

Trabajo Final de Master. MUAPA- Master de Acceso a la Profesión de Abogado. Área de
Derecho Tributario



“La organización y financiación del sistema tributario español”

Isabel Álvarez-Blázquez Ponce

Tutor: Juan Manuel Moral Calvo

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	4
ABREVIATURAS UTILIZADAS	5
1. BREVE INTRODUCCIÓN HISTÓRICA DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN NUESTRO PAÍS	6
2. CONCEPTO Y PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	7
2.1 CONCEPTO DE SISTEMA TRIBUTARIO	7
2.2 CONCEPTO Y CLASES DE TRIBUTOS	9
2.3 PRINCIPIOS BÁSICOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO	10
2.3.1 Principio de capacidad económica	11
2.3.2 Principio de igualdad	11
2.3.3 Principio de generalidad	12
2.3.4 Principio de progresividad	12
2.3.5 Límite de la confiscatoriedad.....	13
2.3.6 Principio de legalidad	13
3. ORGANIZACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	15
3.1 CUESTIONES GENERALES	15
3.2 REGIMEN ESTATAL	15
3.2.1 El poder tributario del Estado.....	15
3.2.3 Los impuestos estatales.....	18
3.3 REGIMEN AUTONÓMICO	19
3.3.1 Historia del sistema de financiación de las CCAA.....	19
3.3.2 El poder tributario de las Comunidades Autónomas.....	21
3.3.3 Las desigualdades en la tributación entre Comunidades Autónomas.....	25
3.4 REGIMEN LOCAL	29
3.5 REGIMENES FORALES	30
3.5.1 Contexto histórico.....	30
3.5.2 El régimen foral del País Vasco.....	31
3.5.2 El régimen foral de Navarra	32
3.6 DERECHO COMPARADO	33
4. CRITICAS Y CONCLUSIONES	35
5. BIBLIOGRAFÍA	39

INTRODUCCIÓN

El objetivo pretendido con la elaboración de este trabajo no era otro que analizar el sistema tributario español y en concreto el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en nuestro país. En la actualidad y con el tema del independentismo catalán sobre la mesa el debate sobre el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas es un asunto muy de actualidad. Aunque ya se hablaba de ello desde hace casi una década, el ejecutivo actual se comprometió a reformarlo en el año 2016 pero todavía no se ha abordado esta complicada cuestión.

El principal problema del sistema de financiación actual que genera todo este debate es su falta de claridad y su excesiva flexibilidad pues se implantó en un momento muy convulso para España, en 1977 y tras la instauración de la democracia en nuestro país no se sabía muy bien qué organización iba a ser la que se estableciese dentro de nuestras fronteras lo que provocó que se implantara un régimen muy difuso que se ha intentado esclarecer mediante las numerosas reformas que ha sufrido el sistema y que en muchos casos han llegado demasiado tarde.

En este trabajo se analizará cómo surgió este sistema, así como las numerosas reformas que ha sufrido hasta la última del año 2009. Asimismo, se estudiará el poder tributario de los tres entes que rigen nuestro sistema, el Estado, las Comunidades Autónomas y los Entes Locales, con especial énfasis en las Comunidades Autónomas pues ostentan un importante régimen de cesión de tributos estatales con unas sus capacidades normativas y de gestión que han ido aumentando progresivamente a lo largo de los años. Se examinará también el régimen de transferencias que rige nuestro sistema y que intenta paliar las desigualdades existentes entre los poderes financieros de las diferentes Comunidades Autónomas, así como el régimen especial de los territorios forales de País Vasco y Navarra.

Por último, se intentará establecer una comparación con otros sistemas tributarios descentralizados para poder ver las diferencias y posibles mejoras que se pueden realizar en nuestro sistema, y de este modo poder sugerir una serie de propuestas y críticas del mismo.

