es que éste se resuelva con un fallo que suponga la no aplicación de una Ley sin haberse tramitado el conflicto como un recurso de inconstitucionalidad.

Estos conflictos pueden ser de dos clases: positivos y negativos. Los primeros se regulan en los arts. 62 a 67 LOTC, y los segundos, en los arts. 68 a 72 de la misma norma.

Los conflictos positivos de competencia suponen la existencia de una controversia entre el Estado y una comunidad autónoma (o bien, y esto es aquí lo que nos interesa, entre varias de estas últimas) relativa al orden de competencias establecido en la Constitución, en los estatutos de autonomía o en las leyes correspondientes (arts. 62 y 63.1 LOTC). Esta controversia puede plantearse ante el TC si el Gobierno considera que una disposición o resolución de una comunidad autónoma no respeta ese orden de competencias, o si el órgano ejecutivo superior de una comunidad autónoma entiende que tal orden se ve vulnerado por una disposición, una resolución o un acto emanado de la autoridad de otra comunidad o del Estado, y siempre que esto afecte a su propio ámbito.

Esto implica, como señala Sánchez Morón,¹¹ que las CC. AA. solo pueden intervenir en defensa de su propio ámbito de competencias, mientras que el Gobierno central puede actuar para defender las del Estado, pero también las de las CC. AA. afectadas. Según este autor, la legitimación del Gobierno central para actuar “en defensa” de competencias ajenas al Estado solo es admisible cuando se demuestre que hay un concreto interés general afectado por lo que se supone una transgresión del orden competencial entre dos o más CC. AA.

11. Sánchez Morón, “La legitimación activa en los procesos constitucionales”, 47.

Siguiendo la senda de las SSTC 11/1984, de 2 de febrero (RTC 1984\11); 1/1986, de 10 de enero (RTC 1986\1); 104/1988, de 8 de junio (RTC 1988\104); 115/1991, de 23 de mayo (RTC 1991\115); 235/1991, de 12 de diciembre (RTC 1991\235); 243/1993, de 15 de julio (RTC 1993\243), y 87/1997, de 24 abril (RTC 1997\87), en la STC 44/2007, de 1 de marzo (RTC 2007\44), se declaró que este proceso está:

Configurado no sólo al servicio de la reivindicación competencial y, consiguientemente, de la declaración de la titularidad de la competencia ejercitada y manifestada en el acto o disposición objeto de la controversia, sino que también posibilita la defensa de las competencias propias frente a aquellos actos y disposiciones de otros entes que menoscaban o interfieren el legítimo ejercicio de dichas competencias, entendiéndose por tal tanto lo que atañe a la titularidad de las mismas como lo que afecta o incide en su legítimo y pacífico ejercicio.

Eso supone, en definitiva, que se puede utilizar este cauce del conflicto positivo de competencia, alegando en él un vicio de incompetencia, cuando una comunidad autónoma reclame para sí la competencia ejercida por otra, o cuando una de ellas discrepe de la forma en que el titular de una competencia la ha ejercido, extralimitándose y lesionando, perturbando o desconociendo, al ejercitarla, el ámbito de atribuciones constitucionales de la comunidad autónoma que plantee el conflicto,¹² y la disposición, la resolución o el acto de que se trate afecte a su ámbito de autonomía.

Debe tratarse, en cualquier caso, de conflictos efectivos, actuales y reales, no siendo admisibles los que sean meramente preventivos, cautelares, virtuales,

12. La controversia tiene que afectar a la definición o delimitación de los títulos competenciales en litigio y, más exactamente, a la delimitación de estos títulos contenida en la Constitución, los estatutos de autonomía o las leyes del bloque de la constitucionalidad, tal y como se ha declarado en, por ej., la STC 88/1989, de 11 de mayo (RTC 1989\88), en la que se afirmó que “la exigencia del necesario contenido constitucional del conflicto permite asegurar el carácter constitucional de la controversia y evitar que el conflicto positivo de competencia se transforme en un medio ordinario y general de recurso judicial, convirtiéndose el TC en un impropio o anómalo nuevo grado de jurisdicción con desconocimiento de la competencia que el art. 117.3 CE reconoce a los Juzgados y Tribunales”, y se reitera esta misma tesis en las más recientes SSTC 100/2019, de 18 de julio (RTC 2019\100), y 37/2021, de 18 de febrero (RTC 2021\37).

potenciales o hipotéticos, tal y como ha afirmado el TC en reiteradas ocasiones, así como también numerosos autores.¹³

El proceso concluye, normalmente, por medio de la oportuna sentencia resolutoria del conflicto,¹⁴ en la que, según lo que dispone el art. 66 LOTC, se declarará la titularidad de la competencia controvertida.

Este es, indudablemente, el contenido fundamental de esta sentencia; pero en ella, además, según este mismo precepto, se puede acordar, en su caso, la anulación de la disposición, la resolución o los actos que originaron el conflicto en cuanto estuvieren viciados de incompetencia, y se podrá disponer lo que fuera procedente respecto de las situaciones de hecho o de derecho creadas al amparo de la misma.

Como señaló Pérez Tremps:¹⁵

En el conflicto positivo el objeto principal es la delimitación de la competencia y el secundario la anulación o no del acto que dio lugar al conflicto. En un proceso ordinario, el objeto principal es el pronunciamiento sobre la regularidad o no de ese acto, y la labor interpretativa, también existente, es un efecto secundario, consecuencia de la *ratio decidendi* de los distintos pronunciamientos.

También pueden dar lugar al planteamiento de conflictos de competencia la omisión de disposiciones, resoluciones o actos, supuesto, este, que origina

13. Véanse, entre otros, Muñoz Machado, *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, 342; Lazcano, “Presupuestos para el planteamiento de los conflictos positivos de competencias”, 55 y 58; Punset, “Los conflictos positivos de competencia”, 148, y Ibáñez Buil, “Artículo 61”. La misma doctrina se aplica en los casos en los que se impugnen leyes a través de un recurso de inconstitucionalidad, ya que, como se declaró por la STC 118/2016, de 23 de junio (RTC 2016\118), “no basta para cuestionar la constitucionalidad de una disposición legal con imputarle una u otra vulneración, siendo imprescindible argumentar sobre la efectividad del vicio cuya concurrencia se denuncia. Cuando lo que está en juego es la depuración del ordenamiento jurídico, es carga de los recurrentes no solo la de abrir la vía para que el Tribunal pueda pronunciarse, sino también la de colaborar con la justicia del Tribunal mediante un pormenorizado análisis de las graves cuestiones que se suscitan”.

14. Otras formas de terminación del proceso, distintas de la sentencia sobre el fondo del asunto, son la inadmisión del conflicto, la desaparición sobrevenida del objeto del mismo, el desistimiento, y el allanamiento, figura a la que puede vincularse la satisfacción extraprocésal de la pretensión, por modificación de la disposición que motivó el conflicto.

15. Pérez Tremps, “Los órganos jurisdiccionales y la protección del sistema de reparto de competencias”, 73.

el nacimiento de los conflictos negativos,¹⁶ mucho menos frecuentes que los positivos.

Se regulan los mismos en los arts. 68 a 72 LOTC, donde se distinguen dos modalidades de conflictos negativos de competencias: los suscitados por quien sufre la inactividad de los poderes públicos por negar estos su competencia (arts. 68 a 70 LOTC), que es la única que tiene un carácter horizontal, y los planteados por el Gobierno frente a las CC. AA. ante la inactividad de estas (arts. 71 y 72 LOTC).

Según el art. 68 LOTC, cuando un órgano de una comunidad autónoma decline su competencia para resolver cualquier pretensión deducida por una persona física o jurídica, por entender que la competencia corresponde a otra comunidad autónoma distinta ante la que se ha formulado dicha pretensión, el interesado, una vez agotada la vía administrativa, puede deducir su pretensión ante el órgano ejecutivo de la comunidad autónoma que la resolución dictada declara competente.¹⁷

Si una de estas se inhibe, declina su competencia o no pronuncia decisión afirmativa en el plazo de un mes, el interesado, en el plazo de un mes desde la notificación de la declinatoria, o si hubiera transcurrido dicho plazo sin haberse dictado resolución expresa, puede acudir al TC instando el planteamiento del conflicto, que surge, en definitiva, porque ninguna de las instancias territoriales se declara competente para conocer del asunto planteado por un particular.

Según la STC 156/1990, de 18 de octubre (RTC 1990\156), que fue la primera que resolvió un conflicto de esta índole, de la regulación que la LOTC hace del mismo se desprende que se exige para tenerlo por planteado la concurrencia de dos presupuestos: de un lado, que se hayan obtenido de las administracio-

16. Como ya indicó Bermejo, “La función resolutoria de los conflictos constitucionales negativos”, 599, “la existencia de un auténtico conflicto constitucional puede provenir también de una indebida omisión de actuar, en los casos en que la norma señale como obligación de determinado «sujeto» constitucional el ejercicio de sus atribuciones”.

17. Este conflicto, y el recurso de amparo, son los dos únicos supuestos en los que existe legitimación de los particulares para acudir ante el TC. Como bien ha resaltado Torres, “Problemas de legitimación en los procesos constitucionales”, 627, en estos conflictos negativos los ciudadanos aparecen como los posibles instigadores de su puesta en marcha, independientemente de que sus principales sujetos sean, de manera evidente, el Estado y las CC. AA.

nes implicadas sendas resoluciones negativas o declinatorias de competencias, y de otro, que dicha negativa se funde en una diferente interpretación de las normas de distribución de competencias que componen el bloque de la constitucionalidad *ex art. 69.2 LOTC*. Según esta sentencia:

La simple presencia de cuestiones estrictamente fácticas o, incluso, jurídicas en alguna medida vinculadas con el sistema de distribución de competencias, pero cuya solución no requiera de una interpretación de las reglas competenciales, no permite transformar un conflicto de competencias aparente en una verdadera controversia competencial susceptible de resolución en el cauce prevenido en los arts. 68 y sigs. de la LOTC.

A tenor del art. 70 LOTC, en la sentencia resolutoria del conflicto de competencia negativo se declarará cuál es la Administración competente, entendiéndose nuevamente abiertos por su duración ordinaria, a partir de la publicación de esta sentencia, los plazos administrativos agotados.

Existe, finalmente, otra vía más para la resolución de los conflictos horizontales de competencia, que es, además, específica de la materia tributaria, si bien solo referida a concretos impuestos, siendo la misma la que se produce a través de la intervención de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las CC. AA., de la que paso a ocuparme con mayor detenimiento.

2. La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos cedidos a las CC. AA.

El art. 157 CE ya preveía la posibilidad de que surgiesen conflictos entre las distintas CC. AA., ante lo cual habilitó al legislador para que aprobase normas para resolver los mismos, señalando a este respecto el apdo. 3 de este precepto que mediante ley orgánica podrían establecerse las normas para resolver los conflictos que pudiesen surgir, previsión que se hizo realidad con la aprobación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (LOFCA).

No obstante, esta Ley, en su versión originaria, no estableció ninguna regulación tendente a la resolución de dichos potenciales conflictos, por lo que hubo que esperar hasta 1996, fecha en la que mediante la LO 3/1996, de 27 de diciembre, se creó la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia

de tributos del Estado cedidos a las CC. AA. (JA), órgano que se consideró ya necesario implantar habida cuenta de que en esta modificación de la LOFCA se atribuyeron a las CC. AA. competencias normativas en relación con los tributos cedidos, lo que propició que las mismas pudiesen entrar en una competencia fiscal entre ellas, como así ha sucedido.¹⁸

A estos fines se añadieron a la LOFCA los arts. 23 y 24, desarrollados reglamentariamente en el Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre, que se ocupó de establecer el régimen de organización, funcionamiento y procedimiento de esta JA.

2.1. Funciones de la Junta Arbitral

Las funciones de la JA se contienen en el art. 23 LOFCA, que en su apdo. 1 indica que tiene como finalidad resolver los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos,¹⁹ mientras que en su apdo. 4 señala que las competencias de la misma se extienden a la resolución de aquellos conflictos que puedan plantearse entre administraciones sobre la titularidad del rendimiento o de las competencias de gestión, inspección o recaudación, como consecuencia de la aplicación territorial de las normas o los acuerdos de cesión de tributos a las CC. AA.²⁰

A este respecto, es necesario distinguir dos clases de conflictos.

18. Véanse, por ej., a este respecto Cayón, “El contribuyente y las Juntas Arbitrales”, 2117, y Mosquera, *Los puntos de conexión en los impuestos cedidos*, 593.

19. Véanse, sobre ellos, Bokobo, *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, 32; Rodríguez-Bereijo y Zabía de la Mata, “Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación”, 237 y ss.; Salvador, “Los puntos de conexión y la delimitación de competencias”, 35 y ss.; Velasco, *Delimitación de competencias en el Estado Autonómico*, 147 y ss.

20. Como ha escrito Ramos, *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, 748-749: “Lo primero se producirá cuando una Administración tributaria estime que debe percibir el producto de un determinado impuesto declarado y, en su caso, ingresado en otra Administración o respecto del cual ésta se haya dirigido al sujeto pasivo para su declaración e ingreso. Lo segundo cuando una Administración tributaria se considere competente para desarrollar las competencias ejecutivas sobre un impuesto estatal respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido tales funciones otra Administración”, precisando este autor que “la mayoría de las veces se discutirán ambas cosas a la vez”.

Por una parte, los que puedan tener lugar entre la Administración del Estado y las CC. AA. de régimen común, o de estas entre sí, que corresponde resolver a esta JA.

Y, por otra, los que puedan producirse entre la Administración del Estado y las CC. AA. de régimen foral, o entre estas y las CC. AA. de régimen común, los cuales no se resuelven por medio de esta JA, sino por medio de las correspondientes juntas arbitrales del País Vasco o de Navarra.

Así se establece, respecto al País Vasco, por el art. 3 del RD 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprobó Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, modificado por el RD 392/2022, de 24 de mayo, al señalarse en dicho art. 3 que es competencia de esta Junta Arbitral:

- a) La resolución de los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el IS o por el IVA.
- b) La resolución de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales. En particular, resolver las controversias cuya resolución compete primariamente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y no lleguen a ser resueltas por ésta por falta de acuerdo, tanto en relación con consultas referentes a la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico como en relación con los supuestos de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras previstos en el art. 47 ter del Concierto Económico.
- c) La resolución de las discrepancias que puedan producirse entre Administraciones respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

Y lo propio ocurre en Navarra, de conformidad con lo que a este respecto se dispone por el art. 3 del RD 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprobó el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, al disponerse en este art. 3 que corresponde a la Junta Arbitral existente en Navarra:

- a) La resolución de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Convenio Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales. En particular, resolver, en último término y en su caso, las controversias que, producidas por consultas referentes a la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Convenio Económico y cuya resolución compete primariamente a la Comisión Coordinadora, no lleguen a ser resueltas por ésta por falta de acuerdo. b) La resolución de los conflictos que se planteen entre la Administración General del Estado y la de la Comunidad Foral o entre ésta y la Administración de una Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el IS o por el IVA. c) La resolución de las discrepancias que puedan producirse entre Administraciones con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

Hasta el presente, y de ahí la oportunidad de ocuparme aquí de este órgano, la mayoría de los conflictos que tienen que resolverse por la JA se han suscitado entre CC. AA.

Así ha sucedido con el conflicto (conf.) 1/1999, Castilla-La Mancha c/ Madrid, finalizado por resolución (res.) de 1 de julio de 1999; con el conf. 3/1999, Canarias c/ Cataluña (res. de 20 de noviembre de 1999); con el conf. 6/2001, Madrid c/ Generalitat de Cataluña (res. de 4 de abril de 2002); con los confs. 7/2003 y 8/2003, Andalucía c/ Madrid (res. de 20 de febrero de 2004); con el conf. 9/2003, Castilla y León c/ Madrid (res. de 10 de junio de 2004); con el conf. 10/2003, Castilla y León c/ Cataluña (que se declaró concluso por desistimiento de la Junta de Castilla y León); con el conf. 11/2004, Castilla y León c/ Madrid (res. de 27 de marzo de 2005); con el conf. 2/2012, Cantabria c/ Madrid (res. de 28 de noviembre de 2012); con el conf. 2/2014, Principado de Asturias c/ Castilla y León (res. de 13 de enero de 2015); con el conf. 2/2016, La Rioja c/ Madrid (res. de 16 de junio de 2017), y con el conf. 3/2016, La Rioja c/ Madrid (res. de 16 de junio de 2017).²¹

21. Entre el Estado y las CC. AA. solo se han producido, hasta este momento, el conf. 2/1999, AEAT c/ Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía (res. de 14 de octubre de 1999); el conf. 4/1999, Canarias c/ AEAT (res. de 31 de mayo de 2000), y el conf. 5/2000, Castilla-La Mancha c/ AEAT (res. de 2 de febrero de 2001).

En la reforma de la LOFCA realizada por la LO de 27 de diciembre de 2001 se recogió la posibilidad de que la JA se ocupase no solo de los conflictos positivos, sino de resolver también los negativos que se puedan suscitar entre las CC. AA., y entre estas y el Estado, en relación con los tributos cedidos.

A los primeros se refiere el art. 23.2 LOFCA, cuando señala que pueden promover el conflicto las administraciones que consideren producido en su territorio el rendimiento del tributo de que se trate, así como aquellas que se consideren competentes en los procedimientos de gestión, inspección o recaudación respectivos, de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. A los conflictos negativos se alude en el art. 23.3 LOFCA, que manifiesta que pueden promover el conflicto las administraciones que no consideren producido en su territorio el rendimiento o que no se consideren competentes en los procedimientos de gestión, inspección o recaudación cuando otra Administración sostenga, respecto de aquellas, que sí debe considerarse producido en su territorio el rendimiento o que sí son competentes en los citados procedimientos.

Y, al propio tiempo, en esta modificación de la LOFCA se introdujo igualmente un procedimiento simplificado para asuntos de escasa cuantía, en concreto para aquellos en los que ninguna de las dos cuotas líquidas objeto de conflicto supere la cifra de 125.000 euros. No obstante, este procedimiento no es aplicable en la actualidad, al no haberse dictado aún la necesaria normativa reglamentaria de desarrollo, tal y como indicó la JA en el conf. 9/2003, solventado por la res. de 10 de junio de 2004, promovido por Castilla y León c/ Madrid.

2.2. La Junta Arbitral no invade competencias reservadas al TC. Distinción entre conflictos de competencia y conflictos sobre el ejercicio de las competencias

A la vista de la regulación normativa de la JA, surge la duda de si la misma no estaría invadiendo competencias resolutorias reservadas al TC conforme a lo que establece el art. 161.1.c) CE, y, en definitiva, si tal Junta no estaría viciada de inconstitucionalidad, por asumir, en cierta forma, funciones reservadas a dicho Tribunal.

No obstante, como bien ha escrito De la Peña Amorós,²² hay que distinguir entre los conflictos de competencia y los conflictos sobre el ejercicio de las competencias, encontrándose las diferencias entre ambos en que en el primer caso lo que se discute es la titularidad, por lo que el órgano competente es el TC, mientras que en la segunda clase de conflictos lo que se halla en cuestión es el ejercicio concreto de tal titularidad, por lo que nos encontramos, en definitiva, ante un vicio de competencia cuyo enjuiciamiento corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Y esto último es lo que justamente sucede cuando actúa la JA, por lo que no cabe sostener que su intervención conlleve una vulneración de las funciones atribuidas al TC.

A este respecto, en, por ej., la STC 88/1989, de 11 de mayo (RTC 1989\88), se distinguió con toda claridad entre los mencionados conflictos de competencia y sobre el ejercicio de las competencias, y, por ende, la especificidad del conflicto positivo de competencia, como proceso constitucional, frente a otro tipo de controversias en las que entren en juego normas atributivas o delimitadoras de competencia, que pueden deducirse ante los tribunales del orden contencioso-administrativo, declarándose en esta sentencia, con cita de otras anteriores en el mismo sentido, que:

La finalidad del conflicto positivo de competencia es determinar el titular de la que en cada caso sea controvertida: SSTC 32/1981, de 28 julio (RTC 1981\32), rec. inc. núm. 40/1981, y 49/1984, de 5 abril (RTC 1984\49), rec. inc. núm. 182/1982.

El elemento específico y definitorio del conflicto positivo de competencia como proceso constitucional consiste en la interpretación y fijación del orden competencial, y en la determinación de qué competencias pertenecen a qué sujetos, yéndose así más allá de la mera solución del caso concreto origen del conflicto o controversia: SSTC 110/1983, de 29 noviembre (RTC 1983\110), cpc núm. 171/1983, y 119/1986, de 20 octubre (RTC 1986\119), cpc núm. 453/1986.

El conflicto positivo de competencia es un proceso constitucional singular y específico del que debe conocer el TC en exclusiva, que sirve para dirimir la titularidad de las competencias que dos entes pretenden poseer uno frente a otro,

22. De la Peña, “La Junta Arbitral como órgano de resolución”, 269. En esta misma línea se ha pronunciado también Simón, “Sujetos y objeto del conflicto ante la Junta Arbitral”, 100.

por lo que su especial naturaleza lo hace ajeno a la equiparación con el proceso contencioso-administrativo: SSTC 143/1985, de 24 octubre (RTC 1985\143), cpc núm. 344/1982, y 1/1986, de 10 enero (RTC 1986\1), cpc núm. 494/1982.

Basándose en esta consolidada doctrina, en la mencionada STC 88/1989, de 11 de mayo, se declaró que:

Cuando sobre la titularidad y límites de esa competencia no existe controversia, sino que ésta se limita a discutir el ejercicio concreto de esa competencia en relación a supuestos específicos, dentro de unos límites competenciales sobre los que existe acuerdo, ha de afirmarse que falta el presupuesto para la jurisdicción reservada al TC puesto que el conflicto sólo puede plantearse para definir los límites externos de la competencia y del correspondiente poder estatal o autonómico, pero no para verificar el ejercicio concreto dentro de tales límites de dicho poder, en relación a determinados hechos cuyo alcance territorial deviene el elemento decisivo para decidir la distribución competencial dentro de unos límites y de acuerdo con unos criterios no controvertidos.

Idénticos criterios ha mantenido el TC en pronunciamientos posteriores, tales como, entre otras, sus sentencias 243/1993, de 15 de julio (RTC 1993\243); 195/2001, de 4 de octubre (RTC 2001\195); 44/2007, de 1 de marzo (RTC 2007\44); 6/2012, de 18 de enero (RTC 2012\6); 32/2012, de 15 de marzo (RTC 2012\32); 216/2016, de 15 de diciembre (RTC 2016\216), y 37/2021, de 18 de febrero (RTC 2021\37).

Y en los mismos términos se ha pronunciado también el TS en diversas ocasiones, como, entre otras, en sus sentencias de 1 de junio de 1990 (RJ 1990\6307); 28 de julio de 1999 (RJ 1999\6620), y 2 de noviembre de 1999 (RJ 1999\8776).²³

23 El TS ha afirmado incluso, en su sentencia de 24 de junio de 2004 (RJ 2005\5530), en defensa de su competencia jurisdiccional, que: “Esta Sala considera que en el estado actual de la legislación y de la jurisprudencia ordinaria y constitucional no resulta factible que el TS pueda inclinarse por aceptar la declaración de inadmisibilidad de un recurso contencioso-administrativo contra un acto o un reglamento autonómico o estatal apreciando que encubre un conflicto constitucional de competencias de atribución exclusiva a la jurisdicción constitucional. El carácter global de la cláusula de control jurisdiccional ordinario de la actividad administrativa, concreta y normativa, dificulta oponerse a que un sujeto legitimado impugne un acto estatal o autonómico ante el órgano jurisdiccional ordinario competente, aun cuando funde su nulidad en la infracción de las normas competenciales que articulan la distribución territorial del poder en el Estado”.

Por todo lo expuesto, cabe concluir afirmando que la JA no invade competencia alguna atribuida al TC, ya que la misma no entra a analizar la titularidad de la competencia, sino el mero ejercicio concreto que de la misma se haya hecho.

2.3. Las resoluciones de la Junta Arbitral tienen que dictarse conforme a derecho, y deben extenderse a todas las cuestiones que ofrezca el expediente

Según el art. 23.8 LOFCA, la JA tiene que resolver conforme a derecho, de acuerdo con principios de economía, celeridad y eficacia, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados en el conflicto, incluidas las fórmulas de ejecución.

Esto implica, en primer lugar, que esta Junta tiene que resolver mediante la aplicación de las reglas del derecho,²⁴ y no, por tanto, basándose en un mero juicio de equidad, esto es, con sujeción solo al *saber y entender* de los árbitros que la integran, o arbitraje de equidad, que, de acuerdo con la STC 43/1988, de 16 de marzo (RTC 1988\43), rec. amp. núm. 508/1987:

Constituye, desde el plano sustantivo, uno de los supuestos excepcionales a los que indirectamente se refiere el art. 3.2 Cód. Civ., cuando al hablar de la equidad en la aplicación de las normas jurídicas sólo autoriza su uso de manera exclusiva en las resoluciones de los Tribunales en el caso de que la Ley expresamente lo permita.

Por ello, en este supuesto nos hallamos en presencia de un mero juicio “personal, subjetivo, de pleno arbitrio, sin más fundamento que ese leal saber y entender del árbitro, que no viene obligado a una motivación jurídica”,

24. Esta exigencia es crucial en pro del favorable acogimiento del arbitraje en el derecho tributario, pues, como ha escrito Falcón, “El arbitraje tributario”, 4: “Nada se opone a que este tipo de soluciones, más ágiles que las judiciales, se vaya extendiendo progresivamente, lo que contribuiría a reducir la litigiosidad y a descargar a los Tribunales, con el consiguiente beneficio para todos; incluso para el interés recaudatorio al que nada favorece un largo proceso durante el cual la ejecución se encuentra suspendida. El Derecho público no tiene por qué ir a la zaga del privado en estas cuestiones, pues la potenciación de soluciones transaccionales y arbitrales tampoco vulnera las exigencias de la reserva de ley, en la medida en que los árbitros resuelvan en Derecho”.

como se declaró, con fundamento en dicha STC 43/1988, por la STS de 28 de noviembre de 1988 (RJ 1988\8716), disponiendo los árbitros de equidad de la suficiente libertad para resolver con amplitud sobre el conjunto de lo pactado, y se recogieron consideraciones similares en las SSTS de 25 de septiembre de 1989 (RJ 1989\6353), 7 de junio de 1990 (RJ 1990\4741) y 4 de abril de 2014 (RJ 2014\2783), rec. cas. unific. doc. núm. 132/2013, en la que se afirmó que:

En el arbitraje de equidad el árbitro actúa como hombre bueno o amigable componedor, sin que le sean exigibles especiales conocimientos jurídicos, porque, aunque debe motivar su decisión, no es preciso que la funde en normas jurídicas, exclusión que debe afectar a las normas procesales.

Y, en segundo término, que, cuando este art. 23.8 LOFCA permite entrar en todas las cuestiones que ofrezca el expediente, “se está refiriendo exclusivamente a aquéllas que se encuentran dentro de la jurisdicción de la Junta: los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión”, tal y como se puso de relieve en la res. de 14 de octubre de 1999 de la JA, dictada en el conf. 2/1999, promovido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) contra la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, y referido a la aplicación del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) sobre una determinada herencia.

2.4. Naturaleza jurídica de la Junta Arbitral y efectos que de ella derivan

La circunstancia de que la intervención de la JA no es voluntaria para las partes, pues, aunque la misma interviene a solicitud de una de ellas, la otra no puede sustraerse del conflicto planteado, unida al mandato del art. 23.9 LOFCA de que las resoluciones de la JA tienen carácter ejecutivo y son impugnables en vía contencioso-administrativa, ha propiciado el debate acerca de si estamos, o no, en presencia de un auténtico órgano arbitral, por la falta de concurrencia en este caso de las dos circunstancias propias y características de un genuino arbitraje: la voluntariedad y la no recurribilidad del laudo, al menos en sus aspectos esenciales y, en todo caso, solo por causas tasadas, tal y como se ha puesto de relieve en numerosas sentencias.

Así, por ejemplo, respecto a que el arbitraje se caracteriza por la voluntariedad en el sometimiento, de tal forma que el recurso a la institución arbitral

presupone un acto voluntario de sumisión a ella de las partes en conflicto, el TC ha declarado:

Que el arbitraje es un medio para la solución de conflictos basado en la autonomía de la voluntad de las partes, que constituye la esencia y el fundamento de la institución arbitral, lo que constitucionalmente le vincula con la libertad como valor superior del ordenamiento (art. 1.1 CE).

Que el sometimiento a la decisión de un tercero ajeno a los órganos jurisdiccionales para resolver su conflicto no implica una renuncia general al derecho fundamental del art. 24 CE, sino a su ejercicio en un determinado momento.

Y que es consustancial al procedimiento arbitral la mínima intervención de los órganos jurisdiccionales por el respeto a dicha autonomía de la voluntad de las partes (art. 10 CE), que han decidido sustraer de la jurisdicción ordinaria la resolución de sus posibles controversias y deferir a los árbitros su conocimiento y solución, que desde ese momento quedan vedados a dicha jurisdicción.

Véanse, entre otras, las SSTC 43/1988, de 16 de marzo (RTC 1988\43); 174/1995, de 23 de noviembre (RTC 1995\174); 75/1996, de 30 de abril (RTC 1996\75); 176/1996, de 11 de noviembre (RTC 1996\176); 9/2005, de 17 de enero (RTC 2005\9); 1/2018, de 11 de enero (RTC 2018\1); 46/2020, de 15 de junio (RTC 2020\46); 17/2021, de 15 de febrero (RTC 2021\17); 50/2022, de 4 de abril (RTC 2022\50), y 79/2022, de 27 de junio (RTC 2022\79).

Así se ha puesto de relieve también en, por ejemplo, las SSTS de 22 de junio de 2009 (RJ 2009\4703), 11 de febrero de 2010 (RJ 2010\3771) y 23 de junio de 2010 (RJ 2010\4907).²⁵

25. Esta tesis es también la mantenida por numerosos autores, entre los que, v. gr., cabe citar a Huergo, *La resolución extrajudicial de conflictos*, 153; Vicente-Arche, *El arbitraje en el ordenamiento tributario español*, 62; Barona, "Arbitraje en España", 47; Burgos, "Naturaleza y ámbito del arbitraje en la Ley 60/2003", 2, 3 y 6; Morales, "Arbitraje", 3; Rodrigo Lavilla, "Arbitraje y Administración del Estado", 2; Belando, "El supuesto arbitraje administrativo de la reforma de la Ley 60/2003", 6; Rodríguez Muñoz, "El sometimiento de los derechos de la Hacienda pública", 11; Dobarro, "El arbitraje institucional como método de resolución de conflictos", 2; Puerta y Beiras, "La necesidad de un arbitraje", 142; Martínez-Gijón, "La doctrina del Tribunal Constitucional en materia de arbitraje", 2; Espejo y García, "Los sistemas alternativos de resolución de conflictos", 60; Abad, "El convenio arbitral de consumo", 3; Lara, "El artículo 76 e) de la Ley de Contrato de Seguro", 7; La Casa, "Sobre la constitucionalidad del arbitraje obligatorio", 6 y 15; Velázquez, "La inconstitucionalidad del arbitraje", 4; De Prada y Pérez de Prada, "Consecuencias prácticas de la determinación", 3.

Y la segunda nota característica del arbitraje viene representada por el hecho de que el laudo arbitral que soluciona el conflicto no puede ser objeto de impugnación a través de la vía ordinaria de acceso a los tribunales, siendo únicamente recurrible el mismo con fundamento en causas tasadas y predefinidas.

Así se ha puesto de relieve, entre otras, por las SSTC 43/1988, de 16 de marzo (RTC 1988\43); 174/1995, de 23 de noviembre (RTC 1995\174); 75/1996, de 30 de abril (RTC 1996\75); 176/1996, de 11 de noviembre (RTC 1996\176); 46/2020, de 15 de junio (RTC 2020\46); 17/2021, de 15 de febrero (RTC 2021\17); 65/2021, de 15 de marzo (RTC 2021\65); 50/2022, de 4 de abril (RTC 2022\50), y 79/2022, de 27 de junio (RTC 2022\79), en las que se ha declarado:

Que el contenido del laudo no es revisable judicialmente ni, por tanto, en sede constitucional.

Que el posible control judicial está limitado al aspecto externo del laudo y no al fondo de la cuestión sometida al arbitraje.

Y que la valoración del órgano judicial competente ni debe ser considerada como una segunda instancia ni puede consistir en un nuevo análisis del asunto sometido a arbitraje, sustituyendo el papel del árbitro en la solución de la controversia, sino que debe ceñirse al enjuiciamiento respecto de la legalidad del convenio arbitral, la arbitrabilidad de la materia y la regularidad procedimental del desarrollo del arbitraje.

Y en el mismo sentido se ha pronunciado el TS en, por ejemplo, sus sentencias de 13 de octubre de 1986 (RJ 1986\5785), 12 de junio de 1987 (RJ 1987\4292), 17 de marzo de 1988 (RJ 1988\2212), 20 de marzo de 1990 (RJ 1990\1712), 22 de junio de 2009 (RJ 2009\4703) y 23 de junio de 2010 (RJ 2010\4907), en las que se ha manifestado:

Que el órgano judicial es sólo juez de la forma del juicio o de sus mismas garantías procesales, sin que en ningún caso pueda pronunciarse sobre el fondo.

Que la intervención de los órganos jurisdiccionales se limita a resolver y a dejar sin efecto lo que constituya exceso en el laudo, pero sin corregir sus deficiencias u omisiones y sin posibilidad de discutir el mayor o menor fundamento de lo resuelto, ni la correcta aplicación de la jurisprudencia.

Que no cabe una segunda instancia mediante la que el Tribunal viniese a examinar el fondo de la resolución adoptada por el árbitro.

Y que es consustancial la mínima intervención de los órganos jurisdiccionales por virtud y a favor de la autonomía de la voluntad de las partes, que han decidido sustraer de la jurisdicción la resolución de sus posibles controversias y deferir a los árbitros el conocimiento y solución de sus conflictos, que desde ese momento quedan vedados a la jurisdicción por expresa voluntad de las partes.²⁶

Así se deduce también de la Convención sobre el Reconocimiento y la Ejecución de las Sentencias Arbitrales Extranjeras, celebrada en Nueva York el 10 de junio de 1958, a la que se adhirió España por Instrumento de 29 de abril de 1977, que establece que solo se podrá denegar el reconocimiento y la ejecución de la sentencia arbitral si se prueba la existencia de determinados vicios, en concreto, que la sentencia incumple o excede los términos de la cláusula compromisoria, que la sentencia no es aún obligatoria para las partes o que el reconocimiento o la ejecución de la sentencia son contrarios al orden público del país en el que se solicita su reconocimiento o ejecución [letras c) y e) del apartado 1 y letra b) del apartado 2 del art. V de dicha Convención].

En la misma línea se pronunciaron, igualmente, las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 1 de junio de 1999 (TJCE 1999\110), as. C-126/97, *Eco Swiss China Time Ltd.*, y del Tribunal de Justicia de la UE de 26 de octubre de 2006 (JUR 2018\83012), as. C-168/05, *Mostaza Claro*, en

26. Así se ha pronunciado, asimismo, un gran número de autores, entre los que cabe citar a Tornos, “Transacción, arbitraje, conciliación”, 36; Trayter, “El arbitraje de Derecho administrativo”, 81 y 94; Huergo, *La resolución extrajudicial de conflictos*, 153; Canal Muñoz e Ibáñez, “El arbitraje en el Derecho administrativo”, 2; García Novoa, “Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias”, 96; Vicente-Arche, *El arbitraje en el ordenamiento tributario español*, 62 y 204; Gallego, “Sobre el arbitraje estatutario”, 54; Gil, “El arbitraje en la contratación pública”, 7, y “Viabilidad del arbitraje tributario”, 124-125; Rodríguez Muñoz, “El sometimiento de los derechos de la Hacienda pública”, 12; Martínez-Gijón, “La doctrina del Tribunal Constitucional”, 2; Merino y Chillón, *Tratado de Derecho arbitral*, 125; Espejo, “Los sistemas alternativos de solución de conflictos”, 18 y 24; Pérez Águeda, “A 55 años de la aprobación de la Convención de Nueva York” 4; Fernández Rozas, “Contravención del orden público”, 846 y ss., y “Riesgos de la heterodoxia en el control judicial”, 4-6 y 12; La Casa, “Sobre la constitucionalidad del arbitraje obligatorio”, 5; Lara, “El artículo 76.e) de la Ley de Contrato de Seguro”, 9; Velázquez, “La inconstitucionalidad del arbitraje”, 4; Sevilla, “La Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de febrero de 2021”, 3; Merino, “Punto final al ejercicio exorbitante”, 2; Conde, “La acción de anulación restringe la intervención judicial”, 2 y ss.

las que se declaró que las exigencias relativas a la eficacia del procedimiento arbitral justifican que el control de los laudos arbitrales ejercitado por los órganos jurisdiccionales de los estados miembros tenga carácter limitado, siempre que las disposiciones fundamentales del derecho de la UE puedan ser examinadas en el marco de dicho control y, en su caso, puedan ser objeto de una petición de decisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.

En la STJUE de 6 de marzo de 2018 (TJCE 2018\66), as. C-284/16, Achmea BV, este Tribunal fue menos tajante, ya que, aunque se refirió de nuevo a la doctrina de las dos sentencias suyas que se acaban de mencionar, estimó incompatibles con el sistema judicial europeo los tribunales de arbitraje previstos en los acuerdos bilaterales de inversión suscritos por estados miembros de la UE. El TJUE declaró a este respecto, en esta sentencia, que:

Los arts. 267 y 344 del TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una disposición de un acuerdo internacional celebrado entre Estados miembros conforme a la cual un inversor de uno de esos Estados puede, en caso de controversia sobre inversiones realizadas en el otro Estado miembro, iniciar un procedimiento contra este último Estado ante un tribunal arbitral cuya competencia se ha comprometido a aceptar dicho Estado miembro.

Este fallo sin precedentes dio lugar, como ha escrito Chéliz Inglés,²⁷ a que veintitrés estados miembros de la UE firmaran un acuerdo el 5 de mayo de 2020 para la terminación de los tratados bilaterales de inversión entre los estados miembros de la UE manteniéndose en él que las cláusulas de arbitraje entre inversores y estados en los tratados bilaterales de inversión entre estados miembros de la UE son contrarias a los tratados de la UE y, debido a esta incompatibilidad, no pueden aplicarse.

Según las SSTJUE de 2 de septiembre de 2021 (JUR 2021\284525), as. C-741/19, Komstroy LLC; 26 de octubre de 2021 (TJCE 2021\251), as. C-109/20, PL Holdings Sàrl,²⁸ y 25 de enero de 2022 (TJCE 2022\3), as. C-638/19 P, Comisión Europea c/ European Food SA y otros,²⁹ mediante la celebración de un acuerdo de este tipo:

27. Chéliz, “Arbitraje de inversiones vs. Arbitraje comercial internacional”, 3 y ss.

28. Analizada por Iruretagoiena, “Asunto PL Holding”, 2 y ss.

29. Comentada por Dorina, “La problemática confluencia entre el ordenamiento jurídico europeo y el derecho internacional”, 2 y ss.

Los Estados miembros que son parte de tal acuerdo se comprometen a sustraer de la competencia de sus propios tribunales y, por tanto, del sistema de vías de recurso judicial que el art. 19 del TUE, apdo. 1, párrafo segundo, les impone establecer en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la UE los litigios que puedan referirse a la aplicación o interpretación de ese Derecho, por lo que dicho acuerdo puede impedir que esos litigios sean dirimidos de un modo que garantice la plena eficacia de ese Derecho.

Por lo que atañe al arbitraje como método de resolución de conflictos, entiendo que tiene razón Soler Roch,³⁰ cuando señala que la UE muestra una posición ambigua: por un lado, contraria a las instancias de arbitraje internacional en el ámbito de los acuerdos de protección de inversiones y, por otro, aprobando una directiva de resolución de conflictos en materia tributaria que incluye esta fórmula, lo que lleva a esta autora a afirmar que la Comisión no es en realidad contraria al arbitraje, sino a que este se decida en instancias ajenas a la UE.

En relación con la cuestión de que las decisiones arbitrales no pueden impugnarse a través de la vía ordinaria de acceso a los tribunales, el TC ha declarado en, por ej., sus sentencias 62/1991, de 22 de marzo (RTC 1991\62); 288/1993, de 4 de octubre (RTC 1993\288); 174/1995, de 23 de noviembre (RTC 1995\174); 146/1996, de 19 de septiembre (RTC 1996\146); 1/2018, de 11 de enero (RTC 2018\1), y 17/2021, de 15 de febrero (RTC 2021\17), que el arbitraje como vía extrajudicial de resolución de las controversias existentes entre las partes es un “equivalente jurisdiccional”,³¹ puesto que estas obtienen los mismos resultados que accediendo a la jurisdicción, es decir, una decisión al conflicto con todos los efectos de la cosa juzgada.

Ahora bien, como se declaró por la STC 65/2021, de 15 de marzo (RTC 2021\65), extender la idea del arbitraje como “equivalente jurisdiccional” más allá de su equivalencia en cuanto a sus efectos, es decir, a la cosa juzgada y a su ejecutividad:

Es tanto como hablar de identidad entre resoluciones judiciales y arbitrales, que es una afirmación inaceptable, pues ambos tipos de resolución de conflictos des-

30. Soler, “Los retos tributarios del siglo XXI”, 7.

31. Sobre el alcance y contenido de esta expresión de «equivalente jurisdiccional», puede consultarse a Merino, *El «equivalente jurisdiccional» en el Derecho público español*, 93 y ss.

cansan sobre preceptos constitucionales distintos; añadiendo que la semejanza entre ambos tipos de decisión —judicial y arbitral— no alcanza más allá de aquellos efectos y en que el procedimiento arbitral no se puede ver sometido a las exigencias propias del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE), puesto que no es un procedimiento judicial, como tampoco los árbitros ejercen la jurisdicción, cometido de la competencia exclusiva de quienes integran el Poder Judicial (art. 117 CE).³²

Teniendo presentes estas dos características predicables del arbitraje que se han puesto de relieve en las páginas precedentes, un amplio sector doctrinal ha entendido que la JA, pese a su denominación, no tiene encaje en el arbitraje, ni realiza, por tanto, funciones arbitrales.³³

Otro sector de la doctrina ha mantenido una postura híbrida o intermedia, al indicar que, si bien no nos encontramos en puridad ante un órgano arbitral, al ser las resoluciones de la JA susceptibles de impugnación, la misma sí tiene, sin embargo, una clara función arbitral.³⁴

Y un tercer grupo, minoritario, de autores ha entendido, en fin, que la JA sí tiene plena naturaleza arbitral.³⁵

Esta última tesis ha sido plenamente aceptada por nuestro TC, que ya desde su sentencia 11/1981, de 8 de abril (RTC 1981\11), declaró la plena constitucionalidad

32. Véanse, sobre el contenido y alcance de estas afirmaciones, los trabajos de Ardila, “El Tribunal Constitucional reafirma”, 3; Castresana, “Una reflexión sobre la constitucionalización del arbitraje”, 2-3; Fernández Rozas, “El Tribunal Constitucional restablece la ortodoxia”, 2 y ss.; Vázquez, “Qué quería decir el Tribunal Constitucional”, 2; Sánchez Lorenzo, “Anulación parcial de laudo en equidad”, 3 y ss.

33. Así se han pronunciado, por ej., Agulló, “La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas”, 38; Huergo, *La resolución extrajudicial de conflictos*, 216 y ss.; Fernández Montalvo et al., *El arbitraje*, 155 y ss.; Simón, “La Junta Arbitral de resolución de conflictos”, 1941-1942; Merino, “La Junta Arbitral del Concierto Económico”, 89; Palao, “¿Qué tiene de “arbitral” la Junta Arbitral?”, 48; Serrano, “La Junta Arbitral como órgano de resolución de conflictos”, 378; Mosquera, *Los puntos de conexión en los impuestos cedidos*, 597-598.

34. Pueden incluirse en este grupo a De la Peña, “La Junta Arbitral como órgano de resolución”, 271; Vicente-Arche, *El arbitraje en el ordenamiento tributario español*, 76; Casado, “Sobre la actividad de arbitraje de la Junta Arbitral”, 61 y 69.

35. Así se han pronunciado, entre otros, Calvo Ortega, “Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario”, 262, y “En defensa del arbitraje tributario”, 160; Burlada, “La Junta Arbitral de resolución de conflictos”, 94-95.

dad de los arbitrajes obligatorios, al afirmarse en ella que el reconocimiento al Gobierno central, por el art. 10, párrafo 1º del Real Decreto-ley 17/1977, de 4 de marzo, de reforma de la normativa sobre relaciones de trabajo, de instituir un arbitraje obligatorio, no por ser obligatorio deja de ser un verdadero arbitraje, siempre que en él se respete el requisito de imparcialidad de los árbitros.

Así se ha afirmado también, basándose en la doctrina de esta STC 11/1981, por, entre otras, las SSTs de 19 de octubre de 1998 (RJ 1998\8907), 10 de noviembre de 2003 (RJ 2003\8288), 24 de abril de 2007 (RJ 2007\5771), 4 de abril de 2014 (RJ 2014\2577), 4 de abril de 2014 (RJ 2014\2783), 16 de noviembre de 2018 (RJ 2018\5237) y 16 de noviembre de 2018 (RJ 2018\5238).

Profundizando más en esta cuestión, y analizando otros aspectos necesarios para apreciar la validez constitucional de los arbitrajes obligatorios, en la STC 174/1995, de 23 de noviembre (RTC 1995\174), se declaró, en relación con un asunto que versaba sobre la interpretación y el alcance del art. 38.2 de la Ley 16/1987, de Ordenación de los Transportes Terrestres, cuyo párrafo primero terminó declarando inconstitucional y nulo, que:

El arbitraje obligatorio no resulta conforme al derecho a la tutela judicial efectiva cuando el control judicial sobre el laudo previsto en la ley se limita a las garantías formales o aspectos meramente externos, sin alcanzar al fondo del asunto sometido a la decisión arbitral, mientras que, por el contrario, el arbitraje obligatorio sí resulta compatible con el derecho reconocido en el art. 24.1 CE cuando el control judicial a realizar por los tribunales ordinarios no se restringe a un juicio externo, sino que alcanza también a aspectos de fondo de la cuestión sobre la que versa la decisión.

Afirmaciones similares se recogen también en las SSTC 75/1996, de 30 de abril (RTC 1996\75); 119/2014, de 16 de julio (RTC 2014\119); 8/2015, de 22 de enero (RTC 2015\8), y 1/2018, de 11 de enero (RTC 2018\1).

De esta doctrina se desprende, en definitiva, como ya puse de relieve en un trabajo anterior,³⁶ que el arbitraje obligatorio es plenamente constitucional, y conforme al derecho a la tutela judicial efectiva, cuando existe un control judicial sobre él tanto en lo que concierne a sus aspectos formales o adjetivos como a los sustantivos o materiales.

36. Véase Checa, “Acerca del arbitraje de carácter obligatorio”, 46 y ss.

Y como quiera que esto, justamente, es lo que sucede con las actuaciones de la JA, a tenor de lo que establece el ya previamente citado art. 23.9 LOFCA, mi conclusión final, contraria a la generalizada postura sustentada por gran parte de la doctrina, es la de que tal Junta sí realiza un verdadero arbitraje.

Este, no obstante, tal y como está normativamente configurado, apenas tiene eficacia práctica alguna, pudiendo ser aplicables a la actuación de esta JA las palabras de Xiol Ríos, que se recogen en su voto particular a la ya mencionada STC 1/2018, de 11 de enero (RTC 2018\1), de que:

De nada sirve [...] un arbitraje que pueda ser replanteado posteriormente en vía judicial, porque se convierte en un mero trámite previo sin verdadera efectividad y supone la agregación de nuevas cargas llamadas a lastrar el ejercicio del derecho de acceso a la justicia.

Esta afirmación también aparece en la STC 46/2020, de 15 de junio (RTC 2020\46), cuando en ella se señala que:

La finalidad última del arbitraje, que no es otra que la de alcanzar la pronta solución extrajudicial de un conflicto, se vería inevitablemente desnaturalizada ante la eventualidad de que la decisión arbitral pudiera ser objeto de revisión en cuanto al fondo.³⁷

Por ello no puedo compartir las palabras de Calvo Ortega,³⁸ quien hace tiempo ya puso de relieve que la JA era muy importante, y tenía una gran potencialidad, porque podía aportar celeridad y un conocimiento diario y riguroso de los conflictos que se plantean entre administraciones con motivo de la aplicación de los tributos cedidos.

Probablemente este fue el deseo originario del legislador cuando creó esta Junta; pero estos buenos propósitos no se han visto, desafortunadamente, refrendados en la práctica, ya que la realidad ha puesto de manifiesto la escasa viabilidad operativa de la misma, a la que, por ello, ha dejado de acudir,se,

37. Así lo han entendido también, entre otros autores, Vicente-Arche, *El arbitraje en el ordenamiento tributario español*, 204; Merino, “La Junta Arbitral del Concierto Económico”, 89; La Casa, “Sobre la constitucionalidad del arbitraje obligatorio”, 26; Galapero, “¿Es viable el arbitraje como mecanismo?”, 35.

38. Calvo Ortega, “La financiación posible de las CC. AA.”, 36.

como lo prueba la concluyente circunstancia de que las dos últimas resoluciones de la JA publicadas a fecha 5 de julio de 2023 en su web, referidas a los conflictos 2/2016 y 3/2016, datan del 16 de junio de 2017, por lo que es evidente que desde hace ya varios años esta Junta no está operativa.

No cabe decir lo mismo ni de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, ni de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que han tenido, y siguen teniendo, una intensa actividad.

De acuerdo con la consulta en la web de la del País Vasco realizada el 4 de julio de 2023, la misma ha emitido, sobre las materias que se indican, las resoluciones siguientes:

- Determinación de la residencia habitual: ress. 5, de 2009; 19, de 2011; 4, 23 y 24, de 2015; 14, de 2018; 18, 36 y 159, de 2022, y 26, 32 y 33, de 2023.
- Determinación del volumen de operaciones: ress. 13, de 2013; 8 y 10, de 2014; 3, 5, 7, 10, 11, 13, 14 y 15, de 2017; 2, de 2018; 5, 7 y 8, de 2021; 2, 14, 16, 27, 35, 72, 158, 160, 162 y 163, de 2022, y 3, 4, 6, 8, 14, 17, 18, 44 y 49, de 2023.
- Domicilio fiscal: ress. 1, 2 y 3, de 2008; 1, 2, 4 y 9, de 2009; 2, 8, 11, 13, 18, 20, 29, de 2011; 1, 3, 5, 6, 7, 11, 16 y 19, de 2012; 14, 16, 18 y 19, de 2013; 3, 7, 8, 9 y 12, de 2014; 2, 7, 13, 17, 25 y 26, de 2015; 1, 2, 4, 5, 8, 9, 10, 12, 14, 16, 17, 18, 20, 22, 23, 24, 25, 26 y 28, de 2016; 2, 3, 5, 6, 8, 9, 16, 17 y 18, de 2017; 1, 2, 3 y 4, de 2021; 1, 9, 31, 34, 46, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 70, 71, 151, 152, 153, 155, 161, 167 y 173, de 2022, y 1, 2, 10, 11, 12, 13, 15, 19, 20, 21, 24, 27, 30, 31, 34, 36 y 38, de 2023.
- IE sobre hidrocarburos: ress. 7 y 8, de 2009; 3 y 4, de 2010, y 7, de 2011.
- IRPF: ress. 6, de 2009; 3, 4, 23, 25, 26 y 27, de 2011; 14, de 2012; 15, de 2016; 4, de 2017; 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27 y 28, de 2021; 3, 4, 5, 6, 7, 10, 11, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 39, 41, 42, 43, 44, 45, 75, 76, 77, 165, 166, 169, 170, 171, 172, 174 y 175, de 2022, y 5, 29, 35, 37, 40, 41, 43, 45, 46, 47, 48, 50, 51, 53 y 54, de 2023.

- IRNR: res. 15, 19 y 20, de 2015; 67, 68 y 69, de 2002, y 25, de 2023.
- IS: res. 1 y 14, de 2011; 8, 15 y 17, de 2012; 7, de 2013; 7, de 2016; 15 y 16, de 2018; 6, de 2021; 12, 13, 28, 29, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 73, 78, 79, 80, 81, 82, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 105, 106, 107, 108, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 134, 135, 136, 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149 y 150, de 2022, y 23, de 2023.
- ISD: res. 6, de 2015, y 52, de 2023.
- IVA: res. 3, de 2008; 4, 9, 10, 11, 12 y 13, de 2009; 1 y 2, de 2010; 5, 6, 9, 10, 12, 15, 16, 17, 18, 21, 22 y 24, de 2011; 4 y 9, de 2012; 1, 8, 10, 11, 12 y 17, de 2013; 4, 5, 6 y 11, de 2014; 1, 10, 12 y 22, de 2015; 3, 6, 11, 19 y 27, de 2016; 19, 20 y 21, de 2017; 3, 4, 5, 7 y 13, de 2018; 8, 17, 33, 48, 49 y 74, de 2022, y 22, de 2023.
- Varios: res. 5, de 2009; 19, de 2011; 4, 18 y 21, de 2015; 13 y 21, de 2016; 1, de 2017; 15, 19, 30, 32, 37, 40, 154, 156, 157, 164 y 176, de 2022, y 7, 9, 28, 39 y 42, de 2023.

Y la de Navarra, con datos actualizados en su web a fecha 7 de junio de 2023, ha dictado, sobre las cuestiones que se mencionan, estas resoluciones:

- Convenio Económico: res. de 4 abril de 2008, conf. 16/2007; 4 de abril de 2008, conf. 17/2007, y 7 de noviembre de 2013, conf. 50/2012.
- IRPF: res. de 16 de diciembre de 2008, conf. 14/2007; 17 de mayo de 2012, conf. 31/2010; 26 de octubre de 2012, conf. 37/2011; 3 de marzo de 2016, conf. 72/2014; 19 de diciembre de 2018, conf. 99/2016; 4 de febrero de 2019, conf. 98/2016; 2 de octubre de 2019, conf. 105/2017; 12 de febrero de 2020, conf. 123/2018; 24 de junio de 2020, conf. 119/2018, y 28 de julio de 2021, conf. 141/2020.
- IS: res. de 28 de octubre de 2008, conf. 20/2008; 16 de diciembre de 2008, conf. 13/2007; 3 de noviembre de 2009, conf. 19/2008; 15 de diciembre de 2014, conf. 55/2012; 21 de marzo de 2019, conf. 111/2018; 18 de diciembre

de 2019, conf. 102/2017; 23 de abril de 2020, conf. 112/2018, y 24 de junio de 2020, conf. 124/2019.

- IRNR: res. de 10 de abril de 2018, conf. 91/2015.
- ISD: res. de 2 de octubre de 2007, conf. 2/2004, y 8 de abril de 2022, conf. 144/2021.
- IVA: res. de 27 de noviembre de 2007, confs. acumulados 6/2007, 7/2007, 8/2007 y 9/2007; 5 de junio de 2008, confs. acumulados 3/2007 y 4/2007; 16 de diciembre de 2008, conf. 10/2007; 16 de diciembre de 2008, conf. 12/2007; 3 de noviembre de 2009, conf. 18/2008; 15 de mayo de 2014, conf. 48/2012; 30 de junio de 2014, conf. 54/2012; 9 de octubre de 2014, conf. 51/2012; 16 de julio de 2015, conf. 60/2013; 9 de septiembre de 2015, conf. 59/2013; 21 de diciembre de 2016, conf. 93/2016; 6 de octubre de 2017, conf. 73/2014; 10 de abril de 2018, conf. 94/2016; 4 de julio de 2018, conf. 97/2016, 7 de septiembre de 2018, conf. 100/2016; 18 de diciembre de 2019, conf. 92/2015; 23 de abril de 2019, conf. 130/2019; 24 de junio de 2020, conf. 104/2017; 23 de julio de 2020, conf. 122/2018; 8 de octubre de 2020, conf. 131/2019; 2 de febrero de 2021, conf. 133/2019; 20 de abril de 2021, conf. 140/2020; 18 de febrero de 2022, conf. 143/2021, y 15 de julio de 2022, conf. 149/2021.
- IIEE: res. de 3 de noviembre de 2009, conf. 11/2007; 22 de septiembre de 2022, conf. 147/2021; 22 de septiembre de 2022, conf. 148/2021; 20 de marzo de 2023, conf. 159/2022, y 20 de marzo de 2023, conf. 160/2022.
- Varios impuestos: res. de 6 de noviembre de 2007, conf. 5/2007; 4 de abril de 2008, conf. 15/2007; 15 de diciembre de 2011, conf. 21/2009; 7 de febrero de 2014, conf. 46/2012; 7 de febrero de 2014, conf. 52/2012; 25 de marzo de 2014, conf. 47/2012; 30 de junio de 2014, conf. 57/2012; 9 de septiembre de 2015, conf. 56/2012; 3 de marzo de 2016, conf. 61/2013; 19 de julio de 2016, conf. 62/2013; 12 de diciembre de 2017, conf. 90/2015; 15 de febrero de 2018, confs. 85/2015, 89/2015 y 96/2015; 13 de noviembre de 2019, conf. 101/2016; 23 de abril de 2020, conf. 120/2018; 12 de noviembre de 2020, conf. 106/2018, y 28 de diciembre de 2020, conf. 132/2019.

Bibliografía

- Abad Ortega, Antonio. “El convenio arbitral de consumo”. *Actualidad Civil* 3 (2016), La Ley 1721/2016.
- Agulló Agüero, Antonia. “La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario”. En AA. VV., *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*, Quaderns de Treball, n.º 50. Barcelona: Generalitat de Catalunya, Institut d’Estudis Autònoms, 1999.
- Ardila, Gonzalo. “El Tribunal Constitucional reafirma el principio de mínima intervención de los órganos jurisdiccionales en el arbitraje”. *La Ley. Mediación y Arbitraje* 6, La Ley 4596/2021.
- Barona Vilar, Silvia. “Arbitraje en España, a la búsqueda de un lugar adecuado en el marco de la Justicia”. En VV. AA., *Arbitraje y Justicia en el siglo XXI*. Madrid: Thomson-Civitas, 2007.
- Belando Garín, Beatriz. “El supuesto arbitraje administrativo de la reforma de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre”. *Diario La Ley*, n.º 7504, 8 de noviembre de 2010, La Ley 13819/2010.
- Bermejo Vera, José. “La función resolutoria de los conflictos constitucionales negativos por parte del Tribunal Constitucional”. En VV. AA., *El Tribunal Constitucional*, vol. I. Madrid: Dirección General de lo Contencioso del Estado, IEF, 1981.
- Bokobo Moiche, Susana. *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*. Valladolid: Lex Nova, 1998.
- Burgos Ladrón de Guevara, Juan. “Naturaleza y ámbito del arbitraje en la Ley 60/2003. Asistencia judicial al arbitraje”. *Diario La Ley*, n.º 6745, 28 de junio de 2007, La Ley 2273/2007.
- Burlada Echeveste, José Luis. “La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas”. *Quincena Fiscal* 1 (2007).
- Calvo Ortega, Rafael. “En defensa del arbitraje tributario”. *Crónica Tributaria* 100 (2001).
- . “La financiación posible de las CC. AA. (En torno al nuevo modelo)”. *Nueva Fiscalidad* 1 (2002).
- . “Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario”. *Impuestos*, tomo II (2001).
- Calvo Vérguez, Juan. “La modificación de la competencia normativa de las CC. AA. sobre los impuestos cedidos. Tras el largo camino recorrido, ¿volvemos a la «casilla de salida»?”. *Quincena Fiscal* 6 (2021), Aranzadi Insignis BIB 2021\1520.
- Canal Muñoz, José, y Pedro Ibáñez Buil. “El arbitraje en el Derecho administrativo”. *Actualidad Administrativa*, tomo 1, La Ley 2414/2001.
- Casado Ollero, Gabriel. “Sobre la actividad de arbitraje de la Junta Arbitral”. *Gaceta Tributaria del País Vasco. Zergak* 49 (2015).
- Casas i Rondoní, Marc. “La Comissió Bilateral Generalitat-Estat: regulació i activitat pràctica”. *Revista Catalana de Dret Públic* 42 (2011).

- Castresana Sánchez, Luis Felipe. “Una reflexión sobre la constitucionalización del arbitraje, a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de febrero de 2021”. *La Ley. Mediación y Arbitraje* 6, La Ley 4600/2021.
- Cayón Galiardo, Antonio. “El contribuyente y las Juntas Arbitrales de resolución de conflictos entre las CCAA, los Territorios Forales y el Estado”. En Francisco Adame Martínez, y Jesús Ramos Prieto, coords., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, IEF, 2014.
- Checa González, Clemente. “Acerca del arbitraje de carácter obligatorio que realiza la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas”. *Nueva Fiscalidad* 4 (2018).
- . *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*. Cizur Menor, Navarra: Cuadernos Civitas, Thomson Reuters, 2019.
- Chéliz Inglés, M^a del Carmen. “Arbitraje de inversiones vs. Arbitraje comercial internacional: la brecha tras el caso *Achmea* y los recientes trabajos en el marco de la CNUDMI”. *La Ley. Mediación y Arbitraje* 5, La Ley 2453/2021.
- Conde Fuentes, Jesús. “La acción de anulación restringe la intervención judicial a determinar si en el procedimiento y la resolución arbitrales se cumplieron las debidas garantías procesales y los términos del convenio arbitral”. *La Ley. Mediación y Arbitraje* 12, La Ley 8155/2022.
- De la Peña Amorós, María del Mar. “La Junta Arbitral como órgano de resolución de conflictos”. *Anales de Derecho*, Universidad de Murcia, n.º 22 (2004).
- De Prada Rodríguez, Mercedes, y María Magdalena Pérez de Prada. “Consecuencias prácticas de la determinación de la naturaleza jurídica del arbitraje: a propósito de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 12 de abril de 2018”. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* 10 (2019), Aranzadi Insignis BIB 2019\844.
- Digón Martín, Raül, Eva Torras Sagristà, Gisela Monterde Vives, y Marta Reverter Pellicer. “Dues dècades de negociacions a la Comissió Bilateral Generalitat-Estat per resoldre controvèrsies competencials per la via de l'article 33.2 de la LOTC. Anàlisi, balanç i perspectives de futur”. *Revista Catalana de Dret Públic* 63 (2021).
- Dobarro Gómez, Cristóbal. “El arbitraje institucional como método de resolución de conflictos en el Derecho Administrativo”. *Actualidad Administrativa* 20 (2011), La Ley 17755/2011.
- Dorina, Claudia Suciú. “La problemática confluencia entre el ordenamiento jurídico europeo y el derecho internacional de las inversiones: un capítulo más en la saga *Micula*”. *La Ley. Unión Europea* 103 (2022), La Ley 4957/2022.
- Durán Cabré, José María. “La corresponsabilidad fiscal en la financiación autonómica: un tema aún pendiente”. *Principios* 7 (2007).
- Eseverri Martínez, Ernesto. “Competencias legislativas de las Comunidades en materia tributaria. Una posible causa de conflictos de competencias”. En VV. AA., *El Tribunal Constitucional*, vol. I. Madrid: Dirección General de lo Contencioso del Estado, IEF, 1981.

- Espejo Poyato, Isabel. “Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario”. *Quincena Fiscal* 10 (2014), Aranzadi Insignis BIB 2014\1266.
- Espejo Poyato, Isabel, y César García Novoa. “Los sistemas alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario”. En Pablo Chico de la Cámara, dir., *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Fundación Impuestos y Competitividad, 2015.
- Falcón y Tella, Ramón. “El arbitraje tributario”. *Quincena Fiscal* 2 (1995), Aranzadi Insignis BIB 1995\1244.
- Fernández Amor, José Antonio. “Jurisprudència del Tribunal Constitucional sobre finançament autonòmic”. *Revista Catalana de Dret Públic* 32 (2006).
- Fernández Farreres, Germán. “El sistema de conflictos de competencia entre el Estado y las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 12 (1984).
- Fernández Montalvo, Rafael, Pilar Teso Gamella, y Ángel Ramón Arozamena Laso. *El arbitraje: ensayo de alternativa limitada al recurso contencioso-administrativo*, vol. II. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, Fundación Wellington, 2004.
- Fernández Rozas, José Carlos. “Contravención del orden público como motivo de anulación del laudo arbitral en la reciente jurisprudencia española”. *Revista de Arbitraje* VIII, n.º 3 (2015).
- . “Riesgos de la heterodoxia en el control judicial de los laudos arbitrales”. *Diario La Ley*, n.º 8537, 12 de mayo de 2015, La Ley 3266/2015.
- . “El Tribunal Constitucional restablece la ortodoxia en el control judicial de los laudos arbitrales”. *La Ley. Mediación y Arbitraje* 6, La Ley 4608/2021.
- Galapero Flores, Rosa. “¿Es viable el arbitraje como mecanismo de resolución de conflictos en materia tributaria? Su compatibilidad con el principio de seguridad jurídica”. *Quincena Fiscal* 1 (2020), Aranzadi Insignis BIB 2019\10820.
- Gallego Sánchez, Esperanza. “Sobre el arbitraje estatutario. En particular el de equidad”. *Revista de Derecho de Sociedades* 32 (2009), Aranzadi Insignis BIB 2009\257.
- García Novoa, César. “Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español”. *Revista Técnica Tributaria* 59 (2002).
- Gil Cruz, Eva María. “El arbitraje en la contratación pública”. *Revista Aranzadi Doctrinal* 5 (2010), Aranzadi Insignis BIB 2010\1279.
- . “Viabilidad del arbitraje tributario”. *Quincena Fiscal* 1-2 (2016).
- Gómez Montoro, Ángel J. “Jurisdicción constitucional y jurisdicción contencioso-administrativa en la resolución de conflictos positivos de competencia”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 30 (1990).
- González Beilfuss, Markus. “La resolución extrajudicial de las discrepancias competenciales entre el Estado y las CCAA: el mecanismo del art. 33.2 de la LOTC”. *Informe CCAA 2007*. Barcelona: Instituto de Derecho Público, 2008.
- Huergo Lora, Alejandro. *La resolución extrajudicial de conflictos en el Derecho administrativo*. Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 2000.

- Ibáñez Buil, Pedro. “Artículo 59”, “Artículo 60”, “Artículo 61”. En VV. AA., *Comentarios a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional*. Madrid: Ed. La Ley, 2010, que cito por La Ley (3689/2011), (3690/2011), respectivamente.
- IEE. “La competitividad fiscal de las comunidades autónomas. Condición necesaria para el desarrollo económico”. *Informe de Opinión*, 2021.
- . “Competitividad fiscal 2022. España sigue perdiendo competitividad en el ámbito fiscal”. *Informe del IEE y Tax Foundation*, 2023.
- Iruretagoiena Agirrezabalaga, Iñigo. “Asunto PL Holding: el limitado alcance de la decisión del Tribunal de Justicia sobre la compatibilidad del arbitraje de inversiones derivado de un convenio arbitral *ad hoc* con el Derecho de la Unión”. *La Ley. Mediación y Arbitraje* 11, La Ley 6131/2022.
- La Casa García, Rafael. “Sobre la constitucionalidad del arbitraje obligatorio”. *Revista de Derecho Patrimonial* 47 (2018), Aranzadi Insignis BIB 2018\13448.
- Lago Montero, José María. “Las grietas del sistema de financiación autonómica: ¿hacia un confederalismo fiscal insolidario?”. *Revista Técnica Tributaria* 82 (2008).
- Lara González, Rafael. “El artículo 76 e) de la Ley de Contrato de Seguro es inconstitucional y nulo”. *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil* 6 (2018), Aranzadi Insignis BIB 2018\9809.
- Lazcano Brotóns, Iñigo. “Presupuestos para el planteamiento de los conflictos positivos de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas”. *Revista Vasca de Administración Pública* 20 (1988).
- López Guerra, Luis. “El Tribunal Constitucional y la resolución de conflictos competenciales”. *Revista Vasca de Administración Pública* 2, n.º 10 (1984).
- Lucas Durán, Manuel. “Impuestos sobre el patrimonio neto, competencias financieras de las comunidades autónomas y otras cuestiones innombrables”. *Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 8 de noviembre de 2022.
- Martín i Alonso, Gerard. “Tribunal Constitucional i tensions territorials: la doctrina constitucional durant l’any 2021”. *Revista d’Estudis Autonòmics i Federals - Journal of Self-Government* 35 (2022).
- Martín Queralt, Juan. “Fiscalidad y conflictos constitucionales positivos de competencia entre Comunidades Autónomas”. En VV. AA., *El Tribunal Constitucional*, vol. II. Madrid: Dirección General de lo Contencioso del Estado, IEF, 1981.
- Martínez-Gijón Machuca, Pablo. “La doctrina del Tribunal Constitucional en materia de arbitraje”. *Revista de Derecho Patrimonial* 31 (2013), Aranzadi Insignis BIB 2013\1580.
- Merino Jara, Isaac. “La Junta Arbitral del Concierto Económico”. *Revista Vasca de Administración Pública* 75 (2006).
- Merino Merchán, José Fernando. *El «equivalente jurisdiccional» en el Derecho público español*. Madrid: CEPC, 2002.
- . “Punto final al ejercicio exorbitante del control judicial del laudo. Sentencia del Tribunal Constitucional 15 de febrero de 2021”. *La Ley. Mediación y Arbitraje* 6, La Ley 4620/2021.
- Merino Merchán, José Fernando, y José María Chillón Medina. *Tratado de Derecho arbitral*. 4.ª ed. Madrid: Civitas, 2014.

- Montilla Martos, José Antonio. “La solución política a las controversias competenciales. A propósito de la LO 1/2000, de modificación de la LOTC”. *Anuario de Derecho Constitucional y Parlamentario* 12-13 (2000-2001).
- Morales Muñoz, Emilia. “Arbitraje. Concepto. Naturaleza. Fundamento. Clases. Arbitrajes Especiales”. *Actualidad Civil* 17 (2007), La Ley 5184/2007.
- Mosquera Pena, Juan Antonio. *Los puntos de conexión en los impuestos cedidos*. Tesis doctoral, Universidad de Vigo, EIDO, Escola Internacional de Doutoramento, 2017.
- Muñoz Machado, Santiago. *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, vol. II. Madrid: Civitas 1984.
- Palao Taboada, Carlos. “¿Qué tiene de ‘arbitral’ la Junta Arbitral?”. *Gaceta Tributaria del País Vasco, Zergak* 49 (2015).
- Pérez Águeda, Roberto. “A 55 años de la aprobación de la Convención de Nueva York: El control judicial de los laudos arbitrales”. *Diario La Ley* 8266, 7 de marzo de 2014, La Ley 1090/2014.
- Pérez Tremps, Pablo. “Los órganos jurisdiccionales y la protección del sistema de reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 46 (1996).
- Puerta Álvarez, Rocío, y Antón Beiras Cal. “La necesidad de un Arbitraje en el ámbito tributario español”. *Revista Técnica Tributaria* 96 (2012).
- Punset Blanco, Ramón. “Los conflictos positivos de competencia entre el Estado y las Comunidades Autónomas”. *Revista del Centro de Estudios Constitucionales* 2 (1989).
- . “Sujetos, actos impugnables y presupuesto de la impugnación en los conflictos positivos de competencia”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 26 (1989).
- PwC. *El sistema tributario español y la financiación de los entes territoriales: Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales*, 2021.
- Ramos Prieto, Jesús. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas. Concepto, régimen jurídico y articulación constitucional*. Granada: Comares, 2001.
- Ridaura Martínez, María Josefa. “Las comisiones bilaterales de cooperación en el sistema autonómico español”. *Cuadernos Constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol* 60/61 (2007).
- Rodrigo Lavilla, Jesús. “Arbitraje y Administración del Estado”. *Diario La Ley* 7153, 14 de abril de 2009, La Ley 11413/2009.
- Rodríguez-Bereijo León, María, y Elisa Zabía de la Mata. “Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación autonómica”. *Crónica Tributaria* 82-83 (1997).
- Rodríguez Muñoz, José Manuel. “El sometimiento de los derechos de la Hacienda pública a arbitraje o transacción”. *Quincena Fiscal* 17 (2011), Aranzadi Insignis BIB 2011\1399.
- Roig Molés, Eduard. “Contenido y eficacia de los acuerdos de las Comisiones Bilaterales en el procedimiento del artículo 33.2 LOTC”. *Informe CCAA* 2015. Barcelona: Instituto de Derecho Público, 2016.
- Rovira Ferrer, Irene. “Estado actual y perspectivas de futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios”. *Revista d’Estudis Autonòmics i Federals* 24 (2016).

- Rubio Llorente, Francisco. “La jurisdicción constitucional en los conflictos entre el poder central y los poderes territoriales”. *Revista Vasca de Administración Pública* 2, n.º 10 (1984).
- . “Sobre la relación entre Tribunal Constitucional y Poder Judicial en el ejercicio de la jurisdicción constitucional”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 4 (1982).
- Ruiz Almendral, Violeta. “Límites y problemas constitucionales del impuesto «armonizador» sobre las grandes fortunas en España”. *Asamblea. Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid* 43 (2022).
- Salvador Sancho, Armando. “Los puntos de conexión y la delimitación de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas”. En VV. AA., *Territorio y Autonomía. El alcance territorial de las competencias autonómicas*. Barcelona: Generalitat de Catalunya-Institut d’Estudis Autònoms, 2006.
- Sánchez Lorenzo, Sixto A. “Anulación parcial de laudo en equidad contrario al orden público por falta de motivación: la mal entendida equivalencia jurisdiccional. Sentencia del Tribunal Constitucional 65/2021, de 15 de marzo”. *La Ley. Mediación y Arbitraje* 7, La Ley 6827/2021.
- Sánchez Morón, Miguel. “La legitimación activa en los procesos constitucionales”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 9 (1983).
- Serrano Gazteluurrutia, Susana. “La Junta Arbitral como órgano de resolución de conflictos: cuestiones procesales respecto al ámbito de aplicación”. En Eugenio Simón Acosta, dir., Antonio Vázquez del Rey Villanueva, y María Eugenia Simón Yarza, coords., *Problemas actuales de coordinación tributaria*. Thomson Reuters Aranzadi, 2016.
- Sevilla Sánchez, Elena. “La Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de febrero de 2021. Una clara lanza en favor del arbitraje y algunas cuestiones por aclarar”. *La Ley. Mediación y Arbitraje* 6, La Ley 4629/2021.
- Simón Acosta, Eugenio. “La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas: su naturaleza”. En AA. VV., *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, tomo II. Valladolid: Lex Nova, 2005.
- . “Sujetos y objeto del conflicto ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra”. *Revista Jurídica de Navarra* 48 (2009).
- Soler Roch, María Teresa. “Los retos tributarios del siglo XXI”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* 183 (2019), Aranzadi Insignis BIB 2019\8152.
- Tornos Mas, Joaquín. “Transacción, arbitraje, conciliación y otras técnicas alternativas al recurso administrativo. Análisis del artículo 107 de la Ley 30/1992”. En AA. VV., *Actas del Seminario: La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*. IEF, doc. n.º 4, 1995.
- Torres Muro, Ignacio. “Problemas de legitimación en los procesos constitucionales”. *Revista de Derecho Político* 71-72 (2008).
- Trayter, Juan Manuel. “El arbitraje de Derecho administrativo”. *Revista de Administración Pública* 143 (1997).

- Vázquez Guillén, Antonio. “Qué quería decir el Tribunal Constitucional con el «equivalente jurisdiccional»”. *La Ley. Mediación y Arbitraje* 6, La Ley 4631/2021.
- Velasco Rico, Clara Isabel. *Delimitación de competencias en el Estado Autonómico y puntos de conexión*. Quaderns de Treball, n.º 80. Barcelona: Institut d’Estudis Autonòmics, 2012.
- Velázquez Vioque, Sandra. “La inconstitucionalidad del arbitraje en el seguro sobre defensa jurídica”. *La Ley. Mercantil* 57 (2019), La Ley 5925/2019.
- Vicente-Arche Coloma, Paula. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*. Madrid, Barcelona: Marcial Pons, 2005.
- Yáñez Díaz, Carlos. “Las Comunidades Autónomas ante el Tribunal Constitucional”. *Asamblea. Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, n.º extra 1 (2005).

La delegación de la aplicación y revisión de los tributos cedidos a las CC. AA.: balance y perspectivas

Eva María Cordero González

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Oviedo (España)

The Delegation of the Application and Revision of Taxes Ceded to the Autonomous Communities: Assessment and Perspectives

ABSTRACT The paper deals with several current issues related to the transfer to the autonomous regions of the competences for the application of fully assigned taxes. It deals, in particular, with the problem of the regulatory powers of the autonomous regions in relation to tax procedures, following Ruling 65/2020 of the Constitutional Court, of 18 June 2020. Likewise, we analyse the implications that the introduction of the reference value as a taxable base for ISD and ITPAJD has on the distribution of delegated powers between the State and the autonomous regions, considering it necessary to reform Law 22/2009, particularly with regard to the revision. Finally, we refer to some of the recommendations contained in the reports of the General Inspectorate of the Ministry of Finance on the exercise of delegated powers incorporated annually in the State Budget. These reports state very relevant differences in the means and way of acting of the different autonomous community administrations in the application of the assigned taxes, considering it necessary to move towards an integrated tax administration.

KEYWORDS transferred taxes; delegation of powers; tax procedures; decentralisation.

RESUMEN El trabajo aborda diversas cuestiones de actualidad en relación con la delegación a las CC. AA. de las competencias de aplicación de los tributos íntegramente cedidos. Se trata, en particular, el problema de las potestades normativas de las CC. AA. en relación con los procedimientos tributarios tras la Sentencia del TC 65/2020, de 18 de junio. Así mismo, se analizan las implicaciones que la introducción del valor de referencia como base imponible del ISD y del ITPAJD tiene sobre la distribución de competencias delegadas entre el Estado y las CC. AA., considerando necesaria la reforma de la Ley 22/2009, particularmente en lo que se refiere a la revisión. Finalmente, nos referimos a algunas de las recomendaciones recogidas en los informes de la Inspección General del Ministerio de Hacienda sobre el ejercicio de las competencias delegadas incorporados anualmente a los PGE. Estos informes constatan diferencias muy relevantes en los medios y la forma de actuar de las distintas administraciones autonómicas en la aplicación de los tributos cedidos, sin que los mecanismos de colaboración y coordinación previstos en la LOFCA y la Ley 22/2009 hayan resultado suficientes para

lograr una mayor uniformidad y eficiencia en las actuaciones administrativas, considerando necesario avanzar hacia una Administración tributaria integrada.

PALABRAS CLAVE tributos cedidos; delegación de competencias; procedimientos tributarios; descentralización.

1. Introducción: la delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos totalmente cedidos a las CC. AA.

Las diferencias de tributación a que ha conducido el ejercicio descoordinado de las competencias normativas autonómicas sobre los tributos cedidos han centrado el debate de los últimos años sobre el sistema de financiación autonómica, dadas sus repercusiones sobre el principio de igualdad tributaria.¹ Menor atención han recibido otros aspectos de la distribución territorial del poder tributario, como el ejercicio por parte de las comunidades autónomas (CC. AA.) de las competencias administrativas de aplicación de estos tributos, con la posibilidad de dictar normas reguladoras de los procedimientos tributarios, cuya evolución también ha planteado problemas relevantes desde el punto de vista de los principios de igualdad, eficiencia y economía del gasto público.

Ciertamente, la delegación de la aplicación de los tributos acompañó desde el primer momento la cesión íntegra de impuestos a las CC. AA. De acuerdo

El presente trabajo se ha desarrollado en el marco del proyecto del Ministerio de Ciencia e Innovación “El desafío de una buena administración tributaria en un entorno digital” (PID2020-116096RB-I00).

1. Baste remitirnos en este sentido a las consideraciones realizadas en el *Libro blanco sobre la reforma tributaria*, Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2022, que alude a la preocupación existente en los últimos años ante la necesidad de una mayor coordinación en el ejercicio de potestades normativas y en el propio mecanismo de cesión de impuestos, con referencia a las propuestas de armonización recogidas en el informe previo de *La Comisión para la reforma del Sistema de Financiación Autonómica de 2017*, 100. El libro blanco de 2022 señala que la competencia fiscal nociva generada entre las CC. AA. ha conducido a una aplicación desigual del grado de tributación efectiva en la imposición patrimonial entre los ciudadanos, afectando a la equidad horizontal entre los residentes en los distintos territorios, pero también a la eficiencia, porque induce deslocalizaciones de contribuyentes por motivos fiscales, con la consiguiente merma en la aplicación efectiva de estos impuestos personales y, por lo tanto, en la equidad vertical del sistema tributario en su conjunto, pág. 720.

con el artículo 156.2 de la Constitución, se consideró que debían ser los mismos entes destinatarios de los rendimientos e interesados en su recaudación los que la llevaran a cabo, reforzando de este modo su autonomía financiera. Así lo previó la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CC. AA. (LOFCA), que, en su versión originaria, estableció la asunción imperativa por parte de las CC. AA., por delegación del Estado, de las competencias aplicativas de los tributos cuyo rendimiento se les cedía de forma íntegra. El vigente artículo 19.2 señala también que cada C. A. podrá asumir por delegación del Estado la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión, “de acuerdo con lo especificado en la ley que fije el alcance y condiciones de la cesión”.²

De este modo, conforme al artículo 54 de Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de financiación de las CC. AA., estas gestionan, por delegación del Estado, el impuesto sobre el patrimonio (IP), el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados (ITPAJD), los tributos sobre el juego (TJ) y, más recientemente, el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos (IDRV), tributo creado por la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, en sustitución de diversos impuestos propios que venían exigiendo algunas CC. AA., si bien algunas de ellas no han asumido de forma efectiva esta competencia.³ Hay que recordar, por otra parte, que, aunque la delegación se extienda en la Ley 22/2009 al impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT) y al impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH), estos siguen siendo gestionados a

2. La delegación de las competencias administrativas para la aplicación de los tributos cedidos se contempló ya antes de la entrada en vigor de la LOFCA, en el artículo 46.2 del Estatuto de Autonomía de Cataluña (LO 4/1979, de 18 de diciembre).

3. Así, por ejemplo, la disposición transitoria cuarta de la Ley 18/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a Andalucía, tras su modificación por Ley 32/2022, de 27 de diciembre, prevé que las funciones inherentes a la aplicación de este impuesto las ejercerá la AEAT mientras no se haya procedido a la asunción efectiva de las mismas por parte de la C. A., que requerirá el traspaso a la misma de los recursos materiales o humanos empleados por la AEAT a tal fin. Sobre el nuevo IDRV, en cuanto tributo cedido a las CC. AA., vid. Cordero, “Un nuevo impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas”; Patón García, “Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos”; Ortiz Calle, “El Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la co-incineración de residuos y la nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos”.

día de hoy por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en tanto que no se haya procedido, a instancia de la C. A. correspondiente, al traspaso de los servicios adscritos a los mismos, de acuerdo con lo previsto en las distintas leyes de cesión de tributos.⁴

La delegación comprende, por otra parte, según los artículos 55 a 59 de la Ley 22/2009, los procedimientos de aplicación de los tributos, reteniendo, en todo caso el Estado diversas potestades específicas, las previstas en los artículos 55.2 y 5 y 56.2 de la Ley 22/2009.⁵ También son delegadas las potestades sancionadoras y la revisión en vía administrativa, aunque no ha llegado a hacerse efectiva la delegación de la vía económico-administrativa, una de las principales novedades de la Ley 22/2009, cuya asunción por las CC. AA. sigue hoy pendiente, de acuerdo con las distintas disposiciones transitorias contenidas en las leyes de cesión de tributos a las distintas CC. AA., en tanto que no se hayan producido los trasposos de los servicios y las funciones adscritos a dicha competencia.

Tras la aprobación de la Ley 22/2009 apenas se han producido modificaciones normativas relevantes más allá de la creación y cesión del IDRV. La aplicación por las CC. AA. de los tributos cedidos ha planteado, sin embargo, numerosas cuestiones conflictivas, alguna de las cuales, por su actualidad y relevancia, abordamos en este trabajo.⁶ Nos referiremos, *en primer lugar*, a los límites de

4. Vid., en este sentido, las distintas disposiciones transitorias de cada una de las leyes de 16 de julio de 2010 relativas al régimen de cesión de tributos del Estado a las CC. AA. A falta de asunción efectiva de estas competencias por parte de las CC. AA., omitiremos la referencia a estos tributos a lo largo del trabajo.

5. Sobre la cuestionable exclusión de alguna de las facultades que integran genéricamente las funciones de gestión, vid. Cordero González y Menéndez García, “La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las CCAA”, 10-11. Sobre la configuración de esta delegación, vid. también Mata, “Organización y competencias de las Administraciones autonómicas en la aplicación de los tributos cedidos”.

6. Nos hemos referido de forma extensa a la delegación de competencias a las CC. AA. en Cordero González y Menéndez García, “La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las CCAA”, trabajo que realiza un análisis de su completo régimen jurídico tras la aprobación de la Ley 22/2009. En esta ocasión nos centraremos en las novedades que se han producido en la jurisprudencia constitucional sobre la materia, las modificaciones sustantivas producidas sobre alguno de los tributos cedidos más relevantes, con incidencia procedimental, además de en la actualidad de los últimos informes emitidos por la Inspección del Ministerio de Hacienda, que ofrecen una visión general de la forma en que estas funciones se están desarrollando por parte de las CC. AA., valorando su eficacia.

las *potestades normativas* de las CC. AA. sobre los procedimientos tributarios aplicables a los tributos cedidos, cuestión clarificada solo recientemente por el Tribunal Constitucional (TC) en su Sentencia 65/2020, de 18 de junio, dictada en relación con el denominado Código Tributario de Cataluña. La amplitud de este “Código”, aplicable tanto a los tributos propios como a los cedidos, ha permitido al TC abordar con carácter general la espinosa cuestión de la aplicación de la Ley General Tributaria (LGT) a las CC. AA., que hasta el momento solo había tratado al hilo de la impugnación concreta de normas autonómicas de alcance mucho más limitado.

En *segundo término*, aludiremos a las implicaciones que sobre la delegación de competencias conlleva la introducción del valor de referencia como base imponible de del ISD y del ITPAJD, por Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. El nuevo valor cambia la gestión que de estos tributos han venido realizando las CC. AA., centrada hasta el momento en la comprobación de valores, que pierde relevancia frente a otros procedimientos como los de comprobación limitada, verificación de datos o el procedimiento inspector, a través de los cuales se comprobará a partir de ahora la declaración del valor de referencia. La rectificación de autoliquidaciones, prevista en la normativa reguladora de estos tributos como un cauce impropio de impugnación del valor de referencia, adquiere también protagonismo entre los procedimientos de gestión que desarrollarán las administraciones tributarias regionales. La distribución de competencias entre el Estado y las CC. AA. en la aplicación del valor de referencia incide, como luego destacaremos, en las competencias delegadas a las CC. AA. y haría necesaria una reforma de la Ley 22/2009 para prever expresamente algunas de las competencias que, en lo relativo a la determinación del valor de referencia, retiene ahora el Estado, principalmente en materia de revisión.

Finalmente, enlazando con los principios de igualdad, eficiencia y economía del gasto público antes mencionados, nos referiremos a algunas de las recomendaciones recogidas en los informes de la Inspección General del Ministerio de Hacienda sobre el ejercicio de las competencias delegadas incorporados anualmente a los presupuestos generales del Estado (PGE). Estos informes constatan diferencias muy relevantes en los medios y la forma de actuar de las distintas administraciones autonómicas en la aplicación de los tributos cedidos, sin que los mecanismos de colaboración y coordinación previstos en la LOFCA y en la Ley 22/2009 hayan resultado suficientes para lograr una mayor uniformidad y eficiencia en las actuaciones administrativas. En

este sentido, aunque la implantación de la Administración electrónica ha permitido mejorar el intercambio de información tributaria entre el Estado y las CC. AA., el diferente desarrollo tecnológico alcanzado por cada una de ellas incide, entre otras circunstancias, en la forma en que los obligados tributarios pueden ejercer sus derechos y dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias, siendo necesario avanzar hacia una Administración tributaria más integrada, tal y como destacaremos al final del trabajo.

2. Las competencias normativas procedimentales de las CC. AA. sobre los tributos cedidos en la reciente jurisprudencia constitucional

2.1. La problemática de la aplicación de la LGT a las CC. AA. a los tributos cedidos: marco normativo y posturas doctrinales

Tanto la LOFCA como la Ley de financiación de las CC. AA. atribuyen a las CC. AA. diversas potestades normativas de carácter procedimental en relación con los tributos cuya aplicación tienen delegada.⁷ Esta posibilidad se contempló inicialmente en la Ley Orgánica 3/1996 para los TJ, cuya *gestión, liquidación, recaudación e inspección* podría ser regulada por las CC. AA. La posterior reforma de la LOFCA por la Ley Orgánica 5/2001 extendió estas competencias a los “aspectos de *gestión y liquidación*” en el ISD y el ITPAJD. No se les atribuyeron competencias normativas sobre el IEDMT, pero sí sobre el IVMDH. Sin embargo, al no haber asumido su aplicación las CC. AA., tampoco podrán regular los procedimientos para su aplicación, tal y como se desprende de la STC 65/2020, de 18 de junio, a la que luego nos referiremos.

La LO 3/2009, de modificación de la LOFCA, eliminó la referencia separada a la liquidación, al estar implícita en la gestión, en cuanto acto resolutorio

7. Sobre el fundamento constitucional y la articulación jurídica de la cesión de competencias normativas a las comunidades autónomas sobre estos tributos, vid. Tejerizo López, “Algunas cuestiones sobre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”, 1971 y ss., y Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, 318 y ss.

de estos procedimientos según el artículo 117 de la LGT.⁸ La Ley 22/2009, de financiación de las CC. AA. de la misma fecha, continuó aludiendo, sin embargo, separadamente a la gestión y liquidación en los artículos 48.2 y 49.2. Los mismos términos se han empleado en la reforma efectuada por la LO 9/2022, de 28 de julio, para introducir, entre los impuestos cedidos, el IDRIV y otorgar a las CC. AA. competencias para la regulación de los procedimientos para su aplicación, modificación que debiera haber permitido la mejora técnica de la Ley, para referirse solo a la gestión, en el sentido ya contemplado en la LO 3/2009. También debiera de haberse modificado el ámbito material de las competencias normativas para abarcar la recaudación en relación con el ISD y el ITPAJD, pues, como ya resaltamos en otro lugar, no parece que tenga mucha justificación que se extiendan a estas funciones en relación con los TJ y no a estos impuestos.⁹

La interpretación del marco competencial establecido por estas normas planteó desde el primer momento el problema de la interrelación de la normativa autonómica con la LGT y sus reglamentos de desarrollo, al igual que ocurrió con anterioridad en relación con los tributos propios de las CC. AA.¹⁰ En este sentido, la LGT establece su aplicabilidad a todas las administraciones territoriales, *en virtud y con el alcance* que se deriva del artículo 149.I.I.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución, que, respectivamente, atribuyen al Estado competencia exclusiva sobre la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales; las reglas relativas a la eficacia y aplicación de las normas jurídicas; la hacienda general y el procedimiento administrativo común y las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas, preceptos que ya habían sido invocados antes de la aprobación de

8. También se eliminó la referencia expresa a los procedimientos específicos para referirse en general a la “aplicación” de los TJ, de acuerdo con el artículo 83 de la LGT.

9. Crítico también con la exclusión de estas competencias en relación con estos tributos se ha mostrado Pozuelo Antoni cfr., “Alcance de la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas para regular aspectos procedimentales en los impuestos cedidos”. Vid., también al respecto, Montero Domínguez cfr., “El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y los procedimientos tributarios”.

10. Como señala Utande San Juan, el margen de maniobra con que cuentan las CC. AA. al aprobar normas de la llamada parte general del derecho tributario aplicables en el ejercicio de sus funciones, para dilucidar si pueden desarrollar o modificar dicha normativa adaptándola a sus peculiaridades y con qué requisitos “dista de ser claro”, “La STC 65/2020 (Código Tributario de Cataluña) y las competencias de las CCAA en el Derecho tributario general”, 10.

la LGT 2003 por un importante sector doctrinal para justificar la aplicación de la LGT 1963 a las comunidades autónomas en relación con sus propios tributos.¹¹

En lo que se refiere a los tributos cedidos, antes de la publicación de la STC 65/2020, entre la doctrina se habían desarrollado dos tesis distintas sobre la aplicación de la LGT. La primera, la de considerar que la LGT resultaba de aplicación directa a las CC. AA., de acuerdo con lo señalado en el artículo 27 de la Ley 22/2009, que prevé expresamente que estos se regirán por la LGT, las leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado, “y, en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la C. A. competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos”, previsión que se ha mantenido prácticamente invariable desde las primeras leyes de cesión, antes de que se les reconocieran competencias normativas en este ámbito. El carácter supletorio de las normas estatales previsto en el artículo 53 de la Ley 22/2009 para el caso de las CC. AA. que no hicieran uso de las competencias normativas de los artículos 46 a 52 se consideraba referido, no a la LGT, que era de aplicación directa, sino a las normas procedimentales dictadas por el Estado en relación con cada impuesto cedido en particular, de acuerdo con lo que prevén también los artículos 56 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del ITPAJD (TRLITPAJD), y 34 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD (LISD). La normativa estatal en su conjunto, incluso la normativa procedimental específica recogida en la ley y el reglamento de cada tributo cedido

11. En este sentido se manifestaron, entre otros autores, Ramallo Massanet y Soler Roch. El primero, con fundamento en la competencia estatal sobre la hacienda general, considera que la LGT desempeña un papel fundamental en un Estado compuesto como el nuestro, al cumplir una función de Código Tributario “*virtualizador de los principios constitucionales*” y cuya aplicación generalizada a los diferentes entes territoriales garantizaría al administrado un tratamiento común ante las distintas administraciones, con independencia de que la carga tributaria pueda ser diversa en cada una de ellas. Cfr. “Estructura constitucional del Estado y LGT”, 104. Soler Roch con fundamento, en cambio, en el artículo 149.1.18.º propone que la LGT se aplique como legislación básica a todos los niveles territoriales y garantice, así, la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento del deber de contribuir, “Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda”, 111. En contra, sin embargo, Palao Taboada considera que no tiene sentido negar la autonomía de las CC. AA. en los aspectos procedimentales, que son en cierta forma accesorios, y reconocérsela, en cambio, en lo principal, que es el establecimiento de tributos. Cfr. “La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional”, 536.

en particular, sería, en cambio, de aplicación directa en aquellos casos en los que la Ley 22/2009 se remitiera expresamente al desarrollo de determinados procedimientos “aplicando la normativa del Estado”, como hacen los artículos 56.3 en relación con los aplazamientos y fraccionamientos, 57 en relación con la recaudación tributaria y 58 respecto de la inspección, pudiendo las CC. AA. regular en estos casos solo lo no regulado previamente por el Estado cuando se les hubieran otorgado competencias normativas procedimentales en relación con estas funciones, como ocurre en relación con los TJ.¹²

Otro sector doctrinal abogó, sin embargo, por una aplicación más restrictiva de la LGT a las CC. AA., que no sería íntegra, sino limitada a lo que pudiera considerarse reservado al Estado conforme a los títulos competenciales mencionados en el artículo 1 de la LGT y a aquellos supuestos específicos en los que, en relación con determinados procedimientos, se indicara que debían desarrollarse aplicando la normativa estatal, como en los artículos 56 y 58 en relación con la recaudación e inspección.¹³ Por tal, habría que entender, según

12. Defendimos esta tesis en Cordero González y Menéndez García, “La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las CCAA”, 27-31. En el mismo sentido, Alonso Madrigal, para quien “la cesión de competencias normativas se pretende limitar por la Ley de cesión a la regulación de los aspectos de gestión que se regulan en la Ley estatal de cada tributo y no otros regulados en la LGT, que no podrán ser alterados por la norma autonómica. En definitiva, la LGT será aplicable a los tributos cedidos a las CC. AA. exactamente en los términos en los que sería aplicable al Estado en relación con dicho tributo si no se hubiera producido la cesión”. “Notas sobre la aplicación de la nueva Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas”, 39-40. Lo cual sentido ante el arcaísmo de las normas reguladoras de estos tributos y el tradicional desinterés mostrado por el legislador estatal en su actualización, como pone de manifiesto Blanes Pascual, “Las normas de gestión en los tributos cedidos”, 9-10. También Soler Roch destacó que, a diferencia de lo que ocurre con los tributos propios de las CC. AA., la aplicación de la LGT *no ofrece duda*, puesto que se trata, en realidad, de tributos estatales, “Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda”, 117. Igualmente, Ramos Prieto se refiere a la plena aplicación de la LGT, tanto en sus aspectos materiales como procedimentales, como garantía de paridad básica de posiciones de los contribuyentes en las relaciones jurídico-tributarias, “Las diferencias en el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación de los tributos cedidos por las CCAA”, VV. AA., *La reforma de la financiación territorial*, 355-356. Considerando también necesaria la aplicación de la LGT y los reglamentos dictados en su desarrollo para lograr una aplicación homogénea de los tributos cedidos, García Martínez, *La gestión de los tributos autonómicos*, 55, y Manzano Silva, “Alcance y contenido de las competencias normativas autonómicas en la gestión de los impuestos cedidos”, 351.

13. Cfr. Sartorio Albalat, “La aplicación de la Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas”, 72-74. Para esta autora, a la luz de esta interpretación el artículo 27 de la Ley 22/2009 y en concreto el inciso “se regirán” adquiere un nuevo significado, pues esta ex-

esta tesis, la LGT y no las normas propias de cada tributo en particular, lo que conlleva un mayor campo de actuación a las normas autonómicas cuando no existiera esta remisión expresa, como ocurre en relación con la gestión, tesis que, como veremos seguidamente, ha sido asumida en la STC 65/2020.

2.2. La STC 65/2020, de 18 de junio, sobre el Código Tributario de Cataluña

En su Sentencia de 18 de junio de 2020, el TC clarifica, en efecto, el alcance de las competencias normativas “procedimentales” de las CC. AA. en relación con los tributos cedidos. El pronunciamiento del TC tiene un alcance más amplio, pues se refiere tanto a los tributos cedidos como a los propios, al enjuiciar la constitucionalidad de la Ley 17/2017, de 1 de agosto, por la que se aprueba el Código Tributario de Cataluña y se establecen las disposiciones generales del sistema tributario, la Administración tributaria y los impuestos, las tasas y otros tributos aplicados por la Generalitat, norma que regula, entre otros aspectos, los conceptos esenciales y las normas comunes a la aplicación de los tributos. A través de una extensa argumentación, el TC interpreta los límites que el bloque de la constitucionalidad impone al ejercicio de estas competencias por parte de las CC. AA., configurando un marco normativo complejo, dependiendo del tributo y procedimiento de que se trate, del que se extraen diversas conclusiones en lo que a los tributos cedidos se refiere:

a) En primer lugar, que las potestades normativas autonómicas de carácter procedimental sobre los tributos cedidos solo podrán referirse a las concretas competencias administrativas que sean objeto de delegación efectiva de conformidad con los arts. 55 a 58 de la Ley 22/2009. Y ello, “para evitar interpretaciones que conduzcan a resultados ilógicos o absurdos, como lo sería el que una C. A. pudiera regular aspectos de la gestión o de la aplicación del tributo cedido, mientras que la Administración tributaria de la misma comunidad no pudiera aplicar tales normas al carecer de competencias ejecutivas para ello”. Así, por ejemplo, en relación con la gestión, las CC. AA. no podrían

presión se debe interpretar no aisladamente como una declaración de aplicación íntegra de la LGT, sino teniendo en cuenta que otros preceptos de la Ley 22/2009 se remiten después expresamente a la aplicación de las normas estatales en el desarrollo de los procedimientos tributarios.

entrar a regular los aspectos excluidos expresamente de delegación en virtud del artículo 55.2 de la Ley 22/2009 o los relativos al IVMDH, al no haberse producido su asunción efectiva.

b) En segundo lugar, la normativa estatal será de aplicación directa respecto de aquellas competencias delegadas para las que la Ley 22/2009 prevé expresamente su sujeción a la normativa estatal, la *inspección y recaudación* en particular. De este modo, las normas estatales reguladoras de estos procedimientos se aplicarán directamente no solo respecto del ISD y del ITPAJD, sino también en los TJ, a pesar de reconocerse a las CC. AA. competencias normativas para regular su *aplicación*. El TC señala que, aunque se hayan delegado competencias normativas en inspección y recaudación sobre los TJ (art. 50.2 de la Ley 22/2009), las CC. AA. tendrán un margen escaso para regularlas, dadas las condiciones de la cesión de tales competencias administrativas inspectoras y recaudatorias recogidas en los arts. 56 a 58 de la Ley 22/2009: los aplazamientos y fraccionamientos de pago de los tributos cedidos los realizará la C. A. “de acuerdo con la normativa del Estado” (art. 56.3 de la Ley 22/2009); la recaudación tributaria de dichos impuestos “se ajustará a lo dispuesto en la normativa del Estado” (art. 57.2 de la Ley 22/2009), y las funciones previstas en el art. 141 LGT en materia de inspección tributaria las llevará a cabo la C. A. “aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actividades inspectoras del Estado en materia tributaria” (art. 58.1 de la Ley 22/2009).

En la medida en que no existe una remisión expresa general a la normativa estatal en relación con la gestión, este será el ámbito en el que las CC. AA. cuenten con competencias normativas más amplias, referidas al ISD, al ITPAJD, a los TJ y ahora también al IDR, de haber asumido su aplicación. Existen, sin embargo, aspectos concretos en los que la Ley 22/2009 introduce condicionantes específicos en las normas que pudieran aprobar las CC. AA.¹⁴ Uno de los más relevantes ha sido el artículo 55.1 a), que exige, en relación con el procedimiento de comprobación de valores, que las CC. AA. utilicen “los mismos criterios que el Estado”. Sobre esta norma se ha pronunciado el TC en diversas ocasiones, declarando la inconstitucionalidad de las disposiciones

14. Además de estos supuestos más genéricos, también se reserva al Estado la regulación de aspectos más específicos en la gestión, como en el artículo 48, la competencia para establecer obligatoriamente el régimen de autoliquidación, “implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto”.

autonómicas que han establecido nuevos medios de comprobación o modificado los previstos en el artículo 57 de la LGT. Así, la Sentencia 25/2016, de 15 de febrero, consideró inconstitucional la norma autonómica que introdujo como medio de comprobación el “valor asignado para la subasta en las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo prevenido en la legislación hipotecaria”, al no estar contemplado por entonces en el artículo 57 de la LGT. La Sentencia 161/2012, de 20 de septiembre de 2012 (rec. 1674-2003), también declaró inconstitucional la norma andaluza que estableció que el dictamen de los peritos de la Administración del artículo 57.1 g) de la LGT podría basarse en las valoraciones realizadas por sociedades de tasación a efectos de los préstamos hipotecarios, al considerar que con ello se desnaturalizaba un medio de comprobación concebido en la normativa estatal sin condicionantes posteriores. Finalmente, la Sentencia 33/2016, de 18 de febrero, rechazó que las CC. AA. pudieran aplicar el método relativo a la capitalización o imputación de rendimientos al interés de demora *ex art.* 26.6 LGT. En este caso, el TC entendió que, al remitirse el artículo 57.1 a) a la aplicación del porcentaje de capitalización establecido por las leyes de cada tributo, se refería a las normas estatales del ISD y del ITPAJD y no a las que pudieran dictar las CC. AA. Puesto que el artículo 57.3 de la LGT remite la regulación de la aplicación de los medios de comprobación del artículo 57.1 de la LGT a las normas (estatales) propias de cada tributo, cabe concluir que el papel de las CC. AA. en relación con la regulación de los medios de comprobación será muy reducido, primando la uniformidad de las valoraciones en todo el territorio nacional para garantizar un tratamiento común ante las administraciones públicas” (STC 14/1986, de 31 de enero, FJ 14, y STC 66/1998, de 18 de marzo, FJ 14).¹⁵

En los mismos términos habrá de interpretarse el nuevo apartado 5 del artículo 55 de la Ley 22/2009, que, en relación con el IDRV, prevé que los modelos de autoliquidación que aprueben las CC. AA. deberán contener los mismos datos que los aprobados en el ámbito estatal. Asimismo, las órdenes reguladoras de la creación del censo de obligados tributarios sujetos a este impuesto, así como del procedimiento para la inscripción de estos en el registro territorial, deberán ser sustancialmente iguales a las establecidas por el Ministerio de

15. Sobre la inconstitucionalidad de estas normas autonómicas, vid. Manzano, “Alcance y contenido de las competencias normativas autonómicas en la gestión de los impuestos cedidos”, 343 y ss.

Hacienda para aquellos supuestos en los que las CC. AA. no hubieran asumido estas competencias.¹⁶

c) Aun a falta de remisión expresa a la normativa estatal al delegarse las competencias de aplicación de los tributos cedidos, las normas que puedan aprobar las CC. AA. habrán de respetar los títulos competenciales que, de acuerdo con la Constitución, atribuyen al Estado competencia exclusiva para la fijación de los principios y las normas generales de ordenación y aplicación del sistema tributario español, recogidas en el art. 149.1.1.^a (condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales), 8.^a (eficacia y aplicación de las normas jurídicas), 14.^a (hacienda general) y 18.^a (bases del régimen jurídico de las administraciones públicas y el procedimiento administrativo común), títulos competenciales que condicionan el poder tributario autonómico tanto en relación con los tributos cedidos como los propios.

Tales principios y normas comunes de ordenación y aplicación del sistema tributario se recogen fundamentalmente en la LGT, que, en palabras del TC, proporciona parámetros de constitucionalidad para el enjuiciamiento de las leyes autonómicas, en la medida en que garantiza la existencia de la homogeneidad básica necesaria para la existencia de un verdadero “sistema” tributario (SSTC 116/1994, FJ 5, y 108/2015, FJ 3, y STC 66/1998, FJ 14), a través de la cual el Estado ejerce la función de coordinación que le exige el art. 156.1 CE.