ABREVIATURAS UTILIZADAS

ISYD	Impuesto de Sucesiones y Donaciones
CCAA	Comunidades Autónomas
LGT	Ley General Tributaria
CE	Constitución Española
TC	Tribunal Constitucional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LHRL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TS	Tribunal Supremo

1. BREVE INTRODUCCIÓN HISTÓRICA DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN NUESTRO PAÍS

Primeramente y para la mejor comprensión de este tema, me gustaría hacer una breve introducción histórica sobre el sistema tributario en nuestro país. El primer conocimiento de un sistema tributario medianamente organizado dentro de nuestras fronteras data de 1845, año en el que Alejandro Mon y Ramón Santillán impulsan una reforma que les llevó a unificar fiscalmente todo el territorio nacional, aumentando asimismo la recaudación en términos generales. Cabe mencionar que antes de esta fecha, aunque si existían los tributos como tal, éstos no guardaban ningún criterio ni principio fiscal. En todo caso, fue la reforma más importante ya que con ella se llevó a cabo una profunda transformación de la administración que estaba tremendamente atrasada en comparación con el resto de países de nuestro entorno.

Entre 1845 y 1900 no se produce ninguna alteración importante en la Hacienda Pública lo que provoca un grave déficit sobre el Estado y su capacidad de recaudar, esto, sumado a la revolución industrial que se estaba produciendo en esos años en Europa, provocó que la economía del país evolucionase enormemente, quedando la Hacienda pública muy atrasada.

Es en el año 1900 cuando Raimundo Fernández Villaverde crea la “contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria” donde se comienzan a organizar y sistematizar los impuestos, quedando el territorio sometido a 6 impuestos directos entre los que se gravaban las rentas del trabajo y de capital y 3 impuestos indirectos sobre los derechos reales, las aduanas y el impuesto del timbre logrando que la Hacienda obtuviese una recaudación mucho mayor.

Durante el periodo comprendido entre el año 1900 y 1940, se introduce por primera vez en nuestro país el Impuesto sobre la Renta (IRPF), concretamente en el año 1932, recayendo su imposición sobre rentas que superasen los 601,01€ aunque no se aplicó de manera eficaz por aquel entonces al no alcanzar las arcas del Estado los ingresos esperados. Asimismo, se crea en 1926 el impuesto sobre el caudal relicto, lo que ahora se conoce como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISYD)¹.

En 1940 y una vez finalizada la Guerra Civil, la situación fiscal en España se había estancado, un aumento vertiginoso de los tipos impositivos y una ampliación de las

¹ PORTILLO NAVARRO, M.J, (1997) “Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la reforma tributaria silenciosa de Flores Lemus”, Revista Científica Los Anales de derecho, Nº15, págs. 129-150.

bases imponibles propició una presión fiscal tan elevada que la defraudación y la evasión fiscal creció correlativamente produciendo finalmente que no se consiguiese recaudar lo suficiente al no haber tampoco los medios que existen hoy en día para perseguir estos fraudes.

En 1964 se tramita la Ley de Reforma del Sistema Tributario que tiene como objetivo simplificar el sistema de impuestos para así mejorar una recaudación excesivamente baja, se crean también las tasas y contribuciones especiales².

Por último, es en el año 1977 cuando se realiza la última reforma fiscal sobre la que se basa nuestro sistema tributario actual, esta reforma llevada a cabo por el Ministro Francisco Fernández Ordoñez tiene 8 fases y dura hasta el año 2000, en ella se moderniza enormemente el sistema fiscal español integrándolo así en el marco europeo de una vez por todas³.

2. CONCEPTO Y PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

2.1 CONCEPTO DE SISTEMA TRIBUTARIO

El concepto de sistema tributario es un concepto difuso, del que no existe como tal una definición en nuestras leyes. Por tanto, para hacer una primera aproximación sobre éste, debemos diferenciar dos sujetos o partes en esta relación tributaria. Por un lado, se encuentran las administraciones territoriales, formadas por el Estado, Comunidades Autónomas (CCAA) y Entidades Locales y de otro lado los ciudadanos.

El sistema tributario en general se caracteriza sobre todo por tres particularidades:

- Se trata de una actividad pública, tanto por los sujetos que intervienen como por el objeto que persigue: garantizar servicios públicos que individualmente el ciudadano no podría llegar a cubrir por sus propios medios.