El TC precisa, no obstante, que tales principios comunes no cabe derivarlos, sin más, de preceptos que regulen exclusivamente instituciones del Estado ni aplicarlos por analogía a las CC. AA. [SSTC 116/1994, FJ 5, y 108/2015, FJ 3 b)], por lo que deberá determinarse en su caso, “del vasto articulado de la LGT, cuáles sean los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español, que resulten de aplicación a todas las administraciones tributarias «en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1, 8, 14 y 18 de la Constitución» (art. 1.1 LGT)”.

De este modo, tal y como ya adelantamos, el TC opta por una interpretación reduccionista del papel de la LGT en su aplicación a los tributos cedidos cuan-

16. Se han establecido por la Orden HFP/1337/2022, de 28 de diciembre, cuya disposición final quinta señala que la citada Orden se dicta al amparo de la competencia exclusiva del Estado en materia de hacienda general previsto en el artículo 149.1.14.^a CE.

do se reconozcan a las CC. AA. competencias normativas procedimentales, puesto que, salvo en los casos particulares en los que exista una remisión expresa a la normativa del Estado, aquella no será directa e íntegramente aplicable, sino solo en la medida en que sus disposiciones sean expresión de las competencias exclusivas o básicas del Estado. Las CC. AA. podrán dictar, por tanto, en relación con el ISD, el ITPAJD, el IDRIV y los TJ, normas relativas a la gestión que se aparten de la LGT y sus reglamentos de desarrollo, en lo que no sea competencia exclusiva o básica estatal y de acuerdo con las condiciones de la cesión, a falta de las cuales se aplicaría la LGT de forma supletoria. Así lo habían interpretado, por otra parte, algunas disposiciones autonómicas que han regulado la tasación pericial contradictoria previendo la aplicación supletoria de la LGT en lo no regulado expresamente por la norma autonómica.¹⁷

Lo anterior obliga a determinar, dentro de la LGT, qué aspectos de su regulación responden a tales competencias, problema no resuelto adecuadamente en esta norma, que se limita a enumerar indistintamente los títulos competenciales en los que se basa al declarar, en su artículo 1, su aplicabilidad a las distintas administraciones territoriales.¹⁸ Esta labor de “encuadramiento competencial” la lleva a cabo el TC en esta Sentencia, si bien, claro está, no en relación con todo el articulado de la LGT, sino únicamente en lo relativo a los preceptos afectados por las disposiciones autonómicas impugnadas.¹⁹

17. Así ocurre, por ejemplo, con la normativa aragonesa (Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la C. A. de Aragón en materia de tributos cedidos) o cántabra (Decreto Legislativo 62/2008, 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).

18. La amplia redacción del artículo 1 de la LGT llevó a Soler Roch a considerar que, incluso en relación con los tributos propios, había prevalecido la opción de aplicar la Ley en bloque a todos los niveles de hacienda. Aunque consideraba discutible que los títulos competenciales invocados por este precepto respaldaran la aplicación de toda la LGT a los tributos propios de las CC. AA., consideraba que la solución adoptada no era del todo negativa desde la perspectiva de la función codificadora de la Ley; por otro lado, la uniformidad en este punto podía ser un factor de racionalidad y de seguridad jurídica del sistema tributario que debía valorarse positivamente. Soler, “Reflexiones en torno a la nueva Ley General Tributaria”, 114-115.

19. Como señala Alonso Madrigal, “parecería más bien que el legislador se conformara con establecer, de forma vaga e imprecisa, la aplicación de la Ley a todas las Administraciones tributarias, evitando al tiempo cuidadosamente pronunciarse acerca de cuál sea exactamente el ámbito de dicha aplicación, como si quisiera evitar dar pistas a las CC. AA. que pudieran estar disconformes con el ejercicio de los títulos competenciales que permitían al Estado decidir acerca de los límites de la misma. Como consecuencia de ello, se ha producido, por

Del amplio análisis realizado por el TC, cabe destacar varias conclusiones en relación con la eficacia y extensión de algunos de los títulos competenciales estatales del artículo 149.1 CE, particularmente la competencia exclusiva en materia de procedimiento administrativo común y de hacienda general, que vendrían a delimitar el ámbito de actuación de las CC. AA. en la regulación procedimental de los tributos cedidos.²⁰

La competencia relativa al procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE) otorga al Estado potestad exclusiva para establecer los principios o normas que “definen la estructura general del *iter procedimental* que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración” (STC 227/1988, FJ 32), esto es, la regulación del procedimiento entendido en sentido estricto (iniciación, ordenación, instrucción, terminación, ejecución, términos y plazos, recepción y registro de documentos); y, también, las normas que “prescriben la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento” (STC 227/1988, FJ 32; STC 33/2018; STC 55/2018, FJ 4). Estos principios y normas de procedimiento administrativo común quedan contenidos en la LGT, adaptados a las especialidades del ámbito tributario, garantizando con ello a los contribuyentes un tratamiento similar ante todas las administraciones tributarias, señala el TC.

Además, las especialidades autonómicas procedimentales sobre los tributos estatales cedidos deben basarse, con arreglo a lo previsto en los estatutos de autonomía, en las particularidades de la organización administrativa de la C. A. o en las especialidades de derecho sustantivo que haya promulgado sobre la

un lado, una incorrecta utilización de alguno de dichos títulos competenciales, al no cumplir con la exigencia de delimitar cuáles son las normas básicas contenidas en la ley”, “Notas sobre la aplicación de la nueva Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas”, 45.

20. Más allá de estos títulos con clara incidencia en la regulación “procedimental” autonómica, la Sentencia clarifica también las exigencias derivadas del relativo a las “bases del régimen jurídico de las administraciones públicas” (art. 149.1.18 CE), que permite al Estado establecer con relación a todas las administraciones tributarias: (i) los principios y las reglas básicos sobre los aspectos organizativos y de funcionamiento, garantizando un régimen jurídico unitario para todas ellas; (ii) las normas sobre las potestades administrativas que se les confieren en cumplimiento de sus fines, y (iii) las normas relativas a las relaciones interadministrativas, con cita de su doctrina anterior en SSTC 50/1999, FJ 3; 97/2001, FJ 6; 1/2003, FJ 8; 130/2013, FJ 6; 141/2014, FJ 5; 210/2014, FJ 4; 91/2017, FJ 5; 143/2017, FJ 2, y 33/2018, FJ 5.

estructura del tributo cedido en el ejercicio de las competencias normativas sustantivas delegadas en la ley estatal de cesión.²¹

Aunque forman parte del procedimiento administrativo común: (i) el art. 103.1 LGT, por el que la Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa; (ii) los apartados tercero a quinto del art. 104 LGT, reguladores del incumplimiento de la obligación de resolver en plazo (régimen del silencio y la caducidad), y (iii) el art. 104.1 LGT, en el que se establece un plazo máximo para resolver, dejando margen de ponderación suficiente a las CC. AA., y su cómputo; el TC declara que el Estado no puede, al amparo del art. 149.1.18 CE, imponer a las CC. AA. “un plazo inalterable para cumplir esa obligación de resolver, pues con ello podría fácilmente cercenar, dificultar o incluso impedir el funcionamiento de estas, o lo que es lo mismo, menoscabar su autonomía”. Así, la C. A. “ha de tener autonomía para poder ponderar, entre otras circunstancias, la dificultad o complejidad de la materia, los informes o trámites necesarios o convenientes para ordenar adecuadamente la intervención de su administración en ese concreto ámbito, o la capacidad de su propia organización administrativa para asumir ese trabajo; cuestiones todas ellas que inciden forzosamente en la duración previsible de ese procedimiento y, con ello, en la decisión de cuál ha de ser el plazo máximo en que esa administración debe resolver” (STC 166/2014, FJ 6).

Por ello, se considera constitucional la fijación por la C. A. del *plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión*, estableciendo un plazo único de caducidad para los tributos cedidos, siempre que se respete la norma de procedimiento administrativo común establecida en el art. 104.1 LGT, esto es, que ese plazo no supere los seis meses, salvo que una norma con rango de

21. Por otra parte, aunque las CC. AA. puedan reproducir en su normativa los “principios y normas jurídicas generales de procedimiento del sistema tributario español”, aunque sean de competencia exclusiva del Estado (arts. 149.1.14 y 18 CE), para dotar de coherencia e inteligibilidad a la regulación que promulgue en el legítimo ejercicio de su competencia para regular las especialidades procedimentales, al no preverse en el Código Tributario procedimiento alguno, se considera que la transcripción de tales principios es inconstitucional.

ley (como es el caso del Código Tributario) o de la Unión Europea establezca uno mayor.²²

En este sentido, la regulación catalana del ISD (Ley 19/2010, de 7 de junio) establece un plazo de resolución de los procedimientos de gestión de doce meses, que puede ampliarse con el alcance y los requisitos que se determinen reglamentariamente por un nuevo período máximo de doce meses si se dan una serie de circunstancias, como la especial complejidad de las actuaciones, la existencia de ocultación o el inicio de un procedimiento de comprobación de valores.²³ Este plazo afecta particularmente a los distintos procedimientos de gestión regulados *ex novo* en los artículos 92 y ss. del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del ISD.²⁴

La regulación procedimental que aprueben las CC. AA. habrá de respetar también el título competencia estatal relativo a la hacienda general (art. 149.1.14 CE), que determina que el Estado sea competente para regular “el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las CC. AA. respecto de las del propio Estado”, para garantizar la igualdad en las condiciones del cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que el art. 31.1 CE (STC 19/1987, FJ 4, y STC 192/2000, FJ 6, entre otras). Con amparo en este

22. La regulación contenida en el Código y declarada constitucional señalaba en su artículo III-6, en relación con los plazos y el cómputo de los plazos: “El Código tributario de Cataluña, sin perjuicio de lo que establezcan las leyes de los procedimientos tributarios y de la aplicación supletoria de las que regulan el procedimiento administrativo, establece: a) El principio de unificación de plazos de los procedimientos tributarios”.

23. Crítica con el establecimiento de este plazo específico diverso al previsto en la LGT, con la posibilidad de ampliación de un procedimiento de gestión tributaria, se ha mostrado Manzano Silva, “Alcance y contenido de las competencias normativas autonómicas en la gestión de los impuestos cedidos”, 348. También Orón Moratal es contrario a admitir que las CC. AA. puedan establecer distintos plazos de declaración de los impuestos cedidos, considerando que la regulación de la gestión tributaria que puedan establecer las CC. AA. no debiera ir más allá de cuestiones que no afecten a las condiciones formales básicas del cumplimiento del deber de contribuir. Cfr. “La financiación autonómica y la gestión tributaria como cuestión constitucional”, *Corts: Anuario de Derecho Parlamentario*, 547-553.

24. Se trata de los procedimientos sobre presunciones de hechos imposables; para la adición de bienes a la masa hereditaria; para la deducción de deudas del causante puestas de manifiesto con posterioridad al ingreso del impuesto; para la deducción de deudas del donante satisfechas por el donatario; para el ejercicio del derecho de adquisición por la Administración, y para la devolución del impuesto correspondiente a bienes sobre los que la Administración haya ejercitado el derecho de adquisición.

título, el Estado recoge en la LGT los “principios y normas jurídicas generales sustantivas del sistema tributario español”, introduciendo los conceptos y la terminología del derecho tributario material que hagan del tributo un instituto jurídico reconocible en todo el territorio nacional. Este título afecta fundamentalmente a los aspectos sustantivos de los tributos e impide a las CC. AA. regular cuestiones como las categorías tributarias, los elementos esenciales y accesorios que componen su estructura, los tipos de obligados tributarios, las clases de obligaciones tributarias materiales (principal, a cuenta, accesorias y entre particulares) y formales derivadas del tributo, el régimen de los recargos y de los intereses de demora, así como las formas de extinción de la obligación tributaria.²⁵

Precisamente por ello, la STC 65/2020 declara inconstitucional la regulación autonómica de los plazos o las causas de interrupción de la prescripción recogida en el Código Tributario, al considerar que tal regulación incide directamente en el deber de contribuir, y exige un tratamiento jurídico unitario en todo el territorio nacional. Al igual que también se considera inconstitucional la norma autonómica que habilita la posibilidad de que la Administración tributaria llegue a “entendimientos” con los contribuyentes acerca de la determinación de sus derechos y obligaciones tributarias en los casos en los que el régimen fiscal de determinadas operaciones, transacciones o actividades suscite “controversias doctrinales”, con el consiguiente deber del contribuyente de cumplir tales obligaciones tributarias “en consonancia con lo estipulado en el entendimiento”, ya se dieran en el seno de un procedimiento de aplicación de tributos o no. El TC destaca que el establecimiento legal de los supuestos en los que se puede acudir a fórmulas acordadas para la concreción de elementos de la obligación tributaria predeterminados legalmente es competencia exclusivamente estatal *ex* art. 149.1.14 CE (hacienda general) a fin de obtener un tratamiento unitario en todo el territorio español.²⁶

25. En este precepto se fundamentó también el TC en su Sentencia 14/1986, de 31 de enero, para exigir una regulación común en el conjunto del territorio español del interés de demora tributario, las causas interruptoras de la prescripción y los requisitos necesarios para la adopción de medidas de aseguramiento de los créditos tributarios.

26. En su Sentencia, el TC descarta, por otro lado, que la cláusula del art. 149.1.1 CE que reserva al Estado la competencia para establecer las condiciones básicas que garanticen la igualdad sirva, en relación con el art. 31.1 CE, como cobertura general de la LGT, pues esta queda absorbida por las competencias que le corresponden al Estado *ex* art. 149.1.14 y 18 CE, más específicas y que pueden proyectarse con mayor amplitud e intensidad. En todo caso, en ejercicio de esta competencia, el legislador estatal podrá regular condiciones básicas que

A nuestro juicio, este criterio pondría en cuestión las normas aprobadas por algunas CC. AA., en particular Aragón y Extremadura, que prevén la posibilidad de concluir el procedimiento de comprobación limitada mediante acuerdo con el obligado tributario, en términos semejantes a la terminación del procedimiento inspector mediante acta con acuerdo.²⁷ Y ello es así porque el título de hacienda general no solo tiene un alcance sustantivo, sino también procedimental, pues, como declara el TC en esta Sentencia, ampara al Estado en la introducción de principios y reglas procedimentales específicas de hacienda general que impongan criterios directamente vinculados con el cumplimiento igualitario del deber constitucional de contribuir en todo el territorio nacional, sin descender a la previsión de trámites de pura gestión (con cita, entre otras, de las STC 19/2012, FJ 3 b); 210/2012, FJ 4; 53/2014, FJ 3 a); 26/2015, FJ 4 b); 120/2018, FJ 3 c); 4/2019, FJ 3 c), y 43/2019, FJ 3). De este modo, si los “entendimientos” en el plano sustantivo se consideran inconstitucionales al no preverlos la LGT, ello permitiría cuestionar también los que se contemplan como forma de terminación de los procedimientos tributarios cuando no están previstos por esta norma, que solo regula las actas con acuerdo respecto del procedimiento inspector.

garanticen el ejercicio igualitario de los derechos constitucionales que puedan verse afectados por la ordenación general de todos los tributos, como el derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE) y el derecho a la protección de datos de carácter personal (art. 18.4 CE), respectivamente, las establecidas en los arts. 113, 142.2 y 169.4 LGT (autorización judicial de la entrada en el domicilio) y en los arts. 93 a 95 LGT (obtención de terceros de información con trascendencia tributaria y el carácter reservado de tales datos). Vid. también, en este sentido, la STC 27/2017, de 16 de febrero.

27. Así, el artículo 215.1 del 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 C. A. de Aragón en materia de tributos cedidos, bajo el título “Formalización de las propuestas de liquidación con acuerdo”, prevé: “En los procedimientos de comprobación limitada, cuando para la elaboración de la propuesta de regularización sea preciso realizar valoraciones relevantes para la obligación tributaria que no puedan determinarse o cuantificarse de manera cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha valoración mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo”. En parecidos términos se pronuncia el artículo 24 de la Ley 4/2012, de 28 de diciembre, de medidas financieras y administrativas de la C. A. de Extremadura.

3. Las implicaciones de la introducción del valor de referencia como base imponible del ISD y del ITPAJD sobre la distribución de competencias delegadas entre el Estado y las CC. AA.

En otro orden de consideraciones, hemos resaltado que el régimen jurídico de la delegación de competencias apenas ha sufrido modificaciones tras la aprobación de la Ley 22/2009, más allá de la novedad que ha supuesto la creación del IDR.V. La reforma de la base imponible del ISD y del ITPAJD para introducir el valor de referencia ha tenido, sin embargo, importantes consecuencias sobre los procedimientos que desarrollan las CC. AA. por delegación del Estado, alterando de algún modo la distribución de competencias que se deriva de la Ley 22/2009, cuya reforma sería necesaria para reflejar estos cambios, además de las nuevas exigencias de colaboración entre administraciones que de ella se derivan.

Como es sabido, el nuevo valor surge ante las dificultades de todo orden a que ha dado lugar la comprobación del valor real como base imponible de estos impuestos, unida a la insuficiencia de los métodos utilizados por las CC. AA. en los procedimientos de comprobación de valores para colmar las exigencias de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS).²⁸ La comprobación del valor real ha generado gran conflictividad, centrando buena parte de las reclamaciones presentadas frente a los actos de aplicación del ISD y del ITPAJD.²⁹ La necesidad de mantener la unidad de valoraciones en todo el territorio nacional ha limitado, además, de acuerdo con la jurisprudencia del TC a la que nos hemos referido, cualquier posibilidad de que las CC. AA. adaptaran a su organización administrativa los métodos de valoración empleados.

28. Vid. en este sentido, entre otras, las sentencias del TS de 23 de mayo de 2018 (rec. 4202/2017) y (rec. 1880/2017) y de 21 de enero de 2021 (rec. 5352/2019).

29. Como señala Varona Alabern, “El desgaste que tanta conflictividad supuso para el contribuyente y para la Hacienda (especialmente autonómica), así como las contundentes exigencias que en la última década impuso el TS a la administración, obligaron a repensar la base imponible de los bienes inmuebles de aquellos dos tributos”. Cfr. *El valor de referencia y el valor comprobado por la Administración tributaria*, 17. Sobre el amplísimo porcentaje de reclamaciones correspondientes a las reclamaciones vinculadas con las comprobaciones de valor, vid. los informes de la Inspección General del Ministerio de Hacienda sobre la delegación de las competencias de aplicación en materia de tributos cedidos: <https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2023Proyecto/MaestroTomos/PGE-ROM/TomosSerieGris.htm>.

En este contexto, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, modificó los artículos 9.3 de la LISD y 10 del TRLITPAJD para señalar que la base imponible de estos impuestos sería el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del Catastro Inmobiliario. Esta previsión se completó con la disposición final tercera del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI), según la cual, la Dirección General del Catastro (DGC) determinará de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas.

La regulación de este valor ha sido objeto de importantes críticas, entre otras razones, por tratarse de un sistema objetivo de fijación de la base imponible que adolece, de algún modo, de las deficiencias que se habían atribuido previamente a los métodos de comprobación utilizados por las CC. AA., alejados de las características propias específicas de cada bien, que dieron lugar a la jurisprudencia del TS; además de por las limitaciones a las que se enfrenta el contribuyente para discutir el valor de referencia, quedando obligado a autoliquidar conforme al mismo antes de poder impugnarlo, existiendo además un cambio importante en la distribución de la carga de la prueba, al ser ahora el obligado el que ha de probar que el valor de referencia excede el valor de mercado.³⁰ Sin entrar a valorar cuestiones que superan el objeto del trabajo, sí queremos resaltar la incidencia del nuevo valor sobre la delegación de competencias a las CC. AA. en distintos aspectos.

a) El valor de referencia reduce, en primer lugar, el ámbito objetivo del procedimiento de comprobación de valores, en el que las CC. AA. habían centrado hasta el momento la gestión de estos impuestos en relación con los bienes inmuebles. Al ser el valor de la referencia la base imponible, su falta de aplicación en la autoliquidación motivará el inicio de un procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección para rectificar el valor declarado y liquidar la deuda correspondiente.³¹ La comprobación de

30. Vid. estas críticas al valor de referencia, por todos, en Arranz de Andrés, “La determinación de la base imponible en el ITPyAJD y el ISD”, 24.

31. Como destaca Varona Alabern, el valor de referencia es una magnitud bien precisa que no exige mayor concreción; de ahí que ni sea un valor comprobado ni, cuando forme parte de la base imponible de un impuesto, pueda ser objeto de una comprobación de valores. *El valor de referencia*

valores se seguirá aplicando, sin embargo, cuando, tratándose de inmuebles, la base imponible no venga dada por el valor de referencia. Particularmente, cuando el valor declarado sea superior al valor de referencia o cuando este no se haya determinado o no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, en cuyo caso la base imponible será el valor de mercado o, de nuevo, el declarado, si fuera superior, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

b) En segundo lugar, el cauce ordinario previsto para la impugnación del valor de referencia incide, desde diversos puntos de vista, sobre la delegación de competencias relativas a estos tributos. Como es sabido, a diferencia del valor catastral, el valor de referencia, en la medida en que solo es aplicable si se transmite el inmueble, no es objeto de notificación individualizada, sino de publicación a título informativo en el boletín oficial, sin que sea susceptible de impugnación autónoma en el momento en que se establece para cada inmueble en concreto. Su impugnación podrá realizarse, por el cauce tradicional del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa en el momento de recurrirse la liquidación, si el contribuyente decide no aplicarlo en su declaración y es comprobado.³² El cauce ordinario de impugnación es, sin embargo, a través de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, debiendo el obligado declarar conforme al valor de referencia e instar la rectificación si considera que excede el valor del mercado o ha sido erróneamente calculado (artículo 9.4 LISD).

La articulación de este procedimiento de gestión como vía impropia de revisión plantea numerosos problemas cuyo análisis excede el objeto de este trabajo, en el que queremos destacar, sin embargo, que a efectos de la Ley 22/2009 no es indiferente que la *revisión* se articule a través de *un procedimiento de gestión*, al tener las CC. AA. distintas competencias tanto aplicativas como normativas en relación con cada uno de ellos. Así, pues, siendo el cauce ordinario de impugnación la rectificación de la autoliquidación en lugar de

y el valor comprobado por la Administración tributaria, 17. Más dudosa resulta la posibilidad de instar una tasación pericial contradictoria, considerada viable por algunos autores como cauce para rebatir el valor de referencia. Marín Barnuevo y Herrero de Egaña, “La impugnación del valor de referencia”, 41-43.

32. Todo ello, sin perjuicio de la posible impugnación de los actos generales de determinación del valor de referencia. Vid. al respecto Marín Barnuevo y Herrero de Egaña, “La impugnación del valor de referencia”, 20.

la reclamación económico-administrativa, su resolución corresponderá a la C. A. en lugar de los órganos económico-administrativos estatales, al no haberse asumido aún la vía económico-administrativa, si bien, como luego veremos, en base a un informe vinculante del Catastro.

Además, como hemos visto en el epígrafe anterior, la Ley 22/2009 confiere a las CC. AA. una amplia potestad normativa en los procedimientos de gestión, en la interpretación llevada a cabo por la STC 65/2020, potestad con la que no cuentan en relación con la revisión. Por ello, se plantea la cuestión de si las CC. AA. pueden entrar a regular aspectos de este procedimiento cuando se utilice como cauce para impugnar el valor de referencia, lo que no parece haber sido la voluntad de la Ley 22/2009, que, como hemos señalado, no atribuye a las CC. AA. potestades normativas sobre la revisión. Para evitar futuros conflictos y la consiguiente incertidumbre para el legislador autonómico, sería conveniente aclararlo mediante la reforma de la Ley 22/2009, sujetando este procedimiento, como hemos señalado, a los mismos límites que los ordinarios de revisión.

c) En la misma reforma sería necesario aludir también al papel de los informes del Catastro en la impugnación del valor de referencia, tanto previo recurso de reposición como a través de la vía de la rectificación de la autoliquidación. Como hemos señalado, los artículos 9.5 de la LISD y el artículo 10 del TRLITPAJD prevén la necesaria solicitud de informe preceptivo a la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor a la vista de la documentación aportada, informe que solo es vinculante para resolver la rectificación de la autoliquidación, no las reclamaciones económico-administrativas. De este modo, puede afirmarse que quien en última instancia resuelve la impugnación del valor de referencia es el Catastro y no tanto la C. A., lo que incide sobre la delegación de las competencias de revisión en vía administrativa, concebidas de forma plena a favor de las CC. AA. en la Ley 22/2009. Ello ha llevado a algún autor a afirmar que se produce en estos casos una intromisión del Estado en las competencias autonómicas, que se habría establecido por un cauce inadecuado.³³ Partiendo de una interpretación finalista de la Ley 22/2009, otros autores consideran que con ello no se

33. En este sentido, García Moncó, “Los valores de referencia”, 710. También, Marín Barnejo y Herrero de Egaña, para quienes los artículos que obligan a resolver el recurso de reposición o la solicitud de rectificación de autoliquidación en el sentido marcado por el informe elaborado por la Dirección General del Catastro podrían ser inconstitucionales por

vulnera la competencia autonómica, habida cuenta del principio que deriva del artículo 55.1 a) de la Ley 22/2009, que exige que en las comprobaciones de valores se usen los mismos “criterios que el Estado”, a lo que hay que añadir que quien resuelve el recurso de reposición o la solicitud de rectificación de la autoliquidación es, al menos formalmente, la hacienda autonómica. De ello se deduciría la exigencia de mantener la unidad de valoraciones en territorio nacional, en la interpretación estricta que ha realizado el TC en las sentencias a las que nos hemos referido, que legitimaría la intervención del Catastro, interpretación que compartimos.³⁴

Por otra parte, al conferirse carácter vinculante al informe emitido al impugnar el valor de referencia mediante la rectificación de la autoliquidación y ser esta preceptiva para acceder a la vía económico-administrativa, en la que el informe solo es preceptivo, se viene a instaurar de algún modo la obligatoriedad de un recurso de reposición impropio, con un plazo de resolución más dilatado, lo que entraña una modificación sustancial de los cauces de revisión de actos en materia tributaria. El papel trascendental que se otorga a los informes en la impugnación del valor de referencia hace necesaria, así pues, su mención expresa en la Ley 22/2009, clarificando la distribución de competencias administrativas que deriva de su aplicación.³⁵

d) Finalmente, dado que con la aplicación de este valor viene a instaurarse un sistema de “gestión compartida” en relación con estos tributos, que guarda

cercenar las competencias reconocidas a las CC. AA. en el ámbito de la gestión de los tributos cedidos, “La impugnación del valor de referencia”, 38.

34. Varona Alabern considera, en efecto, que con ello no puede entenderse conculcada la competencia autonómica, habida cuenta también de la complejidad técnica de la materia, “que se nutre de un universo de datos que el Catastro posee y no así otras administraciones”. Cfr. *El valor de referencia y el valor comprobado por la Administración tributaria*, 33-35. Comparte también esta opinión Arranz de Andrés, “La determinación de la base imponible en el ITPyAJD y el ISD”, 262-263.

35. Se prevé, así mismo, que la Dirección General del Catastro emita informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios. Este informe servirá de base, parece, a la comprobación administrativa del valor declarado, cuando las alegaciones o pruebas aportadas por el obligado pongan de manifiesto que excede el valor de mercado de bien. En estos casos, aunque el informe sea vinculante para la C. A. y condicione las potestades administrativas de aplicación delegadas por el Estado, no hay que olvidar que es la propia C. A. quien solicita el informe.

similitudes, aunque también importantes diferencias, con el que rige en el ámbito local para el valor catastral a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), pero que requiere, en todo caso, una intensa colaboración entre el Catastro Inmobiliario y las administraciones autonómicas, sería conveniente aludir a esta colaboración reforzada en la Ley 22/2009.

Tal colaboración ha requerido la firma de los correspondientes convenios entre la Dirección General del Catastro y las distintas CC. AA. para articular la coordinación de las actuaciones en la gestión tributaria y el intercambio de información necesario para la determinación y aplicación del valor de referencia. Así, la Dirección General del Catastro habrá de poner a disposición de las CC. AA. los análisis previos, resultados, productos y servicios asociados a los informes anuales del mercado inmobiliario que realice; los valores de referencia de los inmuebles, las descripciones catastrales, la motivación de su cálculo y los restantes elementos necesarios para su determinación; así como los informes de ratificación o corrección de los valores de referencia de los inmuebles que le requiera la C. A. en relación con los procedimientos de revisión del mismo que puedan iniciar los obligados. Por su parte, las administraciones autonómicas comunicarán al Catastro los resultados de las comprobaciones de valores que realicen en el ISD y el ITPAJD cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, además de la información que considere relevante a sus intereses sobre tales datos.³⁶

4. Las recomendaciones de los informes de la Inspección General del Ministerio de Hacienda adjuntos a los PGE 2023 y las propuestas de Administración tributaria integrada

La delegación de las competencias de aplicación de los tributos cedidos vino acompañada desde el primer momento de distintas facultades de control por parte del Estado, siendo una de las más relevantes la inspección de servicios

36. Los informes de la Inspección General adjuntos a los PGE ponen de manifiesto en relación con alguna C. A. la necesidad de comunicar al Catastro, en el marco del convenio firmado, las situaciones en las que se observa que el valor de referencia está por encima del valor de mercado.

que realiza anualmente la Inspección General del Ministerio de Hacienda, prevista en el artículo 45.2 de la Ley 22/2009. En ella se rinde informe *sobre el modo y la eficacia* en el desarrollo de las competencias delegadas, mediante la realización de visitas por parte del órgano controlador a los servicios de la C. A.³⁷ Los informes emitidos se unen a la documentación de los presupuestos generales del Estado y revelan datos del mayor interés sobre el resultado de la aplicación de los tributos cedidos por parte de las CC. AA. Los informes tienen idéntica estructura respecto de cada una de ellas y abordan, en su edición correspondiente a los PGE 2023: las formas de gestión y su eficacia en el ámbito de la información y asistencia, gestión, inspección, valoración y recaudación tributaria; la contabilización y fiscalización de ingresos; la colaboración entre las administraciones del Estado y la C. A.; el ejercicio de facultades normativas, además de realizar un análisis de los resultados recaudatorios alcanzados en el ejercicio.³⁸ Al no ser vinculantes las recomendaciones que formulan, se ha rechazado que el control ejercido a través de la supervisión estatal determine una relación jerárquica con el Estado.³⁹

Como destaca Ramos Prieto, es llamativa la escasa resonancia pública que adquiere esta documentación, “que pasa casi desapercibida en la colosal mole legislativa presupuestaria y no suscita apenas interés en el siempre encendido debate político sobre la estructura territorial descentralizada de nuestro país, y en particular, sobre el sistema de financiación autonómica”.⁴⁰ La valiosa información recogida en estos informes requeriría un análisis comparativo, tanto desde el punto de vista cronológico como entre territorios, para valorar la evolución producida en el ejercicio de estas competencias y las necesidades de reforma. En este sentido, destacamos a continuación alguna de las recomendaciones que de ellos se derivan, a partir de las cuales se pone de

37. Tales informes comportan, como advierte Ramos Prieto, “no solo un control de legalidad, sino también un control de oportunidad dirigido a evaluar la eficacia de la actuación administrativa autonómica relativa a la imposición cedida”. Cfr. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, 652 y 653.

38. Vid. los informes relativos a las distintas CC. AA. en: <https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2023Proyecto/MaestroTomos/PGE-ROM/TomosSerieGris.htm>.

39. Cfr. García Martínez, *La gestión de los tributos autonómicos*, 429.

40. Cfr. “Las diferencias en el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación de los tributos cedidos por las Comunidades Autónomas: análisis desde la perspectiva de la competencia fiscal”, en López Martínez y Pérez Lara, *La reforma de la financiación territorial*, 358 y 359.

manifiesto la necesidad de reformar el modelo de delegación de competencias hasta el momento vigente.

4.1. Desarrollo de la Administración electrónica. La desigual dotación de medios y procesos informáticos por CC. AA.

Los informes adjuntos a los PGE 2023 revelan de forma recurrente las grandes diferencias existentes en el desarrollo de las funciones de aplicación de los tributos entre las distintas CC. AA. a raíz de la implantación de la Administración electrónica en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, que no todos los territorios han podido desarrollar con igual intensidad.⁴¹ En ellos se recogen diversas recomendaciones relativas a los medios y procesos informáticos con que cuentan las CC. AA.

a) En primer lugar, la necesidad de dotar de un sistema informático *integral* para dar cumplimiento a la normativa en materia de administración electrónica, seguridad de la información e interoperabilidad se pone de manifiesto en relación con numerosas CC. AA., como las de Canarias, Cantabria, Aragón, Murcia, Castilla y León, Extremadura y La Rioja. En algunas de las CC. AA. en las que existen oficinas liquidadoras, se recomienda también su integración en el sistema general de gestión tributaria en lugar de utilizar una aplicación propia de gestión, como ocurre en Madrid o en Valencia. Incluso en relación con aquellas CC. AA. que tienen implementado un sistema integral de gestión, existe una recomendación generalizada de avanzar en la introducción del expediente electrónico y de las notificaciones electrónicas, que se recoge expresamente en relación con las CC. AA. del Principado de Asturias, Galicia, Cataluña, Canarias, Valencia, Madrid y Baleares.

b) En diversas CC. AA. se considera necesario, además, mejorar los servicios que se ofrecen a través de la web, puesto que no en todas se pueden utilizar los mismos medios de pago, ni siempre es posible la presentación telemática de las distintas autoliquidaciones, formulándose una recomendación específica

41. Hay que resaltar, en todo caso, que las diferencias de desarrollo de la Administración electrónica en las distintas CC. AA. no son exclusivas del ámbito tributario. Vid., en este sentido, los informes que publica anualmente el Observatorio de Administración Electrónica (OBSAE): https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/pae_OBSAE/pae_Informes/pae_InformeAdminCCAA/pae_InfDescarga.html.

de ampliación en el caso de Canarias, Andalucía, Aragón, Murcia o Extremadura. En relación con La Rioja, se destaca, por ejemplo, la inexistencia de un sistema de ayuda para la confección de la autoliquidación del ISD y la imposibilidad, en consecuencia, de su presentación telemática. También, en relación con la Comunidad Valenciana, se señala la conveniencia de proveer la presentación telemática de la declaración del ISD, así como de ampliar las posibilidades de acceso a la información específica propia de cada contribuyente para consultar y obtener no solo los modelos generados, sino también las notificaciones, situación de expedientes, comprobación de ingresos, posibilidad ya existente en otras CC. AA.⁴²

c) En relación con algunos territorios, se alude, por otra parte, a la necesidad de mejorar la *seguridad informática* de los accesos a las bases de datos propias (Cantabria, Canarias, La Rioja, Murcia) y al necesario desarrollo de aplicaciones informáticas específicas para efectuar este control (Andalucía), sin perjuicio de que en la situación actual sea posible verificar los accesos, sujetos a distintos controles.

d) Las recomendaciones se extienden también a la implementación de soluciones informáticas para lograr la adecuada aplicación del valor de referencia. A fecha de emisión de los informes, se había producido la carga de los ficheros facilitados por la DGC en los sistemas informáticos de algunas de las CC. AA. para posibilitar la comprobación de su consignación en las autoliquidaciones presentadas (Asturias, Galicia y Castilla-La Mancha). No así, por ejemplo, en Baleares, lo que motivaba que fuera necesario efectuar la consulta particular en la aplicación del Catastro. En relación con algunas CC. AA., como Canarias, se formulan también recomendaciones diversas, relativas a la carga en los programas de ayuda de los valores de referencia o la obtención de los expedientes relativos a los bienes que no lo tuvieran asignado.

42. Como señala Orón Moratal, con referencia a los datos obtenidos de estos informes, “es innegable que el avance de las nuevas tecnologías y la correspondiente implantación en la aplicación de los tributos por las distintas Administraciones tributarias, es bien distinta en unos casos o en otros según el sujeto activo del tributo, lo que supone que el uso de las nuevas tecnologías lleva a claras diferencias entre contribuyentes en los distintos territorios, lo que por ejemplo incide en las posibilidades de prescripción de obligaciones tributarias”, “La financiación autonómica y la gestión tributaria como cuestión constitucional”, 554.

4.2. Las diferencias en el ejercicio de las competencias administrativas de aplicación de los tributos por parte de las distintas CC. AA.

Los informes a los que nos venimos refiriendo recogen también datos relevantes sobre el ejercicio desigual de las competencias delegadas por parte de las CC. AA., en los distintos ámbitos de la gestión, inspección y también en el ámbito sancionador.

a) Se constatan, en efecto, diferencias notables en los *servicios de información y asistencia* que las CC. AA. prestan a los contribuyentes, que en algunas CC. AA. se califican de excelentes (Asturias, Cataluña) y cuentan con sistemas de atención telefónica, buzones de correos, cita previa y mesas de atención personalizada, formulando recomendaciones en relación con otras regiones (Extremadura), ante la necesidad de diseñar un sistema multicanal de asistencia integrado por los elementos anteriores.

b) Se aprecian, así mismo, diferencias sustanciales en la *comprobación gestora e inspectora* desarrollada. Entre otros muchos datos, destaca el hecho de que algunas CC. AA., como Canarias, Murcia, Baleares o Cantabria, no lleven a cabo actuaciones sobre posibles no declarantes en el impuesto sobre el patrimonio en el área de gestión, frente a la amplitud de actuaciones desarrolladas en otros territorios, como Valencia o Cataluña o Asturias.⁴³ Por ello, en el caso de algunas de estas CC. AA. se formulan recomendaciones para que se dote un cruce específico de información y se habilite el uso de la herramienta de la AEAT (Zújar) para la selección de contribuyentes, que por su relevancia patrimonial no han presentado declaración o lo han hecho en menor medida. Ello se hace extensible también a diversas CC. AA. en relación con el ISD, que tampoco realizan comprobaciones a no declarantes en vía de gestión; todo ello, sin perjuicio de la comprobación que se lleva a cabo en el ámbito de la inspección.

43. En Valencia se emitieron un total de 624 liquidaciones complementarias en vía de gestión en el IP, por importe de 2.743 miles de euros, y también 8.262 liquidaciones, por 1.109 miles de euros, derivadas de actuaciones de comprobación limitada. En esta C. A. también se realizan actuaciones en la selección e incoación de expedientes en relación con no declarantes. También en Cataluña se emitieron, en 2021, 1.958 comunicaciones a posibles no declarantes por IP, y se recibieron 983 autoliquidaciones.

Respecto de las actuaciones inspectoras, se constatan, así mismo, diferencias notables en el intercambio de información realizada con la AEAT, que se califica de intenso en el caso de Castilla y León, Andalucía, Aragón o Asturias en lo que se consideran buenas prácticas de colaboración con la Administración tributaria.

Siguen apreciándose, por otra parte, las diferencias que en el desarrollo de los procedimientos de inspección puso de manifiesto hace años Ramos Prieto en cuanto al número de procedimientos tramitados, tipología de actas incoadas e importe por acta emitida. Ello haría necesario, como destacó también este autor, no minusvalorar la importancia de las funciones de aplicación de los tributos y, en particular, de las funciones propias de la Inspección en orden a calibrar la incidencia real de las disparidades interterritoriales de carácter fiscal entre CC. AA. y la posible existencia de fenómenos de competencia fiscal perjudicial entre ellas.⁴⁴

c) En esta línea cabe destacar también como ciertos territorios no instruyen expedientes sancionadores en relación con determinados tributos (ISD, IP y ITPAJD) en el área de gestión, lo que lleva a formular recomendaciones, particularmente en el caso de Cantabria y Castilla y León.⁴⁵

d) En relación con diversas CC. AA., se ponen de manifiesto, por otra parte, retrasos en la gestión que conllevan un alto riesgo de prescripción de determinados tributos, en particular el ISD, y se efectúan recomendaciones respecto de las CC. AA. de Canarias, Andalucía o Asturias.

4.3. Las relaciones con los tribunales económico-administrativos a falta de traspaso de la competencia delegada

A falta de asunción efectiva por parte de las CC. AA. de las competencias delegadas en la vía económico-administrativa, supeditada en la Ley 22/2009

44. Cfr. Ramos Prieto, “Las diferencias en el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación de los tributos cedidos por las Comunidades Autónomas”, 359-374.

45. Ello contrasta, por ejemplo, con los 388 expedientes sancionadores dictados en gestión en relación con el ISD en Cataluña en 2021, por importe de 504 miles de euros, o los 1.847 expedientes sancionadores en el ITPAJD, por importe de 3.279 miles de euros.

al correspondiente traspaso de los servicios y las funciones del Estado adscritos a la misma, los informes de la Inspección General incorporados a los PGE 2023 recogen como una de sus principales recomendaciones la necesidad de mejorar las relaciones de las CC. AA. con los tribunales económico-administrativos, tanto en lo que se refiere al envío de los expedientes para su resolución, así como en la recepción de los mismos para la ejecución de la resolución correspondiente.

En este sentido, es recurrente la recomendación relativa a la necesidad de acortar los tiempos de remisión de los expedientes a los tribunales económico-administrativos (TEA), existiendo diferencias muy notables entre las CC. AA., que acaban incidiendo en el plazo de resolución de estos procedimientos. Así, aunque el plazo establecido para la remisión por el artículo 235.3 LGT es de un mes, el plazo medio es de 86 días, y algunas CC. AA. superan los 100 días. Como rango inferior y superior, destacan los 33 días de tiempo medio de remisión en el caso de Asturias, frente a los 165 de Andalucía.⁴⁶

En segundo lugar, la forma de remisión de los expedientes a los TEA no es uniforme y presenta un grado muy diverso de adaptación a las exigencias propias de la Administración electrónica, lo que puede incidir también en los tiempos de resolución. Algunas CC. AA. siguen remitiendo los expedientes en papel, como es el caso de Cantabria, La Rioja o Extremadura; otras, mediante distintos soportes electrónicos (CD, USB, etc.) con los documentos escaneados, como en el caso de Madrid o Baleares; en otras existe una remisión electrónica pero no ajustada a las especificaciones del Esquema Nacional de Interoperabilidad (ENI), a través del servicio web del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), como es el caso de Galicia, la Comunidad Valenciana o Andalucía, que envía los expedientes telemáticamente a través del Sistema de Interoperabilidad de Registros (SIR), sin tratarse aún de expedientes electrónicos, sino digitalizados. Finalmente, entre las más avanzadas en este aspecto se encuentran Asturias y Cataluña, que envían las reclamaciones a través del servicio de interoperabilidad de expedientes del TEAC, estando en proceso en esta última la implementación de la remisión por la misma vía del cumplimiento de resoluciones para ejecución.

46. Sin referirnos a todas las CC. AA., los informes ofrecen los siguientes datos en relación con el resto de CC. AA.: Cantabria, 86 días; Canarias, 55 días; Valencia, 63 días; Galicia, 88 días; Madrid, 46,8 días; La Rioja, 56 días; Cataluña, 50 días; Aragón, 65 días; Baleares, 71 días.

Junto a estas diferencias, que inciden en el derecho de los contribuyentes a la revisión en plazo de los actos dictados por la Administración tributaria y dificultan su acceso a la tutela judicial efectiva, hay que destacar que tampoco en todas las CC. AA. está garantizada la presentación telemática de las reclamaciones económico-administrativas. Así, mientras que la presentación es posible en Asturias, Cataluña, Castilla y León, Murcia o Andalucía, la necesidad de habilitar esta presentación se recoge, entre otros, en los informes relativos a Canarias, la Comunidad Valenciana o Galicia.

4.4. Las propuestas de Administración tributaria integrada

Los datos anteriores ilustran alguno de los inconvenientes derivados del sistema de delegación de competencias a las CC. AA. a través del cual se aplican algunos de los impuestos cedidos, siendo preciso lograr una coordinación más efectiva que alcance estándares más equiparables en las actuaciones administrativas desarrolladas, evite las consecuencias que sobre la persecución del fraude fiscal entraña el insuficiente intercambio de la información tributaria y realice un mejor aprovechamiento y optimización de los recursos materiales, tecnológicos y humanos disponibles.⁴⁷

Ciertamente, la Ley 22/2009 establece diversos cauces y órganos de colaboración entre las CC. AA. y la AEAT. Entre ellos destaca la creación de dos órganos, dentro de la estructura organizativa de la AEAT: el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria (art. 65)⁴⁸ y los consejos

47. Más allá de las indudables ventajas que presentaba la delegación de competencias, como aspectos negativos de la misma se destacaron desde el primer momento la “imposibilidad de garantizar una uniformidad absoluta en los parámetros con los que se llevan a cabo las actuaciones administrativas” y el “fraccionamiento de la información tributaria”, lo que requería recurrir a mecanismos paliativos de sus efectos. Cfr. Ramos Prieto, *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, 137-138.

48. Este órgano está presidido por la AEAT e integrado por representantes de esta y de cada una de las CC. AA. y tiene encomendadas, entre otras funciones: el diseño de la política general de gestión de los tributos cedidos, el establecimiento de directrices para su aplicación y para la coordinación de la gestión de dichos tributos; el establecimiento de líneas estratégicas de actuación y prioridades funcionales de los consejos territoriales; la propuesta de criterios generales de armonización de las políticas normativas del Estado y de las CC. AA. en materia de tributos cedidos, así como de las relativas a su gestión; el análisis e informe de los anteproyectos de ley que modifiquen la regulación de los tributos cedidos; el diseño de las líneas básicas de determinados programas que incluir en los planes de control tributario en relación

territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, de carácter bilateral (art. 66).⁴⁹ El nivel de coordinación efectiva proporcionado por estos órganos ha sido, sin embargo, limitado, tal como hemos puesto de manifiesto y resalta el informe de la comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación autonómica de 2017.⁵⁰

Entre las propuestas de este informe, ya formulada por otro anterior de 2002, se encuentra la creación de un modelo de Administración tributaria integrada, en la que ambos niveles de gobierno resulten corresponsables de la aplicación del sistema fiscal, integrada en la estructura organizativa de la AEAT, que en una primera etapa tendría la forma de consorcio, con la coexistencia de las personalidades jurídicas de las diferentes administraciones tributarias en la nueva entidad. Entre sus órganos de gobierno se encontraría un consejo directivo de gestión del sistema tributario, que, entre otras competencias, tendría las de: a) diseñar y aprobar los planes estratégicos de actuación tanto de la AEAT como de los servicios o agencias autonómicos, en lo concerniente a los impuestos cedidos; b) elaborar los protocolos de acceso a la información compartida, así como la regulación de los intercambios de información entre administraciones, bajo el cumplimiento estricto de los requisitos de confiden-

con los tributos cedidos; el establecimiento de procedimientos comunes y criterios uniformes sobre el contenido de los intercambios de información entre las CC. AA. y el Estado; la propuesta y el análisis de los proyectos de convenios entre ambas administraciones, así como la coordinación de las acciones de los consejos territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, evaluando los resultados de su actuación.

49. Los informes de la Inspección General dan cuenta de las reuniones periódicas de los consejos territoriales en cada C. A., habitualmente de carácter trimestral. En ellas se abordan fundamentalmente la cesión y el suministro de información; el control de uso de las aplicaciones informáticas y los accesos de los usuarios a las bases de datos de la AEAT; los resultados de gestión de tributos cedidos; la coordinación de las actuaciones IVA-ITP; la coordinación de los servicios de recaudación, etc.

50. Esta Comisión fue creada a instancia de la Comisión de Presidentes autonómicos por acuerdo del Consejo de Ministros. El informe destaca que “la inercia derivada de la tradicional posición preeminente del Gobierno central en la gestión de un sistema tributario de su titularidad, así como la escasa cultura de gestión compartida existente en España, han influido debilitando la capacidad ejecutiva de estos órganos. Además, hay que tener en cuenta que en ambos consejos, con independencia de su composición, la Administración central siempre posee mayoría de voto. La sensibilidad de la información tributaria y los riesgos potenciales de su uso espurio fuera del ámbito de la AEAT suelen servir para justificar, desde la posición del Estado, esta reorientación de los mecanismos institucionales de coordinación”. Vid. https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/SistemasFinanciacionDeuda/InformacionCCAAs/Reforma_SFA.aspx.

cialidad y uso profesional, lo que permitiría un intercambio más fluido de la información, bajo un régimen de plena interoperabilidad;⁵¹ c) desarrollar programas para la utilización compartida de servicios comunes, especialmente los relacionados con el desarrollo de aplicaciones informáticas y telemáticas o la formación de personal; d) aprobar la política de recursos humanos y de inversiones, incluidas sus implicaciones presupuestarias; e) evaluar periódicamente los resultados de funcionamiento de las distintas administraciones integradas, en términos de costes, eficiencia y eficacia.

Como alternativa, se ha defendido también la posibilidad de crear una institución dependiente del Senado y, por ende, de los parlamentos autonómicos, con participación del Estado y las CC. AA., como responsable de la aplicación del sistema tributario, que permitiera fijar criterios homogéneos en la aplicación de las normas y dispusiera de las mismas posibilidades tecnológicas.⁵²

Si bien consideramos más realizable la primera de las propuestas descritas, cualquiera de ellas permitiría obviar muchos de los problemas que hemos descrito y lograr una más equitativa y eficaz aplicación del sistema tributario, en cuyo desarrollo sería necesario avanzar en una futura reforma del sistema de financiación autonómica.

5. Conclusiones

La inevitable reforma del sistema de financiación autonómica que habrá de efectuarse en los próximos años resultaría incompleta si se limitara solo a *lo sustantivo* y no comprendiera también *lo procedimental*, abordando distintos aspectos de la actual distribución de competencias aplicativas de los tributos necesitados de revisión. A alguno de ellos nos hemos referido

51. En este sentido, Sánchez López destaca la necesidad de crear una Administración tributaria integrada, desde el punto de vista de la interoperabilidad de la información, sin que las cesiones de información puedan depender de la firma de convenios de colaboración, habida cuenta de que la cooperación entre las administraciones tributarias es una obligación y no una facultad. “Colaboración e intercambio de información entre Administraciones tributarias en el ordenamiento interno”, 9.

52. Orón, “La financiación autonómica y la gestión tributaria como cuestión constitucional”, 553-562.

a lo largo de este trabajo, en el que hemos sido críticos con la postura reduccionista que, sobre la aplicación de la LGT a los tributos cedidos a las CC. AA., ha mantenido el TC en su Sentencia 65/2020, de 18 de junio, que limita la aplicación directa de esta norma respecto de tributos cuya regulación básica sigue siendo estatal y obliga a realizar una compleja labor de “encuadramiento competencial” para delimitar qué preceptos de la LGT responden a competencias exclusivas o básicas del Estado de acuerdo con los artículos 149.1.1, 8, 14 y 18 CE y resultan de aplicación a las CC. AA. en el ejercicio de las competencias delegadas. El pronunciamiento del TC pone, además, en cuestión ciertas normas vigentes en algunas CC. AA., relativas a la forma de terminación de los procedimientos de gestión, que excederían sus competencias normativas procedimentales.

Por otra parte, la introducción del valor de referencia como base imponible del ISD y del ITPAJD conlleva un cambio importante en los procedimientos de gestión y revisión que hasta el momento han venido desarrollando las CC. AA. en relación con estos tributos, haciendo necesaria una modificación de la Ley 22/2009 para reflejar su incidencia en la distribución de las competencias delegadas entre en el Estado y las CC. AA., además de la colaboración reforzada que requiere la aplicación del nuevo valor.

Finalmente, consideramos necesario prestar mayor atención y evaluar debidamente las conclusiones, recomendaciones y demás datos que se desprenden de los informes de la Inspección General del Ministerio de Hacienda sobre el modo y la eficacia en el desarrollo de las competencias delegadas, adjuntos anualmente a los PGE. En ellos se ponen de manifiesto diferencias muy significativas en el ejercicio de estas competencias y en los medios con los que cuentan las distintas administraciones para la aplicación del sistema tributario, así como la necesidad de mejorar la coordinación interadministrativa. La incidencia de estas diferencias y disfunciones en el ejercicio de derechos y el cumplimiento de obligaciones tributarias ha dado lugar a distintas propuestas de reestructuración de la organización administrativa actual, que consideramos necesario tener en cuenta de cara a una futura reforma.

Bibliografía

- Alonso Madrigal, J. “Notas sobre la aplicación de la nueva Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas”. *Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid* 9 (2003): 25-47.
- Arranz de Andrés, C. “La determinación de la base imponible en el ITPyAJD y el ISD: una cuestión abierta”. En VV. AA., *Los derechos de los contribuyentes y la prevención y lucha contra el fraude fiscal*, 241-264. Valencia: Tirant lo Blanch, 2022.
- Blanes Pascual, M. A. “Las normas de gestión en los tributos cedidos: la experiencia de la región de Murcia”. *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras* 5 (2007): 9-15.
- Cordero González, E. M. “Un nuevo impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas: el impuesto sobre el depósito de residuos”. En VV. AA., *Las relaciones entre el derecho y los objetivos de desarrollo sostenible (ODS)*, 311-337. Thomson Reuters-Aranzadi, 2022.
- Cordero González, E. M., y G. Menéndez García. “La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas”. *Quincena Fiscal* 13 y 14 (2011) (BIB 2011\959).
- García Martínez, A. *La gestión de los tributos autonómicos*. Madrid: Cívitas, 2000.
- García Moncó, A. “Los valores de referencia ¿Con referencia a qué? El problema de la comprobación de valores y la base imponible de los Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y Transmisiones”. En VV. AA., *Comentarios a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, 685-711. Thomson Reuters-Aranzadi, 2022.
- Manzano Silva, E. “Alcance y contenido de las competencias normativas autonómicas en la gestión de los impuestos cedidos”. En J. López Martínez, y J. M. Pérez Lara, *La reforma de la financiación territorial*, 335-352. Valencia: Tirant lo Blanch, 2017.
- Marín Barnuevo Fabo, D, y J. Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros. “La impugnación del valor de referencia”. *Revista Técnica Tributaria* 134 (2021): 15-47.
- Mata Sierra, M. T. “Organización y competencias de las Administraciones autonómicas en la aplicación de los tributos cedidos: análisis particular del procedimiento inspector autonómico”. *Revista Técnica Tributaria* 105 (2014): 77-134.
- Montero Domínguez, A. “El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y los procedimientos tributarios”. *Revista Tributaria de las Oficinas Liquidadoras* 24, suplemento núm. 13 (2010): 3-30.
- Orón Moratal, G. “La financiación autonómica y la gestión tributaria como cuestión constitucional”. *Corts: Anuari de Dret Parlamentari* 31 (2018): 543-562.
- Ortiz Calle, E. “El Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la co-incineración de residuos y la nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos”. En VV. AA., *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular*, 439-469. Thomson Reuters-Aranzadi, 2022.

- Palao Taboada, C. “La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma”. Cívitas. *Revista Española de Derecho Financiero* 100 (1998): 533-548.
- Patón García, G. “Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (arts. 84 a 97)”. *Revista Aragonesa de Administración Pública* 21 extra (2022): 571-601.
- Pozuelo Antoni, F. “Alcance de la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas para regular aspectos procedimentales en los impuestos cedidos”. *Revista Tributaria de las Oficinas Liquidadoras* 9 (2007): 14-21
- Ramallo Massanet, J. “Estructura constitucional del Estado y LGT”. *Carta Tributaria* 67 (1993): 101-122. Ramos Prieto, J. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 2001.
- . “Las diferencias en el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación de los tributos cedidos por las Comunidades Autónomas: análisis desde la perspectiva de la competencia fiscal”. En J. López Martínez, y J. M. Pérez Lara, *La reforma de la financiación territorial*, 353-375. Valencia: Tirant lo Blanch, 2017.
- Ruiz Almendral, V. *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2003.
- Sánchez López, E. “Colaboración e intercambio de información entre Administraciones tributarias en el ordenamiento interno”. *Quincena Fiscal* 3 (2023): 1-21.
- Sartorio Albalat, S. “La aplicación de la Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas”. *Revista Catalana de Dret Públic* 50 (2015): 57-74.
- Soler Roch, M. T. “Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda”. *Crónica Tributaria* 59 (1989): 111-121.
- . “Reflexiones en torno a la nueva Ley General Tributaria”. En VV. AA., *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, 107-122. Madrid: Dykinson, 2007.
- Tejerizo López, J. M. “Algunas cuestiones sobre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”. En VV. AA., *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, vol. II, 1959-2006. Lex Nova, 2005.
- Utande San Juan, J. M. “La STC 65/2020 (Código Tributario de Cataluña) y las competencias de las CCAA en el Derecho tributario general”. *BITplus* 246 (2020): 10-24.
- Varona Alabern, J. E. *El valor de referencia y el valor comprobado por la Administración tributaria*. Thomson Reuters-Aranzadi, 2022.

Instrumentos para la autonomía y la corresponsabilidad en la financiación autonómica: comparando recargos y tributos cedidos

José Antonio Fernández Amor

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat Autònoma de Barcelona (España)

Tools to Achieve Autonomy and Co-responsibility in Autonomous Financing: Comparing Tax Surcharges and Assigned Taxes

ABSTRACT The purpose of this article is to provide a contrast between two tax resources in the autonomous financing system, namely, assigned taxes and tax surcharges, from the perspective of the principles of financial autonomy and fiscal co-responsibility. The hypothesis is based on the idea that surcharges offer a different quality of the aforementioned principles, which is not provided by assigned taxes. It is confirmed after analysing their respective legal frameworks that autonomous surcharges allow autonomous communities to achieve fiscal autonomy and co-responsibility that is not dependent on transfers from the State as assigned taxes. Their use would enable to change from the methodology of the succession of financing models followed up to this point to a consolidated territorial financing system.

KEYWORDS autonomic public finance; fiscal policy; fiscal co-responsibility; assigned taxes; tax surcharges; tax legislation.

RESUMEN El objeto de este artículo es ofrecer un contraste entre dos recursos autonómicos como son los tributos cedidos y los recargos tributarios desde la perspectiva de los principios de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal. Se parte de la hipótesis de que el recargo procura una calidad diferente a los principios citados no provista por los tributos cedidos. Tras el estudio de los regímenes jurídicos respectivos se confirma que el recargo tributario autonómico permite a las comunidades autónomas alcanzar una autonomía y corresponsabilidad fiscales no dependientes de las cesiones desde el Estado en tributos de su titularidad. Su utilización permitiría cambiar de la metodología de sucesión de modelos de financiación seguida hasta el momento a consolidar un sistema de financiación autonómico.

PALABRAS CLAVE hacienda autonómica; política fiscal; corresponsabilidad fiscal; impuestos cedidos; recargo tributario; legislación tributaria.

1. Introducción: breve excursión sobre la financiación autonómica en España

La financiación de las comunidades autónomas ha sido, es y, seguramente, será uno de los aspectos más controvertidos de la organización territorial que empezó a gestarse con la entrada en vigor del capítulo III del título VIII de la Constitución de 1978 (en adelante, CE). Este carácter problemático que se asocia con el tema resulta justificado por un hecho que la realidad muestra como indiscutible: el grado de desarrollo y efectividad de la autonomía, principio básico en nuestra organización territorial, reconocido, entre otros, por el art. 2 de la CE, es directamente proporcional a la capacidad del territorio en cuestión de regular recursos y cubrir gastos derivados del ejercicio de las competencias que haya asumido de forma acorde con los arts. 148 y 149 de la CE, esto es, a la amplitud de su poder financiero. El alcance de este depende de cómo se organice el sistema de financiación sobre el cual Ferreiro Lapatza,¹ hace ya tiempo, nos indicaba que respondía a tres arquetipos posibles:

- Sistema de separación: los recursos para los entes públicos estarían repartidos entre ellos, sin que hubiera relaciones de interdependencia. Un ejemplo simple sería que el Estado fuese titular de los tributos de carácter indirecto, mientras que las comunidades autónomas lo fueran de los directos. En consecuencia, cada ente decidiría cómo diseñar sus propios recursos y, en función de estos, formarían sus presupuestos con los que financiar sus competencias.
- Sistema de unión: como es de suponer, es totalmente contrario al tipo anterior. Los posibles recursos se concentrarían en manos del Estado, quien, una vez recaudados los ingresos producidos, los repartiría entre los diferentes entes que comparten con él el poder político. En consecuencia, los presupuestos de estos últimos dependerían completamente de los ingresos procedentes de ese Estado que se puede adjetivar como *central* o *proveedor*. Mediante transferencias desde sus propios ingresos proporcionaría medios a las comunidades autónomas para cubrir un nivel determinado de gasto en los servicios públicos para la ciudadanía. Las comunidades aparecerían como proveedoras de servicios y sus índices de

1. Ferreiro, *Curso de Derecho financiero español*, 86, o Guerrero, “Más allá de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas”, 196-200.

calidad y cantidad dependerían de su gestión y de un volumen de dotación económica en los presupuestos del Estado a su favor, pero sobre el que no decidirían directamente.

- Sistema mixto: este es el resultado de mezclar las características de los dos anteriores de manera que coexistirían recursos propios de cada ente con recursos que implican una transferencia de un ente a otro. Los entes territoriales autonómicos cubrirían sus gastos con ingresos propios y transferidos. La gama posible de sistemas mixtos es muy amplia dependiendo del peso que se dé a uno u otro tipo de recursos o de quién los provea y quién los percibe o cómo se regulen.

Planteadas las diferentes alternativas para construir un sistema de financiación en un Estado descentralizado, se puede afirmar que España ha ido evolucionando dentro del último tipo a la hora de organizar este elemento de su organización territorial. Aquel supone, a grandes rasgos, la convivencia de dos subsistemas. Por un lado, el especial, que incluye a las comunidades autónomas del País Vasco y de Navarra, cuyo mecanismo de cupo y régimen de concierto y convenio las singulariza ante el resto de las comunidades siguiendo la disposición adicional primera de nuestra CE y las disposiciones adicionales primera y segunda de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA). Este marco acoge la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Todo este aparato jurídico incorpora al sistema de financiación un régimen en el que los entes autonómicos regulan un sistema tributario simétrico al que maneja el Estado, recaudan los ingresos que produce por sus propios medios y contribuyen a los, denominemos, gastos comunes causados por el ejercicio de competencias estatales mediante el conocido *cupo*.

Por otro lado, el común, que incluye a todas las demás comunidades y que se caracteriza por una organización que evoluciona mediante la sucesión de modelos de financiación acordados entre las partes encuadrados y acomodados en el bloque constitucional que forman, junto a la CE, la LOFCA y los

estatutos de autonomía. Con la referencia que provee López Martínez,² se observa que estos territorios han pasado por varias etapas:

- 1) Etapa del coste efectivo (1980-1986): es un periodo en el que las comunidades autónomas reciben sus competencias y se les procuran ingresos con los que asegurar su suficiencia financiera de manera que se cubra su coste efectivo. Se caracteriza por que la transferencia de ingresos desde el Estado a las comunidades tiene un peso específico mayor ante otras fuentes de financiación como podrían ser los tributos propios. En este sentido, se persigue más la efectividad del principio de suficiencia y el de solidaridad entre territorios que el de autonomía financiera en el ámbito del ingreso o, por supuesto, su derivado: la corresponsabilidad fiscal.
- 2) Etapa de autonomía en el gasto (1987-1996): este periodo se caracteriza por el hecho de que no se procura una cobertura del coste efectivo de las competencias asumidas, sino que se pasa a un mecanismo de negociación quinquenal de los costes que cubrir, lo que condiciona, *a posteriori*, los ingresos a percibir.³ Estos, no obstante, provienen de unos recursos en los que siguen predominando las transferencias desde el Estado ante los medios propios.
- 3) Etapa de autonomía en el ingreso (1997-2001): en este quinquenio se prestó atención a la autonomía en la regulación de los recursos. Se regula una participación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF) del 30% (art. 11.a) de la LOFCA, modificado por el art. único.4 de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre) y aparecen las competencias normativas en el tramo autonómico de ese tributo y en los tributos cedidos (art. 19.2 de la LOFCA, modificado por el art. único.7 de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre) por primera vez. En este contexto, lo importante es que el volumen de gasto será cubierto mediante mecanismos en los que las comunidades autónomas tienen mayor participación por

2. López, “La necesaria construcción de un auténtico sistema de financiación de los Entes Territoriales en el Reino de España”, 38-45.

3. El Acuerdo 1/86, de 7 de noviembre, es el primero de una serie con los que se van sucediendo los diferentes modelos de financiación de las comunidades de régimen común. Pueden consultarse este y los que lo han sucedido en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Acuerdos%20del%20Consejo%20de%20Politica%20Fiscal%20y%20Financiera.aspx> (última visita: 25/05/2023).

lo que a su regulación se refiere. Una característica con la que se inicia un camino de desarrollo del grado de efectividad de los principios de autonomía financiera en el ingreso y de corresponsabilidad fiscal que pasa por el régimen jurídico de los tributos cedidos. Se opta por desarrollar esos principios desde espacios cedidos en el sistema tributario estatal y no desde la estabilización y consolidación coordinada por el Estado de un sistema tributario autonómico compuesto de recursos propios de esa naturaleza.

- 4) Etapa del Fondo de Suficiencia (2002-2008): se incide en el nivel de cesión de los tributos caracterizado por aumentar el porcentaje anterior del IRPF al 33% (art. 11.a) de la LOFCA, modificado por el art. 1.2 de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre), se amplían competencias normativas sobre tributos cedidos (por ejemplo, se modifica con el art. 1.4 de la Ley Orgánica 7/2001 el art. 19.2.b) de manera que del impuesto sobre el patrimonio pueden regularse no solo el mínimo exento y la tarifa, sino también las deducciones y las bonificaciones) y se regula un Fondo de Suficiencia que viene a cubrir el déficit de los ingresos por tributos cedidos y las necesidades de financiación (art. 13 de la LOFCA, modificado por el art. 2 de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre). En resumen, se sigue incidiendo en el régimen de los tributos cedidos para incrementar el grado de efectividad del principio fundamental de autonomía financiera, para redundar en el de autonomía territorial.
- 5) Etapa de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA, hasta la actualidad: se pretende pasar de un modelo de financiación revisado quinquenalmente a un sistema de financiación con vocación de permanencia. Se incorporan nuevos fondos como el de Servicios Públicos Fundamentales (vigente art. 15.2 de la LOFCA), el de Suficiencia Global (vigente art. 13 de la LOFCA) o los de Convergencia Autonómica —competitividad y cooperación— (arts. 22 y ss. de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias; en adelante, LSFCCAA), y se combinan con más pasos en el régimen jurídico de los tributos cedidos. Se aumenta la cesión de recaudación (por ejemplo, en relación con el IRPF, se pasa del 33% anterior al 50% actual según el art. 11.a), modificado por el art. único.4 de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre), incorporando nuevos tributos susceptibles de cesión (véase el

art. 11.k) de la LOFCA, que incluye el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos según modificación del precepto por la disposición final 4.1 de la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio) y ampliando las competencias normativas (por ejemplo, es el caso del IRPF, en el que se añade, a las materias regulables de la tarifa y las deducciones de la cuota, la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar, según modificación introducida en el art. 19.Dos.a) de LOFCA por el art. único.8 de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre).

Este último es el modelo que ha permanecido hasta ahora y sobre el que se están alzando voces sobre la necesidad de cambiarlo o revisarlo a pesar de haber sido considerado definitivo. Así parece desprenderse desde el *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica*⁴ de 2017, que lo considera agotado y susceptible de mejora por lo que se refiere a aumentar tanto la autonomía financiera como la corresponsabilidad fiscal, sin perder de vista la suficiencia financiera. Así mismo, desde otros foros y ante las deficiencias que se imputan al modelo, se proponen reformas de calado como es la incorporación de la Comunidad Autónoma de Cataluña al *sistema de cupo* que inicialmente se pensó para Comunidad Autónoma del País Vasco y para Navarra.⁵

Hasta aquí se ha descrito el contexto en el que han de moverse las siguientes líneas: la financiación autonómica basada en la sucesión de modelos temporales, estando el actual en cuestión. El objetivo que se persigue con la presente exposición es trazar una posible línea de trabajo en torno al recargo para conformar un nuevo paso en la evolución de este elemento basilar del Estado de las autonomías. La hipótesis de la que se parte es que el recargo tributario autonómico es una vía acertada para hacer efectivos los principios de autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal no condicionada por cesiones estatales, avanzando hacia un sistema de financiación autonómica.

4. Se puede consultar en https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3n/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf (última visita: 25/05/2023).

5. Noticia de *La Vanguardia* de 19 de febrero de 2023, “La reforma del sistema de financiación emerge en Catalunya tras el ‘procés’: Los empresarios abren el debate hacia una mejora del modelo o a un pacto fiscal”.

La metodología seguida se basa en una comparativa del régimen jurídico de ese recurso con el del tradicionalmente utilizado para lograr el fin de mejora de los principios apuntados: el tributo cedido. Se quiere ofrecer un ejercicio en el que se evalúe qué ofrecen en este sentido el tributo cedido y el recargo tributario.

La comparativa anunciada se ha de desarrollar con un trabajo estructurado en tres partes. Por un lado, una descripción del régimen jurídico básico que contiene la LOFCA y que, en la actualidad, caracteriza los tributos cedidos. Por otro lado, una descripción del régimen jurídico que rodea el recargo autonómico. Después, se ofrece una comparativa de ambas figuras teniendo como referencia la consecución de un grado de autonomía y corresponsabilidad fiscal por los elementos cotejados. Ha de acabar la exposición con una reflexión final sobre una propuesta de cómo podría encajar el recargo autonómico en un sistema de financiación.

2. Régimen jurídico básico los de tributos cedidos

El art. 157.1.a) de la CE establece que los recursos de las comunidades autónomas estarán constituidos, entre otros, por los “[...] impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado [...]”. La LOFCA ha desarrollado el régimen jurídico de esta figura desde su entrada en vigor en 1980, que se completa con los estatutos de autonomía, las sucesivas leyes ordinarias de cesión que han venido funcionando como marco general y las leyes específicas de cesión a cada comunidad autónoma. Este recurso ha pasado de tener una naturaleza de mera transferencia de ingresos a las comunidades autónomas, en los primeros compases de funcionamiento del sistema de financiación, a ser el elemento fundamental para que esos entes expresen su poder tributario incidiendo en su régimen jurídico. Se ha de estudiar ahora cómo es este agrupando las reflexiones en torno a tres manifestaciones de ese poder tributario: el establecimiento de un tributo, su gestión y su recaudación.

Centrando la atención en el establecimiento, se comienza recordando la magna regulación que realiza la CE sobre los tributos cedidos y, como sucede con otros aspectos del texto fundamental, queda a expensas de una regulación complementaria posterior. Esta se basa en el art. 157.3 de la CE, si bien podría haberse optado, como nos recuerda García-Ovies, por prescindir de un de-

sarrollo mediante ley orgánica de las competencias financieras, por cuanto, según el tenor literal del precepto, aprobar esa norma era y es una opción y no un mandato.⁶ Sea como fuere, en la actualidad la LOFCA cumple ese papel de norma de desarrollo adquiriendo un carácter de pieza clave en la financiación autonómica. Tanto es así que, como expuso Muñoz Machado, se le puede atribuir un papel preponderante ante cualquier otra ley orgánica, como pueden ser los estatutos de autonomía, cuando se trata de regular la materia que forma la financiación autonómica.⁷

Según el art. 4.Uno.c) de la LOFCA, los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado componen, como un elemento más, los recursos de las haciendas de las comunidades autónomas. El art. 10 continúa completando la disciplina de estos recursos ordenando que son establecidos y regulados por el Estado, siendo su producto, el montante de su recaudación, lo que corresponde a la comunidad autónoma de que se trate. Este precepto enfatiza una característica clave en la normativa que ha de desarrollar este recurso: el titular del poder tributario necesario para su establecimiento y su regulación es el Estado. Es este ente el que determina el marco jurídico en el que el recurso *tributo cedido* se ha de desenvolver y, en este sentido, no parece que haya limitación en establecerlo, construir su régimen jurídico, alterarlo y modificarlo o, incluso, retirar el atributo de cedido a cualquier figura inicialmente prevista como tal. Consecuentemente, el legislador orgánico dispone que, reservando la plenitud del poder tributario estatal respecto a esta figura, la comunidad autónoma de que se trate habrá de estar a las modificaciones que pueda aprobar el Estado respecto de la figura tratada. Ni qué decir tiene que una consecuencia directa de esta posibilidad es que las expectativas de recaudación procedente de estos recursos se hallan, en última instancia, condicionadas a la regulación estatal que se establezca sobre elementos clave de un tributo como el hecho imponible, los sujetos o la base. No obstante, condicionantes como el económico o el político influyen de forma determinante en que la regulación del tributo cedido sea estable sin desmerecer, además, la efectividad del principio de seguridad jurídica que informa nuestro sistema en virtud del art. 9.3 de la CE. Si bien el tributo cedido depende del poder tributario estatal para su configuración, no sería ordenado que los cambios y modificaciones sean ar-

6. García-Ovies, “El sistema de financiación autonómica”, 65.

7. Muñoz, *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, 411.

bitrarios o discrecionales, pues habrá que tener en cuenta factores jurídicos y metajurídicos que insuflan estabilidad a todo el sistema.

El art. 10.2 de la LOFCA ofrece otra característica del tributo cedido por lo que a su regulación se refiere. La cesión efectiva se realiza mediante un precepto expreso del estatuto de autonomía correspondiente y sin perjuicio de que el alcance y sus condiciones se establezcan en una ley específica. En consecuencia, la cesión de la figura de que se trate no se realiza con su mera mención como tributo cedible a través de un precepto como el art. 11 de la LOFCA. Esto solo es un punto de partida. Se requiere, además, una *aceptación* de esa cesión mediante una previsión en los estatutos de autonomía correspondientes⁸ y, en su caso, una ley específica que, en la actualidad, se identifica con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, ya citada en la introducción a estas letras. A todo el conjunto normativo se le han añadido, además, leyes específicas para cada comunidad autónoma de régimen común.⁹ Se ha formado, a juzgar por todos estos hechos legislativos, un marco jurídico complejo a la hora de ceder un tributo, que depende de que:

- a) El tributo en cuestión sea considerado cedible por su titular, esto es, el Estado y así lo manifieste, lo que justifica un artículo como el 11 de la LOFCA. En este sentido, los tributos cedidos pasan por un momento de potencialidad en su cesión en tanto en cuanto que no es suficiente su designación como tales, sino que ha de seguirse un proceso.
- b) Las leyes fundamentales de las comunidades autónomas —sus estatutos— prevean la posible recepción/aceptación del tributo cedido de que se trate. Así lo expresa el art. 10.2 de la LOFCA cuando dice: “Se entenderá efec-

8. Sirvan como ejemplo la disposición adicional séptima de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, de Estatuto de Autonomía para Galicia, o la disposición adicional de la Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Asturias.

9. En paralelo con la nota anterior puede citarse la Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; la Ley 17/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, y la Ley 19/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

tuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente [...]”.

- c) Tal y como indica la experiencia acumulada de estos años, la cesión estará efectuada, pero no es plena hasta que una ley ordinaria y específica fija su alcance y condiciones (el art. 10.2 de la LOFCA indica que la cesión se efectúa con la previsión en el estatuto, sin perjuicio de una ley específica que fije alcance y condiciones). El apunte que ha de hacerse es que se han delimitado, *de facto*, los roles de las normas orgánicas —LOFCA y estatutos— y la ley ordinaria. Las primeras desarrollan la previsión constitucional, estableciendo los elementos básicos de la cesión, y la ley ordinaria habrá de concretarlos pormenorizadamente, pero con una vocación de establecer un marco coordinado de la acción de cesión a cada territorio. Así pues, además de concretar y plasmar en una regulación todos los extremos de la financiación autonómica, se da un paso más en la cesión de los tributos estableciendo un marco dentro del cual se habrá de producir.
- d) La cesión alcanza la plenitud cuando se promulga una ley específica para cada territorio autonómico en la que se fija la adaptación del estatuto de autonomía por lo que hace al conjunto de tributos cedibles y se hace la remisión oportuna a la ley ordinaria sugerida en la letra c).

De acuerdo con lo expuesto, el atributo de *cedido* no es inmediato, sino que requiere un proceso de consolidación mediante un complejo desarrollo legislativo, lo que lleva a diferenciar, en un primer momento, que el tributo es cedible o susceptible de cesión y, posteriormente, el tributo pasa a ser plenamente *cedido*. Déjese la sutileza jurídica para un momento posterior y limitémonos ahora a ponerla en evidencia, sintetizando que el tributo pasa de cedible a plenamente *cedido* siguiendo, según muestran los hechos, un protocolo compuesto de varios pasos.

La LOFCA permite al Estado que la cesión se haga parcial o totalmente, lo que condicionará la recaudación que se ha de transferir. La cesión es parcial cuando, siendo un tributo con varios hechos imposables, se cede alguno de ellos o cuando se cede parte de la recaudación. Si se atiende al art. 11 de la LOFCA y la LSFCCAA, se encuentran ejemplos fácilmente. El art. 31 de la LSFCCAA señala que se cede el rendimiento del impuesto sobre el patrimonio (en adelante, IP) que corresponda a los sujetos pasivos con residencia habitual

en el territorio autonómico, lo que excluye, en este caso, el rendimiento que puede producirse en relación con no residentes (vid. el art. 5.Uno.b) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP). Por su parte, el art. 11.a) de la LOFCA ya señala que, por lo que hace al IRPF, la cesión es, como máximo, del 50% de la recaudación. La cesión será total en casos como el de los tributos sobre el juego. Sea como fuere, el legislador prevé que el Estado, titular de la figura de que se trate, puede modular cómo ha de ser la cesión del producto de las diferentes figuras.

El art. 10.4 de la LOFCA completa el marco jurídico de la cesión determinando los puntos de conexión territorial que serán utilizados para identificar qué parte de la recaudación corresponde a cada comunidad autónoma. Establece que el tributo de naturaleza personal se atribuya en función del domicilio fiscal del sujeto pasivo y, si lo gravado es la adquisición *mortis causa*, se haga en función del domicilio fiscal del causante. Si se trata de tributos sobre el consumo, se dan diferentes alternativas como el lugar de consumo, el lugar en el que el vendedor realice operaciones o en función de los consumos calculados sobre una base estadística. Finalmente, siendo el más sencillo de determinar, para tributos que graven operaciones inmobiliarias se aplica la regla *lex loci rei sitae*.

A poco que se lea el texto del art. 10 de la LOFCA sobre el que se están haciendo estas reflexiones, se observa que queda por comentar uno de sus párrafos: el que menciona las competencias normativas. Se han de tratar ahora insistiendo en que estas son un factor decisivo para justificar el peso que tienen los tributos cedidos en el desarrollo del sistema de financiación autonómico hacia grados de efectividad de los principios de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal.

El art. 10.3 de la LOFCA, *in fine*, hace la primera mención en el ordenamiento jurídico de las competencias normativas. Establece una posibilidad —que no un mandato— de que la cesión comprenda competencias normativas en los términos que determine la ley que regule la cesión de los tributos. En otras palabras, los tributos susceptibles de cesión y que se recogen en el art. 11 de la LOFCA pueden venir acompañados de la cesión de competencias normativas a concretar por la ley que regule este proceso. El art. 17.c) de la LOFCA prevé que las competencias serán ejercidas por los órganos competentes de las CC. AA. No obstante, no se ha dejado abierta esta posibilidad

de forma amplia al legislador ordinario y se han fijado límites¹⁰ en el art. 19.2 de la LOFCA:

- 1) Respecto al IRPF, la competencia normativa se limita a la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar, la regulación de la tarifa y las deducciones de la cuota.
- 2) Por lo que hace al IP, la competencia normativa es sobre la determinación del mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones.
- 3) En relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones (en adelante, ISD), la competencia normativa se centra en las reducciones de la base imponible, la tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones y la regulación de la gestión.
- 4) Si se presta atención al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en adelante, ITPAJD), se ve cómo se diferencian diversas competencias en función de la complejidad del tributo:
 - En la modalidad de ITP, se puede regular el tipo de gravamen en arrendamientos, concesiones administrativas, transmisiones de bienes y constitución y cesión de derechos reales sobre bienes inmuebles, excluyendo los de garantía.
 - No se menciona nada en relación con la modalidad de operaciones societarias.
 - En la modalidad de AJD solo se menciona el tipo de gravamen para el caso de los documentos notariales.

Se completa con la posibilidad de regular deducciones de la cuota, bonificaciones y la propia gestión del tributo.

10. Entiéndase que las competencias normativas aparecen en el art. 10.3 de la LOFCA cuando es modificado por el art. único.4.1 y 2 de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre. Esa misma norma modifica el art. 19.2 de la LOFCA especificando las competencias normativas por primera vez en el ordenamiento. Este precepto ha ido evolucionando, ampliando las posibilidades de la regulación autonómica sobre tributos cedidos, hasta la regulación actualmente vigente, que es comentada en estas líneas.

- 5) En los tributos sobre el juego pueden regularse exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo y la propia aplicación de los tributos.
- 6) Por lo que se refiere al impuesto especial sobre determinados medios de transporte, la competencia normativa se ha de centrar en los tipos impositivos.
- 7) Por lo que hace al impuesto sobre hidrocarburos, la competencia normativa se centra en el tipo impositivo autonómico.
- 8) Finalmente, con respecto al impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, la competencia normativa se centra en los tipos impositivos y la gestión del tributo.

Los límites de las diferentes competencias normativas enumeradas se definen un poco más con una serie de principios mencionados en el propio art. 19: el principio de solidaridad, el principio de no discriminación por razón de ubicación en el territorio y un principio de presión fiscal efectiva equivalente. Finalmente, los pormenores de cada competencia normativa se han de concretar en la LSFCAA mediante sus arts. 45 a 53. De estos se destacan el primero y el último del grupo. El primero, por cuanto redundante en una idea ya aproximada antes. La titularidad del tributo cedido es del Estado, por lo que las competencias normativas que se han presentado también son de titularidad de ese ente. El último precepto, el 53, señala que, si una comunidad autónoma no ejerce las competencias normativas conferidas, habrá de aplicarse de forma subsidiaria la normativa del Estado.

Dicho todo lo anterior, es momento de aportar reflexiones sobre este importante elemento del régimen jurídico vigente de los tributos cedidos. Las competencias normativas han sido diseñadas como un espacio dentro del que las comunidades autónomas pueden establecer normas con el fin de adaptar el régimen jurídico del tributo cedido de que se trate a sus opciones. Esta oportunidad habrá de proveerse dentro de unos parámetros tanto específicos, por competencia, como genéricos, establecidos mediante principios. Como ya se advirtió en la introducción a estas líneas, desde 1997, las comunidades autónomas regulan en su virtud aspectos concretos de un tributo de titularidad estatal. Es, desde esa fecha, un instrumento mediante el cual se han de-

sarrollado, modelo a modelo de financiación, tanto el principio de autonomía financiera como su consecuencia, el principio de corresponsabilidad fiscal.¹¹

Para fijar esta idea, baste con repasar lo sucedido con las competencias normativas relacionadas con el IRPF. En el texto original del art. 19 de la LOFCA no se mencionaba este concepto, que aparece por vez primera en el art. 19.2.a), mediante la modificación que introduce el art. único.7.2 de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre. Se hace, por tanto, un salto cualitativo importante, pues se pasa de que el tributo cedido no sea más que un vehículo a través del cual se obtienen ingresos a que sea un instrumento sobre el cual pueden regularse elementos: en ese momento, la tarifa y las deducciones de la cuota. La competencia normativa significa que el ente titular del tributo delimita espacios para que el ente cesionario ejerza su capacidad normativa. De método para transferir recursos desde el Estado, se pasa a tributo compartido en su regulación y, en ocasiones como esta, en su recaudación.

Esta realidad se mantiene hasta la modificación de la LOFCA del mismo precepto por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que amplía las competencias normativas. A la capacidad de regular la tarifa y las deducciones de la cuota se le añade regular también el mínimo personal y familiar. Esta ordenación se ha mantenido hasta ahora, pero no representa el máximo que puede ser alcanzado. No hay un límite normativo expreso al que haya de ceñirse el titular del tributo si se estima necesario modificar el alcance de las competencias normativas en el futuro. Como se ha venido haciendo, tras las oportunas negociaciones y acuerdos sobre los equilibrios a los que ha de aspirar el sistema de financiación autonómico y las cuotas de autonomía y corresponsabilidad que se quieran alcanzar, nada impide que se amplíe esta competencia normativa. De forma extensiva, idéntica reflexión se puede hacer con relación al resto de competencias normativas.

Estas se han convertido en un elemento con el que se compensa la estrechez que padece el poder tributario autonómico a la hora de establecer impuestos propios. El sistema tributario que han ido creando las comunidades autónomas de régimen común se caracteriza por la escasez de exacciones que

11. Sobre esta cuestión, Calvo considera que la introducción de competencias normativas ha supuesto que un instrumento como el tributo cedido pase a cumplir una función para la cual no estaba inicialmente diseñado, que era la de ceder gestión y recaudación. Calvo, “La modificación de la competencia normativa de las CC. AA. sobre los impuestos cedidos”, 15.

signifiquen una aportación de ingresos importante, por ser un conjunto de figuras que se asocian más con la extrafiscalidad principalmente ecológica y por ser un grupo de elementos de gran complejidad.¹² Esta realidad ha sido provocada, en gran medida, por el hecho de que las figuras que sí suponen ingresos de peso son las que el Estado ha ido regulando históricamente¹³ y que las comunidades autónomas no pueden replicar en virtud de lo que establece el art. 6.Dos de la LOFCA, que prohíbe que los tributos autonómicos recaigan sobre hechos imponible gravados por el Estado. Durante este tiempo, la autonomía financiera en la vertiente del ingreso de la actividad financiera de las comunidades autónomas ha estado más íntimamente ligada a la amplitud y el ejercicio que las comunidades hagan de competencias normativas sobre tributos cedidos diseñadas por el Estado que al desarrollo de los propios recursos tributarios.

Unas competencias normativas que, no obstante, siempre han de ser vinculadas con el Estado, que es su titular último y, por consiguiente, quien las define ampliándolas o reduciéndolas. Esta circunstancia se evidencia formalmente por el hecho de que su ejercicio queda sometido a la dinámica de una ley marco. Según dispone —utilizando el precepto como un representante de la

12. No es objeto de estas páginas entrar en profundidad sobre el sistema tributario que se forma con la suma de sistemas tributarios autonómicos. Siguiendo el *Libro electrónico sobre tributación autonómica 2023*, que facilita el Ministerio de Hacienda y Función Pública (consúltese en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-Autonomica-2023.aspx>, última consulta: 29/5/2023), se puede ver que todas las comunidades de régimen común, menos Madrid, regulan impuestos propios. Estos se relacionan con los usos del agua, con el ejercicio de determinadas actividades, sobre grandes superficies, sobre el juego, sobre emisión de gases, sobre residuos, sobre tierras infrautilizadas, aprovechamientos cinegéticos, viviendas vacías, bebidas azucaradas, activos no productivos o inmuebles abandonados (vid. el capítulo I, 28-31).

13. Sobre esta cuestión, el Ministerio de Hacienda y Función Pública aporta un estudio de 2020, *Las Haciendas Autonómicas en Cifras*, del que puede extraerse un apunte. Tomando las comunidades que han servido de modelo en notas anteriores, sus impuestos propios más productivos han sido: para Cataluña, su canon sobre el agua, con 458.374,02 en miles de euros; para Galicia, su canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración, con 139.397,62 en miles de euros, y, para Asturias, su canon del agua residual, con 27.268,45 en miles de euros (datos extraídos del cuadro 16 del informe). En cambio, la tarifa autonómica del IRPF ha supuesto en el mismo año para Cataluña 10.404.408,86 (en miles de euros); para Galicia, 2.404.843,21 (en miles de euros), y para Asturias, 1.022.917,27 (en miles de euros). El informe puede consultarse en <https://www.hacienda.gob.es/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/Informaci%C3%B3nCCAA/Las-Haciendas-Autonomicas-en-cifras-2020.pdf> (última visita: 29/5/2023).

regulación a la que se alude— el art. 2.2 de la Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña, la cesión se hace con la dinámica que establece el art. 150.1 de la CE, esto es, “[...] en materia de competencia estatal [...]” las Cortes Generales pueden atribuir a las comunidades autónomas facultades para dictar para sí mismas “[...] normas legislativas en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal”. En otras palabras, las Cortes Generales, en materia de tributos cedidos, fijan mediante ese tipo especial de ley los infranqueables límites¹⁴ de las capacidades de las comunidades autónomas para regularlos.

Las competencias normativas no se predicán sobre todos los tributos considerados susceptibles de cesión. La cesión del impuesto sobre el valor añadido, de los impuestos especiales (II. EE.) de fabricación que no se identifiquen con el de la electricidad o el de hidrocarburos (las competencias normativas sobre este tributo se concretan en el art. 52 de la LSFCCA) o del impuesto especial sobre determinados medios de transporte no abarca competencias normativas.

Añadiendo a la tónica histórica de ampliación de los límites de las competencias normativas el hecho de que haya tributos cedidos en los que no se han desarrollado, se obtiene que este elemento tiene recorrido para seguir ampliándose en reformas futuras del modelo de financiación actual. El Comité de Expertos que elaboró el *Informe para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica* de 2017 ya puso en evidencia esta circunstancia considerando que el Estado puede ampliar la autonomía financiera cediendo nuevos espacios

14. Sobre el carácter limitativo de las competencias, es un ejemplo la Sentencia del Tribunal Constitucional 186/2021, de 28 de octubre, en la que se declara inconstitucional, por exceder los límites de la competencia normativa sobre el IRPF en materia de mínimo personal, el art. 88 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril. En línea semejante están las sentencias 161/2012, de 20 de septiembre, y 197/2012, de 6 de noviembre. La primera declara inconstitucional, por exceder la competencia normativa, la regulación de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, sobre deducciones de la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Por el mismo motivo, se considera excesiva la regulación de deducciones autonómicas en el impuesto realizada por la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre. Sobre este tema, García estima acertado el parecer del Tribunal de que se da una extralimitación de las competencias normativas que puede ejercer la Comunidad Autónoma, en “La inconstitucionalidad de la modificación del mínimo personal y familiar del IRPF a las rentas más bajas efectuada por la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público, y de creación del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, 257.

normativos en tributos donde no lo haya hecho o mejorando al ampliar los espacios normativos existentes.¹⁵

Pero también se ha de pensar en que el Estado tiene la posibilidad de reducir los ámbitos normativos que ha ido permitiendo hasta el momento. De esta posibilidad deriva la sugerencia del mismo Comité de Expertos por lo que se refiere a las competencias normativas sobre el IRPF.¹⁶ Así mismo, yendo a un extremo, en esta línea podrían estar los que piensan que la competitividad fiscal a la baja en la que han entrado algunos territorios autonómicos podría remediarse con la conveniente reducción del ámbito competencial normativo. Sin embargo, no hay que desdeñar la influencia que habrían de tener factores de carácter político, social y económico para que esta posibilidad no tenga lugar: sería jurídicamente posible, pero ¿políticamente deseable?

La opción por las competencias normativas que se están describiendo plantea si el camino escogido para ampliar la autonomía financiera de las comunidades guarda semejanzas con lo que sucede con el sistema de financiación de los entes locales. Si fuera así, cabría plantearse si, *de facto*, las comunidades autónomas, en materia de ingresos tributarios y dada la importancia y el peso específico de los tributos cedidos, no tienen el mismo nivel de autonomía financiera que los entes locales. Recordemos que el art. 142 de la CE reconoce para estos entes medios suficientes para ejercer sus competencias y que mantienen una cierta autonomía en el ingreso con relación a sus impuestos fundamentales. Por un lado, pueden regular aspectos de tributos como el impuesto sobre bienes inmuebles o el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica y, por otro lado, establecer otros como el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras o el impuesto sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana. Estas posibilidades derivan del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley

15. En la página 53 de ese informe se dice que “[...] la Comisión considera que el reparto de los rendimientos del IVA y posiblemente de los II. EE. es el instrumento idóneo para mantener el equilibrio vertical en el reparto de recursos entre niveles de administración y que existe margen para dotar a las Comunidades Autónomas de una cierta capacidad normativa sobre estos tributos de la que ahora carecen, aumentando así tanto su autonomía de ingreso como su nivel de responsabilidad fiscal”.

16. En la página 51 del informe se expone: “12. En consonancia con el principio general de mantener una base homogénea en los tributos cedidos, se recomienda eliminar la capacidad normativa autonómica sobre los mínimos personales y familiares cuya función es la de determinar un nivel mínimo de renta no sometido a gravamen [...]”.

Reguladora de las Haciendas Locales, que delimita los espacios normativos que los entes locales pueden ejercer.

La equiparación apuntada, sin embargo, es solo aparente. Sí que parece que el Estado regula una serie de tributos para comunidades autónomas y entes locales y que a ambos les permite ejercer capacidades de normación. Sin embargo, hay profundas diferencias que impiden la equiparación, ya que, primero, mientras que las competencias normativas sobre tributos cedidos son una opción para el Estado, en el caso de los entes locales no, dado que son los espacios que ha de establecer (que no ceder) para que, sobre estos últimos, pueda hablarse de autonomía financiera o alguna forma de ejercicio del poder tributario que poseen. Segundo, mientras que, en el caso de los tributos cedidos, está relacionado con tributos cuya recaudación se cede, en el caso de los entes locales se trata de una forma de ser titulares de tributos propios. No es posible considerar que las competencias normativas sobre tributos cedidos sean la forma ineludible de que las comunidades autónomas, a diferencia de lo que ocurre con los entes locales, cuenten con una vía de desarrollo de su poder tributario conforme a principios de autonomía financiera o corresponsabilidad fiscal. Se trata, en todo caso, de un elemento accesorio y no imprescindible a la hora de considerar la efectividad de los principios citados.

En síntesis, las competencias normativas son un espacio normativo que permite a las comunidades autónomas participar en la regulación de los tributos cedidos. Con ellas se han fomentado la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal en relación con recursos que tienen un peso específico en la recaudación si se compara con los impuestos propios. Así mismo, son espacios normativos flexibles en tanto en cuanto ofrecen opciones de ampliación o, si se considera justificado, reducción. A pesar de la apariencia, no significan equiparar, pues hay razones distintas, el sistema de financiación autonómico basado en modelos con el sistema de financiación de los entes locales.

Si se concluye que el Estado comparte la regulación de los tributos cedidos con las comunidades autónomas, ahora hay que tratar qué sucede con las actividades o funciones propias de la aplicación de los tributos (vid. el art. 83 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en adelante, LGT), lo que lleva a tratar la segunda manifestación de poder antes referida: la gestión. Según el art. 19.Dos de la LOFCA, sus aspectos pueden ser asumidos por delegación del Estado sin perjuicio de construir formas de colaboración y siempre en el marco de la ley de cesión de que se trate. No obstante, no hay

posibilidad de que la delegación se produzca para todos los tributos quedando el IRPF, el IVA o los II. EE. de fabricación fuera de esta posibilidad. En estos casos, sigue siendo el Estado el que ejercerá las actividades de aplicación y estas se han de extender al resto de tributos estatales (por ejemplo, el IS) recaudados en la comunidad autónoma, sin perjuicio de posibles delegaciones o fórmulas de colaboración.

Se observa que la cesión de tributos sigue girando, en la fase aplicativa de un tributo, en torno a la titularidad del Estado, al que se le abre la posibilidad de delegar la realización de actividades en relación con determinados tributos. La delegación se concreta a través de la LSFCCAA y sus arts. 54 a 59 dejando estipulado, mediante el art. 45.1 del mismo texto legal, que las competencias no dejan de ser de titularidad estatal.

Si, como se ha dicho, los tributos cedidos tienen un peso específico mayor que los tributos propios, esto se puede trasladar también a otra manifestación del poder tributario como es la de gestión/aplicación que ahora se trata. El desarrollo de actividades de aplicación tributaria y, por ende, el peso de una Administración tributaria propia depende, en la actualidad, en gran medida de los tributos cedidos. Depende de la asunción de las delegaciones que considere el Estado útiles y dentro del marco jurídico de la combinación de LOFCA y LSFCCAA. El aumento o la mejora del grado de sofisticación o de peso específico de esta parte de la Administración pública autonómica derivará en el futuro —si no hay ampliación en el ámbito de los tributos propios— de las mejoras en este ámbito, que, en cualquier caso, no dejarán de ser delegaciones que circunstancialmente podrían ser aumentadas o reducidas.

Se ha de entrar ahora en el tercer aspecto del poder tributario: la recaudación. Después de reflexionar sobre la competencia normativa relacionada con el establecimiento y la regulación del tributo y la delegación de la realización de actividades aplicativas, llega el momento de considerar qué es lo que se cede a las comunidades autónomas y forma su capacidad tributaria.¹⁷ Del art. 10.1 de la LOFCA se deriva la esencia de un tributo cedido: lo que se cede es su producto. Este corresponderá a la comunidad de que se trate siendo la totalidad de la recaudación en su territorio como ocurre, por ejemplo y siguiendo

17. Elemento básico del sistema de financiación autonómico a juzgar por lo dispuesto en el art. 8 de la LSFCCAA en combinación con el art.10 de la misma Ley. Recordemos que la capacidad tributaria es parte de la fórmula que determina el Fondo de Suficiencia Global.

el art. 11 b) o d) de la LOFCA, con el IP o el ISD, o con parte de ella como ocurre con el IRPF o el IVA, que está cedido en un 50% tal y como dispone el mismo precepto en sus letras a) o e).

El producto es el aspecto clave de los tributos cedidos. Es un aspecto esencial en tanto en cuanto es igual a los ingresos de los que las comunidades autónomas disponen en función del modelo de financiación en el que se insertan esas figuras y con los que hacen efectivas sus competencias materiales. Tan importante como la autonomía en materia de regulación de los recursos de los que obtener ingresos es la capacidad de disponer de ellos para cubrir los gastos de la actividad autonómica. De hecho, la génesis de los tributos cedidos en nuestro sistema es consecuencia de dirigir ingresos a las comunidades autónomas para cubrir necesidades y darles razón de ser y fue, como se ha mostrado en la introducción, el aspecto protagonista sobre el que giró el sistema de financiación en un primer momento.

Los tributos cedidos se han convertido en la mayor fuente de ingresos de las comunidades autónomas. Lógicamente, su volumen va a depender tanto de la cantidad de figuras que se han cedido como de su regulación. En relación con esta última, esos entes territoriales, como se ha visto, pueden incidir. Pero la dinámica de la cesión no se ve alterada. Tanto el número de tributos cuya recaudación se cede como su volumen en cuanto a recaudación cedida habrán de depender del Estado, el cual abre o cierra espacios y márgenes en función de las negociaciones que se vayan realizando y los acuerdos a los que se vaya llegando. Es más, no solo dependerá de esas negociaciones, sino que también habrá de depender de las modificaciones que pueda introducir en el régimen jurídico de cada tributo cedido.¹⁸

Con lo comentado hasta ahora se evidencia que la evolución del poder tributario autonómico en función de la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal que pueda desprenderse de la regulación de la financiación autonómica viene dependiendo de la sucesión de modelos de financiación. En ellos se ha dado un peso específico clave a los tributos cedidos cuyo régimen jurídico

18. Un ejemplo de esta cuestión es el propio IP, que, como se conoce, quedó suspendido en su vigencia —en virtud de una bonificación— durante los ejercicios de 2009 a 2011. Según la disposición transitoria sexta de la LSFCAA, esta decisión origina la necesidad de compensar a las comunidades autónomas. En 2012 se vuelve a recuperar el tributo y, por tanto, se incorpora a la recaudación por tributos cedidos a las CC. AA.

ha ido cambiando para potenciar la capacidad de regulación autonómica. En consecuencia, atendiendo a los precedentes, el desarrollo de esos principios, si se continúa en la misma línea, dependerá de la voluntad de ceder espacios y posición negociadora que tenga el Estado. Una voluntad y posición negociadora que, como es sabido, está condicionada por los consensos y acuerdos que puedan alcanzar las diferentes representaciones políticas. En cualquier caso, desde un punto de vista jurídico no puede calificarse como inválida esta fórmula de profundizar en los principios citados a través del régimen jurídico de un recurso, sobre todo cuando las partes (las comunidades autónomas y el Estado) están de acuerdo en seguir por ese camino. En definitiva, es una forma para que la autonomía financiera que se reclama del sistema y su traspaso, la corresponsabilidad fiscal, se desarrollen dentro de un principio de coordinación, siendo los referentes básicos del art. 156 de la CE.

No obstante, el continuar profundizando en la misma línea de trabajo para formar un nuevo modelo de financiación autonómica¹⁹ debería llevar, a juicio del que escribe, a reflexionar sobre una serie de cuestiones:

- a) El Estado ha de evaluar los recursos que está dispuesto a ceder so pena de perder su propia razón de ser por infrafinanciación. En materia de tributos cedidos, siempre habrá de tener en cuenta su propia realidad para conocer a qué nivel de ingresos puede renunciar y ceder, y ello va a depender del coste de las competencias materiales que ineludiblemente ha de ejercer por ser exclusivas o, en todo caso, básicas. Un tope a la capacidad de cesión estatal es la propia razón de ser del Estado.
- b) Se llega a una situación de cesión de competencias normativas que, en vez de servir para fomentar un esfuerzo fiscal por parte de las comunidades, se desnaturalizan y se convierten en instrumentos para la competitividad interterritorial y política. Puede justificarse con que es producto de la autonomía financiera y ha de asumirse esta posibilidad, pero es olvidan-

19. Esa parece la línea que hay que seguir a juzgar por el *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica* de 2017 cuando dice, en su página 48: "3. La Comisión no cuestiona el modelo existente de descentralización tributaria basado en los impuestos cedidos. A su entender, esta fórmula permite mantener una estructura básica común en todo el territorio para las principales figuras tributarias, lo que facilita considerablemente su gestión y reduce los costes de cumplimiento, permitiendo un margen de actuación a las Comunidades Autónomas para modular sus ingresos al alza o a la baja".

do que, según el art. 19.Dos de la LOFCA, se ha de mantener una presión fiscal efectiva global equivalente en el territorio, lo que, como mínimo, implica una fiscalidad armonizada.²⁰

- c) Se insertan en una estructura normativa que ha de ser revisada de forma periódica para incorporar cambios en las circunstancias que rodean los entes públicos, lo que depende de la voluntad de negociación de las partes implicadas. En este sentido, si bien el sistema alcanzado en 2009 se preveía como definitivo, no se ha adaptado pacíficamente a las crisis económicas que sobrevinieron, por lo que se debió completar con otros instrumentos como, por ejemplo, el Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas.²¹
- d) Por su propia naturaleza, ha de llegar un punto en que la cesión de más figuras no sea posible o la apertura de nuevos espacios de regulación no sea adecuada por incrementar las diferencias entre territorios sobrepasando los instrumentos con los que se ha de buscar la coordinación que demanda el art. 156 de la CE en relación con la autonomía financiera.

Estas cuestiones constituyen una invitación a explorar otras vías por las que puede discurrir el desarrollo del sistema de financiación autonómica. Con esta justificación y con el ánimo de exponer, como se señaló al comienzo de este trabajo, el otro elemento que comparar, se inicia el siguiente apartado, dedicado al recargo autonómico.

20. Sobre esta cuestión, baste señalar, como ejemplo de la situación de discrepancias entre comunidades autónomas y de estas con el Estado en materia de ejercicio de competencias normativas de tributos cedidos, la aprobación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, que regula la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. Según su exposición de motivos, el tributo nace con una vocación armonizadora y con “[...] el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC. AA., especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas CC. AA. que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las CC. AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación de dicho impuesto”. Este tributo ha sido avalado en su constitucionalidad por la Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, de 7 de noviembre.

21. Vid. el art. 6 del Real Decreto-ley 17/2014, de 26 de diciembre, de medidas de sostenibilidad financiera de las comunidades autónomas y entidades locales y otras de carácter económico.

3. Régimen jurídico básico del recargo tributario autonómico

Sin atribuir el recurso a ningún ente en particular, para nuestro ordenamiento, el recargo tributario se prevé en el art. 58.2.d) de la LGT como una figura que formará parte, en su caso, de la deuda tributaria y que será exigible legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos. De esta regulación se extraen primeras características de esta figura:

- Se trata de un recurso que se exige legalmente. En otros términos, su exigibilidad dependerá de que su régimen jurídico esté establecido por la ley.
- No constituye una categoría tributaria diferente a las tradicionales, sino que se construye sobre elementos de un tributo previo como son su base o la cuota.
- La recaudación que produce puede adjudicarse al Estado, representado en el precepto con el término *Tesoro*, o a otro ente público.

Estos son aspectos básicos de esta figura, que habrá de manifestarse, si se hace el paralelismo con otros recargos como el extemporáneo del art. 27 de la LGT o del periodo ejecutivo del art. 28 del mismo texto legal, mediante un porcentaje aplicable a la base o la cuota de un tributo previo que ha de dar lugar a una cuota paralela, pero propia. De esta simple manera de constituirse se derivan aspectos que añadir a los anteriores:

- El presupuesto de hecho de esta figura no es, como sucede en los otros casos citados, por un incumplimiento de los términos de la obligación tributaria. Más bien habrá de compartir el presupuesto de hecho o hecho imponible de la figura tributaria que le sirve de fundamento, que, en principio, habrá de ser expresión de capacidad económica. En otras palabras, el recargo de que se trata ahora constituye una obligación tributaria principal y no una accesoría.
- Esta posibilidad de compartir hecho imponible conduce a concluir que la figura participa de la naturaleza y categoría jurídica de la exacción que le sirve de base.

- El requisito según el cual se deba construir sobre una base o una cuota da a entender que no solo ha de compartir el presupuesto de hecho, sino también el régimen jurídico que se haya establecido sobre esos elementos (por ejemplo, en cada caso, formas de cuantificación, reducciones a la base, bonificaciones a la cuota, etc.).
- Se tratará de una figura dependiente del régimen jurídico de la figura base, sin perjuicio de que tenga una estructura propia simple como es que cuente con un tipo porcentual (progresivo o proporcional) que dé lugar a una cuota al aplicarlo sobre la base o la cuota de aquella. Ahora bien, no parece que haya impedimento normativo a que se sofistiquen esta estructura mediante la introducción de medidas como reducciones sobre la base para obtener una liquidable sobre la que aplicar el recargo o deducciones que den lugar a otras cuotas como la cuota líquida sobre la que establecer el tipo porcentual.

Teniendo en cuenta lo anterior, el art. 157.1.a) de la CE establece, tras mencionar los impuestos cedidos, la posibilidad de que entre los recursos de las comunidades autónomas se incluyan “recargos sobre impuestos estatales”. En consecuencia, sobre los impuestos estatales (y no otras categorías tributarias como pudieran ser tasas o contribuciones especiales) podrán ser establecidos recargos tributarios autonómicos. Las comunidades autónomas cuentan, por tanto, como recursos de naturaleza tributaria con los tributos cedidos, sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales y los mencionados recargos. La CE no añade nada más a su régimen jurídico, por lo que ha de consultarse la LOFCA con el objeto de extraer algún referente para añadir a los recopilados hasta ahora.

Según el art. 4.Uno.e) de la LOFCA, entre los recursos de las comunidades autónomas están los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado. De esta regulación no se extrae ninguna característica que añadir a lo ya dicho, pues simplemente se ha incluido el recurso entre los que cuenta la hacienda autonómica.

Es del art. 12.1 y 2 de la LOFCA del que se deducen más características para la figura en el contexto de la financiación autonómica. Para llevar a cabo un análisis del régimen jurídico, es útil transcribir el texto del precepto citado:

1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre Hidrocarburos. En el resto de Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido únicamente podrán establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen.
2. Los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración de los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos.

Considerando el primer apartado, la primera cuestión que resalta de esa regulación es que se apunta al sujeto que puede establecer esta figura. Las comunidades autónomas pueden ordenar estos recargos, lo que es corroborado con el art. 17.d) de la LOFCA cuando señala que estos entes territoriales regularán por sus órganos competentes y de acuerdo con sus estatutos el establecimiento y la modificación de los recargos sobre los tributos del Estado. Se deriva, por tanto, que el legislador orgánico admite que sean las comunidades autónomas los entes que, en virtud del poder tributario que les es reconocido *ex art. 133.2 de la CE*, regulen los recargos que estimen oportunos en el marco que se está estableciendo. Nótese que no se está atribuyendo en ningún momento al recargo el adjetivo de propio en exclusiva de las comunidades autónomas en tanto en cuanto es concebible que el Estado lo regule.²² Pero nótese también que el legislador no se ha planteado que se trate de un recurso cuyo régimen jurídico o recaudación haya de cederse a la comunidad autónoma. En este sentido, las comunidades autónomas pueden crear, a semejanza de lo que ocurre con los tributos propios, un recargo cuya recaudación sea a su favor.

La segunda cuestión que se deriva de la regulación anterior es que hay una diferencia entre la base del recargo si se estima la CE o si se presta atención a la LOFCA. El art. 157.1 a) de la CE se refiere a los impuestos estatales como aquellos sobre los que puede construirse la figura. Sin embargo, los arts. 4.1.e) y 12.1 de la LOFCA hablan de tributos. La inmediata pregunta es si el legislador orgánico desarrolla o amplía la previsión constitucional, a lo que ha de

22. Con la distancia que hay que considerar por su génesis en el marco del sistema de financiación de los entes locales, podría hacerse un paralelismo con lo que sucede con el impuesto sobre actividades económicas y determinadas comunidades autónomas uniprovinciales como el Principado de Asturias, Cantabria, La Rioja y la Región de Murcia (vid. el art. 134 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).

responderse negativamente, poniendo de manifiesto, en realidad, una cierta deficiencia técnica. De hecho, si con el recargo tributario autonómico se va a compartir un hecho imponible de un tributo previo, se da una paradoja. El hecho imponible viable es el de un impuesto en tanto en cuanto, como se conoce, no supone una contraprestación por parte de la Administración. Sin embargo, esto no ocurre con tasas y contribuciones especiales que sí la presuponen. Estableciendo un recargo sobre semejantes figuras, se entraría a valorar si la actuación de la Administración estatal es debida a sus propias competencias y valorar si estas son exclusivas o, en todo caso, compartidas. Solo en este último supuesto podría haber un recargo, puesto que, de lo contrario, difícilmente una Administración autonómica ha de ser sujeto acreedor en un tributo como tasa o contribución especial en el que no realiza la actividad que requiere la figura, pues no es competente. Especial interés tiene esta cuestión si se focaliza en la lista de tributos susceptibles de cesión del art. 11 de la LOFCA, donde todos son impuestos, excepto la letra i), en la que se hace referencia a “tributos” sobre el juego.²³ En este sentido, se entraría en la cuestión anterior. Si esa categoría incorpora no solo un impuesto que grave esa actividad, sino también tasas, hay que valorar la viabilidad del recargo en supuestos en que la comunidad autónoma que lo establece no tenga competencias sobre la materia.

El tercer punto que se ha de plantear sobre el régimen jurídico que está en vigor en torno al recargo también es relativo a su base. Los impuestos sobre los que puede ser establecido son los “susceptibles de cesión” según el art. 12.1 transcrito. Esta idea conduce a que puedan ser base de recargo aquellos tributos que son potencialmente cedibles y que se pueden identificar con los que establece el art. 11 de la LOFCA. Este precepto prevé que estrictamente (pues utiliza el adjetivo “solo”) son cedibles los que se listan en sus letras a) a k).²⁴ Sin embargo, esa potencialidad a la que se ha aludido cambia a realidad

23. La naturaleza de estas exacciones ha planteado desde su cesión en 1980 algunos problemas. La LOFCA original hablaba, en su art. 11.Uno.f), de “Tasas y demás exacciones sobre el juego”, y mediante el art. único.5 de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, paso a denominarse “Tributos sobre el juego”.

24. a) impuesto sobre la renta de las personas físicas, con carácter parcial con límite máximo del 50 por ciento; b) impuesto sobre el patrimonio; c) impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados; d) impuesto sobre sucesiones y donaciones; e) impuesto sobre el valor añadido, con carácter parcial con límite máximo del 50 por ciento; f) los impuestos especiales de fabricación, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento de cada uno de ellos, excepto el impuesto sobre la electricidad y el impuesto sobre hidrocarburos.

en el momento en que efectivamente se ceden. Para ello se ha de dar una serie de pasos ya tratados más arriba representados por una sucesión de normas.

Pues bien, una interpretación literal de la norma llevaría a la conclusión de que el recargo tributario autonómico pierde su ámbito de aplicación en el momento en que, retomando una idea anterior, el impuesto susceptible de cesión pasa a ser efectivamente cedido. Cuando esto se produce, por tanto, y como consecuencia, no sería posible para una comunidad autónoma acudir a este recurso al carecer de base sobre la que construirse. En otros términos, podría deducirse que los recargos son factibles solo para aquellos casos en que el tributo permanece en un estado de *susceptible de cesión*, pero no ha sido *efectivamente cedido* a través de la previsión correspondiente en el estatuto de autonomía pertinente.²⁵

Esta reflexión desde una interpretación literal de derecho positivo se puede juzgar de maximalista y, por lo tanto, dada la voluntad del legislador constitucional de que los recargos puedan ser establecidos, habría que adoptar una interpretación sistemática de los textos y, así mismo, teleológica. Si el espíritu del legislador constitucional es habilitar este recurso, no es coherente que, ese mismo legislador, en el bloque de constitucionalidad que se forma con la LOFCA, impida la viabilidad. La falta de técnica legislativa se supera con una interpretación posibilista, de forma que los tributos del art. 11, aunque estén efectivamente cedidos, puedan servir de base de un recurso autonómico como el recargo.²⁶

ros; g) impuesto sobre la electricidad; h) impuesto especial sobre determinados medios de transporte; i) tributos sobre el juego; j) impuesto sobre hidrocarburos, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento para el tipo estatal general y en su totalidad para el tipo estatal especial y para el tipo autonómico, y k) impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos.

25. Lo que sería difícil, puesto que, si se toman como ejemplo los estatutos de autonomía de las comunidades de Cataluña (disposición adicional séptima), Galicia (disposición adicional primera) o Asturias (disposición adicional), todos los tributos del art. 11 de la LOFCA figuran como cedidos.

26. Así parece entenderlo el legislador cuando en la exposición de motivos de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, con la que se modifica la LOFCA aclara que la nueva formulación de los tributos susceptibles de cesión obliga a modificar el tenor del art. 12 de forma que se aclare que “[...] las Comunidades Autónomas pueden establecer recargos sobre todos los tributos susceptibles de cesión, esto es, sobre los tributos antes relacionados, con independencia de que los mismos se hayan cedido o no, efectivamente, a la Comunidad Autónoma de que se trate”.

Superado este inconveniente técnico para la imposición de recargos, todavía hay que considerar otra cuestión relacionada con esas bases sobre las que construirlos. La cesión de los tributos puede ser plena como ocurre con el IP o el ISD. Pero, en otros casos, se ha de ceñir a un porcentaje, lo que viene ocurriendo con el IRPF (cesión parcial del 50%), el IVA (cesión parcial del 50%), los impuestos especiales de fabricación (cesión parcial del 58%) o el impuesto sobre hidrocarburos (cesión parcial del 58%).

La duda en este caso es qué consecuencia tiene para el recargo esta cesión parcial. Si se toma, dada la importancia de la figura, el IRPF como referencia, surge la pregunta de si el recargo se puede establecer sobre el impuesto entendido como un todo y por su carácter de figura susceptible de cesión o, en cambio, si la figura estudiada ha de ceñirse únicamente a la porción que se puede ceder, la cual, naturalmente, habría de estar identificada en una base o una cuota. Obviamente, esta cuestión puede tener dos soluciones para el intérprete. La primera es que el impuesto es susceptible de cesión como figura y que no ha de haber restricción derivada del límite cuantitativo del rendimiento que se cede a la comunidad autónoma. De hecho, este límite es un factor de carácter circunstancial que, como se conoce, puede ser cambiado según evolucione el modelo de financiación. En este sentido, no habría de trasladarse ningún tipo de cambio en la cuantía cedida en el rendimiento recaudatorio que pudiera producir un hipotético recargo. La segunda respuesta lógica es que el recargo sí que ha de ceñirse a la base que implica la porción cedida, por lo que no puede aspirarse a establecerlo sobre la figura susceptible de cesión considerada en su totalidad.

Esta segunda posibilidad es la que encaja mejor en el ordenamiento desde un punto de vista del derecho positivo. En virtud del art. 157.3 de la CE, una ley orgánica es la que puede regular el ejercicio de las competencias financieras que regula el apartado 1 del mismo artículo. Como se conoce, esa norma la encarna la actual LOFCA, con la que se hace, con más o menos fortuna, la coordinación que limita la autonomía financiera contemplada en el art. 156 de la CE. Si se añaden a esos preceptos los arts. 11 y 12 de la LOFCA, se deriva que, si bien los recargos pueden establecerse sobre impuestos susceptibles de cesión, en el caso de los cedibles parcialmente, habrá de considerarse únicamente esa parte como la base de un posible recargo. Las otras porciones del impuesto no están pensadas para ser cedibles y, por ende, no están dentro del grupo de elementos susceptibles de cesión.

Del concepto “susceptibles de cesión” que se recoge en el primer apartado del art. 12 de la LOFCA se han derivado las cuestiones anteriores de importancia para la viabilidad de la figura estudiada. Pero el precepto también impone límites expresos al establecimiento del recurso en tributos que tiene aquella categoría. Por un lado, excluye el impuesto sobre hidrocarburos y, por otro lado, no permite un recargo sobre impuestos especiales o el IVA mientras no haya competencias normativas en materia de tipos de gravamen. De estos límites se extraen más reflexiones que ponen en evidencia, tras lo ya visto, como de complejo es el régimen jurídico del recargo.

En primer término, se ha excluido el recargo de uno de los tributos susceptibles de cesión como es el de hidrocarburos. Sobre esta figura, hay que dar algún apunte. Contó con un tipo impositivo autonómico desde 2013 (art. 53 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales), lo que justificaba apartarla del recargo autonómico, lo cual se reflejó en la modificación del art. 12.1 de la LOFCA del año 2012 y que entra en vigor en 2013 hasta nuestros días. Ese tipo impositivo se derogó en 2018 (art. 82.2.1 de la Ley 6/2018, de 3 de julio), siendo cedible a las comunidades autónomas el 58% para el tipo estatal general y la totalidad del tipo estatal especial. Estos cambios, dado que el texto del art. 12.1 de la LOFCA no ha sido modificado, no alteran la limitación que se comenta.

La segunda reflexión es una derivada de la anterior en tanto en cuanto sobre determinados tributos susceptibles de cesión solo se establecerán recargos si las comunidades autónomas cuentan con competencias normativas en materia de tipos. Si esto se añade a que, en virtud también de competencias normativas, sobre otros tributos como el IRPF o el IP las comunidades autónomas pueden establecer tipos impositivos, ¿cómo se combina esta posibilidad con el establecimiento de recargos? En otros términos, ¿tiene algún sentido o diferencia que una comunidad autónoma pueda establecer un recargo sobre un tributo sobre el cual, además, puede incidir en una parte decisiva del gravamen que significa: el tipo impositivo? La entidad puede conseguir un nivel de recaudación determinado con la regulación de sus propios tipos en el tributo susceptible de cesión determinado, lo que retira toda utilidad de establecer un recargo.²⁷ Sobre todo, en el caso de aquellos tributos cuya competencia

27. López y Ruiz de Velasco son contundentes en este punto, pues entienden que el recargo es víctima del sistema de financiación basado en tributos cedidos. El motivo es que carece de sentido si las comunidades autónomas pueden regular tipos impositivos en la mayoría de

normativa sobre tipos no tiene límite máximo específico (por ejemplo, el IP, el ISD o el ITP). El motivo para establecer un recargo estaría, en todo caso, en el supuesto de que la comunidad autónoma obtenga con él recaudación añadida a la máxima que ya recibe del tributo cedido.

Por lo que hace al segundo apartado del art. 12 de la LOFCA, se ve que los dos límites que implica no han variado desde 1980. El primero es que el recargo no puede configurarse de forma que minore los ingresos del Estado. Esta prohibición no es tanto para las comunidades autónomas como para el propio Estado. La razón es que esas no tienen competencia para incidir, regulando deducciones del recargo, en el régimen jurídico de los tributos susceptibles de cesión si de ellos el Estado obtiene ingresos.

El segundo límite del art. 12 es de carácter más abstracto y de difícil comprensión, dado que ¿cómo puede desvirtuarse la naturaleza o la estructura del tributo que es base de un recargo? ¿Está pensando el legislador en que un tributo directo pase a ser indirecto en virtud del recargo o de impuesto a tasa o que lo que es la estructura básica de un tributo variable, constituida por la fórmula de base multiplicada por tipo es igual a cuota, se altere? El establecimiento de un recargo se rodea de unas precauciones como las señaladas que sobreestiman sus capacidades en tanto en cuanto su estructura básica es la de un tipo impositivo sobre algo previamente construido como puede ser la base imponible o la cuota de un impuesto susceptible de cesión, lo que no puede suponer el efecto pernicioso que se prohíbe.

La síntesis de lo comentado sobre la regulación del recargo es que el legislador no se ha ocupado de forma extensa en regular este recurso: solo ha establecido su base y algunos límites. En relación con ambos puntos, se presentan problemas técnicos de dos índoles. El primero, concretar sobre qué tributos estatales cabe establecerlo y cómo cuando los tributos son parcialmente cedidos. También, concretar sus límites de forma más clara. El segundo, qué

los tributos cedidos, lo que, además, no implica un rechazo ciudadano al uso de la palabra *recargo*. López, “Los recargos autonómicos sobre impuestos estatales”, 491, y Ruiz de Velasco, “La recuperación del recargo como instrumento de financiación autonómica”, 470. En la misma línea, Calvo, cuando señala que “La atribución de un poder normativo limitado sobre los impuestos susceptibles de cesión reduce además en la práctica la necesidad de establecer recargos”, en “El papel de los recargos sobre impuestos estatales en la financiación de las comunidades autónomas”, 105.

papel ha de jugar el recurso frente a tributos cedidos sobre los que pueden regularse tipos impositivos. La causa de que haya estas incógnitas sin resolver normativamente²⁸ sobre el recurso tributario autonómico que constituyen los recargos bien puede ser una realidad: las comunidades autónomas no han mostrado interés en el recurso con un uso importante de esta figura en todo este tiempo.²⁹

Pero los actuales problemas regulatorios del recurso no desdibujan sus potenciales efectos en la configuración del régimen de financiación autonómico en cuanto a autonomía y corresponsabilidad. Siguiendo el guion inicial, el objeto del apartado siguiente es comparar a estos efectos el régimen jurídico del recurso utilizado, el tributo cedido, con el régimen del recurso utilizable, el recargo.

4. Contraste de recargos y tributos cedidos desde la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal

Una vez se ha descrito el régimen jurídico de los tributos cedidos y de los recargos, ahora se contrastan para determinar su aporte a dos objetivos del sistema de financiación autonómica. Por un lado, el principio de autonomía financiera entendido como la capacidad de las comunidades para regular de acuerdo con sus opciones el régimen jurídico de su financiación,³⁰ focalizando en uno de sus aspectos: el ingreso a través de tributos cedidos y recargos. Por

28. Lasarte y Calero dieron noticia en su artículo “El recargo en el Impuesto sobre la Renta de la Comunidad de Madrid”, 387-427, de un anteproyecto de ley reguladora de los recargos sobre los impuestos del Estado a favor de las comunidades autónomas con el que se pretendía completar el régimen jurídico del recurso.

29. Es tradicional en este tema citar un intento de establecer el recargo por parte de la Comunidad de Madrid a través de la Ley 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad de Madrid. Su vigencia fue suspendida con la Ley 4/1985, de 18 de abril, y finalmente fue derogado, tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, que lo consideró acorde con la Constitución, por la Ley 10/1990, de 4 de diciembre.

30. Este significado se extrae de pronunciamientos del Tribunal Constitucional como, por ejemplo, la Sentencia 65/2020, de 18 de junio, fundamento jurídico 4º, cuando indica que la autonomía financiera en el ingreso es “[...] la capacidad de las comunidades autónomas para establecer y exigir sus propios tributos (art. 133.2 CE) [...]” o la más antigua Sentencia 179/1989, de 12 de noviembre, donde el Tribunal, en el fundamento jurídico 2º, afirma que la autonomía financiera supone para las comunidades “[...] la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones”.

otro lado, la corresponsabilidad fiscal entendida como la capacidad de asumir las consecuencias derivadas de las decisiones que se adoptan cuando se ejerce el poder tributario autónomamente. La comparativa se realiza en tres espacios de ese poder: el establecimiento de la figura, la regulación y realización de tareas de aplicación y la recaudación.

Por lo que hace al tributo cedido, ya se ha visto que, a lo largo de estos años, el recurso evoluciona de *transferecia* a *tributo compartido* para mejorar cotas de autonomía y corresponsabilidad fiscal. La consecución de efectividad de estos objetivos ha ido en continua progresión y en función de ámbitos que el propio Estado ha delimitado en virtud de los sucesivos modelos de financiación pactados. Pero, en cualquier caso, este tributo es, en última instancia, de titularidad estatal y, por tanto, está y es condicionado por el ejercicio del poder tributario del Estado. Tanto el número y la calidad de los tributos cedidos como las competencias normativas habilitadas son elementos sujetos a evolución en función de cada modificación del modelo. La financiación autonómica, entendida como instrumento para cubrir gastos de competencias materiales que ha de estar cruzada por el principio de autonomía financiera, no deja de ser, por lo que hace a un eje del sistema como son los recursos tributarios autonómicos, dependiente del Estado. Este desarrollará espacios de autonomía y corresponsabilidad en función de los consensos a los que llegue con las comunidades autónomas en virtud de su capacidad negociadora en los órganos de coordinación territorial que se habiliten³¹ (vid. el Consejo de Política Fiscal y Financiera del art. 3 de la LOFCA).

No ocurre lo mismo con el recargo, pues su titular para establecerlo y regularlo es la propia comunidad autónoma y de sus opciones habrá de depender su estructura, que puede ser simple (un porcentaje sobre una base o una cuota) o compleja (añadiendo reducciones o deducciones). No presenta, además, la complejidad legislativa que tiene el tributo cedido antes referida para pasar de ser susceptible de cesión a plenamente cedido.

31. Sobre esta cuestión, hay voces en la doctrina que consideran que las competencias normativas no son el camino que transitar para incidir en la efectividad de esos principios. Sánchez ha indicado: “[...] no creemos que los problemas de corresponsabilidad fiscal se solucionen por la vía de la cesión de más competencias normativas sino, más bien, a partir de la armonización y reordenación de las mismas junto al uso eficaz y eficiente de la capacidad tributaria normativa”. Sánchez, “Reflexiones acerca de las propuestas de reforma de la financiación autonómica”, 72.

Si bien depende de las opciones que se adopten desde un principio de coordinación *ex art. 156* de la CE, que pueden ir de más posibilista (como sucedía con el art. 12.1 de la LOFCA original, que lo preveía sobre impuestos cedidos y no cedidos que gravan la renta o el patrimonio de personas físicas con domicilio fiscal en el territorio autonómico) a más restrictiva (como sucede con el precepto vigente), el recargo da la oportunidad de alcanzar cualquier tributo del sistema tributario estatal. Esto permite reproducir en cada territorio un sistema tributario básico semejante al del Estado sin incurrir en la prohibición del art. 6.Dos de la LOFCA, pero de titularidad autonómica. Esta posibilidad cambia la calidad de la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal actuales. Las comunidades autónomas podrían establecer los gravámenes en forma de recargo de acuerdo con sus intereses y con el nivel de presión fiscal que considerasen, sin atender a más condiciones estatales que hacer efectivo un principio de coordinación. Practicarían así una autonomía financiera derivada de forma inmediata desde el bloque de constitucionalidad y no desde espacios cedidos por el Estado en su propio sistema tributario.³² Así mismo, se transparentaría con mayor claridad hacia el contribuyente el ejercicio del poder tributario autonómico, debiendo asumir el ente ejerciente las consecuencias de sus acciones, tal y como demanda un principio de corresponsabilidad fiscal.³³ En este sentido, hay que remarcar que las acciones adoptadas no estarían excusadas por la calidad del ámbito de actuación cedido desde el Estado, sino que serían plenamente propias.³⁴

32. Sobre esta cuestión, López indica que los principios de autonomía y responsabilidad financiera derivan de ingresos propios autonómicos en sentido económico. Estos se identifican, lo que sucede con el recargo, con aquellos sobre los que se puede regular el tipo de gravamen. López, “Sugerencias para una reforma de la regulación constitucional de la financiación autonómica”, 10.

33. Según Espasa, el grado de autonomía en los ingresos propios es un buen indicador del grado de responsabilidad que asume un gobierno ante sus electores y, al tiempo, el pago de impuestos a gobiernos subcentrales genera un incentivo a los ciudadanos para supervisar su actuación. Espasa, “La financiación autonómica”, 2.

34. Hierro et al. recuerdan a Bosch (“Descentralización y corresponsabilidad fiscal”) y su clasificación de los recursos en función de cuál es más adecuado para expresar la corresponsabilidad fiscal. En esa clasificación, los tributos propios y los recargos son los recursos sobre los que mayor capacidad de decisión tienen las CC. AA. De ello se extrae que la corresponsabilidad fiscal viene definida por la participación de esos recursos en la financiación total de los presupuestos autonómicos. En consecuencia, “[...] bastaría incrementar el peso de las fuentes que aportan una mayor corresponsabilidad, para que el sistema de financiación en su conjunto obtuviese una mayor corresponsabilidad fiscal”. Hierro et al., “El papel de los tributos cedidos en la financiación autonómica”, 3084.

Si se centra la atención en el ejercicio de competencias en materia de aplicación de los tributos, no hay grandes diferencias entre las figuras contrastadas. Los recargos serían objeto de gestión —en sentido amplio— de la misma forma que lo son los tributos cedidos. Las comunidades autónomas gestionarían su recurso regulando este aspecto de acuerdo con sus competencias. Sin embargo, en aras de la sencillez para el contribuyente, habría que apostar por la gestión coordinada entre administraciones, creando órganos integrados con los que procurar la eficiencia y la simplicidad en las diferentes funciones.

Por lo que hace a la recaudación, el tributo cedido y el recargo coinciden en este aspecto. El montante producido por ambas figuras es de titularidad autonómica, si bien su cuantía es menos dependiente en el recargo (pues la comunidad autónoma puede regular su tipo impositivo) que en el tributo cedido (pues la comunidad autónoma depende de los espacios que brinde el Estado, si bien pueden ser plenos como sucede en el IP).

De acuerdo con lo dicho, si el establecimiento del recargo depende de la comunidad autónoma, lo que redundaría en su autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal; si la aplicación puede hacerse separada o juntamente con el tributo base y si la recaudación es de la comunidad autónoma que lo establece, se obtiene que el recurso es una figura de naturaleza tributaria que reúne condiciones para cumplir con los mismos cometidos que se han asociado al tributo cedido. Pero con una diferencia: las características de aquel dependen de las propias opciones autonómicas, y no vienen condicionadas en los mismos términos que las de los tributos cedidos, que, como se ha visto, dependen de la disciplina que establece el Estado. La autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal que se ponen en práctica con el recargo tributario derivan inmediatamente del bloque constitucional, solo condicionadas por un principio de coordinación y de solidaridad que, en ningún caso, podrán desnaturalizar su esencia.

Se trata de una diferencia sutil, pero importante. La autonomía financiera obtenida mediante los tributos cedidos está marcada por la acción del Estado a través de las competencias normativas. La autonomía financiera practicable mediante los recargos estaría marcada por las decisiones de las propias comunidades autónomas. Nótese además que, en el primer caso, el Estado no está ejerciendo un principio de coordinación limitativo de autonomía, sino que marca la línea de desarrollo de este concepto. Tanto es así que podría retroceder en lo conseguido hasta ahora. En cambio, con el recargo, se vería

en la tarea de establecer un marco de coordinación para evitar la dispersión regulatoria de las comunidades autónomas a la hora de establecer el recargo, sin posibilidad de eliminar la capacidad regulatoria sobre él.

Habiendo mostrado cómo la financiación autonómica tiene en el recargo una vía de desarrollo que permite alcanzar y superar objetivos obtenidos con los tributos cedidos, es momento de añadir alguna reflexión.

5. Reflexión final y propuesta: el recargo como instrumento sobre el que construir un sistema de financiación autonómico

Como ya se ha apuntado, la financiación de las comunidades autónomas es, desde sus inicios, un factor que ha tensionado el “Estado de las autonomías”. La tirantez es consecuencia, básicamente, de perseguir unos objetivos que van desde la suficiencia de los recursos para garantizar la financiación de un determinado nivel básico (cuya concreción no deja de ser política) de servicios públicos representativos del Estado social (educación, sanidad o dependencia) hasta la autonomía financiera a la hora de disponer de esos recursos, pasando por la corresponsabilidad fiscal como criterio de transparencia hacia el ciudadano. Todo ello, desarrollado en un marco jurídico basado en un principio de coordinación con la hacienda general por el que se ha encargado velar al Estado y sin olvidar, además, un principio de solidaridad, pues así lo establece el art. 156 de la CE.

Su estructuración se ha hecho con la sucesión de modelos de financiación basados en acuerdos económicos y políticos hasta llegar al vigente, que se consideró definitivo y que, sin embargo, está cuestionado.³⁵ Esta forma de

35. Tensiones de diverso tipo cuestionan el modelo de financiación actual. Estas van desde aspiraciones nacionalistas que lo consideran ineficiente para garantizar un desarrollo acorde con las posibilidades económicas del territorio que aspira a la autodeterminación hasta centralistas que denuncian la desigualdad que introduce por la competencia fiscal en la que han entrado las comunidades autónomas en materia de beneficios fiscales. Tampoco se ha de olvidar la crítica desde la sociedad misma en tanto en cuanto hay descontento en la calidad de los servicios públicos prestados, como es el caso de la sanidad, la justicia o la educación. Sobre estos y otros factores de tensión, puede verse Hinojosa, “La evolución del modelo de financiación autonómica en España”.

organizar la financiación ha permitido adaptarla a las necesidades que han ido surgiendo, pero siempre condicionado todo por las relaciones entre las comunidades autónomas y el Estado o, quizá más evidente, por las mayorías políticas que en unos y otros parlamentos se hayan dado y su capacidad o posibilidades de pacto.³⁶ En cualquier caso, con esta metodología, a estas alturas del desarrollo del Estado autonómico no se ha acordado de forma estable el significado de elementos basilares de la financiación, pues ¿qué ha de entenderse por autonomía financiera, por cuanto, con cada acuerdo de financiación, se pretende aumentar su grado?, ¿no tiene límite potenciarla mediante un recurso de titularidad estatal?, ¿no sería más adecuado abrir espacio para el desarrollo de recursos propios autonómicos?, ¿qué ha de entenderse por solidaridad?, ¿una justificación para obtener de forma ordinaria o extraordinaria recursos?, ¿tiene algún límite?, ¿qué ha de entenderse por suficiencia?, ¿los ingresos condicionan el nivel de gasto o un nivel de gasto previamente fijado ha de ser alcanzado allegando los recursos que sean necesarios?, ¿se tiene en cuenta que todo depende finalmente de la situación económica del contribuyente del que se obtienen los ingresos? o ¿percibe el ciudadano realmente la corresponsabilidad fiscal en su situación tributaria?, ¿qué medios son los mejores para ello? En fin, todas esas preguntas y otras que, seguramente, no se han contenido en estas líneas pretenden ser respondidas cada vez que se gesta un modelo de financiación, pero la respuesta suele ser válida de forma contemporánea a ese modelo, sin que haya garantía de que vaya a ser estable en el tiempo. De hecho, mientras se considere la financiación como una *moneda de cambio* más en el juego político, difícilmente va a conseguir la estabilidad deseada.

La alternativa podría ser trabajar hacia la consolidación de un *sistema* de financiación que, sin perjuicio de adaptaciones circunstanciales, permitiese dotar de estabilidad básica la financiación en sus pilares: la tributación y la contribución de los territorios al desarrollo equilibrado. En relación con el

36. Bosch, Vilalta y Lago entienden, precisamente, que uno de los problemas del sistema de financiación son aspectos de carácter institucional y consideran que “Se trata de elementos esenciales que se dan en cualquier modelo de los países federales analizados y que deben asegurar el buen funcionamiento del proceso de toma de decisiones. Nos referimos a la transparencia, la coordinación y la lealtad institucional. El incumplimiento de estos principios es quizás la gran asignatura del modelo de descentralización español”. Bosch et al., “Escenarios para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en España”, 256-257.

primero, los tributos propios, los cedidos y los recargos son los instrumentos para considerar.

Por lo que hace al recargo autonómico, sobre el que no se ha prestado atención³⁷ en todo este tiempo, podría jugar un papel importante en ese sistema. Sin perjuicio de admitir que son necesarios estudios de carácter económico para agotar un análisis de lo que el recurso ofrece, sí que es posible considerarlo como opción jurídica que contribuya a que un sistema de financiación pueda dar respuesta estable a alguna de las preguntas anteriores, como es el caso de la autonomía financiera o la corresponsabilidad.

Pudiera considerarse un ejercicio de ciencia ficción jurídica pensar que el Estado mantuviera un sistema tributario de manera que fuera básico y homogéneo para todo el territorio y contribuyente,³⁸ ocupando las diferentes manifestaciones de capacidad económica con diversos hechos imposables. El gravamen a través de estas figuras no habría de ser agotando el económicamente aconsejable, sino que habría de abstenerse de llegar a ese nivel. El espacio de gravamen viable no utilizado podría ser ocupado por los tipos impositivos que conforman los recargos autonómicos. Esto daría lugar a un efectivo reparto del gravamen posible sobre manifestaciones de capacidad económica en el que las comunidades autónomas ejercen plenamente su poder tributario sin condicionamiento estatal. De esta forma se pasaría de una cesión de materia gravable a una filosofía de compartir las capacidades económicas existentes.

Un ejemplo didáctico sería que el tramo autonómico actual sobre el IRPF pasase a ser un verdadero recargo sobre la base imponible del impuesto diseñada por el Estado, que, de acuerdo con lo dicho, mantendría su tramo. Desde un punto de vista jurídico, se pasa de ceder un tramo que es del Estado, y no renuncia a ello (pues es su titular), a que la comunidad autónoma que sea ocupe, por sus propios medios y siguiendo sus propias opciones de acuerdo con su autonomía, un espacio regulatorio mediante un recurso que le ha de proporcionar ingresos propios. Lógicamente, ingresos propios y no cedidos por los que se tiene que responsabilizar ante la ciudadanía, tanto por lo que

37. De hecho, en el *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica* de julio de 2017 no se hace ninguna reflexión sobre este recurso.

38. No obstante, es evidente que la pervivencia de los sistemas de concierto y convenio del País Vasco y de Navarra no permitiría que esa homogeneización básica fuera completa.

se refiere a la presión fiscal que ejerce para obtenerlos como por el uso que de ellos pueda hacer.

Esta propuesta, no obstante, requeriría cambios de la actual regulación que hace el art. 12 de la LOFCA sobre el recurso autonómico. En primer término, habría que precisar el grupo de tributos sobre el que pueden establecerse los recargos que podrían seguir siendo los tributos actualmente cedidos. Dicho esto, no se interprete que se aboga por la sustitución completa de los tributos cedidos por recargos autonómicos sobre tributos estatales. Es obvio que se pueden combinar ambas posibilidades de financiación autonómica de manera que, por ejemplo, el recargo sea sobre los tributos directos que son fácilmente territorializables y como cedidos se mantengan los tributos indirectos conjurando la posibilidad de que el recargo pueda tener efectos extraterritoriales no deseados a la luz del art. 157.2 de la CE.

En segundo lugar, los límites que se han mantenido durante todo este tiempo relativos a prohibir la minoración de los ingresos del Estado o desvirtuar la naturaleza o estructura de los tributos base habrían de modificarse. Este último, por su carácter arcano, debería simplificarse o, si no es posible, derogarse. El primero, en cambio, podría merecer una consideración, dado lo dicho anteriormente. Puede entenderse que la alternativa aquí expuesta que implica que el Estado no grave plenamente capacidades económicas y, con ello, pierda recaudación, habría de proibirse, dado que hay una prohibición tradicional de que ese ente no minore sus ingresos por establecer un recargo. Es evidente que una derogación del límite puede resolver el impedimento y el problema.

No obstante, su mantenimiento se antoja inocuo en tanto en cuanto la alternativa expuesta no ha de suponer una minoración de ingresos estatales. El recargo que ocupa el espacio que el Estado habilita no habrá de suponer una disminución de ingresos del Estado mayor de la que implica la actual cesión de recaudación a las comunidades autónomas por cada tributo. No hay necesidad de configurar el recargo como una partida deducible dentro del tributo recargado, ya que el Estado disminuye la presión fiscal del tributo del que es titular de acuerdo con sus propias opciones y creando margen a ocupar por la comunidad autónoma. Así mismo, no hay que perder de vista que la disminución de ingresos a la que se alude habrá de verse compensada también por la disminución de la obligación de transferir recursos por diferentes vías a las propias comunidades autónomas.

En síntesis, el recargo tributario autonómico puede ser el instrumento mediante el cual se consigan dos efectos en un sistema de financiación. Por un lado, mejorar la calidad de la autonomía financiera, pues las comunidades autónomas ejercerían su poder tributario de forma no dependiente de los límites establecidos por el Estado con la cesión de figuras de las que es titular: ejercerían su autonomía con recursos propios. Por otro lado, la sincronía que mantiene este principio con el de corresponsabilidad fiscal implica también la mejora de su efectividad en tanto en cuanto la comunidad autónoma habrá de transparentar hacia el ciudadano una acción totalmente propia y no excusable con argumentos que den a entender que lo ejercido o no ejercido es por los condicionantes procedentes de normativa estatal o de capacidad de negociación. Finalmente, el principio de suficiencia también puede mejorar en tanto en cuanto completar los ingresos transferidos desde el Estado por conceptos como la solidaridad interterritorial o la propia suficiencia dependerá del ejercicio autónomo de establecer recargos con los que se mejoren los números de la recaudación y, por ende, las posibilidades de financiación de servicios públicos.

Desde estas páginas se ha pretendido hacer una modesta aportación al debate sobre la financiación autonómica en el entendido de que no se están contemplando todas las opciones para pasar de una metodología de sucesión de modelos de financiación a un sistema de financiación con estabilidad estructural en sus principios. El contenido de estos está dependiendo en cada momento de qué modelo se está creando, en vez de ser los que marcan cómo ha de ser regulada la financiación autonómica.

Para este cambio de paradigma, confirmando la hipótesis de partida, la figura del recargo tributario autonómico es útil y viable desde un punto de vista jurídico. Mejorando la regulación actual, con él es posible duplicar para las comunidades autónomas el sistema tributario estatal, de manera que se mantenga de forma armonizada la posición básica del contribuyente y se especialice o singularice según el territorio en el que reside. Permite superar los límites que presentan los tributos cedidos en materia de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal. Los dos principios tendrían un perfil y una calidad distintos al relacionarlos directamente con las posibilidades de ejercer poder tributario. Por un lado, el recargo dependería del ejercicio autónomo de esa capacidad sin más condición que el principio de coordinación y solidaridad. Por otro lado, las opciones adoptadas sobre él serían transparentes

para la ciudadanía, pues conocería qué entidad está gravando su capacidad económica y con qué nivel.

En opinión del que escribe, el recargo tributario autonómico es una pieza importante para construir un futuro sistema de financiación autonómico. Se ha desestimado precipitadamente no por razones jurídicas o económicas, sino políticas. Estas han estado basadas más en la posible impopularidad de su denominación que en argumentos de otro tipo. Sin embargo, con ese recurso se puede superar la metodología de la sucesión de modelos de financiación, acercándose a una estructura cuya evolución no dependa tanto de circunstancias políticas y mayorías en un momento dado como de las opciones que, conforme a derecho, tienen los entes territoriales que en el sistema participan y del que, no se olvide, es destinataria directa la ciudadanía que los sustenta.

Bibliografía

- Bosch, Núria. “Descentralización y corresponsabilidad fiscal. Un test para los gobiernos subcentrales españoles”. *Hacienda Pública Española*, monografía 1 (1992): 105-112.
- Bosch, Núria, Maite Vilalta, y Ignacio Lago. “Escenarios para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en España: entre los principios técnicos y las preferencias políticas”. *Revista de Estudios Políticos* 197 (2022): 233-259.
- Calvo Vérguez, Juan. “La modificación de la competencia normativa de las CC. AA. sobre los impuestos cedidos. Tras el largo camino recorrido ¿volvemos a la ‘casilla de salida’?”. *Quincena Fiscal* 6 (2021): 9-17.
- . “El papel de los recargos sobre los impuestos estatales en la financiación de las comunidades autónomas: ¿una vía olvidada?”. *Nueva Fiscalidad* 8 (2006): 63-110.
- Espasa, Marta. *La financiación autonómica: una historia interminable*. Mqite Working Paper Series WP # 15-02, 2014. <https://web.ua.es/es/dmcte/documentos/qmetwp1502.pdf>.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. *Curso de Derecho financiero español*. 17.^a ed. Madrid: Marcial Pons, 1995.
- García Carretero, Belén. “La inconstitucionalidad de la modificación del mínimo personal y familiar del IRPF a las rentas más bajas efectuada por la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”. *Nueva Fiscalidad* 4 (2021): 251-261.

- García-Ovies Sarandeses, Isabel. “El sistema de financiación autonómica (Algunas reflexiones en torno a su ordenación jurídica)”. En Juan López Martínez, y José Manuel Pérez Lara, dirs., *La reforma de la financiación territorial*, 63-80. Valencia: Tirant lo Blanch, 2017.
- Guerrero Vázquez, Pablo. “Más allá de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas: implicaciones constitucionales en el diseño del sistema de financiación subcentral”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 126 (2022): 189-219.
- Hierro Recio, Luis A., David Patiño Rodríguez, Pedro Atienza Montero, y Rosario Gómez-Álvarez Díaz. “El papel de los tributos cedidos en la financiación autonómica. Tres cuestiones para el debate”. En Marta Villar Ezcurra, coord., *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. 3, 3081-3098. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008.
- Hinojosa Torralvo, Juan José. “La evolución del modelo de financiación autonómica en España. Evaluación y perspectivas”. *Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa* 22, n.º extraordinario - febrero (2020): 73-94.
- Lasarte Álvarez, Javier, y Juan Calero. “El recargo en el Impuesto sobre la Renta de la Comunidad de Madrid”. *Hacienda Pública Española* 99 (1986): 387-427.
- López Laborda, Julio. “Sugerencias para una reforma de la regulación constitucional de la financiación autonómica”. *Fedea Policy Papers* 2 (2014): 1-17.
- López Martínez, Juan. “La necesaria construcción de un auténtico sistema de financiación de los Entes Territoriales en el Reino de España”. En Juan López Martínez, y José Manuel Pérez Lara, dirs., *La reforma de la financiación territorial*, 26-61. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2017.
- . “Los recargos autonómicos sobre impuestos estatales. Un instrumento del sistema víctima del modelo de financiación”. En Juan Arrieta Martínez de Pisón, Juan Zornoza Pérez, Félix Alberto Vega Borrego, y Juan Ramallo Massanet, dirs., *La distribución del poder financiero en España*, 475-494. Madrid: Marcial Pons, 2014).
- Menéndez Moreno, Alejandro. “¿Qué fue de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas?”. *Quincena Fiscal* 9 (2023).
- Ministerio de Hacienda y Función Pública. *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica*, 2017. https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf.
- . *Libro electrónico sobre tributación autonómica de 2023*. 2023. <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-Autonomica-2023.aspx>.
- Muñoz Machado, Santiago. *Derecho público de las Comunidades Autónomas*. Tomos I y II. Madrid: Civitas, 1982.
- Ruiz de Velasco Punín, Carlota. “La recuperación del recargo como instrumento de financiación autonómica”. En Juan López Martínez, y José Manuel Pérez Lara, eds., *La reforma de la financiación territorial*, 456-472. Valencia: Tirant lo Blanch, 2017.

Sánchez López, Marta Esther. “Reflexiones acerca de las propuestas de reforma de la financiación autonómica (especial referencia a los tributos cedidos)”. *Quincena Fiscal* 9 (2019): 43-72.

El desarrollo de los tributos ecológicos de las comunidades autónomas

Luis Manuel Alonso González

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de Barcelona (España)

The Development of Ecological Taxes of Autonomous Communities

ABSTRACT After four decades of regional taxes, it is time to take stock. Despite the fact that regional taxes are the most refined manifestation of tax autonomy of an autonomous community, reality shows that the current situation suffers from excessive taxes – many of them supposedly ecological –, a high degree of conflict and a lack of information on the adequacy of such taxes for the purposes that inspire them so that it is not possible to assess their effectiveness. For these reasons, perhaps it is convenient to look back at ceded taxes, where there is still room to expand the regulatory capacity of the autonomous communities. The limitation to operate in terms of business activities deserves to be reviewed.

KEYWORDS tax legislation; environmental regulations; state regulations; constitutional law.

RESUMEN Tras cuatro décadas de impuestos propios autonómicos es hora de hacer balance. Pese a que el tributo propio es la manifestación más depurada de autonomía tributaria de una comunidad autónoma, la realidad evidencia que el panorama actual adolece de un exceso de impuestos —muchos de ellos, supuestamente ecológicos—, un elevado grado de conflictividad y la ausencia de información sobre la adecuación de tales tributos a los fines que los inspiran, de modo que no es posible pronunciarse sobre su eficacia. Por ello, quizás conviene volver la mirada hacia los impuestos cedidos, donde aún hay margen para ampliar la capacidad normativa de las autonomías. La limitación para operar en materia de actividades empresariales merece ser revisada.

PALABRAS CLAVE legislación fiscal; normas ambientales; regulación estatal; Constitución.

El presente trabajo tiene su origen en la colaboración del autor en la jornada monográfica de la REAF-JSG “Anàlisi i perspectives sobre el model de finançament autonòmic: una visió jurídica”, que tuvo lugar en el Palau Centelles de Barcelona el día 17 de marzo de 2023.

1. La conflictividad en materia de tributos propios. Estado de la cuestión

Han pasado más de cuarenta años desde que se aprobaron los primeros impuestos propios de las comunidades autónomas, tiempo más que suficiente para hacer balance de uno de los aspectos más apasionantes de la financiación autonómica, y, sin duda, también una de las parcelas más sugestivas del derecho financiero y tributario.¹ La manifestación más genuina del poder tributario de las comunidades autónomas según el novedoso diseño realizado por el constituyente se ha asociado siempre a la idea de autonomía financiera al máximo nivel, pues entraña, ni más ni menos, la creación de tributos, fenómeno hasta ese momento solo al alcance del legislador estatal.

1. Para el autor, este trabajo significa la oportunidad de revisar y poner al día ideas y postulados manejados en anteriores estudios sobre los tributos propios de las comunidades autónomas publicados en las últimas décadas. Una elemental coherencia obliga a no desvincularse de la concepción del tributo propio como la más genuina manifestación del poder tributario de las comunidades autónomas. Sin embargo, más de cuarenta años de tributación propia son suficientes para corregir algunas expectativas a la vista de la realidad que se ha venido plasmando en el derecho positivo. Por ello este breve estudio se centra en extraer conclusiones que puedan aprovechar a quien se siente preocupado por la deriva que ha tomado la tributación propia sin reiterar lo dicho en ocasiones anteriores (“Extraterritorialidad y retroactividad del impuesto catalán sobre emisiones de CO₂”, *Revista Española de Derecho Financiero* 187, 2020; “El impuesto catalán sobre las bolsas de plástico: ¿un tributo nonato?”, *Noticias CEE*, 2010; “Los tributos en la financiación de las Comunidades Autónomas: una perspectiva dinámica”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos* 2 y 3, 2004; “Reforma fiscal y sistema de financiación autonómico: la función de los tributos propios de las Comunidades Autónomas”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, 2 y 3, 2003; “La conformación de los tributos medioambientales acorde con el principio de capacidad económica: análisis de dos supuestos de derecho positivo”, CEF, *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2000; “La reforma de la fiscalidad del agua en Cataluña”, *Quincena Fiscal* 18, Reuters-Aranzadi, 1999; “El impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia”, *Revista Gallega de Administración Pública* 12, Escola Galega de Administración Pública (EGAP), 1996; “El poder tributario de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local* 65, 1992; L. M. Alonso González, y H. Taveira Torres, coords., “Los tributos estatales sobre el agua. Los tributos de la Ley de Aguas. Tributos, aguas e infraestructuras”, Atelier, 2012; “Reflexiones sobre la fiscalidad ambiental”, *Estudos de Tributação Ambiental*, Ceará, Brasil, Fundação Boiteux, 2010; L. M. Alonso, J. M. Castellá, M. Olivetti, coord., “La financiación de las Comunidades Autónomas en la reforma de los estatutos de autonomía. Nuevos estatutos y reforma del Estado. Las experiencias de España e Italia”, Atelier, 2009; “Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales”, Instituto de Estudios Económicos, 2004; “La Hisenda de Catalunya en el sistema de finançament autonòmic”, Atelier-Institut d’Estudis Autonòmics, 2003; “Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal”, Marcial Pons, 1995; “Jurisprudencia constitucional tributaria”, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, 1993).

Más allá de ese empuje inicial, como es bien sabido, los parlamentos autonómicos tropezaron con obstáculos y limitaciones de diverso orden para desarrollar su poder tributario. Entre los primeros, probablemente el de carácter decisivo fue que casi todas las materias imponibles habían sido ocupadas ya por la iniciativa estatal antes, incluso, de aprobarse la Constitución en 1978. Y en el orden de los segundos, figuraban las reglas jurídicas orientadas a impedir supuestos de doble imposición sitas en el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Tales restricciones se han ido ablandando, no obstante, con el transcurso del tiempo.

Así, en cuanto a la primera circunstancia anotada, y aunque en los primeros tiempos las comunidades se limitaron a dictar tributos propios sobre el juego y sobre alguna materia medioambiental, ámbitos que no habían sido hollados por el legislador fiscal estatal, con el tiempo fueron expandiendo la proyección de su poder de crear tributos a nuevas parcelas y, también, exploraron con denuedo todo el universo medioambiental en busca de nuevos nichos en los que hacer germinar modalidades de la fiscalidad verde que hace décadas nos habrían parecido quiméricas. Lo comprobaremos más tarde al examinar el panorama de tributos propios vigente en el año actual de 2023.

Y en cuanto a la segunda circunstancia, la limitación jurídica derivada de la redacción del art. 6 de la LOFCA, la verdad es que fue el propio legislador orgánico el que decidió abrir la mano a la iniciativa autonómica encogiendo la regla que vetaba la doble imposición al más estricto de los redactados: sustituyó la idea inicial que veía doble imposición en la duplicación de la materia imponible originariamente estatal con la autonómica a la más concreta prohibición de duplicar los hechos imponibles.

No es ajena a este cambio la más moderna doctrina del Tribunal Constitucional (TC) al enjuiciar la tributación autonómica, como lo demuestra el hecho de que vivimos una época de relativamente escasas tachas de inconstitucionalidad a causa de no estimarse infringido el nuevo redactado del art. 6.2 de la LOFCA, desde que la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, dijera que “los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado”, retomando la fórmula ya prevista en el apartado 2 del mismo artículo para el ámbito local (“Los tri-

butos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales”).

Cabe señalar como exponentes de una cierta línea aperturista las sentencias 60/2013, de 13 de marzo, relativa al impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente de Castilla-La Mancha; 28/2019, de 28 de febrero, sobre el impuesto sobre los activos no productivos de Cataluña; 22/2019, de 14 de febrero, sobre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la región de Murcia; 87/2019, de 20 de junio, sobre el impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica de Cataluña; 125/2021, de 3 de junio, en relación con el impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos de Cataluña, y 210/2022, de 14 de noviembre, en materia del impuesto sobre el depósito de las entidades de crédito de Extremadura.

Aun así, la elevada conflictividad que exuda la materia ha dado lugar a más declaraciones de inconstitucionalidad fundadas en la infracción de la regla de no duplicidad del hecho imponible. Es el caso de las sentencias 96/2013, en relación con el impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica de Cataluña; 110/2014, de 26 de junio, que atañe al impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica de la Comunidad Foral de Navarra; 108/2015, de 28 de mayo, y 202/2015, de 24 de septiembre, sobre el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito de Asturias; 30/2015, de 19 de febrero, en relación con el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito de Valencia; 111/2015, de 28 de mayo, sobre el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito de Cataluña; 74/2016, de 14 de abril, en relación con el impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear de Cataluña; 94/2017, de 6 de julio, relativa al impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas de Cataluña; 43/2019, de 27 de marzo, sobre el impuesto sobre los elementos radiotóxicos de Cataluña, y 84/2020, de 15 de julio, sobre el gravamen sobre la afección medioambiental causada por las centrales nucleares, establecido por la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

Según sintetiza el FD 3º de la STC 125/2021, la pauta de examen de constitucionalidad se basa en las siguientes consideraciones:

a) La doctrina constitucional sobre el art. 6.2 LOFCA ha permanecido invariable desde su formulación en la STC 37/1987, de 27 de marzo, y ha sido aplicada por este tribunal en numerosas ocasiones (en las SSTC 186/1993, 14/1998, 122/2012, 210/2012, 60/2013, 196/2013, 110/2014, 30/2015, 107/2015, 108/2015, 111/2015, 202/2015, 74/2016, 94/2017, 28/2019, 43/2019, 87/2019 y 84/2020). Se extiende como doctrina aplicable a la nueva redacción del art. 6.3 LOFCA tras la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA (en las SSTC 122/2012, 197/2012, 210/2012, 85/2013, 96/2013, 98/2018, 120/2018, 4/2019, 22/2019, 28/2019 y 43/2019). Con estas prohibiciones de equivalencia de los tributos autonómicos con los estatales y locales (art. 6 LOFCA), no se pretende impedir sin más la doble imposición, sino «que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de ‘un sistema’ tributario en los términos exigidos por el art. 31.1 CE» [entre otras, SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b); 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a); 4/2019, de 17 de enero, FJ 3.c), y 84/2020, de 15 de julio, FJ 2].

b) Cabe subrayar que, por una parte, este tribunal dejó sentado desde sus inicios que la prohibición del art. 6.2 LOFCA («Los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado») no debía ser entendida como prohibición de «materia imponible» u «objeto del tributo», «habida cuenta que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría [...] a negar la posibilidad de que se creen, al menos por el momento, nuevos tributos autonómicos (STC 37/1987, de 27 de marzo, FJ 14)» (por todas, SSTC 110/2014, de 26 de junio, FJ 5; 74/2016, de 14 de abril, FJ 2, y 43/2019, de 27 de marzo, FJ 3).

Por otra parte, este límite al poder tributario autonómico (art. 6.2 LOFCA) nunca se ha interpretado literalmente, puesto que bastaría la introducción de una leve modificación en el hecho imponible del tributo autonómico para eludir tal restricción legal. De ahí que, para apreciar la coincidencia o no entre hechos imponible, que es lo prohibido en el artículo 6 LOFCA, se exija atender a todos los elementos esenciales de los tributos que se comparan (hecho imponible, sujetos pasivos, exenciones y supuestos de no sujeción, devengo, eventual periodo impositivo, base imponible, tipo de gravamen, cuota tributaria, y finalidad fiscal o extrafiscal), «con el objeto de determinar no solo la riqueza gravada o materia imponible [...] sino la manera en que dicha riqueza

o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo» [por todas, SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 96/2013, de 23 de abril, FJ 11; 74/2016, de 14 de abril, FJ 2; 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3 d); 4/2019, de 17 de enero, FJ 2 d), y 87/2019, de 20 de junio, FJ 3].

En cualquier caso, lo que no admite discusión es que la conflictividad asociada al establecimiento de tributos propios por parte de las comunidades autónomas sigue estando ahí. En un trabajo datado en 2019 se cifraban en 53 las resoluciones del TC suscitadas por los tributos propios (45 sentencias y 8 autos), tanto en su relación con los tributos estatales como con los locales (arts. 6.2 y 6.3 LOFCA).² No es bueno este clima de tensión latente y, por ello, como llegó a demandar el *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica* (julio, 2017), es conveniente reflexionar seriamente sobre la implantación de medidas de coordinación entre el Estado y las comunidades autónomas, probablemente a través del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Urge hacerlo, además, en algunas concretas parcelas, como es la fiscalidad ambiental, a fin de asegurar el cumplimiento de las directrices europeas. Se ha señalado que es el momento de plantearse alguna clase de normativa marco.³

2. El imparable crecimiento de la imposición propia

No es ajeno a este clima el número creciente de impuestos propios.

Es un dato enormemente llamativo la expansión cuantitativa que ha experimentado el capítulo de los tributos propios de las comunidades autónomas.⁴

2. Moreno, “La alta conflictividad sobre los tributos propios autonómicos ante el Tribunal Constitucional”, 293.

3. *Ibíd.*, 299.

4. Puntualmente analizada por la doctrina científica en numerosos trabajos, entre los que sobresalen, en los últimos años, los siguientes: Ada y Herrera, “Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica”; García Moreno, “La constitucionalidad del impuesto autonómico que grava las instalaciones que inciden en el medio ambiente”; Miguel Canuto, “Impuesto valenciano sobre actividades que inciden en el medio ambiente”; Rovira, “Estado actual y perspectivas de futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios”; Villar y Barrilao, “Los impuestos ecológicos en Andalucía y su impacto en la recaudación tributaria”; Galapero,

A fin de manejar los datos más veraces y actuales, tomaremos como fuente oficial la publicación que periódicamente cuelga en la red la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local - Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Hacienda con el título *Tributación Autonómica. Medidas 2023* (<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-Autonomica-2022.aspx>). Concretamente, tomaremos las tablas de tributos propios de las comunidades autónomas recogidas en su capítulo III en materia de “impuestos propios”, Actualizado a 18 de mayo de 2023.⁵ Allí, tenemos distribuidos por comunidades un total de 79 tributos propios que o están vigentes en mayo de 2023 o lo estarán en fechas tempranas, pues se incluyen impuestos ya aprobados pero cuya fecha de vigencia no ha llegado aún. A la vez, se señalan determinados tributos que no tienen efecto y ya se han excluido otros que han sido derogados o declarados inconstitucionales.

“El impuesto asturiano sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente”; Menéndez, “De nuevo los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas y su contrastación constitucional; Miguel Canuto, “Impuesto sobre la afección medioambiental en Castilla-León”; Falcón, “La reforma del canon del agua en Cataluña”; Borrero, “Las dificultades de encaje del canon de saneamiento valenciano en los institutos jurídico-tributarios”.

5. “En la actualidad, la observación de la realidad puede contar con la poderosa ayuda de la estadística. Y la creación o invento de mejores formas de organización social puede contar con el ejemplo de otras organizaciones distintas de nuestra comunidad política. La estadística y el derecho comparado son instrumentos fundamentales en un estudio jurídico que pretenda un cierto rigor” (Ferreiro, *La justicia tributaria en España*, 11). “Se ha de dar una gran importancia a las estadísticas de que podemos disponer sobre muchos otros aspectos o puntos de interés para el análisis; así, el número de sujetos sometidos a un impuesto, a su régimen general, a los regímenes especiales, los resultados recaudatorios, el número de pleitos sobre la materia, el número de comprobaciones y sus resultados, etc. Es esta, la cuantificación a través de la estadística, una de las formas necesarias para observar la experiencia social a la que van referidas las normas jurídicas” (Ferreiro, *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario*, 22).

En resumidas cuentas, esta es la foto panorámica de la fiscalidad propia de las comunidades autónomas en 2023:

Comunidad autónoma	Nombre del tributo
Cataluña	Gravamen de protección civil
	Canon del agua
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
	Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales (sin efecto)
	Canon sobre la incineración de residuos municipales (sin efecto)
	Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción (sin efecto)
	Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales (sin efecto)
	Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos
	Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial
	Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria
	Impuesto sobre las viviendas vacías
	Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas
	Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica
	Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas
	Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente
Galicia	Canon del agua
	Impuesto sobre contaminación atmosférica
	Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada
	Canon eólico
	Impuesto compensatorio ambiental minero
	Canon de inmuebles en estado de abandono
Andalucía	Impuesto sobre tierras infrautilizadas
	Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera
	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales
	Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos (sin efecto)
	Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos (sin efecto)
	Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma
	Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito (sin efecto)
	Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso

Comunidad autónoma	Nombre del tributo
Principado de Asturias	Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas
	Impuesto sobre el juego del bingo
	Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
	Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente
	Recargo sobre las cuotas mínimas del impuesto sobre actividades económicas
Cantabria	Canon del agua residual
	Canon por la implantación en el suelo rústico de la Comunidad Autónoma de Cantabria de parques eólicos y fotovoltaicos para la generación de energía eléctrica y la evacuación de dicha energía generada a la red
	Recargo sobre las cuotas mínimas del impuesto sobre actividades económicas
La Rioja	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos
	Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas
	Recargo sobre las cuotas mínimas del impuesto sobre actividades económicas
Región de Murcia	Impuesto sobre los premios del juego del bingo
	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales
	Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera
	Canon de saneamiento
	Recargo sobre las cuotas mínimas del impuesto sobre actividades económicas
Comunitat Valenciana	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente
	Impuesto sobre viviendas vacías
	Impuesto sobre estancias turísticas (vigor 19-12-2023)
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (vigor 1-1-2025)
	Impuesto sobre la emisión de gases de efecto invernadero a la atmósfera provenientes de instalaciones (vigor 1-1-2025)
	Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica (vigor 1-1-2025)
Aragón	Impuesto medioambiental sobre las aguas residuales
	Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera
	Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta
	Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada
	Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión

Comunidad autónoma	Nombre del tributo
Castilla-La Mancha	Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente
	Canon eólico
	Canon medioambiental de la Directiva Marco del Agua (aplicación suspendida)
Canarias	Canon de vertido
	Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo
	Impuesto sobre las labores del tabaco
	Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades (aplicación suspendida)
	Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito (sin efecto)
Extremadura	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos
	Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente
	Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito (sin efecto)
	Impuesto sobre las viviendas vacías a los grandes tenedores (vigor 1-1-2024)
Illes Balears	Impuesto sobre los premios del juego del bingo
	Canon de saneamiento de aguas
	Impuesto sobre estancias turísticas
	Canon sobre el vertido y la incineración de residuos de las Illes Balears
Castilla y León	Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión

No hace falta ser matemático para advertir que estos son muchos tributos, muchos.

A título meramente informativo, cabe agregar que, también, en 2023 está siendo exigido por el Estado un total de 25 impuestos: impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre sociedades, impuesto sobre la renta de no residentes, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuesto sobre el valor añadido, impuestos especiales, impuesto especial sobre el carbón, impuesto especial sobre la electricidad, impuesto especial sobre determinados medios de transporte, impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos, impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas, canon por utilización de las aguas continentales para la producción de

energía eléctrica, impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, impuesto sobre las primas de seguro, impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito, impuesto sobre determinados servicios digitales, impuesto sobre las transacciones financieras e impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración, impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, gravamen temporal energético y gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

Habría que recordar, asimismo, la exigencia de los cinco impuestos locales de ámbito nacional. Y tampoco puede ignorarse el sinfín de tasas estatales, autonómicas y locales que pueden recaer sobre los ciudadanos, no constando, al menos para el autor, un cómputo ni tan siquiera aproximado de cuántas tasas estamos hablando. Tampoco, desde luego, contamos con cifras sobre el número de las distintas contribuciones especiales que los distintos niveles de Administración con territorio exigen en el momento actual.

No cabe soslayar estos datos a la hora de valorar si estamos en el camino correcto al incrementar el número de figuras tributarias que se exigen a nuestros conciudadanos. Sin entrar en debates sobre el nivel de presión fiscal real que padecemos,⁶ parece razonable echar el freno y preguntarse si estamos en el camino correcto. Y la respuesta compete no solo a las instancias centrales, sino también a las autonómicas.

En cualquier caso, es un hecho cierto el crecimiento extraordinario del número de impuestos propios: en 2013 computamos 70; en 2018, 75, y ahora llegamos a los 80. No parece posible encontrar una situación similar en ningún otro estado que practique el federalismo fiscal.

Pero lo peor es que no contamos con información acreditada sobre la eficacia y rentabilidad de este inusitado despliegue de figuras fiscales. Menos aún, información sobre la relación coste-beneficio que lleva aparejada la implantación y aplicación sostenida en el tiempo de semejante volumen de figuras tributarias tan variopintas.

6. Nos remitimos a la labor desarrollada por el Instituto de Estudios Económicos en la exposición de la auténtica presión fiscal que se padece hoy en España en “La competitividad fiscal de las Comunidades Autónomas”, *Informe de Opinión* (abril, 2021).

3. Ausencia de datos sobre la eficacia y rentabilidad de los impuestos propios, en particular los ambientales

En esa tesitura se sitúa la información que vamos a introducir a continuación. Veremos el impacto recaudatorio que aportan los impuestos propios de las comunidades autónomas. Para ello nos serviremos de diversas tablas elaboradas para la entrega anual de *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral* del año 2023 (marzo, 2023), que publican el REAF Asesores Fiscales y el Consejo General de Economistas.

La primera tabla que analizaremos refleja el crecimiento de la recaudación de impuestos propios de 2020 a 2021 y también el del total de ingresos de naturaleza tributaria de uno a otro año.

Cuadro 1. Impuestos propios (IP) e ingresos tributarios (IT). Años 2020 y 2021
Cifras absolutas en miles de euros y crecimiento en porcentaje

	IP 2020	IP 2021	CTO IP	IT 2020	IT 2021	CTO IT
ANDALUCÍA	145.262,4	144.995,4	-0,2	16.893.500,5	17.415.850,6	3,1
ARAGÓN	77.632,7	82.929,2	6,8	3.741.770,9	3.805.972,6	1,7
ASTURIAS	118.050,9	91.327,4	-22,6	2.743.157,2	2.676.570,8	-2,4
BALEARES	113.379,4	111.534,4	-1,6	4.336.745,9	4.599.001,5	6,0
CANARIAS	394.542,7	424.996,4	7,7	3.049.182,2	3.302.348,3	8,3
CANTABRIA	27.599,5	29.402,4	6,5	1.587.378,0	1.601.109,7	0,9
C-LA MANCHA	8.249,1	12.619,1	53,0	4.408.304,3	4.386.981,0	-0,5
C-LEÓN	52.773,9	70.332,1	33,3	6.148.808,0	6.026.086,5	-2,0
CATALUÑA	639.461,0	903.774,6	41,3	25.608.620,2	26.393.309,6	3,1
EXTREMADURA	114.775,6	113.850,6	-0,8	2.103.327,6	2.117.403,3	0,7
GALICIA	80.150,6	88.195,1	10,0	6.337.041,5	6.254.159,0	-1,3
MADRID	3.487,7	3.612,2	3,6	23.267.240,9	24.085.059,4	3,5
R. MURCIA	54.220,9	62.663,1	15,6	3.206.503,2	3.208.155,1	0,1
LA RIOJA	15.882,4	18.942,4	19,3	845.682,5	809.207,7	-4,3
C. VALENCIANA	240.465,1	221.308,6	-8,0	12.981.063,9	13.094.972,8	0,9
TOTAL	2.085.933,9	2.380.483,1	14,1	117.258.326,9	119.776.187,8	2,1

Fuente: Elaboración propia a partir del MH.

A estos interesantes datos cabe añadir uno más ausente en la tabla pero que se extrae de la indicada publicación del REAF. Se trata de la proporción que suponen los impuestos propios sobre el total de ingresos tributarios. Pues bien, suponen

en 2021 el siguiente porcentaje: el 1,98%. Es una cifra que tiende a crecer, pues en 2020 era del 1,7%. No obstante, no deja de ser insignificante ante cualquier presupuesto de ingresos autonómico. Nos formaremos una idea más concreta si acudimos a las cifras correspondientes a la Comunidad Autónoma de Cataluña, que es la autonomía que más recauda en impuestos propios con diferencia: su recaudación por este concepto asciende a casi 904 millones de euros en 2021, más de cuatro veces de lo que obtiene, por ejemplo, Valencia, que no es una región de escaso peso en el panorama estatal. Esa intensa política fiscal en materia de tributación propia desarrollada en Cataluña, y prueba de ello es la docena larga de impuestos propios que hoy se exigen en ese territorio, se traduce en un crecimiento continuado y notable de su recaudación año tras año: del 2,3% en 2020 al 3,4% en 2021. De todos modos, apenas es una gota de agua en el océano del gasto que hay que cubrir en el ejercicio de 2023: 41.025 millones de euros.

Por tanto, en términos relativos, el tributo propio no ha dejado de ser nunca una herramienta de generación de ingresos escasamente significativa.

La siguiente tabla aporta información sobre la evolución de la recaudación de los impuestos propios en Cataluña uno a uno.

Cuadro 18. Impuestos propios en Cataluña 2019-2021

Miles de euros y porcentajes

	REC. 2019	REC. 2020	REC. 2021	2021 (%)	CTO 20/21
Cánones sobre dep. e inciner. (t)	24.397,1	24.397,1	102.780,4	11,4	321,3
I. s/ grandes estab. comerc.	26.383,1	34.400,4	57.143,0	6,3	66,1
I. s/ las estancias estab. turist.	65.515,3	21.010,8	26.047,6	2,9	24,0
I. s/ emision gases aviación	4.731,5	4.997,6	2.286,6	0,3	-54,2
I. s/ emision gases industria	1.412,2	925,0	746,4	0,1	-19,3
I. s/ emisión vehículos tracc. mecánica		n.d.	30.251,4	3,3	100,0
Gravamen de protección civil	3.689,4	4.262,8	3.879,7	0,4	-9,0
Imp. viviendas vacías	11.818,7	8.872,4	8.797,7	1,0	-0,8
I. s/ bebidas azucaradas	34.744,4	29.116,1	29.910,8	3,3	2,7
Canon del agua	504.822,3	458.374,0	488.452,1	54,0	6,6
I. s/ activos no product.	2.053,1	636,2	1.069,5	0,1	68,1
I. s/ instalaciones inciden medio amb.		52.468,7	152.409,5	16,9	190,5
TOTAL IMPTOS. PROPIOS	677.513,9	639.461,0	903.774,6	100,0	41,3
TOTAL ING. TRIBUTARIOS	24.697.968,0	25.608.620,2	26.393.309,6	3,4 *	3,1

*(imptos propios/ing. tributarios)*100

Fuente: Elaboración propia a partir del MH.

Un somero análisis de los datos que aporta esta tabla nos lleva a observar que, pese a entrar en una dinámica de descenso, el canon del agua es, con diferencia, el impuesto propio más rentable en términos recaudatorios. Cabe recordar que Cataluña fue la primera comunidad en implantar un impuesto ecológico sobre el agua en el lejano año de 1981, un modelo exitoso que han seguido otras comunidades y que se presenta como un impuesto de aplicación general que alcanza a una porción muy extensa de la población catalana. Probablemente, este caso, junto con el del impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica, sean los únicos tributos verdes que lucen estas credenciales, destacando positivamente en un entorno de microimpuestos con tendencia a la extravagancia que actúan como gravámenes selectivos que afectan a un número reducidísimo de contribuyentes que tanto se están extendiendo en los últimos años. Aquel es, a mi juicio, el modelo de tributo ambiental en el que vale la pena profundizar. Este último debe desecharse por inútil y por favorecer la inadecuada politización del instrumento fiscal.

La siguiente tabla apoya la consideración formulada sobre el canon del agua como tributo propio ecológico de primer orden en el contexto de todas las autonomías:

Cuadro 6. Recaudación por tributos relacionados con el agua y por tributación propia 2021

Miles de euros y porcentajes

	Tributo	Rec. Agua	Rec. IP	Agua/IP
ANDALUCÍA	canon de mejora	139.591,5	144.995,4	96,3
ARAGÓN	I. s/ usos agua embalsada	64.657,0	82.929,2	97,3
	I. s/ aguas residuales	16.067,2		
ASTURIAS	I. s/ afecciones amb. agua	70.631,7	91.327,4	77,3
BALEARES	canon saneamiento	81.714,5	111.534,4	73,3
CANTABRIA	canon del agua	28.949,9	29.402,4	98,5
CATALUÑA	canon del agua	488.452,1	903.774,6	54,0
EXTREMADURA	canon saneamiento	8.220,1	113.850,6	7,2
GALICIA	canon del agua	54.319,5	88.195,1	61,6
R. MURCIA	canon saneamiento	56.001,7	62.663,1	89,4
LA RIOJA	canon saneamiento	14.320,7	18.942,4	75,6
C. VALENCIANA	canon saneamiento	198.279,6	221.308,6	89,6
TOTAL TRIB. AGUA		1.221.205,3	1.868.923,3	65,2
TOTAL CC. AA.			2.380.483,1	51,3

Fuente: Elaboración propia a partir del MH.

El resumen de los tributos relacionados con el agua en el marco de la fiscalidad propia de las comunidades autónomas resulta suficientemente elocuente: los cánones de agua constituyen los tributos autonómicos más relevantes. Su recaudación global (1.221 millones de euros) equivale al 65,34% del total de la imposición propia de las comunidades examinadas, pero en algunas autonomías casi llega al 100 por 100 (Cantabria, Andalucía, Aragón).

En cambio, si examinamos la situación en la que se encuentran lo que podríamos considerar otras “familias” de impuestos verdes, nos encontraremos con resultados mucho menos alentadores.

Por ejemplo, en relación con los tributos relacionados con emisiones de gases, el balance contrasta enormemente con el efectuado respecto de los tributos sobre el agua. Si rehacemos el cálculo anterior, el porcentaje obtenido por este tipo de tributos cae hasta el 4% del importe total de recaudación de impuestos propios.

Cuadro 5. Recaudación por tributos relacionados con las emisiones de gases y por tributación propia 2021

Miles de euros y porcentajes

	Tributo	Rec. Emisiones	Rec. IP	Emisiones/IP
ANDALUCÍA	I. s/ emisión de gases a la atmósfera	1.550,4	144.995,4	1,1
ARAGÓN	I. s/ emisiones de contaminantes	-	82.929,2	0,0
	I. s/ grandes áreas de venta	184,3		0,2
ASTURIAS	I. s/ grandes establecimientos comerciales	10.987,4	91.327,4	12,0
C - LA MANCHA	I. s/activ. inc. med. amb.	454,8	12.619,1	3,6
CATALUÑA	I. s/ emision gases aviación	2.286,6	903.774,6	0,3
	I. s/ emision gases industria	746,4		0,1
	I. s/ grandes estab. comerciales	57.143,0		8,4
GALICIA	I. s/ la contaminación atmosférica	490,8	88.195,1	0,6
R. DE MURCIA	I. s/emisiones gases atmósfera	622,0	62.663,1	1,0
C. VALENCIANA	I. s/ activ. medio amb. (t)	20.707,0	221.308,6	9,4
TOTAL		95.172,70	1.607.812,50	5,9
TOTAL CC. AA.			2.380.483,05	4,0

(t) Este impuesto también grava la producción de energía eléctrica y de sustancias peligrosas.

Fuente: Elaboración propia a partir del MH.

La siguiente tabla resulta muy ilustrativa sobre el peso recaudatorio que corresponde a cada tipo de tributo verde. Permite diferenciar entre los que se relacionan con el ciclo del agua, los que gravan residuos, los tributos sobre emisiones y los que recaen sobre los recursos naturales. Agrupa el total de impuestos ambientales y lo pone en relación con el total recaudado por los impuestos propios. La proporción entre unos y otros es el dato que se aloja en la columna final de la derecha. El total asciende a un 69%, pero en algunas comunidades, como las dos Castillas y Valencia, supone el 100 por 100 de la fiscalidad propia. Quedan excluidos, claro está, tributos propios no susceptibles de englobarse como alguna clase de tributo ecológico.

Cuadro 9. Relación entre tributos sobre los recursos e impuestos propios 2020

Miles de euros y porcentajes

	Agua	Residuos	Emisiones	Recursos	I. Amb.	IP	I. Amb./IP
ANDALUCÍA	139.591,5	513,4	1.550,4		141.655,3	144.995,4	97,7
ARAGÓN	80.724,2		184,3	2020,7	82.929,2	82.929,2	100,0
ASTURIAS	70.631,7		10.987,4	1.985,7	83.604,8	91.327,4	91,5
BALEARES	81.714,5				81.714,5	111.534,4	73,3
CANARIAS					0,0	424.996,4	0,0
CANTABRIA	28.949,9	452,5			29.402,4	29.402,4	100,0
C - LA MANCHA			454,8	12.164,2	12.619,0	12.619,1	100,0
C y LEÓN		6.803,3		63.528,9	70.332,2	70.332,1	100,0
CATALUÑA	488.452,1	102.780	60.176,0	3.879,7	655.288,2	903.774,6	72,5
EXTREMADURA	8.220,1	4.416,3		97.161,4	109.797,8	113.850,6	96,4
GALICIA	54.319,5	171,2	490,8	22.142,1	77.123,6	88.195,1	87,4
MADRID		2.138,6			2.138,6	3.612,2	59,2
R. MURCIA	56.001,7	1.989,4	622,0		58.613,1	62.663,1	93,5
LA RIOJA	14.320,7	1.039,3			15.360,0	18.942,4	81,1
C. VALENCIANA	198.279,6	2.322,0	20.707,0		221.308,6	221.308,6	100,0
TOTAL	1.221.205,3	122.626,4	95.172,7	202.882,7	1.641.887,2	2.380.483,1	69,0

Fuente: Elaboración propia a partir del MH.

En este punto, cabría apostillar que no parece correcto extender la etiqueta de tributo verde o ecológico a determinados tipos de impuestos.

Estamos pensando en el caso de los impuestos sobre estancias turísticas, así como en los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales. Como es sabido, unos y otros encuentran parte de su supuesta razón de ser en actuar

sobre el daño ambiental causado por el turismo y por la proliferación de grandes centros comerciales (“externalidades negativas”). En estos casos, la coartada medioambiental es más bien solo eso: una excusa para alumbrar tributos con los que obtener alguna recaudación adicional y que permiten visibilizar políticas sectoriales que atienden a demandas de determinados sectores de la población, descontentos con las desventajas que lleva aparejado el turismo⁷ o disconformes con la irrupción de modelos de distribución comercial importados de otras latitudes, aunque predominantes en el mundo actual. La afectación de los recursos obtenidos con estos impuestos quiere aparecer como índice de extrafiscalidad y de fidelidad a la concepción ideológica en la que militan quienes los patrocinan.

En el apartado de las paradojas no queremos dejar de mencionar los cánones eólicos donde no deja de ser contradictorio justificarlos en la lucha contra la contaminación visual como razón de ser cuando constituyen una expresión clara de la potenciación de las energías limpias.

Ahora bien, cualquier valoración seria sobre la eficacia y rentabilidad de los tributos propios verdes está condenada al fracaso si no se cuenta con información sobre el éxito de esas figuras desde el punto de vista de su utilidad como instrumentos ambientales. La fiscalidad verde no deja de ser una herramienta más del derecho ambiental encuadrada en los mecanismos “command and control” que debe aspirar a actuar complementariamente junto con otros mecanismos de protección del medio ambiente. Más allá de los números que recogen los resultados de su recaudación, es preciso saber si en la realidad cumplieron adecuadamente la misión que se supone que constituye su razón de ser. Quedarse solo con las cifras de recaudación sería un error, pues, por su propia naturaleza, estos tributos han de aspirar a recaudar cada vez menos porque eso sería indicativo de que las conductas ambientales sobre las que recaen con efecto punitivo han retrocedido. Caso aparte, y sumamente relevante, es el de los impuestos ambientales concebidos con arreglo a una concepción sostenible del principio de “quien contamina paga”. El caso de los cánones del agua es aquí prototípico: no se aspira a erradicar la conducta contaminante, sino solamente a contenerla dentro de unos límites y, entretanto, el agente contaminador colaborará económicamente en sufragar las

7. Acertadamente, Adame apunta los efectos negativos de este tipo de tributos sobre el turismo (Adame, *Análisis desde la perspectiva ambiental de la tributación de la Comunidad Autónoma de Andalucía*, 246).

políticas públicas de abastecimiento y saneamiento de aguas. Como recuerda Adame Martínez, en un caso se asume una función disuasoria y en el otro una función reparadora.⁸

No hay dato alguno que permita opinar fundadamente a favor o en contra del funcionamiento en la realidad de los impuestos sobre emisiones. Lo único que sabemos es que su recaudación es muy exigua, al punto de que en algunas comunidades se sitúa en torno al medio millón de euros (Galicia, 490.800 €; Murcia, 622.000 €). Cuesta mucho suponer que cifras tan escasas puedan ser interpretadas como signo indicativo de ausencia de emisiones contaminantes. No es, por tanto, ocioso preguntarse si vale realmente la pena instaurar este tipo de tributos cuyo rendimiento probablemente no cubra siquiera los costes administrativos de su gestión. Urge preguntarse, también, si las administraciones autonómicas no ven comprometida su eficiencia al diversificar esfuerzos materiales y humanos en la puesta en práctica, la aplicación periódica y el control de tanta figura tributaria en sí bien distinta una de otra.

4. Toma en consideración de la potenciación de la capacidad normativa sobre tributos cedidos como alternativa a la saturación de impuestos propios

Constatada esta tendencia inflacionaria en la desatada proliferación de tributos propios y confirmada la ausencia de datos acreditativos sobre la eficacia que cabe reconocer en aquellos que sirven al ideal ambiental respecto del fin u objetivo que justifica su existencia, resulta aconsejable repensar esta forma de ejercitar el poder tributario autonómico.

Debe quedar claro que cualquier replanteamiento futuro de la financiación autonómica depende, entre otros aspectos, de conservar y potenciar la capacidad de decidir fiscalmente sobre los tributos que recaen sobre los ciudadanos de cada territorio autonómico. Es una cuestión que no admite discusión, pues va ligada a la autonomía política y financiera de las comunidades autónomas. Es, por tanto, fluido vital que alimenta el Estado autonómico tal y como lo concibe la Constitución.

8. *Ibíd.*, 24.

Ahora bien, a la vista del cariz que está tomando el examen de la situación actual y el devenir esperable de los tributos propios, no es ocioso preguntarse si ese ejercicio del poder tributario no puede encontrar como alternativa interesante potenciar la capacidad normativa autonómica que se ostenta sobre los tributos estatales cedidos. Vale la pena plantearse impulsar el otro instrumento que garantiza un ejercicio intenso de la autonomía tributaria por parte de los parlamentos autonómicos: la potestad normativa autonómica sobre los tributos cedidos por el Estado.

Mentiríamos si no reconociéramos el abundante uso que ya se hace de este instrumento, y así lo prueban las numerosas medidas de esta índole que aprueban año tras año nuestras comunidades autónomas. Pero no es menos cierto que hay parcelas en las que parece lógico avanzar, como es el caso de incrementar la intervención de las comunidades en el fomento de la economía de sus territorios. En este sentido, determinadas limitaciones legales no se amoldan bien a la realidad actual. Es posible, todavía, abrir la mano en parcelas hoy vedadas como son, por ejemplo, las deducciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) a modo de incentivo empresarial o económico. Recuérdese que el art. 46.1 de la Ley 22/2009 impide que esas deducciones penetren en ese terreno al permitir únicamente las del siguiente tenor:

Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Estas son las limitaciones legales y, con arreglo a tales limitaciones legales, el Tribunal Constitucional ha dictaminado sobre deducciones autonómicas en la cuota del IRPF en tres ocasiones. El examen de esa jurisprudencia constitucional sirve, además, para profundizar en el significado de la expresión “circunstancias personales y familiares”, que utiliza la Ley 22/2009.

Tenemos, pues, que acercarnos a las sentencias del TC 161/2012, de 20 de septiembre; 197/2012, de 6 de noviembre, y 21/2022, de 9 de febrero, que han declarado la inconstitucionalidad de una serie de deducciones autonómicas en la cuota del IRPF por rebasar los límites establecidos a la capacidad normativa de las comunidades autónomas en esa concreta materia.

En la STC 161/2012 se aborda la constitucionalidad de una doble deducción: para el fomento del autoempleo de los jóvenes y de las mujeres emprendedoras

de Andalucía. El TC resuelve manejando los artículos de la LOFCA (10.3 y 19.2) y de la Ley 22/2009 (art. 46.1) y concluye que las deducciones se encuentran ligadas al ejercicio de actividades económicas, puesto que sus posibles beneficiarios deben estar de alta en el censo de empresarios y profesionales. “Se trata así claramente de deducciones vinculadas con la obtención de rentas empresariales o profesionales” (FD 5º).

Cuando el art. 46.1 de la Ley 22/2009 permite el establecimiento de deducciones por “circunstancias personales y familiares”, continúa diciendo, “se está refiriendo a elementos estrictamente personales [...] sin estar anudados a la obtención de una renta en particular”. O sea, “se establece que las deducciones autonómicas lo sean por circunstancias puramente personales, es decir, no vinculadas a la obtención de una categoría de rentas en particular cuyo importe se vea reducido a consecuencia de la deducción”. En el caso analizado, el TC estima que no solo se incumple que las deducciones se refieran a circunstancias personales y familiares, sino que, también, se incumple el límite consistente en no minorar el gravamen de una categoría de renta, pues, como se ha indicado, las deducciones afectan al gravamen de los rendimientos de actividades económicas. Esta doble extralimitación competencial sustenta la declaración de inconstitucionalidad de tales deducciones.

Similarmente, la STC 197/2012 aprecia que la deducción a favor de los trabajadores autónomos o por cuenta propia establecida en una ley asturiana adolece de los mismos defectos. El TC llega a esa conclusión aplicando la tesis desarrollada en la STC 161/2012 e identifica, de nuevo, la misma extralimitación competencial que implica la vulneración del art. 149.1.14 CE.

Por último, en la STC 21/2022, de 9 de febrero, vuelve a tratarse una deducción aprobada por el Principado de Asturias que “tiene por destinatarios a contribuyentes del IRPF que hayan obtenido subvenciones y/o ayudas autonómicas «para paliar el impacto provocado por la Covid-19 sobre los sectores especialmente afectados por la pandemia». De la propia denominación del beneficio fiscal se colige que tiene por objeto las subvenciones y ayudas reconocidas a contribuyentes del IRPF que desarrollan actividades económicas”, se advierte en el FD 3º de la Sentencia. Y continúa señalando:

Por aplicación de los criterios del impuesto sobre sociedades, al que se remite a estos efectos el art. 14.1 b) LIRPF, cuando las ayudas se aplican a compensar gastos del ejercicio o la pérdida de ingresos, tendrán el tratamiento de subven-

ciones corrientes y deberán tributar como ingresos del ejercicio. Y cuando se perciben por empresarios y profesionales, como es el caso, constituyen ingresos que se integran en los rendimientos de actividades económicas, aunque se dirijan a compensar la escasa o nula actividad por razón de la pandemia. Es decir, por más que su perceptor no haya obtenido otro ingreso, al no haber podido desarrollar su actividad, deberá integrar el importe de la subvención o ayuda recibida de la comunidad autónoma en la base imponible general del IRPF, en el apartado «rendimientos de actividades económicas».

Así las cosas [concluye], una deducción como la impugnada queda excluida de las que pueden establecer las comunidades autónomas, ya que «afecta al desarrollo de actividades económicas». En las SSTC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 5, y 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 4, referidas ambas a deducciones autonómicas que se declararon inconstitucionales por incumplir el límite de «no afectar al desarrollo de actividades económicas», hemos interpretado dicha expresión en el sentido de «ligadas al ejercicio de actividades económicas» o «vinculadas con la obtención de rentas empresariales o profesionales». Tal es el caso de la deducción enjuiciada, puesto que —como admite la representación autonómica— las ayudas y subvenciones a que se refiere son rentas empresariales o profesionales, mientras que el límite del art. 46.1 c) de la Ley 22/2009 busca precisamente —como alega el abogado del Estado— que el gravamen en el IRPF de las actividades económicas (así como el de las rentas del ahorro) sea homogéneo en todo el territorio nacional, lo que no se verificaría de admitirse deducciones autonómicas como la enjuiciada. Así pues, el Estado, titular del impuesto, no ha cedido esta competencia normativa y se ha reservado la decisión sobre la tributación, incluidos los beneficios fiscales, de este tipo de rentas.

En suma, la deducción regulada en el art. 14 nonies del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos, en la redacción dada por el art. 39.8 de la Ley 3/2020, vulnera la prohibición del art. 46.1 c) de la Ley 22/2009 (art. 149.1.14 CE en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE).

De momento parece que se ha salvado de la declaración de inconstitucionalidad otro supuesto. Es el caso de la deducción en la cuota íntegra autonómica del IRPF, prevista por la ley 3/2020, de 30 de octubre, de Valencia. Es este un beneficio fiscal pensado para aliviar el IRPF de trabajadores por cuenta ajena (cfr. art. 3 del Decreto ley valenciano 3/2020, de 10 de abril) que vieron incrementar su base de tributación como consecuencia de recibir ayudas públicas por resultar perjudicadas por reducción de jornada a causa de la crisis sanitaria provocada por la COVID-19. Se trata de una deducción que minor

directamente el gravamen de una clase de renta, en este caso los rendimientos del trabajo. No consta su impugnación ante el TC hasta este momento.

De todos modos, los otros casos señalados son indicativos de que predomina una interpretación estricta de la ley vigente y no es esperable flexibilidad en esta materia, si fuera el caso, por parte del TC.

Es realmente paradójico que en un contexto como el actual, en el que las comunidades autónomas se han dotado de tantos instrumentos para trabajar en pro de los intereses de sus ciudadanos, existan barreras de esta naturaleza, probablemente rémoras de épocas anteriores. No cabe duda de que urge abrir brecha en este aspecto y profundizar sobre las posibilidades de adaptar el ordenamiento jurídico a fin de permitir que las decisiones políticas autonómicas en materia económica encuentren un cauce más para llegar a los ciudadanos en la capacidad normativa autonómica sobre los tributos que el Estado les ha cedido.

5. Conclusiones

Primera. Los datos analizados sustentan la impresión de que es preciso plantear un rumbo nuevo en la evolución de la tributación propia de las comunidades autónomas, muy señaladamente en buena parte de los considerados tributos ecológicos. A tal efecto, debe tenerse en cuenta:

- El elevado grado de conflictividad desde el punto de vista, sobre todo, constitucional.
- El incremento paulatino e imparable de nuevas figuras tributarias propias, sin parangón en derecho comparado.
- La incógnita que persiste respecto de la utilidad de este ejército de tributos ecológicos en la consecución de los fines no fiscales que explican su misma existencia.
- La proclividad a la utilización con fines políticos de determinados tributos orientados a penalizar colectivos muy reducidos y conductas muy selectivas.

Segunda. Se sugiere, como alternativa, sopesar la ampliación de la capacidad normativa reconocida a las comunidades autónomas sobre los tributos estatales cedidos con la intención de favorecer el uso del instrumento fiscal en iniciativas de orden económico y empresarial en el marco de su territorio.

Bibliografía

- Adame Martínez, Francisco. *Análisis desde la perspectiva ambiental de la tributación de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el entorno de las restantes comunidades autónomas y la Unión Europea*. Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía. Junta de Andalucía, 2020.
- Borrero Moro, Cristóbal J. “Las dificultades de encaje del canon de saneamiento valenciano en los institutos jurídico-tributarios”. *Crónica Tributaria* 140 (2011).
- Falcón y Tella, Ramón. “La reforma del canon del agua en Cataluña: análisis desde la perspectiva constitucional y de la prohibición de ayudas de Estado”. *Quincena Fiscal* 5 (marzo 2012).
- Ferreiro Lapatza, José Juan, et al. *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario: Base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales*. Madrid: Marcial Pons, 2008.
- . *La justicia tributaria en España: Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- Galapero Flores, Rosa. “El impuesto asturiano sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente”. *Quincena Fiscal* 20 (noviembre 2014).
- García Moreno, V. Alberto. “La constitucionalidad del impuesto autonómico que grava las instalaciones que inciden en el medio ambiente (IIIMA): ¡A la tercera va la vencida!”. *Carta Tributaria* 47 (febrero 2019).
- Menéndez Moreno, Alejandro. “De nuevo los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas y su contrastación constitucional (A propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2014)”. *Quincena Fiscal* 10 (mayo 2014).
- Miguel Canuto, Enrique de. “Impuesto sobre la afección medioambiental en Castilla-León”. *Gaceta Fiscal* 321 (julio-agosto 2012).
- . “Impuesto valenciano sobre actividades que inciden en el medio ambiente”. *Carta Tributaria* 20 (noviembre 2016).
- Moreno García, Javier. “La alta conflictividad sobre los tributos propios autonómicos ante el Tribunal Constitucional: un problema no resuelto”. *Revista Vasca de Administración Pública* 115 (septiembre-diciembre 2019).
- REAF Asesores Fiscales, y Consejo General de Economistas. *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2023*. Marzo, 2023.

- Rovira Ferrer, Irene. “Estado actual y perspectivas de futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios”. *Revista d’Estudis Autònoms i Federals* 24 (octubre 2016).
- Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Hacienda. *Tributación Autonómica 2022*. Actualizado a 18 de mayo de 2023. <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-Autonomica-2022.aspx>.
- Tandazo Rodríguez, Ada, y Pedro Manuel Herrera Molina. “Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica (Análisis de la STC 87/2019, de 20 de junio, rec. núm. 5334/2017)”. *Revista de Contabilidad y Tributación* 442 (enero 2020).
- Villar Rubio, Elena, y Pedro Enrique Barrilao González. “Los impuestos ecológicos en Andalucía y su impacto en la recaudación tributaria”. *Revista Técnica Tributaria* 10 (abril-junio 2015).

El desarrollo extrafiscal de los impuestos propios en Cataluña de carácter no medioambiental: los impuestos sobre viviendas vacías, bebidas azucaradas envasadas y activos no productivos de las personas jurídicas

Irene Rovira Ferrer

Profesora agregada de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat Oberta de Catalunya (España)

The Non-fiscal Development of Catalonia's own Non-environmental Taxes: Taxes on Empty Homes, Packaged Sugary Drinks and Non-productive Assets of Legal Persons

ABSTRACT The taxes created by the Spanish autonomous communities are highly unequal and even non-existent in some cases, despite implying the exercise of their most relevant and complete tax authority. However, due to the limits of this power and the political costs of exercising it, a common feature of these regional taxes is their non-fiscal nature, focusing especially on the environmental field (since neither the State nor local entities had imposed taxes in this regard). Nevertheless, Catalonia has opened a new path for the proliferation of these regional taxes with taxes on empty homes, packaged sugary drinks and non-productive assets of legal persons, which are of special interest after the taxes on the environment implemented by the State (with the corresponding loss of validity of the matching regional taxes). Consequently, after analysing the general configuration of the aforementioned Catalan non-environmental taxes, their positive and negative aspects will be delimited as a way of addressing the potential growth of regional taxes, although the due exercise of this autonomous tax power requires a reformulation of the general financing system.

KEYWORDS own taxes; Catalonia; empty homes tax; packaged sugary drinks tax; non-productive assets tax.

RESUMEN A pesar de implicar el ejercicio de su potestad tributaria más relevante y completa, los impuestos propios creados por las comunidades autónomas (CC. AA.) son del todo desiguales e incluso inexistentes en algún caso. No obstante, a causa de los límites de dicha potestad y de los costes políticos y sociales de su ejercicio, una característica común en todos

ellos es su carácter extrafiscal, centrándose especialmente en el ámbito medioambiental (ya que ni el Estado ni las corporaciones locales habían gravado al respecto). Sin embargo, Cataluña ha abierto una nueva vía para su proliferación formada por los impuestos sobre viviendas vacías, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre activos no productivos de las personas jurídicas, la cual resulta de especial interés tras la imposición sobre el medioambiente iniciada por el Estado (con la correspondiente pérdida de vigencia de los impuestos propios coincidentes). Por consiguiente, tras analizar la configuración general de los mencionados impuestos de índole no medioambiental, se delimitarán sus aspectos positivos y negativos como vía de potencial crecimiento de los impuestos propios del resto de CC. AA., aunque el debido ejercicio de esta potestad tributaria autonómica requiere una reformulación del sistema de financiación general.

PALABRAS CLAVE impuestos propios; Cataluña; impuesto sobre viviendas vacías; impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas; impuesto sobre activos no productivos de las personas jurídicas.

1. Introducción

Uno de los recursos de las comunidades autónomas (CC. AA.) que enumera el art. 157.1.b) de la Constitución española (CE) son sus tributos propios, es decir, los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales que, de conformidad con la potestad tributaria que les concede el art. 133.2 de la CE (en tanto que manifestación directa de la autonomía financiera que les consagra el art. 156.1 de la CE), establezca y exija cada una.

Entre ellos, la concreta posibilidad de crear impuestos propios es la que constituye la potestad tributaria autonómica más genuina y completa, aunque su ejercicio por las distintas CC. AA. ha sido del todo dispar. Así, por ejemplo, mientras que hoy algunas no tienen ninguno vigente (como Madrid) o solo uno (como Castilla y León), otras tienen un conjunto relevante en vigor, siendo la más prolífica la C. A. de Cataluña, con un total de 11.

De todos modos, a causa de su coste social y político y de los estrictos límites que restringen su creación, un aspecto común en todos ellos es su marcado carácter extrafiscal,¹ siendo, además, la gran mayoría de índole medioam-

1. De conformidad con el segundo párrafo del art. 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), recuérdese que “los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como

biental (lo que se debe fundamentalmente a que ni las corporaciones locales ni el Estado tenían tributos al respecto).

Sin embargo, con el fin de unificar la tributación medioambiental, el Estado ha empezado a gravar en este ámbito, con la correspondiente derogación de los impuestos autonómicos coincidentes. Y es que, con base en el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), el Estado está habilitado para establecer tributos sobre hechos imponible ya gravados por los tributos autonómicos, aunque siempre que prevea las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las CC. AA. afectadas por la correspondiente disminución de ingresos.

A modo de ejemplo, así ha ocurrido con la entrada en vigor el 1 de enero de 2023 del impuesto estatal sobre la deposición de residuos en depósitos controlados, la incineración y la co-incineración, aprobado por la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados por una economía circular, el cual, a pesar de contemplarse como objeto de cesión a las CC. AA., ha comportado la derogación de sus impuestos propios con el mismo hecho imponible.²

Por ello, en el contexto actual, los impuestos autonómicos de carácter no medioambiental se alzan como la vía prioritaria que seguir para su potencial crecimiento futuro, destacando a tal efecto por su carácter innovador los tres creados en la C. A. catalana: el impuesto sobre viviendas vacías (IVV), el impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas (IBAE) y el impuesto sobre activos no productivos de las personas jurídicas (IANPPJ).

De hecho, prueba de su relevancia actual es que otras CC. AA. ya han empezado a optar por su establecimiento, como ha ocurrido, después de que el Tribunal Constitucional (TC) confirmara la constitucionalidad del homónimo catalán, con la aprobación del IVV en la Comunidad Valenciana o con la del impuesto sobre las viviendas vacías a los grandes tenedores (IVVGT) en Extremadura.

instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

2. En concreto, en el caso de Cataluña, ha comportado la derogación de los cánones sobre la incineración de residuos municipales, sobre la deposición de residuos municipales, sobre la deposición controlada de residuos de la construcción y sobre la deposición controlada de residuos industriales en fecha 31 de diciembre de 2022.

Así pues, tras delimitar la extrafiscalidad de los impuestos propios autonómicos como vía para su proliferación, el análisis de las principales características del IVV, del IBAE y del IANPPJ constituye el objeto del presente trabajo, tanto con el fin de valorar y mejorar su propia configuración como para determinar las consecuencias positivas y negativas de su establecimiento en cuanto a camino que seguir por el resto de CC. AA.

2. La extrafiscalidad como vía de proliferación de los impuestos propios

Como precisó la STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 4, la potestad de las CC. AA. para crear sus tributos propios y regular sus elementos esenciales viene delimitada por el denominado “canon de constitucionalidad”, el cual se conforma por la propia CE, los respectivos estatutos de autonomía y las leyes estatales que, dentro del marco constitucional, deslindan las competencias entre el Estado y las CC. AA. (esencialmente la LOFCA).³

En concreto, del análisis conjunto de este bloque de constitucionalidad, pueden sintetizarse los límites que deben respetar los impuestos propios autonómicos en el principio de reserva de ley: el de igualdad en los derechos y las obligaciones de los ciudadanos; el de coordinación con la hacienda estatal; el de solidaridad; el de territorialidad; el de no discriminación, y, en tanto que tributos, los denominados *principios de justicia tributaria* derivados del art. 31.1 de la CE (el principio de capacidad económica, el de igualdad tributaria, el de generalidad, el de progresividad y el de no confiscatoriedad).

No obstante, al ser parte del ordenamiento jurídico interno conforme a los arts. 93 y 96 de la CE, también deben respetar las limitaciones procedentes del derecho de la Unión Europea (UE), las cuales, además de las que derivan de las directrices y reglas de armonización sobre determinadas materias, se

3. Por lo que respecta a la LOFCA, con base en el art. 157.3 de la CE, el Estado ha desarrollado los principios constitucionales del poder tributario autonómico “a fin de alcanzar un mínimo grado de homogeneidad” (STC 68/1996, de 18 de abril, FJ 9), regulando asimismo la tramitación de los conflictos que puedan surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre él mismo y las CC. AA. (ya que, conforme a los arts. 133.1 y 149.1.14.^a de la CE, no solo ostenta competencia exclusiva sobre la hacienda general, sino que es a él a quien corresponde exclusivamente la potestad originaria para establecer los tributos mediante ley).

circunscriben fundamentalmente a la prohibición de vulnerar la libre competencia, de constituir una “ayuda de Estado” y de generar cualquier tipo de restricción no justificada al libre intercambio de productos, al libre establecimiento de personas, a la libre prestación de servicios y al libre movimiento de capitales (arts. 119 y 107 y títulos II y IV del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, TFUE, respectivamente).⁴

De todos modos, los límites que entrañan una mayor restricción a la hora de ejercer esta potestad autonómica son los contemplados en los apartados 2 y 3 del art. 6 de la LOFCA, en virtud de los cuales las CC. AA. no pueden establecer tributos sobre hechos imposables ya gravados por el Estado o por los tributos locales (donde ya se someten a imposición las principales manifestaciones de capacidad económica). Pero, además, como se señalaba, se habilita al Estado para establecer tributos sobre hechos imposables ya gravados por los tributos autonómicos (siempre que prevea las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las CC. AA. afectadas por la disminución de ingresos que ello les suponga), aunque también se contempla que las autonomías podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserva a las corporaciones locales si establecen las medidas de compensación o coordinación adecuadas para que sus ingresos no se vean mermados ni reducidos en sus posibilidades de crecimiento futuro.⁵

4. Entre la extensísima bibliografía acerca de las condiciones y los límites para el establecimiento de tributos propios por parte de las CC. AA., véase, entre otros, Adame, *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*; Galán et al., *Tributos locales y autonómicos*; Escribano, “Los tributos propios autonómicos y la prohibición de doble imposición”; Patón, *El principio de autonomía en el ámbito tributario*; Sanz, *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*.

5. En relación con las entidades locales, procede destacar la modificación del art. 6.3 de la LOFCA que realizó la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, en tanto que su anterior redacción únicamente permitía que las CC. AA. establecieran y gestionaran tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reservaba a las corporaciones locales (con las oportunas medidas compensatorias) si la propia legislación así lo autorizaba y regulaba de forma específica (lo que únicamente ocurría en relación con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica [IVTM] y el impuesto municipal sobre gastos suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca —disposición adicional primera del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales [TRLRHL], aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo—). Por consiguiente, con la actual regulación, no solo se pretendió reducir la conflictividad que generaba tanto la mayor amplitud del concepto “materia imponible” como la mayor discrecionalidad implícita en la valoración de su coincidencia, sino que también se procuró ampliar el espacio fiscal otorgado a las CC. AA. Para un mayor desarrollo de la conveniencia de su reforma, véase Borrero, “Razones y encaje constitucional de una reforma”.

Así pues, como ha precisado el TC, lo que prohíben actualmente tales preceptos es solo la duplicidad de hechos imposables, atendiendo a tal efecto a “un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Por consiguiente, no impiden el gravamen de una misma materia imponible (entendida como “toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico”), y es que, de ser así, “se negaría en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos” (pues “la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales”).⁶

Además, como se desprende de su jurisprudencia, es importante precisar que el análisis de la eventual duplicidad de hechos imposables debe basarse en su sentido técnico, por lo que no puede realizarse de forma literal y mucho menos en función de su configuración gramatical (ya que las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, “tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengan sometidas”).⁷ En consecuencia, lo que resulta necesario es “atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no solo la riqueza gravada o materia imponible, que es el punto de partida de toda norma tributaria, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo”,⁸ es decir, considerando tanto el hecho imponible como “los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con este: sujetos pasivos, base imponible, y demás elementos de cuantificación del hecho imponible, como la cuota tributaria o los supuestos de exención”.⁹

6. STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14. Además, como han reconocido otras sentencias, como la STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4, “ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria”.

7. STC 73/2011, de 19 de mayo, FJ 4.

8. STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4.

9. STC 74/2016, de 14 de abril, FJ 2.

Y es justamente por tales consideraciones que, con el fin de hacer viable su restringido ámbito de actuación, la extrafiscalidad ha sido la vía por la que han optado las CC. AA. a la hora de crear sus impuestos propios, la cual, además de evitar la duplicidad de hechos imposables, permite paliar los costes políticos y sociales inherentes en su aprobación y justificar la eventual vulneración de las otras limitaciones expuestas.¹⁰

Sin embargo, al consistir sus impuestos propios vigentes en figuras en las que “la *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos”, sino destinados a responder “principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”,¹¹ su eficacia en cuanto a mecanismos para la financiación autonómica se encuentra ciertamente en entredicho, ya que, al promover objetivos y fines constitucionales mediante el estímulo o el desincentivo de conductas, su recaudación minorará a medida que logren la finalidad perseguida.¹²

Y es que, desde el punto de vista de la dogmática tributaria, así se desprende de los tres requisitos que Varona identifica para que un tributo pueda tener la consideración de extrafiscal, los cuales se concretan en los siguientes:¹³

a) En primer lugar, y a pesar de que, en tanto que tributos, la función recaudatoria y el gravamen de un presupuesto que contenga un mínimo de riqueza real o potencial que no sea ficticia deberán estar siempre presentes (al así

10. A modo de ejemplo, en relación con las limitaciones procedentes de la UE, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha admitido que podrán aceptarse determinadas vulneraciones si provienen de medidas que cumplan cuatro requisitos acumulativos: que se apliquen de manera no discriminatoria (especialmente por razón de la nacionalidad); que estén justificadas por razones imperiosas de interés general; que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen, y que no vayan más allá. (A modo de ejemplo, STJUE de 10 de marzo de 2009, *Hartlauer/Comisión*, asunto C-169/07, ECLI:EU:C:2009:141, apartado 44.)

11. En relación con esta definición de los tributos extrafiscales por parte del TC, véase, entre otras, la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13.

12. En este sentido, véase Varona, *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, 30, 38, al señalar que deben cuantificarse en función de si se contribuye más o menos al alcance de los fines perseguidos.

13. Varona, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, 23-30.

requerirlo el art. 31.1 de la CE),¹⁴ deberán tener una finalidad que sea “primordialmente” la de perseguir objetivos y fines constitucionalmente legítimos y no la de obtener ingresos, considerando, además, la antinomia que, como se señalaba, existe con carácter general entre las finalidades fiscal y extrafiscal.

Por consiguiente, este requisito permite diferenciar los “tributos extrafiscales propios” (entendidos como aquellos en los que en su fundamento y estructura están concebidos para lograr un objetivo extrafiscal, plasmándose dicha finalidad en su propia configuración) de los “tributos extrafiscales improprios” (concebidos como los que, siendo genuinamente recaudatorios, contienen elementos extrafiscales ajenos a su finalidad fiscal y sin que esta resulte alterada, como puede ser el caso de las bonificaciones de hasta el 50% de la cuota íntegra del impuesto sobre los bienes inmuebles, IBI, que contempla el art. 74.5 del TRLRHL para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol).¹⁵

b) En segundo lugar, la finalidad extrafiscal deberá estar plasmada en los elementos centrales de la estructura del tributo, lo que también requiere el TC al señalar que, para que esta pueda tener consecuencias, no bastará con que se encuentre declarada en el preámbulo de su correspondiente norma de creación.¹⁶

c) Y, en tercer lugar, este tipo de tributos deberán orientar las conductas y actividades de los sujetos pasivos al cumplimiento de la finalidad perseguida,

14. En relación con estas últimas exigencias derivadas del principio de capacidad económica, véase, entre otras, la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, habiendo concretado Varona que la existencia de una riqueza real o potencial como presupuesto fundamental de su obligación tributaria es la que requiere la faceta absoluta de dicho principio (Varona, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, 93). Sin embargo, el mismo autor también identifica su faceta relativa, la cual permite distinguir entre la denominada *extrafiscalidad regular* (que es la que opera cuando existe una relación directamente proporcional entre la carga tributaria y la riqueza manifestada por la situación gravada, de modo que, a medida que se obtenga un mejor logro de la finalidad extrafiscal, disminuirá su recaudación y la riqueza derivada de la situación gravada) y la *fiscalidad irregular* (la cual tendrá lugar en los tributos extrafiscales en los que, al llevar aparejada la finalidad extrafiscal un aumento de la riqueza del contribuyente, a medida que se incremente la riqueza derivada de la situación gravada, disminuirá la recaudación tributaria). (Ibíd., 93 y ss.)

15. Ibíd., 24 y 25.

16. Entre otras, SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5, y 122/2012, FJ 4.

de modo que, además de tener que cuantificarse en función de si estos contribuyen más o menos a su alcance, deben existir mecanismos que reduzcan la carga tributaria si se realizan actos encaminados a su logro.

Así pues, partiendo de tales consideraciones, procede entrar a valorar tanto las principales características de los tres impuestos aquí estudiados como su extrafiscalidad.

3. El impuesto sobre viviendas vacías

Una vez contextualizados los impuestos propios de las CC. AA. dentro del ámbito de la extrafiscalidad, procede iniciar el análisis de los impuestos objeto de este estudio empezando con el IVV, cuya aprobación se enmarca dentro del art. 47 de la CE.

En concreto, además de estar reconocido como derecho de todas las personas por parte de los arts. 25 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre de 1948, 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de Naciones Unidas de 1966 y 34.3 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea del año 2010, señala el art. 47 de la CE que “todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada” y añade que “los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho”.

Por consiguiente, al estar ubicado este último precepto dentro del capítulo III del título I de la CE, constituye un principio rector de la política social y económica y no un derecho fundamental, lo que permite que el legislador, conforme al art. 2.1 de la LGT, pueda utilizar los tributos para procurar garantizar su efectivo cumplimiento.

Así pues, y considerando la competencia exclusiva de las CC. AA. en materia de vivienda,¹⁷ la Ley catalana 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012 (LIVV), creó el IVV como un nuevo impuesto propio de la C. A. de Cataluña, precisando en su preámbulo que la finalidad extrafiscal que con él se preten-

17. Art. 56 de la CE.

de conseguir es “la reducción del *stock* de viviendas vacías y el aumento del número de viviendas en alquiler social” dentro del territorio catalán.

De este modo, ante la experiencia positiva de países como Francia, el Reino Unido o Dinamarca con gravámenes similares,¹⁸ el IVV grava el incumplimiento de la función social de la propiedad mediante la no explotación económica de bienes inmuebles susceptibles de ser utilizados como vivienda, ampliando el grupo de tributos autonómicos que gravan la infrutilización de un bien.¹⁹

Actualmente, junto a las distintas modificaciones que se han ido introduciendo en la LIVV, concretan su regulación el Decreto 183/2016, de 16 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre las viviendas vacías (RIVV), y la Orden VEH/17/2018, y también debe destacarse que, si bien su procedencia fue objeto de un recurso de inconstitucionalidad presentado por el Gobierno central, que comportó su suspensión temporal (rec. núm. 2255/2016), la STC 4/2019, de 17 de enero, confirmó su viabilidad (hecho que ha estimulado la creación de un tributo homónimo, aunque con menor desarrollo, como impuesto propio de la Comunidad Valenciana²⁰ y la reciente aprobación del IVVGT en términos muy similares como impuesto propio de la C. A. de Extremadura²¹).

18. A modo de ejemplo, el estudio realizado por Segú y Vignolles concluye que la introducción de la *taxe sur les logements vacants* en Francia supuso que la desocupación de las viviendas se redujera un 13% en un período de 4 años, doblándose su efecto en los municipios que presentaban un alto nivel de desocupación y convirtiéndose la mayor parte de las viviendas desocupadas en residencias principales (Segú y Vignolles, “Taxing Vacant Dwellings”, 5, 27). Véase un análisis de la imposición sobre la vivienda desocupada en algunos países del entorno en Urbano, “Los gravámenes como medidas para la movilización de las viviendas desocupadas en España y en los países del entorno”, 7-18.

19. Entre los que siguen vigentes, también es el caso del impuesto sobre tierras infrutilizadas de la C. A. de Andalucía y el impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrutilizadas del Principado de Asturias.

20. Véase su regulación en la sección 5.^a del capítulo I del título I de la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de la Generalitat y en la Orden 15/2021.

21. Véase su normativa en el capítulo IV.bis del artículo único, apartado quince, de la Ley autonómica 4/2023, de 29 de marzo, aunque su disposición final octava señala que su entrada en vigor no se producirá hasta el 1 de enero de 2024.

3.1. Elementos principales del impuesto

Conforme al art. 4 de la LIVV, configura el hecho imponible del IVV “la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada, puesto que dicha desocupación afecta a la función social de la propiedad de la vivienda” (período que difiere del impuesto valenciano y extremeño, limitado a un año),²² y el devengo en los tres tributos se produce el día 31 de diciembre.

A tal efecto, el cómputo de dicho período temporal se concreta en el art. 7, en el que se precisa, entre otros aspectos, que la transmisión de una vivienda vacía no comporta reiniciar el cómputo de los dos años para el nuevo propietario o que es causa de interrupción del cómputo de los dos años la ocupación de la vivienda durante un período, al menos, de seis meses continuados.

Por su parte, mientras que los tributos valenciano y extremeño se remiten a la relación de titulares e inmuebles inscritos en el registro autonómico de viviendas deshabitadas, el art. 5 de la LIVV concreta en Cataluña el concepto de “vivienda” como aquella “edificación fija destinada a la residencia de personas físicas o utilizada con este fin, incluidos los espacios y los servicios comunes del inmueble en que está ubicada y los anexos que están vinculados a ella, si tiene acreditado el cumplimiento de las condiciones de habitabilidad y cumple la función social de aportar a las personas que residen en ella el espacio, las instalaciones y los medios materiales necesarios para satisfacer sus necesidades personales ordinarias de habitación”, previéndose en los tres casos la colaboración de los órganos del departamento autonómico competente en materia de vivienda para la aplicación y revisión del impuesto.

Asimismo, tanto en el caso de Cataluña como en el de Extremadura se contempla que la forma de acreditar que una vivienda está ocupada es “si su propietario dispone de un título, como el de arrendamiento o cualquier otro análogo, que habilita la ocupación”, siempre que se justifique documentalmente por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

22. Al respecto, véase el art. 33.Cuatro de la Ley valenciana 3/2020 y el actual art. 21.quinquies de la Ley extremeña 11/2019.

Sin embargo, de acuerdo con su finalidad extrafiscal, también se señala en los dos casos un conjunto de supuestos de no sujeción basados en la desocupación por causa justificada (como ocurrirá si una vivienda es objeto de un litigio judicial pendiente de resolución en lo que concierne a su propiedad o si está ilegalmente ocupada), aunque parece que, siempre que así pueda acreditarse, su enumeración no constituye una lista cerrada.

No obstante, el elemento que plantea más divergencias entre los tres impuestos es el relativo a los sujetos pasivos, y el art. 9 de la LIVV precisa que únicamente tendrán dicha condición las personas jurídicas y los fondos de titulización regulados en la Ley 5/2015 que sean propietarios de las pertinentes viviendas o titulares de un derecho de usufructo, de un derecho de superficie o de cualquier otro derecho real que otorgue la facultad de explotación económica de la vivienda.

Así, a diferencia del impuesto extremeño y del valenciano, no se limitan los sujetos pasivos a las personas jurídicas que tengan la consideración de “grandes tenedores” y, a diferencia de este último, tampoco se hace referencia a la totalidad de entidades sin personalidad jurídica con dicha condición, aunque la mayor divergencia del impuesto catalán es que se añaden como contribuyentes las personas físicas que tengan la condición de “grandes tenedores” (quienes sean titulares de los mencionados derechos respecto de más de quince viviendas).

De todos modos, el hecho de que en ninguno de los tres casos se haya incluido a la generalidad de estas como sujetos pasivos ha sido el elemento del impuesto que ha generado una mayor polémica, especialmente con base en el principio de igualdad, el de igualdad tributaria y el de generalidad (arts. 14 y 31 de la CE).²³ Y es que, ciertamente, conforme al art. 33 de la CE, el derecho de propiedad se erige en los mismos términos con independencia de su titular y debe determinarse conforme a su función social, motivo por el que también se reclama la íntegra inclusión de las entidades sin personalidad jurídica contempladas en el art. 35.4 de la LGT.²⁴

23. En esta línea, véase, entre otros, Calvo, “A vueltas con el impuesto catalán sobre las viviendas vacías”, 139; Argelich, “El impuesto a las viviendas vacías como sanción a la deshabitación”, 7; Alonso, “La anómala tributación de la vivienda vacía”, 65.

24. De hecho, así lo hace el impuesto navarro sobre viviendas deshabitadas (actual art. 185 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra) y el canon vasco de

Además, aunque el *stock* mayoritario de viviendas vacías no ofrecidas para su habitación pertenezca a personas jurídicas (fundamentalmente, entidades financieras, filiales inmobiliarias y entidades de gestión de activos),²⁵ los fines que justifican el IVV pueden perseguirse con absoluta independencia del titular de la explotación económica de cada una, sin olvidar que, “en el supuesto de concurrencia de titularidades, y en el bien entendido de que alguno de los titulares sea una persona jurídica, cabe señalar que, en la medida en que el sujeto pasivo titular de la vivienda no pueda por sí solo disponer de la vivienda para su alquiler o venta, este inmueble no debe incluirse en la base imponible del impuesto”.²⁶

Pero, a mayor abundamiento, procede recordar en este punto el FJ 5 de la STC 289/2000, de 30 de noviembre, en relación con el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (el cual declaró inconstitucional), concretamente al señalar que, “si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante, se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones [...] que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente”. Y es que solo así existiría, por una parte, “la insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida”, así como, por otra, “el sometimiento al gravamen de todas aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente, con independencia de la naturaleza de la actividad a la que estuviesen afectadas o de la persona (física, jurídica o ente sin personalidad jurídica de los previstos en el art. 33 de la LGT) que fuese su titular”.

No obstante, la STS 672/2022, de 3 de junio de 2022 (rec. núm. 3706/2020), zanjó dicha polémica respecto al IVV catalán, alegando en su FJ 7 que “son indudables las diferencias entre personas jurídicas y personas físicas en el ámbito específico de la titularidad de viviendas” y que “de ahí que la configuración del sujeto pasivo en las personas jurídicas, como originariamente estableció la Ley, no presente ningún elemento de arbitrariedad o vulneración del principio de igualdad y generalidad”.

vivienda deshabitada (art. 57 de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda).

25. Navarro, “Medidas fiscales para garantizar el derecho de acceso a la vivienda”, 48.

26. Contestación de la Dirección General de Tributos y Juego (DGTJ) de la Generalitat de Cataluña a la Consulta núm. 77/21, de 8 de marzo de 2021.

Seguidamente, a diferencia del impuesto valenciano y con un catálogo mayor que el del art. 21.undecies de la Ley extremeña, el art. 10 de la LIVV contempla un conjunto de exenciones inspiradas en su finalidad extrafiscal tanto subjetivas²⁷ como objetivas,²⁸ divergiendo también las tres regulaciones en la cuantificación de la base imponible.

En particular, y aparte de que en Cataluña se integra por el número total de metros cuadrados de superficie útil de las viviendas en la fecha de devengo, y en los otros dos casos, por el número total de metros cuadrados construidos (precisando el extremeño que se computarán los que consten en el Catastro Inmobiliario y añadiendo el valenciano que se deberán incluir los de las zonas comunes de las viviendas),²⁹ solo en el impuesto de Extremadura y de Cataluña se contempla una reducción de 150 metros cuadrados en concepto de mínimo exento (lo cual responde a las exigencias de plena proporción y justificación del impuesto, como reconoció la mencionada STS 672/2022).³⁰

De todos modos, en tanto que los mencionados metros cuadrados guardan una relación directa con el incumplimiento gravado de la función social de la propiedad, en los tres casos queda salvada la necesaria vinculación entre los elementos de cuantificación del tributo y la medida de la capacidad económica sometida a imposición, al mismo tiempo que se evita la potencial conflictividad de hacer tributar las viviendas por su valor.³¹

27. En concreto, para las entidades del tercer sector de la red de viviendas de inserción que regula el Plan para el derecho a la vivienda y las entidades inscritas en el Registro de entidades y establecimientos de servicios sociales de Cataluña.

28. En particular, para las viviendas protegidas con calificación oficial vigente, si su desocupación conlleva la aplicación de los mecanismos sancionadores regulados por la Ley 18/2007; las ubicadas en zonas de escasa demanda acreditada, de acuerdo con lo establecido por el Plan territorial sectorial de vivienda; las puestas a disposición de programas sociales de vivienda, convenidos con las administraciones públicas, para ser destinadas a programas en alquiler social de vivienda, y las destinadas a usos regulados por la legislación turística o a otras actividades económicas no residenciales, siempre que sus titulares puedan acreditar que han desarrollado la actividad dentro de los últimos dos años (aunque esta última, considerando su afectación, parece que resultará más bien un supuesto de no sujeción).

29. En el caso del impuesto valenciano, véase el art. 33.Seis de la Ley 3/2020, y, por lo que respecta al extremeño, el art. 21.duodécies de la Ley 11/2019.

30. Arts. 11 de la LIVV, 3 del RIVV y 21.duodécies de la Ley extremeña 11/2019.

31. Sin embargo, y aunque algunos autores se han posicionado en contra de esta cuantificación por desvirtuar su valor patrimonial (como Menéndez, “Nada es lo que parece, 17”), procede advertir que lo que aquí se somete a gravamen es el incumplimiento de la función

Por su parte, y en una línea también similar, la cuota íntegra de los tres tributos se obtiene de aplicar una escala de gravamen integrada por una cuota fija y un tipo porcentual, la cual se incrementa en función de los metros cuadrados que constituyen la base imponible (aunque la más gravosa es la del impuesto catalán).

Sin embargo, solo en el art. 13 de la LIVV se contempla un conjunto de bonificaciones de la cuota íntegra para los sujetos pasivos que destinan parte de su parque de viviendas al alquiler asequible o a los sistemas de propiedad compartida, tenencia intermedia o sistemas de propiedades temporales recogidos por la normativa de Cataluña, cuyos porcentajes se incrementan a medida que aumenta la proporción de viviendas de su titularidad dedicada a tales fines en municipios de Cataluña de fuerte y acreditada demanda de vivienda (lo que también permite conectar su cuantificación con la segunda de las finalidades extrafiscales del tributo).

No obstante, por su mayor operatividad, procede destacar también aquí que, a diferencia del impuesto catalán y del valenciano (que, con el fin de evitar la doble imposición, contemplan la oportuna compensación a los ayuntamientos que, habiendo aprobado el recargo sobre viviendas desocupadas del IBI, no lo hubieran podido recaudar sobre determinados inmuebles a causa de haber sido efectivamente gravados por el IVV),³² el impuesto extremeño prevé la deducción en su cuota íntegra del importe abonado en concepto del mencionado recargo (siempre que se documente tal pago y con el límite de la propia cuota líquida del IVVGT en todo caso),³³ lo cual, tanto en lo que respecta a la precisión como a la mayor eficacia, podría ser interesante incorporar en los otros dos.

Finalmente, por lo que respecta a la presentación y al ingreso de su auto-liquidación (que en todo caso será por vía electrónica), solo en Cataluña y Extremadura se prevé la posibilidad de tributación conjunta en caso de un

social de la propiedad y no una renta potencial, motivo por el cual resulta adecuado que se tenga en cuenta “un parámetro representativo de la desocupación” (Ruiz, “Derecho a una vivienda e impuestos autonómicos sobre viviendas vacías en España”, 205).

32. Prácticamente en los mismos términos, así se contempla en la disposición adicional primera de la LIVV y el art. 33. Quince de la Ley valenciana 3/2020.

33. Art. 21.terdecies.2 de la Ley extremeña 11/2019. Para un mayor desarrollo de la compatibilidad del impuesto y el mencionado recargo, véase el siguiente punto.

grupo de sociedades o grupo fiscal (lo que facilita tanto el cumplimiento de los sujetos pasivos como el control por parte de la Administración), especificándose, además, en Cataluña la no necesidad de su presentación si no resulta ninguna cantidad que ingresar como consecuencia de las exenciones subjetivas o del mínimo exento de 150 metros.³⁴

3.2. Configuración extrafiscal

Con base en los tres requisitos establecidos por Varona para la procedencia de los tributos extrafiscales, cabe destacar, en primer lugar, que el IVV no persigue primordialmente la obtención de ingresos para sufragar los gastos públicos, sino un objetivo constitucionalmente legítimo (en concreto, la reducción del *stock* de viviendas vacías y el aumento de las ofrecidas en alquiler social).

Asimismo, y aunque el TC ha reconocido que “no es más que uno de los varios indicios —y no precisamente el más importante— a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal”,³⁵ debe destacarse que la recaudación de los tres impuestos se encuentra afectada a la financiación de las actuaciones protegidas por los planes de vivienda, priorizándose que los recursos se destinen a los municipios donde se han obtenido.³⁶

Además, siguiendo al mismo autor, su extrafiscalidad puede catalogarse de irregular, ya que, a medida que aumente la consecución de la finalidad extrafiscal, disminuirá la carga tributaria; pero, paradójicamente, se incrementará la riqueza del contribuyente a causa de la ocupación de su inmueble.

De todos modos, respecto a la faceta absoluta del principio de capacidad económica, tampoco cabe duda de que grava una manifestación de riqueza potencial, ya que somete a imposición una “ganancia que, utilizando medios ordinarios, se podría obtener y no se obtiene o, en otros términos, [...] que

34. Arts. 9.2 y 15 de la LIVV y 21.quindecies de la Ley extremeña 11/2019.

35. Entre otras, STC 179/2006, FJ 10.

36. Arts. 3 de la LIVV y 33.Tres de la Ley valenciana 3/2020 y 21.quater de la Ley extremeña 11/2019.

se podría conseguir si se actuase de forma diligente” (concretamente, de la forma en la que el tributo procura incentivar).³⁷

En segundo lugar, también puede afirmarse que la finalidad extrafiscal se encuentra plasmada en los elementos centrales de la estructura del impuesto, ya que, del mismo modo que en los tres casos se cuantifica su base imponible a partir de los metros cuadrados de las viviendas cuya desocupación se grava, la escala de gravamen se incrementa a medida que estos aumentan.

No obstante, cierto es que el tributo catalán es el que ostenta una configuración extrafiscal mayor, tanto porque, a diferencia del impuesto valenciano y con un catálogo mayor que el extremeño, contempla un conjunto de exenciones inspiradas en los objetivos que persigue (tanto subjetivas como objetivas), como por ser el único que establece un conjunto de bonificaciones de la cuota íntegra fundamentadas en incentivar su consecución.

Por ello, y en tercer lugar, también puede sostenerse que se encuentra orientado a estimular conductas y actividades de los sujetos pasivos directamente vinculadas al cumplimiento de la finalidad perseguida, existiendo mecanismos que reducen la carga tributaria si realizan actos encaminados a su logro.

Por consiguiente, no cabe duda de que el IVV puede calificarse como un tributo extrafiscal propio, motivo por el cual la STC 4/2019, de 17 de enero, confirmó su no vulneración del art. 6.3 de la LOFCA (concretamente, ante la potencial duplicidad de su hecho imponible con el del IBI y el de su recargo sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente alegada por el Gobierno central).³⁸

37. *Ibíd.*, 80 y 81.

38. Por lo que respecta a la regulación del hecho imponible del IBI, véase el art. 61 del TRLRHL, mientras que la del recargo se establece en su art. 72.4. De hecho, este último ha sido modificado por la disposición final tercera de la Ley 12/2023, con el fin de dejar de remitir la consideración de “inmueble desocupado” a la correspondiente normativa sectorial de vivienda y de precisar que, siempre que pertenezcan a titulares de cuatro o más, el recargo podrá aplicarse a aquellos inmuebles de uso residencial desocupados, de forma continuada y sin causa justificada, por un plazo superior a dos años (a no ser que proceda una causa justificada de desocupación temporal tasada por ley, como las que precisa en todo caso). Además, ha establecido que los ayuntamientos puedan incrementar su cuantía, fijada hasta un 50% de la cuota líquida del IBI, hasta un máximo del 150%, en función de dos factores relacionados con la finalidad extrafiscal: la duración de la desocupación (siempre que sea superior a 3 años)

De este modo, como señaló su FJ 5, “entre el impuesto sobre las viviendas vacías y el IBI se aprecian diferencias sustanciales, que llevan a concluir que no estamos ante tributos «coincidentes» (STC 210/2012, FJ 6) ni «equivalentes» (STC 53/2014, FJ 3) a efectos del artículo 6.3 LOFCA”, y en el FJ 6 añade una importante consideración a la hora de valorar el respeto de este último precepto en relación con los recargos.

Y es que, como apreció respecto al mencionado recargo local, no está configurado como “una figura independiente del IBI, sino como uno de los factores relevantes para su cuantificación, lo que nos lleva a descartar que pueda considerarse como un hecho imponible autónomo a efectos de la prohibición del artículo 6.3 LOFCA” (sin olvidar que, como se apuntaba, el impuesto extremeño contempla su deducción de la cuota íntegra del IVVGT y que tanto en el catalán como en el valenciano se prevé la oportuna compensación a los ayuntamientos que, a causa de la exigencia efectiva del IVV, no lo hubieran podido recaudar).³⁹

Por consiguiente, como pone de manifiesto García, “el fallo del Tribunal Constitucional ha supuesto un gran avance en materia de imposición autonómica, donde es extraordinariamente difícil encontrar materias imponibles que no estén agotadas ya por la imposición estatal o local, que actúan como límite de aquella”,⁴⁰ sin perjuicio de que el límite real que operan actualmente sean los concretos hechos imponibles.

De todos modos, no puede dejar de advertirse que la compleja situación en la que se encuentra el mercado inmobiliario de alquiler social no se debe únicamente al hecho de que los propietarios de viviendas vacías no deseen ofrecerlas al mercado por un mero interés especulativo, sino que también influyen otros factores sobre los que también deberían incidir las políticas públicas.

y el número de viviendas también desocupadas que sean del mismo titular en el término municipal (siempre que sea superior a 2).

39. No obstante, autores como Urbano se han pronunciado en contra de tales consideraciones, ya que, si bien reconocen que, en cualquier caso, queda eliminada la doble imposición, consideran que el hecho de que el recargo tenga una fecha de devengo diferente a la del IBI obliga a considerar que este posee un hecho imponible propio (Urbano, “La constitucionalidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías”, 199).

40. García, “La infrautilización de los inmuebles como índice de capacidad económica potencial sobre el que erigir tributos propios autonómicos”, 56.

Por ello, y cumpliendo con la petición del Parlamento Europeo tanto a los estados miembros como a las autoridades regionales y locales al respecto,⁴¹ tales impuestos se añaden a otras medidas que tanto gobiernos autonómicos como incluso ayuntamientos han adoptado con este fin, las cuales pueden responder a la idea de fomento (como ocurre con las ayudas públicas y garantías ante el impago de los alquileres) o ser medidas de carácter coercitivo (como la tipificación de la conducta de mantener persistentemente una vivienda desocupada como constitutiva de infracción sancionable o incluso la expropiación forzosa de la propiedad de inmuebles o de su uso para destinarlos al alquiler).⁴²

Y justamente en relación con estas últimas, dada su eventual sobreposición con el IVV, algunos autores consideran que este “se está utilizando con una finalidad esencialmente sancionadora, que en puridad correspondería a otros mecanismos como las infracciones y sanciones administrativas”, aunque también reconocen el carácter precipitado, inadecuado y tendente a lograr un impacto más mediático y social que efectivo de las medidas coercitivas adoptadas y que la utilización del impuesto debería ser la reacción jurídica más suave para desincentivar los comportamientos no deseados.⁴³

Además, aparte de ser una de las vías con las que aportar una solución más rápida a la compleja problemática habitacional, no hay que olvidar que, en el caso de España, la principal causa de la desocupación de viviendas fue la fuerte crisis económica derivada de la explosión de la burbuja inmobiliaria en el año 2008, que provocó tanto el abandono de inmuebles residenciales que se encontraban en proceso de construcción como, en especial, la no utilización de un voluminoso *stock* a manos principalmente de entidades financieras ante la imposibilidad de hacer frente a las hipotecas contraídas para su adquisi-

41. Véase la Resolución del Parlamento Europeo de 11 de junio de 2013, sobre la vivienda social en la Unión Europea, donde se solicitó la implementación de medidas eficaces e incentivadoras para luchar contra la especulación inmobiliaria y transformar las viviendas vacías de larga duración en viviendas sociales, especialmente en zonas con una notable tensión habitacional.

42. Entre otros, véase al respecto Vázquez, “Una variedad de instrumentos jurídicos con una única finalidad”; Orón, “Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas”; Esteve y Navarro, “Medidas tributarias y de orden coercitivo de movilización de viviendas vacías”.

43. *Ibíd.*, 235.

ción.⁴⁴ Y justamente sobre esta última situación se configura con carácter general el hecho imponible de los impuestos aquí estudiados, teniendo una mayor trascendencia para los sujetos pasivos que la adopción de medidas singulares sobre algunas viviendas determinadas.⁴⁵

Asimismo, por lo que respecta a su simultaneidad con el mencionado recargo potestativo del IBI, puede avalarse su procedencia con la mayor parte de razones que llevaron al Parlamento de la Región de Bruselas-Capital a aprobar, a pesar de la existencia de impuestos municipales sobre las viviendas vacías, una multa pecuniaria para sancionar las que se presumieran desocupadas.⁴⁶ Y es que, con carácter general, los tributos locales resultaban ineficaces e insuficientes dada la disparidad de su aplicación en los distintos municipios y su reticencia a establecer un gravamen tan impopular (recaudándose en uno de cada dos), así como por el hecho de eximir de su pago a muchos sujetos a los que la multa se podría aplicar.⁴⁷

Y es que, comparando el IVV y el citado recargo, no cabe duda de que el primero permite actuar de una forma global y homogénea en todo el territorio autonómico, acabando con la voluntariedad del establecimiento del recargo y liberando, además, a los municipios de la mayor presión social y política que soportan por su mayor proximidad con la ciudadanía. Pero, además, si bien el recargo puede incluir a algunos contribuyentes que quedan fuera del ámbito objetivo del impuesto (como las personas físicas que sean titulares de 4 o más inmuebles de uso residencial, pero menos de 15), también pueden no integrar a otros sujetos en los que la eficacia del impuesto se proyecta con mayor intensidad, como son las personas jurídicas cuyo número de viviendas desocupadas sea inferior a 4.

Finalmente, conviene destacar que los efectos de los impuestos aquí estudiados también resultan más adecuados que los de las ayudas públicas a los arrendatarios para el alquiler de su hogar, ya que gran parte de los estudios que han analizado estas últimas a nivel global demuestran los efectos inflacionarios

44. Entre otros, Navarro, “Medidas fiscales para garantizar el derecho de acceso a la vivienda”, 48.

45. Orón, “Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas”, 194.

46. Véase la *Ordonnance du 30 avril 2009 visant à ajouter un chapitre V dans le titre III du code du logement relatif aux sanctions en cas de logement inoccupé, à modifier l’ordonnance du 12 décembre 1991 créant des fonds budgétaires et à modifier le Code judiciaire*.

47. Bernard, “L’ordonnance bruxelloise du 30 avril 2009”, 786.

que suelen llevar aparejados debido a la baja elasticidad de la oferta inmobiliaria (es decir, a la poca variación de la cantidad ofrecida frente a los cambios ocurridos en su precio).⁴⁸ Por consiguiente, mientras que con tales ayudas se traslada una parte de los beneficios ofrecidos por el gobierno directamente a los propietarios, a través de un aumento en el precio de los alquileres, esto no ocurre con tributos como el IVV, ya que, aparte de ser contrario a su finalidad extrafiscal, su carga tributaria disminuye justamente con el alquiler.

Así pues, y a pesar de la potencial mejora de alguno de sus aspectos, la viabilidad del IVV desde el punto de vista jurídico y político parece ser adecuada, aunque su completo análisis requiere tener en cuenta los datos de su recaudación que se realizará en el punto 6.

4. El impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas

Por lo que respecta al IBAE, fue creado por la Ley catalana 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (LIBAE).

En concreto, como especificó su preámbulo, el IBAE se aprobó con el fin de dar cumplimiento a la recomendación de la Organización Mundial de la Salud (OMS) plasmada en el informe *Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases*, de 11 de octubre de 2016, la cual, basándose en la experiencia positiva de países que habían creado impuestos para gravar tales bebidas (como Francia, Finlandia o México) y destacando que las políticas fiscales que conllevan un aumento de al menos el 20% de su precio de venta al público podían redundar en una reducción proporcional de su consumo, instaba al resto de estados a aprobar e impulsar medidas impositivas que gravaran “las bebidas azucaradas con el objetivo de reducir problemas como la obesidad y determinados tipos de diabetes”).⁴⁹

48. A modo de ejemplo, Fack, “Pourquoi les ménages pauvres paient-ils des loyers de plus en plus élevés?”; Susin, “Rent vouchers and the price of low-income housing”.

49. OMS, *Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases*, 24.

Así pues, como precisa el art. 70 de la LIBAE, el nuevo impuesto catalán se creó con el fin de gravar el consumo de las bebidas azucaradas envasadas por los efectos que tiene en la salud de la población, con la clara finalidad extrafiscal de desincentivar (y, por consiguiente, reducir) su consumo. De este modo, su configuración resulta similar a la de los impuestos especiales de fabricación, los cuales, de forma adicional al gravamen general sobre el consumo por parte del impuesto sobre el valor añadido (IVA), someten a imposición el que es específico de determinados productos por los costes sociales que generan (tanto para que sean sufragados por los propios consumidores como para desincentivarlos, ya sea por motivos sanitarios o medioambientales).

Actualmente, junto a las modificaciones que se han ido introduciendo en la LIBAE, desarrollan la regulación actual del impuesto el Reglamento del impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas (RIBAE), aprobado por el Decreto 73/2017, de 20 de junio; el Decreto ley 13/2019, de 10 de septiembre, de aprobación de las reglas necesarias para la autoliquidación del impuesto, y las órdenes VEH/131/2017 y HFP/19/2018.

4.1. Elementos principales del impuesto

De conformidad con los arts. 69, 72 y 73 de la LIBAE, constituye el hecho imponible del impuesto la adquisición en todo el territorio de Cataluña de bebidas azucaradas envasadas, a título gratuito u oneroso, por la persona física o jurídica que las suministre al consumidor final, la cual, a pesar de que tendrá la condición de contribuyente, estará obligada a repercutir el impuesto en este último (en coherencia con la finalidad extrafiscal del tributo, que pretende incidir en el comportamiento de los ciudadanos).

No obstante, si se trata de una persona distinta del contribuyente, el art. 74 atribuye la condición de sustituto del mismo a los distribuidores residentes en el territorio español que suministren las bebidas sujetas a los establecimientos que las pongan a disposición de los consumidores, y el art. 4 del RIBAE precisa que por “distribuidor” deberá entenderse “aquel que vende la bebida al contribuyente, con independencia de quién efectúe el transporte de la mercancía al punto de venta” (motivo por el cual, al no depender su consideración

de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, incluso podrá ser el propio fabricante).⁵⁰

De este modo, salvo que el distribuidor no sea residente fiscal español, el comerciante minorista no se verá obligado a liquidar el impuesto, lo cual, a pesar de que se ha previsto con el fin de facilitar su gestión,⁵¹ conlleva que los distribuidores que sean residentes, a pesar de no tener el domicilio fiscal en Cataluña, se conviertan en sustitutos del contribuyente solo cuando realicen ventas a minoristas catalanes (con la correspondiente asunción del deber de cumplir las pertinentes obligaciones materiales y formales, y se agrava el coste de gestión de su actividad).

Además, procede lamentar que no se hayan incluido en calidad de contribuyentes las entidades sin personalidad jurídica que contempla el art. 35.4 de la LGT, ya que, si una comunidad de bienes o una herencia yacente tuviera un negocio de venta de bebidas objeto del impuesto, se permitiría que, en lugar de que cada partícipe resulte contribuyente en función de su porcentaje de participación, se pudiera presentar una única autoliquidación por negocio.⁵²

Por su parte, detalla el art. 72.2 de la LIBAE que las “bebidas azucaradas” que resultan gravadas son “las que contienen edulcorantes calóricos añadidos como, entre otros, azúcar, miel, fructosa, sacarosa, jarabe de maíz, jarabe de arce, néctar o jarabe de agave y jarabe de arroz”, mientras que el art. 3 del RIBAE precisa el concepto de “bebida envasada” como “cualquier unidad de venta destinada a ser presentada sin ulterior transformación al consumidor final, cuyo envase haya sido acondicionado antes de ser puesto a la venta de tal forma que no pueda modificarse el contenido sin abrirlo o modificarlo”.

Asimismo, y sin perjuicio de la expresa sujeción de las bebidas suministradas al consumidor por medio de surtidor, el art. 72. de la LIBAE precisa que no tendrá la consideración de “bebida envasada” aquella que se envase a solicitud del consumidor en el lugar de venta o que se envase para su venta

50. Así lo ponen de manifiesto Cobos y Fernández de Buján, “El novísimo impuesto catalán sobre bebidas azucaradas”, 55.

51. Entre otros, así lo destaca Martín (“El impuesto sobre bebidas azucaradas”, 182), tras señalar que, de este modo, apenas 300 distribuidores concentran las liquidaciones..

52. Al respecto, véase Renieblas, “El nuevo Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas en Cataluña”, 22.

inmediata, del mismo modo que, conforme a la finalidad extrafiscal del impuesto, establece como supuestos de no sujeción los tres grupos de bebidas siguientes (siempre que, lógicamente, no contengan edulcorantes calóricos añadidos): las elaboradas a partir de zumos de fruta o de verdura naturales (concentrados o reconstituidos, o su combinación), las leches o alternativas de las leches, los yogures bebibles y las leches fermentadas bebibles (al considerar que, si no tienen azúcares añadidos, resultan nutricionales y no son potencialmente perjudiciales para la salud);⁵³ los productos para uso médico (por ser también favorables), y las bebidas alcohólicas (al estar ya gravado su consumo por tales razones por un impuesto especial armonizado a nivel europeo).

Por su parte, de acuerdo con los arts. 75 y 76 de la LIBAE y 5 del RIBAE, la base imponible depende del sujeto pasivo, aunque en cualquier caso, conforme a su fin extrafiscal, se configura por la cuantía de bebida vendida.⁵⁴ Y también con base en su finalidad, esta se grava mediante dos tipos de gravamen que se incrementan en función del contenido total de edulcorantes calóricos (siendo 0,10 y 0,15 euros por litro), y se deja sin gravamen aquel que se encuentre por debajo de 5 gramos por cada 100 mililitros (lo que, en esencia, constituye un supuesto de no sujeción y no deja de estimular a los productores a reducir los que contengan sus bebidas).⁵⁵

En concreto, es importante destacar en este punto el acierto de que, en lugar de diseñar el gravamen en función del valor de la bebida o de la cantidad con-

53. No obstante, procede destacar en este punto la potencial conveniencia de que fueran objeto de gravamen todas las formas de azúcares libres que han sido consideradas factor de riesgo para la salud (como es el caso de los jugos 100% de fruta), integrándose por los monosacáridos y los disacáridos añadidos a los alimentos y las bebidas por el fabricante, el cocinero o el consumidor, más los azúcares naturalmente presentes en la miel, los jarabes, los jugos de frutas y los concentrados de jugos de frutas (OMS, *Guideline*, 6).

54. En concreto, cuando el obligado tributario sea el sustituto del contribuyente, estará constituida por la cantidad neta de bebida vendida al contribuyente durante el período de liquidación (que coincidirá con el trimestre natural), entendiéndose como tal el total de litros de bebida vendidos minorados por los litros de bebida devueltos por este (pudiéndose minorar la cantidad neta de bebida que declarar en el período inmediatamente posterior si fuera negativa). Por su parte, cuando el obligado tributario sea el contribuyente, constituirá la base imponible la cantidad de litros de bebida sujeta que haya vendido al consumidor final durante el período de liquidación, aunque, en cualquier caso, la fijación del tipo de gravamen que corresponderá aplicar se contempla de forma conjunta.

55. En este sentido, véase Calvo, “Una nueva figura tributaria”, 239.

sumida, se haya configurado con base en el impacto que las características de cada bebida puedan tener en la finalidad extrafiscal, ya que, sin ir más lejos, también se gravan de este modo los descuentos por cantidad, se reducen los incentivos para cambiar a marcas menos costosas, el impuesto resulta más fácil de administrar, se minora el riesgo de elusión y evasión fiscales por parte de la industria y se generan ingresos más estables al no estar expuestos a la potencial manipulación de precios.⁵⁶

Finalmente, y aunque el devengo podrá variar en función del sujeto pasivo,⁵⁷ la presentación e ingreso de la autoliquidación del impuesto se realizará de forma trimestral y por vía telemática,⁵⁸ sin perjuicio de que en ambos casos se establecen también otras obligaciones formales (tanto relativas a la facturación⁵⁹ como al deber de presentar determinadas declaraciones informativas con carácter anual⁶⁰).

56. De hecho, la Organización Panamericana de la Salud (OPS) señala la configuración del tipo de gravamen de esta forma como uno de los elementos clave para el óptimo diseño y aplicación de los impuestos sobre bebidas azucaradas (OPS, *La tributación de las bebidas azucaradas en la Región de las Américas*, 9-13).

57. De conformidad con el art. 77 de la LIBAE, el devengo se producirá cuando se adquiera la bebida sujeta en el territorio de Cataluña por parte del contribuyente al distribuidor, aunque, si el contribuyente y el sustituto del contribuyente fueran la misma persona y, por consiguiente, resulta solo procedente la primera condición, se devengará en el momento en el que el contribuyente ponga la bebida a disposición del consumo.

58. En concreto, las autoliquidaciones presentadas por el sustituto del contribuyente deberán ser relativas al total de bebidas sujetas vendidas y devueltas durante dicho período (considerando a tal efecto la fecha de emisión de las facturas correspondientes), mientras que las presentadas por el contribuyente corresponderán al total de bebidas vendidas al consumidor final durante el período de liquidación.

59. Al respecto, el art. 7 del RIBAE requiere que la exigencia del impuesto al contribuyente conste en la correspondiente factura emitida por el sustituto, en la que se deben identificar las cuotas relativas a las bebidas suministradas en función del tipo aplicable.

60. En concreto, la relativa al modelo 523, que debe presentar el distribuidor sustituto del contribuyente, referida a la cantidad neta de bebida suministrada; la del modelo 524, que debe presentar el contribuyente indicando las cantidades de bebida sujeta suministrada por los distribuidores no sustitutos, y la del modelo 525, que debe presentar el distribuidor que suministre bebidas a otros distribuidores sin repercutirles el impuesto (haciendo constar sus datos fiscales de identificación e indicando las cantidades de bebida que les hubiera suministrado).

4.2. Configuración extrafiscal

Sin perjuicio de su imprescindible finalidad recaudatoria, el IBAE también persigue primordialmente un fin protegido por la CE (concretamente, reducir el consumo de las bebidas azucaradas envasadas por los efectos negativos que tiene en la salud de las personas), y es que, a medida que aumente su consecución, disminuirá irremediablemente su recaudación tributaria.

De todos modos, queda plenamente respetado el principio de capacidad económica, tanto en su faceta absoluta (al gravar un presupuesto que contiene una manifestación de riqueza real, como es un acto de consumo) como relativa. Y en concreto, en este caso, su extrafiscalidad es de carácter regular, ya que, al existir una relación directamente proporcional entre la carga tributaria y la riqueza manifestada por la situación gravada (la adquisición de las mencionadas bebidas), a medida que se obtenga un mejor logro de la finalidad extrafiscal (la reducción de su consumo), disminuirá su recaudación y, por consiguiente, la mencionada riqueza (o, en otras palabras, cuanta más riqueza se manifieste, mayor será el gravamen).

Asimismo, la finalidad extrafiscal se encuentra aquí plasmada en los elementos centrales de la estructura del tributo, considerando que se grava la cantidad neta de bebida vendida por un conjunto de tipos que varían en función del contenido total de edulcorantes calóricos. Por consiguiente, la cuantía del tributo se reducirá proporcionalmente a medida que los consumidores reduzcan el consumo de las bebidas objeto de imposición, hasta llegar a desaparecer completamente si dejan de adquirirlas (al haberse logrado así el propósito del impuesto).

Por ello, también puede afirmarse que el IBAE incentiva conductas dirigidas al cumplimiento de su finalidad extrafiscal (y más considerando que, aparte de influir en los consumidores, estimula a los productores a reformular sus bebidas con el fin de reducir los azúcares), de modo que, a pesar de no existir beneficios fiscales si se realizan actos encaminados a su logro, la carga tributaria será menor si se contribuye más a su alcance.

Así pues, también el IBAE puede calificarse como un tributo extrafiscal de carácter propio, a pesar de que no se contemple la afectación de su recaudación.⁶¹

61. Respecto a los autores que defienden la conveniencia de contemplarla, coinciden en que debería vincularse a la sanidad, aunque algunos, como Martín, también la extenderían a otros

Y es que, aparte de los autores contrarios a vincular la recaudación tributaria con carácter general,⁶² procede recordar que en nada afecta su previsión ante la determinación de la extrafiscalidad de los tributos (en el sentido de no ser necesaria ni mucho menos suficiente), sin olvidar que, además de ser una nota extrajurídica, no tiene por qué ser propia de los impuestos de dicho carácter.⁶³

No obstante, desde un punto de vista técnico, cierto es que el IBAE puede plantear ciertas dudas en términos de sobreimposición, empezando por el hecho de que el consumo de unos mismos bienes puede resultar gravado simultáneamente por el IVA. Sin embargo, cierto es que su finalidad extrafiscal permite salvar la potencial duplicidad de hechos imposables que en este caso impediría el art. 6.2 de la LOFCA, incluso a pesar de que el IVA pueda ser considerado como un impuesto extrafiscal impropio.⁶⁴

Y ello es así en tanto que, con el fin de “racionalizar y promover su consumo responsable, en particular entre la población infantil y juvenil” e “internalizar los costes externos de nuestro Estado del bienestar, derivados de dietas poco saludables”, el art. 69 de la Ley 11/2020 incrementó el tipo de gravamen del IVA del 10% al 21% en el caso de las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos, el cual contempla el art. 91.Uno.I.I.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).⁶⁵

Sin embargo, conforme al art. 78.Dos.4.º de la LIVA, mayores problemas plantea la integración de la cuota del IBAE como parte de la base imponible del IVA, ya que no forma parte de la riqueza que legitima su imposición ni de la contraprestación (valor) de las operaciones sujetas, sin olvidar que, en realidad, se está aplicando un impuesto sobre la cuota tributaria de otro impuesto.

No obstante, procede recordar que el IVA es un impuesto armonizado a nivel europeo y que, como tal, la normativa interna debe seguir las directrices de

campos, como la educación o el fomento del deporte (Martín, “El impuesto sobre bebidas azucaradas”, 312).

62. Por todos, véase Rosebuj, “Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas”.

63. En este sentido, véase Mateo, *La tributación parafiscal*, 43-44.

64. Respecto a este tipo de tributos, véase Varona, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, 24-25.

65. Punto VII del preámbulo de la Ley 11/2020.

la UE, punto en el que el art. 78.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece que “quedarán comprendidos en la base imponible [...] los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA”.

De todos modos, en tanto que límite indiscutible de la sobreimposición, cierto es que no puede considerarse vulnerado el principio de no confiscatoriedad, y menos considerando su desarrollo en los últimos pronunciamientos del TC en relación con la normativa estatal del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU).⁶⁶ Y es que, además de que el IVA no grava una manifestación de capacidad económica inexistente o ficticia, no agota la riqueza que resulta susceptible de imposición, conformada por el precio de venta antes de impuestos de las bebidas sujetas al IBAE.

Así pues, y a pesar de la potencial mejora de alguno de sus aspectos, la viabilidad del IBAE desde el punto de vista jurídico parece ser adecuada, aunque su completo análisis también requiere tener en cuenta la de su recaudación y efectividad extrafiscal, que se realizará en el punto 6.

66. Al respecto, y a pesar de que algunos autores han defendido tradicionalmente que este principio debe aplicarse sobre el sistema tributario en su conjunto, la jurisprudencia del TC ha valorado su respeto en relación con tributos en concreto, como ha ocurrido recientemente al declarar inconstitucionales varios preceptos de la normativa estatal del IIVTNU. En concreto, la STC 59/2017, de 11 de mayo, declaró inconstitucionales los arts. 107.2 y 110.4 del TRLRHL, aunque solo en los casos en los que se sometían a tributación situaciones en las que no había existido un incremento de valor cierto y real de un terreno sujeto al impuesto (lo que constituye su hecho imponible y, por consiguiente, la necesaria manifestación de riqueza gravable). Asimismo, la STC 126/2019, de 31 de octubre, declaró inconstitucional el art. 107.4 del TRLRHL, concretamente en aquellos casos en que, a causa de su forma de calcular la base imponible, surgía una cuota tributaria que satisfacer superior al incremento patrimonial que realmente había obtenido el contribuyente. Y, finalmente, la STC 182/2021, de 26 de octubre, declaró la inconstitucionalidad y nulidad del art. 107.1, segundo párrafo, y de la integridad de los arts. 107.2.a) y 107.4 del TRLRHL, al entender que, para la determinación de la base imponible del IIVTNU, establecían un método objetivo y de imperativa aplicación que actualmente carecía de sentido y legitimidad constitucional (en tanto que esta no podía ya basarse “en razones de practicabilidad ante una pretendida dificultad para determinar la existencia y cuantía del incremento del suelo urbano transmitido, cuando esa dificultad forma parte hoy de la mecánica de la aplicación de este impuesto). Para un mayor desarrollo del principio de no confiscatoriedad en tales casos, véase, entre otros, Moreno, “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”; Marín-Barnuevo, “La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto”.

5. El impuesto sobre activos no productivos de las personas jurídicas

Finalmente, el IANPPJ fue creado por la Ley 6/2017, de 9 de mayo, del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas (LIANPPJ), concretamente con el objetivo de perseguir una triple finalidad: conseguir un mejor nivel redistributivo (al someter a una mayor presión fiscal a las entidades que tienen un mayor volumen de activos improductivos); incrementar la eficiencia económica (al incentivar un uso más productivo de los activos), y, especialmente, reducir las prácticas de evasión y elusión fiscal consistentes en trasladar patrimonio personal a estructuras societarias para ocultar su verdadera titularidad (la cual, considerando la imposibilidad de afectar determinados bienes, constituye su auténtico —o cuando menos principal— objetivo extrafiscal).

En concreto, si bien entró en vigor el 13 de mayo de 2017, fue objeto de un recurso de inconstitucionalidad presentado por el Gobierno del Estado que comportó su suspensión temporal (rec. núm. 4063/2017), aunque, en este caso, a pesar de que la STC 28/2019, de 28 de febrero, declaró también su constitucionalidad, no ha sido creado por el momento por ninguna otra C. A.

Actualmente, y sin perjuicio de las modificaciones que también ha sufrido la LIANPPJ, desarrollan asimismo su regulación las órdenes VEH/123/2019 y VEH/212/2019.

5.1. Elementos principales del impuesto

A la hora de perfilar el objeto de gravamen del IANPPJ, procede empezar por precisar que, conforme al art. 6 de la LIANPPJ, tienen la condición de contribuyentes las personas jurídicas y las entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición contempladas en el art. 35.4 de la LGT, siempre que en ambos casos tengan objeto mercantil. Y a tal efecto, como ha puntualizado la DGTJ con carácter vinculante, debe entenderse cumplido este requisito cuando el contribuyente ejerza una actividad económica conforme al art. 5.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), es decir, cuando pueda constatarse “la ordenación por cuenta propia de los medios

de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios” (teniendo en cuenta que, “en el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa”).⁶⁷

Asimismo, siguiendo tal criterio, la DGTJ considera que quedan fuera de sujeción las entidades patrimoniales definidas en el art. 5.2 de la LIS (como aquellas en las que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica), alegando que, por definición, estas entidades no realizan una actividad económica. Además, precisa que debe determinarse dicha condición por referencia al último ejercicio cerrado inmediatamente anterior a la fecha de devengo del IANPPJ, que, como contempla el art. 9, tiene lugar cada 1 de enero.⁶⁸

No obstante, considerando que las entidades patrimoniales también son titulares de activos no productivos, su inclusión en el ámbito subjetivo del tributo permitiría asimismo fomentar las tres finalidades que persigue y que legitiman su existencia, ya que, aparte de contribuir a mejorar la redistribución de la riqueza (al someter a una mayor presión fiscal a los sujetos pasivos que tienen un mayor volumen de activos no productivos) y estimular la afectación de los bienes que sean susceptibles para ello a una actividad económica, desincentivaría el traslado del patrimonio personal a estructuras societarias para ocultar las verdaderas titularidades (lo cual, realmente, es su auténtica finalidad).

Sin embargo, y sin perjuicio de las exenciones que contempla el art. 5,⁶⁹ el art. 6 sí que deja claro que los sujetos previstos resultarán contribuyentes incluso si permanecen en situación de inactividad (salvo que se encuentren

67. En este sentido, véase la Contestación a la Consulta Tributaria núm. 306/19, de 12 de noviembre de 2019.

68. Entre otras, Contestación a la Consulta Tributaria núm. V289/19, de 17 de octubre de 2019.

69. En concreto, dicho precepto establece la exención de: a) las administraciones públicas y los organismos y las entidades de derecho público; b) las representaciones diplomáticas, las oficinas consulares y los organismos internacionales con sede en Cataluña, y c) los bienes inmuebles de las fundaciones, de las organizaciones no gubernamentales y, en general, de las entidades sin ánimo de lucro, siempre que se destinen, de forma exclusiva, a sus finalidades propias no lucrativas.

en proceso de liquidación y disolución), habiendo especificado la DGTJ que también tendrán dicha condición los establecimientos permanentes radicados en Cataluña.⁷⁰

Por su parte, el art. 3 establece que su hecho imponible se constituye por la mera tenencia de activos no productivos ubicados en Cataluña en la fecha de devengo del impuesto, debiéndose realizar al respecto las siguientes precisiones:

a) Activos susceptibles de gravamen: en concreto, estos son los bienes inmuebles; los vehículos de motor con una potencia igual o superior a doscientos caballos; las embarcaciones de ocio; las aeronaves; los objetos de arte y las antigüedades con un valor superior al establecido por la Ley del Patrimonio Histórico, y las joyas, constituyendo esta una lista cerrada.⁷¹

No obstante, y a pesar de que ello ofrezca una mayor seguridad jurídica y facilite el control del impuesto, no hay que olvidar que, como deja claro el art. 1 de la LIANPPJ, su objeto consiste en “gravar los bienes no productivos”, sin exceptuar, como ocurre *de facto*, una parte indiscriminada de los mismos. Por ello, algunos autores consideran que, “si lo que se pretende es gravar los activos no afectos y uno de los objetivos es desincentivar este tipo de bienes, dejar fuera de gravamen un gran abanico de tipologías de bienes potencialmente no afectos no parece la mejor manera de conseguir el objetivo que teóricamente tiene el impuesto”, al mismo tiempo que, además de la evidente falta de equidad que ello conlleva, puede provocarse un efecto de sustitución de los bienes gravados por aquellos que no lo están.⁷²

b) El concepto de activos “no productivos”: en relación con dicha consideración, que podrá ser total o parcial, precisa el art. 4 que así procederá en los siguientes supuestos:

70. Véase al respecto la Contestación a la Consulta Tributaria núm. 212/21, de 25 de junio de 2021.

71. A modo de ejemplo, véase la Contestación a la Consulta núm. 527/19, de 9 de enero de 2020.

72. González, “El Impuesto sobre los Activos no Productivos de las Personas Jurídicas, un análisis de técnica legislativa”, 121.

Cuando se ceda su uso de forma gratuita a los propietarios, socios y partícipes del sujeto pasivo, o a personas vinculadas a estos, directamente o mediante entidades participadas por cualquiera de ellos, que los destinen total o parcialmente al uso propio o al aprovechamiento privado, salvo que su utilización constituya un rendimiento en especie conforme a la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y que el contribuyente lo haya declarado en su autoliquidación antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.⁷³

Cuando se ceda su uso mediante precio a los sujetos mencionados en el supuesto anterior y se destinen total o parcialmente al uso propio o al aprovechamiento privado, salvo que se acredite la capacidad económica de estos y que abonan como precio su valor de mercado. No obstante, se considerarán activos productivos los bienes que el contribuyente arriende a tales sujetos a precio de mercado y los destine al ejercicio de una actividad económica, pudiéndose probar el precio de mercado en ambos casos, entre otros medios, mediante valoraciones emitidas por profesionales competentes de acuerdo con la naturaleza del bien.

Cuando no estén afectos a una actividad de servicio público o a una actividad económica, considerándose afectos en este segundo caso aquellos activos que, como factor o medio de producción, se utilicen en la explotación de la actividad económica del sujeto pasivo. Sin embargo, tendrán la consideración de productivos los que, siendo susceptibles de ello, estén temporalmente no afectados si aún no han transcurrido dos años desde su adquisición o desafectación (cinco años en el caso de los bienes inmuebles), así como en el caso de que se pruebe la no afectación por una causa de fuerza mayor.

Sin embargo, respecto a este último supuesto, precisa expresamente el art. 4.2.b) que, cuando el sujeto pasivo realice la actividad de arrendamiento de inmuebles sin ser la principal, esta se considerará actividad económica a pesar de que no cuente con una persona con contrato laboral y a jornada completa, aunque siempre que se acredite la ineficiencia económica del cumplimiento de este requisito.

73. Al respecto, especifica el art. 4.4 que deberá entenderse por “personas o entidades vinculadas” aquellas que lo sean conforme al art. 18 de la LIS.

Y es importante destacar tales previsiones porque son el criterio que mantiene la Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda a la hora de considerar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica a efectos del art. 5.1 de la LIS, por lo que parece que, ante la remisión señalada por parte de la DGTJ, también debería aplicarse a la hora de valorar su propia existencia como actividad principal (ya que, como sostiene la DGT, la interpretación del concepto “actividad económica” en el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS) debe realizarse a la luz del funcionamiento empresarial societario).⁷⁴

De todos modos, es relevante puntualizar que nunca se considerarán improductivos los activos que se destinen a la utilización o al goce de los trabajadores no propietarios, no socios o no partícipes de la sociedad o entidad y constituyan un rendimiento en especie, así como los dedicados a los servicios económicos y socioculturales del personal.

c) El concepto de “tenencia”: en particular, lo que se grava es la titularidad de un derecho real de superficie, de usufructo, de uso o de propiedad sobre los mencionados activos no productivos, aunque la procedencia de uno de estos derechos, por el orden señalado, determina la no sujeción de los siguientes. De todos modos, el impuesto también grava el uso de los mencionados bienes a consecuencia de la cesión derivada de un arrendamiento financiero, de la adquisición del bien con reserva de dominio y de cualquier acuerdo que, con independencia de su instrumentación jurídica, permita la transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo pertinente.⁷⁵

d) La necesaria ubicación en Cataluña: finalmente, por lo que respecta a los bienes inmuebles, solo estarán sujetos los ubicados en el territorio catalán, mientras que, en relación con los vehículos de motor, las embarcaciones, las aeronaves, las obras de arte, las antigüedades y las joyas, así procederá cuando

74. Entre otras, Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante V3859-16, de 13 de septiembre de 2016.

75. Al respecto, con el fin de facilitar el control y, en su caso, la recaudación del impuesto, Ferrer propone “introducir la figura del sustituto del contribuyente, la cual recaería siempre en el titular del derecho de propiedad del activo”, a pesar de la fragmentación que conllevaría (Ferrer, “Análisis del nuevo impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas en Cataluña”, 71).

su tenencia corresponda a los contribuyentes con domicilio fiscal en Cataluña.⁷⁶

Por su parte, conforme a su finalidad extrafiscal, señala el art. 7 de la LIANPPJ que la base imponible del impuesto estará constituida por la suma de los valores correspondientes a cada activo no productivo del que sea titular el contribuyente a 1 de enero, previendo distintos criterios de valoración en función de los tipos de bienes (entre los que se encuentra la siempre inherente polémica al valor de mercado) y sin que en ningún caso se prevea la deducción de gasto alguno.

Y sobre dicha base imponible deberá aplicarse la escala de gravamen establecida por el art. 8, la cual, siguiendo también la lógica de su finalidad extrafiscal, se integra por una cuota fija y un tipo de gravamen que se van incrementando progresivamente a medida que aumenta el valor de los bienes gravados (siendo el máximo, previsto, para una base imponible a partir de 10.695.996,06 euros, de 192.853,82 euros la cuota fija y gravándose la base que supere la mencionada cantidad en un 2,750%).⁷⁷

Finalmente, procede destacar que, además del pago y la presentación electrónicos de la correspondiente autoliquidación del impuesto, el art. 14 de la LIANPPJ establece una obligación de información anual a terceros, señalando que las personas físicas o jurídicas dedicadas a la venta de objetos de arte, antigüedades y joyas que realicen o actúen como intermediarios en operaciones realizadas con los contribuyentes deberán comunicar por vía telemática las adquisiciones de este tipo de bienes que hubieran tenido lugar durante el año anterior.

5.2. Configuración extrafiscal

Por lo que respecta a la valoración del IANPPJ en tanto que tributo extrafiscal, procede destacar, en primer lugar, que, a pesar de su imprescindible finalidad recaudatoria, también persigue primordialmente un conjunto de

76. FJ 6 de la STC 28/2019, de 28 de febrero.

77. No obstante, téngase en cuenta que la disposición adicional primera de la LIANPPJ autoriza la ley de presupuestos de la Generalitat de Cataluña a modificar los elementos de cuantificación del tributo.

finés e intereses protegidos por la CE, concretamente, la mejora del nivel redistributivo; el incremento de la eficiencia económica (aunque limitado al incentivo de la afectación de aquellos bienes que puedan resultar productivos), y, especialmente, la reducción de las prácticas de evasión y elusión fiscal consistentes en trasladar patrimonio personal a estructuras societarias para ocultar su verdadera titularidad.

Y es que tampoco cabe la menor duda en este caso de que, a medida que aumente la consecución de su finalidad extrafiscal, disminuirá la correspondiente recaudación tributaria, sin que tampoco plantee controversia alguna el debido respeto al principio de capacidad económica.

En particular, queda respetado tanto en su faceta absoluta (al gravar un presupuesto que contiene una manifestación de riqueza real) como relativa, siendo en este caso la extrafiscalidad de carácter regular. Así, al existir una relación directamente proporcional entre la carga tributaria y la riqueza manifestada por la situación gravada (constituida por el valor de los bienes improductivos), a medida que se obtenga un mejor logro de la finalidad extrafiscal (la reducción de tales bienes), disminuirá su recaudación y, por consiguiente, la mencionada riqueza, o, dicho en otras palabras, cuanto más riqueza se manifieste, mayor será el correspondiente gravamen.⁷⁸

En segundo lugar, también puede afirmarse que la finalidad extrafiscal del IANPPJ se encuentra plasmada en los elementos centrales de su estructura, tal y como ha reconocido el propio TC en relación con su cuantificación. En particular, como señaló la STC 28/2019, al recaer la cuantificación “sobre el valor total de los activos no productivos de cada entidad (art. 7.1), calculándose la cuota con arreglo a una tarifa progresiva de gravamen (art. 8), la cuantía del tributo se reducirá más que proporcionalmente, hasta desaparecer completamente, a medida que los activos del sujeto pasivo se vayan destinando a una actividad económica”, de modo que, “si los bienes se afectan a una actividad

78. Al respecto, y aunque podría llegar a pensarse que la afectación de determinados bienes improductivos a la actividad económica del sujeto pasivo podría conllevar que esta generara unos mayores ingresos, procede recordar que, en realidad, la auténtica finalidad principal del impuesto es la de erradicar el traslado del patrimonio personal a estructuras societarias para ocultar su verdadera titularidad, y es que es difícil imaginar cómo podrían destinarse a la actividad económica de una entidad o persona jurídica elementos como joyas, obras de arte o embarcaciones de recreo.

económica [o pasan a formar parte del patrimonio privado de las personas físicas], el gravamen deja de ser exigible, por haberse logrado el propósito de la medida”.

Por consiguiente, y en tercer lugar, también parece claro que el IANPPJ orienta conductas y actividades de los sujetos pasivos al cumplimiento de la finalidad perseguida, de modo que, a pesar de no existir beneficios fiscales tendentes a reducir la carga tributaria si se realizan actos encaminados a la finalidad extrafiscal, no cabe duda de que esta será menor si contribuyen más a lograr su alcance, hasta llegar a desaparecer.

Así pues, parece que el IANPPJ también puede calificarse como un tributo extrafiscal propio (entendido como aquel en el que en su fundamento y estructura están principalmente concebidos para lograr un objetivo extrafiscal, plasmándose dicha finalidad en su propia configuración), motivo por el cual la STC 28/2019 confirmó su no vulneración de los apartados 2 y 3 del art. 6 de la LOFCA (concretamente, ante la potencial duplicidad de su hecho imponible alegada por el Gobierno central con el del impuesto sobre el patrimonio [IP], el IBI y el IVTM).⁷⁹

Asimismo, la mencionada STC también consideró que el impuesto ofrece el debido respeto al principio de territorialidad contemplado en los arts. 9 de la LOFCA y 157.2 de la CE (segundo de los motivos alegados por el Gobierno al considerar, en particular, que podía gravar vehículos situados fuera del territorio catalán),⁸⁰ señalando que “no produce efectos extraterritoriales por el hecho de incluir en su base imponible todos los vehículos improductivos de las entidades domiciliadas en Cataluña, al margen de su ubicación en cada momento, ya que, a efectos fiscales, tales vehículos se consideran localizados en el territorio de dicha comunidad” (sin olvidar que, “por lo que respecta a la posible tributación de vehículos ubicados en Cataluña que sean de titularidad

79. No obstante, en contra de la opinión del TC, algunos autores siguen manteniendo la doble imposición que implica, como Pérez-Fadón, “Constitucionalidad del Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas de Cataluña y aclaración de algunos aspectos”; Calvo, “El Impuesto catalán sobre los activos no productivos de las personas jurídicas y su declaración de constitucionalidad”, 125-128.

80. Recuérdese a tal efecto que el art. 157.2 de la CE, desarrollado por el art. 9 de la LOFCA, señala que “las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios”.

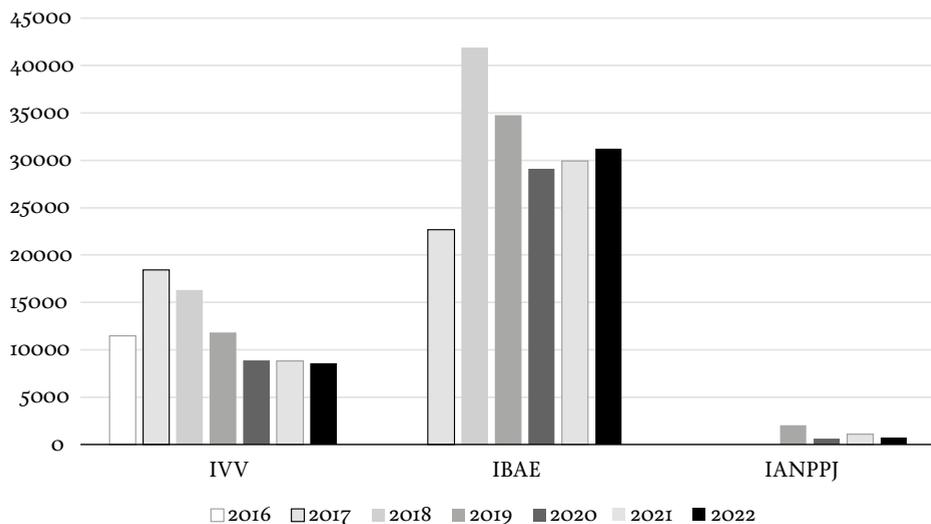
de entidades domiciliadas en otra comunidad autónoma, [...] no se entenderán localizados, a efectos fiscales, en Cataluña, sino donde radique su titular”).

Así pues, parece que, desde el punto de vista jurídico, la viabilidad del IANPPJ también resulta adecuada, aunque su completo análisis requiere asimismo tener en cuenta la de su recaudación y efectividad extrafiscal, que se realizará a continuación.

6. La recaudación de los impuestos objeto de estudio

Por su parte, tras analizar la principal configuración del IVV, del IBAE y del IANPPJ, el aspecto definitivo para valorar la conveniencia de su potencial extensión al resto de CC. AA. es su recaudación, cuyo histórico hasta el momento ha sido el siguiente:

Tabla 1. Recaudación del IVV, del IBAE y del IANPPJ en los últimos años



Elaboración propia.

Fuente: Departamento de Economía y Hacienda de la Generalitat de Catalunya y DGTJ: *Informe trimestral de los ingresos tributarios de la Generalitat de Catalunya. Enero-diciembre 2022*, 27.

En concreto, para el análisis de tales datos, procede destacar, en primer lugar, que la caída de los ingresos del IBAE en 2020 y su ligero incremento en 2021 y 2022 no son debidos a la ineficacia extrafiscal del impuesto, sino a los efectos de la pandemia de COVID-19 (principalmente, a la constricción generalizada del gasto turístico y a la clausura y posterior apertura paulatina de la restauración tras las restricciones implementadas para controlar los contagios).⁸¹ De hecho, y aparte de los estudios que demuestran la reducción del consumo de las bebidas gravadas tras la instauración del tributo catalán,⁸² así se desprende de la comparación entre la recaudación máxima del impuesto (obtenida el primer año íntegro de su aplicación) y la del último año con datos disponibles (2022), la cual ha descendido en un 25,4%.

Además, así lo destaca la propia Administración al destacar que su decrecimiento demuestra la eficacia del impuesto a la hora de incentivar un cambio de hábitos en el consumo de las bebidas gravadas,⁸³ sin que se haya constatado la minoración de las bebidas sujetas a causa de su reformulación por parte de la industria (lo cual se ve especialmente dificultado ante la existencia del tributo solo en Cataluña y no en todo el país).⁸⁴

Por consiguiente, y por ser el impuesto propio que, de los tres estudiados, presenta una mayor recaudación, no sería de extrañar que el resto de CC. AA. también optaran por su establecimiento, y más considerando que, como ha podido demostrarse, permite la recuperación de los costes directos e indirectos que derivan del consumo excesivo de las mencionadas bebidas; que un gravamen del 10% sobre el precio de estas reduce entre un 8% y un

81. ATC, *Memoria de la Agencia Tributaria de Cataluña 2021*, 114.

82. A modo de ejemplo, véase Fichera et al., “How do consumers respond to ‘sin taxes’?”, 1-11, al señalar que, con base en los datos de tarjetas de fidelización de compras mensuales realizadas por 884.843 hogares desde mayo de 2016 hasta abril de 2018, utilizando un enfoque de diferencias en diferencias, pudo apreciarse una reducción general del 2,2% en las compras de las bebidas gravadas y un pequeño aumento en las compras de bebidas no gravadas por tener menos azúcar.

83. ATC, *Memoria de la Agencia Tributaria de Cataluña 2021*, 114-115, y DGTJ, *Informe trimestral de los ingresos tributarios de la Generalitat de Cataluña. Enero-diciembre 2022*, 11.

84. En concreto, así lo destacan Fichera et al., “How do consumers respond to ‘sin taxes’?”, 10, resaltando, además, que la reformulación de las bebidas permitiría homogeneizar la incidencia del IBAE ante los distintos grupos de población, al influenciar en menor medida el comportamiento de los hogares menos ricos. Asimismo, advirtiendo que es esencial que tales impuestos pasen a impulsar la innovación empresarial para contribuir a reducir el progreso social de la obesidad, véase Sánchez, “Financiación autonómica”, 30-33.

10% su compra y consumo; que un impuesto del 20% reduce la prevalencia del sobrepeso en un 1-3% (siendo la prevalencia de la obesidad en un 1-4%); que pueden reducir significativamente la incidencia de la diabetes de tipo 2, las afecciones cardíacas, los accidentes cerebrovasculares y la mortalidad prematura, y que generan un aumento sustancial de los ingresos gubernamentales.⁸⁵

Y todo ello, sin olvidar los múltiples estudios que, realizados en países donde ya se ha implementado una figura similar, demuestran sus buenos resultados extrafiscales, los cuales permiten constatar tanto la disminución de la adquisición de las bebidas objeto de gravamen como el incremento del consumo de bebidas no azucaradas y, en especial, de agua embotellada.⁸⁶

Por su parte, en relación con el IANPPJ, cabe destacar que la elevada recaudación que se experimentó en 2019 respecto a los demás años responde a que, gracias al Decreto ley 8/2019, de 14 de mayo, se hizo posible empezar a recaudar el impuesto en ese año, en el que se liquidaron los ejercicios 2017, 2018 y 2019.⁸⁷ Asimismo, su caída en 2020 y posterior repunte en 2021 también parecen poder atribuirse a los efectos de la pandemia, esencialmente a la menor actividad administrativa de comprobación e investigación que se realizó durante el estado de alarma.⁸⁸ De todos modos, sí que puede afirmarse que el descenso constatado en 2022 responde a “un menor importe de activos declarados”,⁸⁹ lo mismo que se constata de forma progresiva en la recaudación

85. UNICEF, *Impuestos a las bebidas azucaradas*, 4. En concreto, por lo que respecta a los trabajos que avalan la efectividad de impuestos similares para reducir el sobrepeso y la obesidad, véase a modo de ejemplo Ortún, “Los impuestos como instrumento de salud pública”, 422-424, o Sánchez, “Financiación autonómica”, 30-31. Asimismo, demostrando que sus beneficios directos e indirectos superan los costes que, a corto plazo, puede sufrir el sector, véase León et al., *Impuesto a las bebidas azucaradas*, 40.

86. A modo de ejemplo, en relación con Barbados, véase Alvarado et al., “Assessing the impact of the Barbados sugar-sweetened beverage tax on beverage sales”; en el caso de Chile, Caro et al., “Chile’s 2014 sugar-sweetened beverage tax and changes in prices and purchases of sugar-sweetened beverages”, o, en relación con México, Colchero et al., “Beverages sales in Mexico before and after implementation of a sugar sweetened beverage tax”.

87. ATC, *Memoria de la Agencia Tributaria de Cataluña 2019*, 151.

88. En concreto, respecto a las actas de inspección instruidas por la ATC relativas al impuesto en el año 2020, únicamente se realizaron 4 en conformidad, sin que tuviera lugar ninguna de disconformidad o en acuerdo y sin que se realizara ninguna comprobación limitada (ATC, *Memoria de la Agencia Tributaria de Cataluña 2020*, 161).

89. ATC, *Memoria de la Agencia Tributaria de Cataluña 2022*, 103.

del IVV tras el alcance de su recaudación máxima en el año 2017 (el primero tras el levantamiento de su suspensión por parte del TC).⁹⁰

Por consiguiente, a nivel global, puede afirmarse que la recaudación de los tres tributos aquí estudiados presenta una clara tendencia decreciente, lo que demuestra su eficacia a la hora de incentivar un cambio de hábitos en los comportamientos que son objeto de gravamen.⁹¹ Y es que, en tanto que tributos de carácter extrafiscal, es precisamente a medida que decrecen sus ingresos que debe valorarse positivamente la eficacia de su establecimiento, sin perjuicio de que la escasa relevancia de su recaudación pueda poner en duda su viabilidad en cuanto a fuentes de financiación.

De hecho, conviene destacar a tal efecto que, del total de los 25.077.092,2 miles de euros a los que ascendió la recaudación tributaria de la Generalitat de Cataluña en 2022 (sin incluir las contribuciones especiales y las tasas por prestación de servicios propios de la Administración pública), tan solo el 1,39% procedieron de los impuestos propios (348.408,4), de los que el 2,45% provinieron del IVV (8.558,0); el 9%, del IBAE (31.235,4), y el 0,21%, del IANPPJ (746,6).⁹² Asimismo, su recaudación también debe contrastarse con el total de gastos de la ATC en los que incide de forma directa, los cuales, en el presupuesto de 2022, ascendieron a 170.158.937,72 euros.⁹³

Por consiguiente, de los tres impuestos objeto de estudio, es claramente el IANPPJ el que más dudas plantea, no solo a efectos de su posible extensión, sino también de su propio mantenimiento. Y es que, además de no llegar siquiera al 0,5% de la recaudación de los impuestos propios (que ya solo supone

90 A modo de ejemplo, así lo pone de manifiesto la ATC, al señalar que su progresivo descenso se debe a “la consecución del objetivo del impuesto de reducir el *stock* de viviendas vacías y por el incremento de las operaciones de transmisión de activos inmobiliarios, efectuadas por las entidades financieras y grandes tenedores a fondos de inversión, que ha supuesto la interrupción del plazo de desempleo de dos años fijado por la ley” (ATC, *Memoria de la Agencia Tributaria de Cataluña 2020*, 95).

91. De hecho, así lo reconocen tanto la ATC (*Memoria de la Agencia Tributaria de Cataluña 2021*, 114-115) como la DGTJ (*Informe trimestral de los ingresos tributarios de la Generalitat de Cataluña. Enero-diciembre 2022*, 11).

92. *Ibid.*, 27.

93. Así consta en el “Portal dels pressupostos 2022” de la Generalitat de Cataluña: https://aplicacions.economia.gencat.cat/wpres/2022/pdf/ED_7910.xls.

un 1,3% de la recaudación tributaria total), incrementa de forma notable la complejidad del sistema tributario, aumentando al mismo tiempo el coste de gestión de las empresas.⁹⁴

Y todo ello, sin olvidar la potencial sobreimposición que puede conllevar su exigencia cuando una misma persona o entidad resulte simultáneamente sujeto pasivo del IBI y, además, del IVV (ya que, a pesar de que sometan a imposición distintos hechos imponible, la titularidad de un mismo inmueble que no genere rentas puede resultar gravada por los tres tributos), y es que no solo puede que se “esté penalizando en exceso comportamientos plenamente legales”, sino que “el derecho a la propiedad privada y a la libertad de empresa también quedan recogidos en la Constitución”.⁹⁵

No obstante, tanto por su mayor sostenibilidad como por su incidencia positiva ante importantes problemas de la sociedad actual, el establecimiento del IVV y, en especial, del IBAE sí que podrían resultar una opción que considerar por el resto de autonomías, tal y como ha ocurrido ya en relación con el primero en la Comunidad Valenciana y en la C. A. de Extremadura.⁹⁶

De todos modos, considerando el fuerte contraste entre la recaudación de los impuestos propios en general y sus costes de aplicación y revisión (tanto en lo que respecta a presión fiscal indirecta como para la Administración), no puede dejar de cuestionarse su auténtica eficacia y viabilidad en cuanto a instrumentos de financiación de las autonomías, y más considerando que es a través de ellos que ejercen su potestad tributaria más genuina y completa.

Y es que, igual que ocurre en Cataluña (donde, a pesar de ser la C. A. con más impuestos propios vigentes, su recaudación es prácticamente testimonial), su escasa o incluso inexistente entidad se constata en el resto de autonomías, habiendo sido la proporción global de su cobro respecto del total de ingresos

94. En relación con estas últimas cuestiones, véase García de Pablos, “El Impuesto sobre los Activos no Productivos de las personas jurídicas”, 60.

95. Fraile, “El TC determina la compatibilidad del impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña y el IBI”, 133.

96. De hecho, antes de la creación de estos últimos impuestos, Carrión (“La constitucionalidad del polémico impuesto catalán sobre las viviendas vacías”, 5) ya destacó que, “sin necesidad de ser visionarios, podemos prever que habrá más impuestos autonómicos sobre las viviendas vacías en España”.

tributarios obtenidos por las CC. AA. en los últimos años de un 2,1% en 2019 y un 1,7% en 2020.⁹⁷

No obstante, a causa de la extrafiscalidad a la que se encuentran abocados, ello no puede ser de otra forma, ya que, como se señalaba, la antinomia existente entre las finalidades fiscal y extrafiscal implica que, si una aumenta, la otra disminuye, y viceversa.⁹⁸

Por consiguiente, ante la insuficiencia de la reforma que ya se hizo del art. 6.3 de la LOFCA, resulta necesario volver a replantear el poder de las autonomías para establecer sus propios impuestos, punto en el que ha sido reiterada por parte de la doctrina la propuesta de reconvertir algunos tributos de titularidad estatal actualmente cedidos a las CC. AA. de régimen común dada su mayor potencialidad recaudatoria (y es que, de hecho, ya fueron ideados para incrementar su autonomía financiera haciéndolas partícipes de las fuentes o competencias financieras de la hacienda del Estado).⁹⁹

Sin embargo, a efectos de evitar los problemas que hoy también plantean estos tributos, su reconversión debería ir acompañada de una adecuada corresponsabilidad fiscal, ya que, amparadas en su dependencia de los recursos del Estado, las autonomías han hecho uso de sus competencias normativas al respecto para minorar la presión fiscal en sus territorios e incluso eliminar el gravamen de algunas figuras.¹⁰⁰

Por ello, con el fin de impedir que las CC. AA. puedan eludir los costes políticos de incrementar su tributación y garantizar el uso adecuado de las fuentes de financiación, esta reforma también debería abordar la necesaria descentralización desde el punto de vista financiero, la cual no deja de constituir la

97. Registro de Economistas Asesores Fiscales, *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2022*, 356-357.

98. Varona, *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, 38.

99. En este sentido, véase, entre otros, Alonso, “El futuro de la tributación propia”; Ferreiro, “Régimen jurídico de la financiación autonómica”, 82; Checa, “Consideraciones ante la modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre”.

100. De hecho, como consta en el punto V de su preámbulo, las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC. AA., junto a la necesidad general de incrementar la recaudación, fueron los principales motivos por los que la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, creó el impuesto temporal sobre las grandes fortunas.

contrapartida de la fuerte descentralización en el ejercicio de competencias que se ha experimentado desde la aprobación de la CE.¹⁰¹

Además, la correcta garantía del principio de suficiencia financiera (que requiere que los diferentes mecanismos puestos a disposición de las CC. AA. con el fin de obtener ingresos resulten aptos, idóneos y suficientes para la adecuada financiación de sus competencias y servicios transferidos) exige irremediamente el justo ejercicio del principio de solidaridad interregional (el cual viene a garantizar que los servicios públicos fundamentales se ofrezcan en condiciones similares de calidad en cada uno de los diferentes territorios), por lo que los criterios principales de distribución al respecto deben condicionarse inevitablemente a la imprescindible corresponsabilidad fiscal.¹⁰²

Y es que, como recalca Pagès, “no debemos olvidar que la solidaridad es bidireccional, dado que si bien implica que las comunidades ricas han de ser solidarias con las pobres traspasándoles recursos, también implica que las comunidades pobres han de ser solidarias con las ricas, renunciando a que tal traspaso adquiera matices expoliatorios contrarios a la equidad interterritorial”.¹⁰³

De todos modos, nada impediría que el Estado armonizara al mismo tiempo dicho poder mediante el detalle de un conjunto de aspectos indisponibles y la fijación de unos estándares mínimos y máximos de gravamen efectivo, amparado en su competencia exclusiva para determinar las condiciones básicas para garantizar la igualdad en el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes de todos los españoles y en el denominado *principio de coordinación* (arts. 149.1.1.^ª y 156 de la CE).

101. En igual sentido, véase García-Moncó, *Autonomía financiera de las comunidades autónomas*, 35, quien advierte que “el principio de autonomía financiera se ha exteriorizado con especial fuerza en el sector del gasto pero [...] esa proyección no es simétrica en el ámbito de los tributos”.

102. En esta línea, véase, entre otros, Durán, “La corresponsabilidad fiscal en la financiación autonómica”, quien, además de defender la eliminación del privilegio que supone el sistema foral en detrimento de las demás CC. AA., con base en el art. 138.2 de la CE, y proponer el aumento del poder normativo autonómico en los impuestos cedidos, recalca que la mejora del sistema de financiación autonómica también requiere tener en cuenta otros elementos esenciales, como los criterios de reparto de los recursos o el grado de nivelación que alcanzar.

103. Pagès, “El sistema de financiación autonómica en el estatuto catalán de 2006”, 71.

Y es que, como consta en consolidada jurisprudencia del TC, cierto es que las desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) en principio se justifican, de forma objetiva y razonable, en la propia diversidad territorial (al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas), aunque, siempre y cuando, como también ha advertido, sus consecuencias resulten de carácter proporcional.¹⁰⁴

De esta forma, se evitarían asimismo los demás problemas no menores que también plantean hoy los tributos cedidos vigentes, como sus potenciales efectos deslocalizadores o la posible vulneración del principio de neutralidad fiscal.

De hecho, la propuesta de armonizar el gravamen y la regulación mínima del IBAE extendiendo su tributación a todo el territorio nacional ya ha sido puesta de manifiesto por parte de algunos autores, aunque en forma de tributo totalmente cedido,¹⁰⁵ tras resaltar que el hecho de que el Gobierno central no haya interpuesto un recurso de inconstitucionalidad contra el mismo puede verse como indicativo de su voluntad de reconvertirlo en tributo de titularidad estatal. Y es que, en realidad, como recuerdan Cobos y Fernández, la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales, ya contemplaba un impuesto sobre bebidas refrescantes, el cual quedó sin efectos con la entrada en vigor de la actual Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.¹⁰⁶

Sin embargo, si se mantuviera su consideración de impuesto propio con la mencionada armonización, no solo se extenderían sus efectos extrafiscales positivos a todo el país y se ampliaría su efectividad (incentivando, como se señalaba, la reformulación de las bebidas sujetas y homogeneizando su incidencia ante los distintos grupos de población), sino que también se pondría fin al hecho de que los distribuidores de las bebidas gravadas que, a pesar de no tener el domicilio fiscal en Cataluña, sean residentes fiscales en España se conviertan en sustitutos del contribuyente solo cuando realicen ventas a

104. Entre otras, SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26, o 60/2015, de 18 de marzo, FJ 5.

105. En este sentido, véase Martín, “El impuesto sobre bebidas azucaradas”, 186.

106. Cobos y Fernández de Buján, “El impuesto sobre las bebidas azucaradas, en el plató”, 15.

minoristas catalanes (con la correspondiente asunción del deber de cumplir las pertinentes obligaciones materiales y formales y el incremento del coste de gestión de su actividad).

Y es que, en realidad, en la mayoría de países donde existe un impuesto similar, resulta exigible en todo el territorio,¹⁰⁷ aunque, en tanto que las autonomías son responsables de políticas directamente vinculadas con las finalidades extrafiscales del tributo (como las de sanidad o las de educación), quedaría justificada la procedencia de su titularidad (sin olvidar la complejidad de la necesaria compensación que debería otorgarse a Cataluña en caso de que fuera el Estado quien la pasara a ostentar).

7. Conclusiones

Con la aprobación del IVV, del IBAE y del IANPPJ, Cataluña no solo se ha consolidado como la C. A. que, con diferencia, más impuestos propios tiene vigentes, sino que también ha abierto una nueva vía para el crecimiento de los del resto de autonomías.

En concreto, esta se caracteriza por su carácter extrafiscal no medioambiental, lo cual resulta especialmente relevante considerando la incipiente tendencia de convertir impuestos propios autonómicos medioambientales en tributos de titularidad estatal.

Por consiguiente, la primera conclusión positiva que puede derivarse de su aprobación es la ampliación de los hechos imposables no agotados por la imposición estatal o de los municipios, los cuales, además, en el caso del IVV y del IANPPJ, han sido validados por el TC.

Asimismo, en estos dos últimos casos, también ha quedado aceptada la procedencia de su configuración extrafiscal (lo que permite que las otras autonomías puedan optar por su establecimiento sin riesgo de inconstitucionalidad), sirviendo también el IVV para dejar claro que los recargos sobre los

107. A modo de ejemplo, la OPS (*La tributación de las bebidas azucaradas en la Región de las Américas*, 3) señala que, en América, 21 de los estados que son miembros de la Organización en los que existe lo aplican a nivel nacional, mientras que solo en 7 jurisdicciones de Estados Unidos de América se hace a nivel local.

impuestos quedan fuera de la duplicidad de hechos impositivos que prohíben los apartados 2 y 3 del art. 6 de la LOFCA.

Además, el nuevo camino que abren para que el resto de autonomías amplíen sus impuestos también les permite paliar bajo fines extrafiscales el coste político que tiene su instauración, hecho que justo es el que explica que, a pesar de sus necesidades de financiación, las CC. AA. hayan optado por disminuir el gravamen de los tributos estatales sobre los que tienen competencias normativas cedidas y cuya capacidad recaudatoria es exponencialmente mayor (eliminando incluso algunas figuras impositivas).

Por su parte, y aunque es una conclusión de doble filo, también debe valorarse positivamente la tendencia general decreciente que viene experimentando su recaudación, ya que, en realidad, en tanto que tributos extrafiscales, su mayor éxito radica en la reducción de los comportamientos que son objeto de imposición.

No obstante, entrando en las consecuencias negativas, también es cierto que esta tendencia menguante, junto a su recaudación prácticamente testimonial, ponen en entredicho tanto su eficiencia como su eficacia en cuanto a fuente de financiación autonómica, y más considerando la compensación que conlleva el IVV en relación con el recargo del IBI sobre viviendas desocupadas por la imposibilidad de recaudación de este último a causa del efectivo gravamen del primero.

Asimismo, procede lamentar que dos de los tres tributos aquí estudiados acabaran con un largo y costoso procedimiento ante el TC que conllevó, además, su suspensión temporal, lo que no deja de cuestionar la eficacia de los mecanismos alternativos previstos para resolver las discrepancias que al respecto puedan surgir (como los acuerdos de la Comisión Bilateral de Cooperación entre la Administración General del Estado y la autonomía respectiva, cuyos acuerdos de iniciación de negociaciones para resolver las discordancias permiten que el pertinente recurso de inconstitucionalidad pueda presentarse en el plazo de nueve meses a partir de la publicación del objeto del mismo y no de tres, que es el que opera con carácter general —art. 33 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional—).

Además, y como es lógico, su aprobación también ha incrementado las importantes diferencias que se observan entre las CC. AA. en materia de impuestos

propios, tanto por lo que respecta a su número (existiendo autonomías, como Madrid, donde son inexistentes) como a la configuración de un mismo hecho imponible (lo que se constata en las divergencias que presenta el IVV insaurado en la Comunidad Valenciana o Extremadura respecto al homónimo catalán).

Y siguiendo con su regulación, tampoco puede obviarse que su establecimiento ha aumentado la dispersión normativa de los impuestos propios catalanes, tanto por abordarse en distintos textos como por no ser Cataluña una de las pocas autonomías que han compilado su regulación al respecto, junto a la de los tributos cedidos, mediante textos consolidados o refundidos.

En consecuencia, dicha dispersión también agrava el incremento de la presión fiscal indirecta inherente en su aparición, tanto por la complejidad o inseguridad jurídica de determinados aspectos de su normativa (como puede ser la referencia al valor de mercado en el caso del IANPPJ) como por ver acrecentadas las obligaciones tributarias (especialmente las de información, que afectan incluso a terceros).

De todos modos, no puede cerrarse este estudio sin antes enmarcar tales consecuencias dentro de las propias deficiencias que presenta el actual sistema de financiación autonómica, las cuales ponen de manifiesto la necesidad de su replanteamiento. Y es que, a fin de cuentas, el Estado autonómico que se estrenó y simplemente perfiló con la aprobación de la CE debe adaptarse sin mayor demora al nuevo contexto actual, caracterizado principalmente por la fuerte descentralización política y administrativa hacia la que se ha evolucionado después.

No obstante, en tanto que potestad tributaria más genuina y completa de las autonomías, no cabe la menor duda de que las CC. AA. deben poder seguir creando sus impuestos propios, aunque dentro de un nuevo modelo que, basado en los principios de autonomía financiera, sostenibilidad y solidaridad interterritorial, así como en una menor dependencia de los recursos del Estado, les otorgue la posibilidad de crear figuras con un mayor potencial recaudador (como permitiría la reconversión de algunos tributos cedidos) y se asiente en mayor medida en la ineludible corresponsabilidad fiscal.

Bibliografía

- Adame Martínez, Francisco David. *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 1996.
- Alonso Gil, Miguel. “La anómala tributación de la vivienda vacía: especial referencia a las medidas de gravamen en el ámbito local”. *Tributos Locales* 132 (2017): 37-68.
- Alonso González, Luis Manuel. “El futuro de la tributación propia”. *Revista del Instituto de Estudios Económicos* 1-2 (2013): 3-26.
- Alvarado, Miriam, Nigel Unwin, Stephen J. Sharp, Ian Hambleton, Madhuvanti M. Murphy, T. Alafia Samuels, Marc Suhrcke, y Jean Adams. “Assessing the impact of the Barbados sugar-sweetened beverage tax on beverage sales: an observational study”. *International Journal of Behavioral Nutrition and Physical Activity* 16 (2019): 1-11.
- Argelich Comelles, Cristina. “El impuesto a las viviendas vacías como sanción a la deshabitación”. *Diario La Ley* 8886 (2016): 1-10.
- ATC. *Memoria de la Agencia Tributaria de Cataluña 2019*. Barcelona: Generalitat de Catalunya, 2019.
- . *Memoria de la Agencia Tributaria de Cataluña 2020*. Barcelona: Generalitat de Catalunya, 2020.
- . *Memoria de la Agencia Tributaria de Cataluña 2021*. Barcelona: Generalitat de Catalunya, 2021.
- . *Memoria de la Agencia Tributaria de Cataluña 2022*. Barcelona: Generalitat de Catalunya, 2022.
- Bernard, Nicolas. “L’ordonnance bruxelloise du 30 avril 2009: quand la lutte contre les logements inoccupés se muscle”. *Journal des Tribunaux* 6375 (2009): 785-792.
- Borrero Moro, Cristóbal José. “Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA”. *Revista Española de Derecho Financiero* 146 (2010): 327-370.
- Calvo Vérguez, Juan. “A vueltas con el impuesto catalán sobre las viviendas vacías”. *Gaceta Fiscal* 391 (2018): 117-139.
- . “El Impuesto catalán sobre los activos no productivos de las personas jurídicas y su declaración de constitucionalidad”. *Quincena Fiscal* 1-2 (2020): 109-130.
- . “Una nueva figura tributaria: el impuesto catalán sobre las bebidas azucaradas y su repercusión en nuestro sistema tributario”. En Francisco Álvarez Arroyo, coord., Cristina García-Herrera Blanco, y Juan Calvo Vérguez, dirs., *La residencia fiscal en los distintos niveles de imposición: situación actual y perspectivas de futuro*, 231-245. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2018.
- Caro, Juan Carlos, Camila Corvalán, Marcela Reyes, Andres Silva, Barry Popkin, y Lindsey Smith Taillie. “Chile’s 2014 sugar-sweetened beverage tax and changes in prices and purchases of sugar-sweetened beverages: an observational study in an urban environment”. *PLoS Med.* 15, n.º 7 (2018). <https://journals.plos.org/plosmedicine/article?id=10.1371/journal.pmed.1002597>.

- Carrión Morillo, David. “La constitucionalidad del polémico impuesto catalán sobre las viviendas vacías. Comentario a la STC 4/2019, de 17 de enero”. *Diario La Ley* 9401 (2019): 1-7.
- Cobos Gómez, José María, y Antonio Fernández de Buján y Arranz. “El impuesto sobre las bebidas azucaradas, en el plató”. *Actualidad Jurídica Aranzadi* 926 (2017): 15.
- . “El novísimo impuesto catalán sobre bebidas azucaradas”. *Revista Aranzadi Doctrinal* 6 (2017): 53-58.
- Colchero, María Arantxa, Carlos Manuel Guerrero-López, Mariana Molina, y Juan Ángel Rivera. “Beverages sales in Mexico before and after implementation of a sugar sweetened beverage tax”. *PLoS One* 11, n.º 9 (2016). <https://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/27668875/>.
- DGTJ. *Informe trimestral de los ingresos tributarios de la Generalitat de Catalunya. Enero-diciembre 2022*. Barcelona: Generalitat de Catalunya, 2023.
- Durán Cabré, José María. “La corresponsabilidad fiscal en la financiación autonómica”. *Principios: Estudios de Economía Política* 7 (2007): 109-122.
- Escribano López, Francisco. “Los tributos propios autonómicos y la prohibición de doble imposición”. En Juan Arrieta Martínez de Pisón, y Juan Zornoza Pérez, dirs., *La distribución del poder financiero en España: Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet*, 299-319. Madrid: Marcial Pons, 2014.
- Esteve Pardo, María Luisa, y Albert Navarro García. “Medidas tributarias y de orden coercitivo de movilización de viviendas vacías”. *Anuario del Gobierno Local* (2017): 213-239.
- Fack, Gabrielle. “Pourquoi les ménages pauvres paient-ils des loyers de plus en plus élevés? [L’incidence des aides au logement en France (1973-2002)]”. *Économie et Statistique* 381 (2005): 17-40.
- Ferreiro Lapatzta, José Juan. “Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990”. *Revista de Hacienda Autonómica y Local* 61 (1991): 75-84.
- Ferrer Vidal, Diana. “Análisis del nuevo impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas en Cataluña: ¿un nuevo impuesto sobre patrimonio para las empresas?”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* 178 (2018): 63-84.
- Fichera, Eleonora, Toni Mora, Beatriz G. Lopez-Valcarcel, y David Rochedatos. “How do consumers respond to ‘sin taxes’? New evidence from a tax on sugary drinks”. *Social Science & Medicine* 274, n.º 113799 (2021).
- Fraile Fernández, Rosa. “El TC determina la compatibilidad del impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña y el IBI: Análisis de la STC 4/2019, de 17 de enero, rec. núm. 2255/2016”. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos* 436 (2019): 125-135.
- Galán Ruiz, Javier, Carlos Prieto Martín, y Pedro Manuel Herrera Molina, coords. *Tributos locales y autonómicos*. Cizur Menor: Aranzadi, 2006.
- García de Pablos, Jesús Félix. “El Impuesto sobre los Activos no Productivos de las personas jurídicas”. *Quincena Fiscal* 4 (2018): 47-64.

- García Moreno, Vicente Alberto. “La infrutilización de los inmuebles como índice de capacidad económica potencial sobre el que erigir tributos propios autonómicos”. *Carta Tributaria. Revista de Opinión* 53-54 (2019): 49-56.
- García-Moncó Martínez, Alfonso Carlos. *Autonomía financiera de las comunidades autónomas*. Valladolid: Lex Nova, 1996.
- González García, Miguel. “El Impuesto sobre los Activos no Productivos de las Personas Jurídicas, un análisis de técnica legislativa”. *Gaceta Fiscal* 394 (2019): III-144.
- León Torres, Diana Carolina, Alejandro Rodríguez Llach, y Diana Guarnizo Peralta. *Impuesto a las bebidas azucaradas: Una idea a favor de la salud pública*. Bogotá: Dejusticia - Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad, 2021.
- Marín-Barnuevo Fabo, Diego. “La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto”. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos* 468 (2022): 5-58.
- Martín Rodríguez, José María. “El Impuesto sobre Bebidas Azucaradas. Incógnitas, riesgos y oportunidades de un impuesto del Siglo XXI”. En Antonio Cubero Truyo, dir., *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, 299-313. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018.
- . “El impuesto sobre bebidas azucaradas: Perspectiva comparada y propuestas para su encaje en nuestro sistema tributario”. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales* 11 (2018): 175-186.
- Mateo Rodríguez, Luis. *La tributación parafiscal*. León: Universidad de León, 1978.
- Menéndez Moreno, Alejandro. “Nada es lo que parece. A propósito del impuesto sobre las viviendas vacías, de la Ley de 21 de julio de 2015, de la Generalidad de Cataluña”. *Quincena Fiscal* 17 (2015): 13-19.
- Moreno Fernández, Juan Ignacio. “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”. *Revista Técnica Tributaria* 124 (2019): 15-30.
- Navarro García, Alberto. “Medidas fiscales para garantizar el derecho de acceso a la vivienda: el recargo del IBI y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas”. *Tributos Locales* 123 (2016): 47-62.
- OMS. *Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases*. Ginebra: OMS, 2016.
- . *Guideline: sugars intake for adults and children*. Ginebra: OMS, 2015.
- OPS. *La tributación de las bebidas azucaradas en la Región de las Américas*. Washington, D. C.: OPS y OMS, 2020.
- Orón Moratal, Germán. “Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas”. *Anuario de Derecho Municipal* 9 (2015): 175-200.
- Ortún Rubio, Vicente. “Los impuestos como instrumento de salud pública. A propósito de las bebidas azucaradas”. *Gaceta Sanitaria: Órgano Oficial de la Sociedad Española de Salud Pública y Administración Sanitaria* 34, n.º 5 (2020).
- Pagès i Galtés, Joan. “El sistema de financiación autonómica en el estatuto catalán de 2006”. En Ana María Pita Grandal, y Jaime Aneiros Pereira, coords., *La financiación autonómica en los estatutos de autonomía*, 37-79. Madrid: Marcial Pons, 2008.

- Patón García, Gemma. *El principio de autonomía en el ámbito tributario. En especial, el impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el Medio Ambiente*. Toledo: Cortes de Castilla-La Mancha, 2005.
- Pérez-Fadón Martínez, José Javier. “Constitucionalidad del Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas de Cataluña y aclaración de algunos aspectos: Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 28/2019, de 28 de febrero de 2019”. *Carta Tributaria. Revista de Opinión* 53-54 (2019): 1-9.
- Registro de Economistas Asesores Fiscales. *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2022*. Madrid: Consejo General de Economistas de España, 2022.
- Renieblas Dorado, Pablo. “El nuevo Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas en Cataluña”. *Carta Tributaria. Revista de Opinión* 27 (2017): 21-24.
- Rosembuj Erujimovich, Tulio. “Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas”. *Quincena Fiscal* 9 (2007): 9-15.
- Ruiz Garijo, Mercedes. “Derecho a una vivienda e impuestos autonómicos sobre viviendas vacías en España. Una perspectiva constitucional”. *Crónica Tributaria* 161 (2016): 185-207.
- Sánchez Sánchez, Eva María. “Financiación autonómica: encaje del impuesto catalán sobre bebidas azucaradas envasadas en el ámbito internacional”. *Quincena Fiscal* 9 (2018): 17-36.
- Sanz Gómez, Rafael Jesús, coord. *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2017.
- Segú, Mariona, y Benjamin Vignolles. “Taxing Vacant Dwellings: Can fiscal policy reduce vacancy?”. *Munich Personal RePEc Archive (MPRA)* 89686 (2018): 1-40.
- Susin, Scott. “Rent vouchers and the price of low-income housing”. *Journal of Public Economics* 83 (2002): 109-152.
- Urbano Sánchez, Lucía. “La constitucionalidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías: comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 4/2019, de 17 de enero”. *Crónica Tributaria* 172 (2019): 185-200.
- . “Los gravámenes como medidas para la movilización de las viviendas desocupadas en España y en los países del entorno”. *Revista General de Derecho Público Comparado* 30 (2021): 1-31.
- Varona Alabern, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009.
- . *La fiscalidad de la vivienda desocupada*. Cizur Menor: Aranzadi-Thomson Reuters, 2020.
- . “Los tributos propios de las comunidades autónomas”. En Juan Enrique Varona Alabern, ed., *25 años de financiación autonómica*, 41-72. Santander: Parlamento de Cantabria y Universidad de Cantabria, 2005.
- Vázquez Cobos, Carlos. “Una variedad de instrumentos jurídicos con una única finalidad: garantizar el acceso a una vivienda digna y adecuada”. *Práctica Urbanística* 171 (2021). <https://elconsultor.laley.es/Content/DocumentoDestUrb.aspx?params=H4sIAAAAEAMtMSbFtCTEAAmMjSyNLA7WyiKLizPw8WyMDIoMDcwMzkEBmWqvLfnJIZUGqbVpiTnEqANDqA-OY1AAAAWKE>.

Col·laboracions en aquest número

Luis Manuel Alonso González

Catedràtic de Dret Financer i Tributari de la Universitat de Barcelona, on és director del Departament de Dret Financer i Tributari. Ha desenvolupat una amplíssima activitat científica, que inclou la direcció de nombrosos projectes de recerca finançats per instàncies públiques i desenvolupats principalment en col·laboració amb universitats llatinoamericanes. Ha publicat desenes de llibres i més d'un centenar d'articles i treballs científics i també ha dirigit equips universitaris de professors espanyols i estrangers en nombrosos projectes de recerca. Un dels temes que més ha treballat és el del finançament autonòmic.

Clemente Checa González

Catedràtic de Dret Financer i Tributari de la Facultat de Dret de la Universitat d'Extremadura, és doctor per la Universitat de Bolonya, amb Premi Extraordinari Víctor Manuel II a la Millor Tesi Doctoral, i màster en Direcció d'Assessoria Fiscal d'Empreses per l'Institut d'Empresa. La seva activitat investigadora es concreta en la publicació de 56 llibres individuals, 109 capítols de llibres i 391 articles en revistes de l'especialitat, en format tradicional i en línia. Aquesta activitat ha estat reconeguda en l'àmbit estatal amb sis complements per mèrits de recerca i un complement per transferència de coneixement i innovació, i en l'àmbit autonòmic, amb diversos complements de recerca i amb la concessió del Premi a l'Excel·lència Investigadora.

Eva María Cordero González

Professora titular de Dret Financer i Tributari de la Universitat d'Oviedo, amb quatre sexennis de recerca. Va obtenir el Premi a la Tesi Doctoral de l'Institut d'Estudis Fiscals i el Premi Extraordinari de Doctorat del Departament de Dret Públic. Ha fet estades de recerca postdoctorals a les universitats de Munic, de la Colúmbia Britànica de Vancouver i de Heidelberg i a l'Institut Max Planck de Munic, amb finançament del DAAD (Servei Alemany d'Intercanvi Acadèmic), de l'Institut Max Planck, de la Fundació Fritz Thyssen i del Ministeri d'Afers Exteriors del Canadà. Ha participat en vuit projectes de recerca nacional, en dos dels quals com a investigadora principal (IP). Accèssit

als premis Datadiar i del Centre d'Estudis Financers (CEF). Ha estat secretària general de la Universitat d'Oviedo (2016-2021) i és membre de l'Associació Espanyola d'Assessors Fiscals (AEDAF) i de l'Associació Espanyola de Dret Financer (AEDF).

José Antonio Fernández Amor

Catedràtic de Dret Financer i Tributari, desenvolupa la seva activitat docent i investigadora a l'Àrea de Dret Financer i Tributari de la Universitat Autònoma de Barcelona. Entre les seves línies de recerca hi ha la regulació dels recursos tributaris en el marc del sistema de finançament autonòmic, amb un interès especial en el règim jurídic del recàrrec tributari. Sobre aquest tema ha publicat diversos treballs, com ara *Análisis jurídico del recargo autonómico: relaciones con los tributos cedidos* (1999), *La imposición sobre la renta en un estado federal: el recargo provincial canadiense* (1999) i “El recargo tributario autonómico: ¿un peligro a evitar o una puerta por abrir?”, a *La reforma de la financiación territorial*, dirigit per Juan López Martínez i José Manuel Pérez Lara (2017).

Aurora Ribes Ribes

Catedràtica de Dret Financer i Tributari de la Universitat d'Alacant, ha estat membre de la Comissió d'Experts per a la Reforma del Sistema Tributari de la Comunitat Valenciana el 2016 i el 2020. Les seves línies de recerca principals són el dret internacional tributari, el dret penal tributari i la fiscalitat autonòmica. És autora de més de 80 publicacions, entre les quals hi ha 5 monografies, capítols de llibre i nombrosos articles en revistes nacionals i internacionals. És investigadora principal en diferents projectes i contractes de recerca i membre de més de 20 projectes investigadors. Ha fet estades de recerca en universitats europees i dels EUA, és professora convidada en cursos de postgrau, doctorat i especialització i ponent habitual en congressos i conferències nacionals i internacionals. Així mateix, és membre de l'Associació Espanyola de Dret Financer (AEDF), de l'Associació Espanyola d'Assessors Fiscals (AEDAF) i de l'Associació Fiscal Internacional (IFA).

Irene Rovira Ferrer

Llicenciada i doctora en Dret per la Universitat Pompeu Fabra (UPF) i la Universitat Oberta de Catalunya (UOC), actualment és professora agregada de Dret Financer i Tributari a la UOC, on compagina la tasca docent amb la investigadora, en què ha estat reconeguda amb guardons com ara el primer

Premi Estudis Financers 2017 del Centre d'Estudis Financers (CEF). És autora de nombrosos articles científics, monografies i capítols de llibre dins de l'àmbit jurídicotributari, de la mateixa manera que, juntament amb la direcció i la participació en projectes de recerca finançats per organismes públics i privats, manté una activitat continuada com a conferenciant en congressos i jornades nacionals i internacionals. Així mateix, és directora d'*IDP. Revista d'Internet, Dret i Política*.



**NÚMERO MONOGRÀFIC DEDICAT AL FINANÇAMENT AUTONÒMIC
DES D'UNA PERSPECTIVA JURÍDICA**

**Reflexiones críticas sobre el Fondo de Liquidez Autonómico tras una
década de vigencia (2012-2022)**

Aurora Ribes Ribes

**La resolución de conflictos de competencia horizontal en el Estado
autonómico. En especial, en materia financiera**

Clemente Checa González

**La delegación de la aplicación y revisión de los tributos cedidos a las
CC. AA.: balance y perspectivas**

Eva María Cordero González

**Instrumentos para la autonomía y la corresponsabilidad en la
financiación autonómica: comparando recargos y tributos cedidos**

José Antonio Fernández Amor

**El desarrollo de los tributos ecológicos de las comunidades
autónomas**

Luis Manuel Alonso González

**El desarrollo extrafiscal de los impuestos propios en Cataluña de
carácter no medioambiental: los impuestos sobre viviendas vacías,
bebidas azucaradas envasadas y activos no productivos de las
personas jurídicas**

Irene Rovira Ferrer

ISSN 1886-2632