- Asimismo, se trata de una actividad “medial o instrumental” en segundo grado ya que no satisfacen de inmediato una necesidad pública del modo que lo

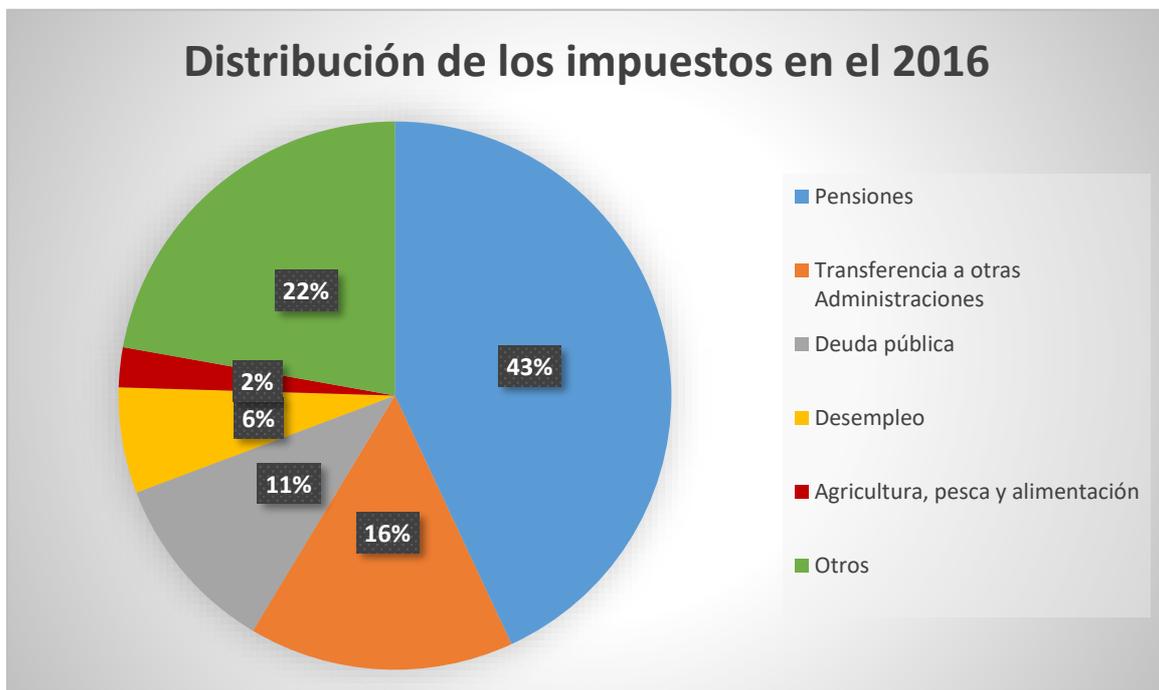
² PEREZ ROYO, F/ CARRASCO GONZALEZ, F.M/ CUBERO TRUYO, A, (2015) “Curso de derecho tributario: parte especial”, Editorial Difusora Larousse – Tecnos, págs. 45-48, 9ªed.

³ RUEDA LOPEZ, N (2012) “Evolución del sistema tributario en España” Revista eXtoikos, Nº7 págs. 25-37.

pueden hacer aquellas calificadas “finales” como por ejemplo puede ser la enseñanza. La hacienda pública recauda como medio para lograr el desarrollo de estos servicios públicos y es por ello que se le califica de medial.

- Por último, mencionar que es una actividad jurídica, al pertenecer a la rama del derecho financiero o tributario⁴.

En definitiva, el sistema tributario es la forma que tiene el Estado de financiarse a través de los tributos para poder así garantizar los servicios públicos y devolver esta riqueza a los ciudadanos en forma de prestaciones sociales que de forma individualizada cada ciudadano no podría garantizar para sí mismo como puede ser la sanidad, educación o pensiones. En todo caso se debe mencionar que no es la Administración General del Estado la que realiza el reparto de esta riqueza entre las distintas partidas sociales, si no que parte se transfiere a las distintas CCAA para que ellas hagan el reparto y otra parte del dinero recaudado se queda en la Administración General del Estado tal y como se explicará más adelante.



*fuente Presupuestos Generales del Estado

⁴ PEREZ ROYO, F (2014) “Derecho financiero y tributario: Parte General”, Editorial Civitas, pág. 36, 24^o ed.

2.2 CONCEPTO Y CLASES DE TRIBUTOS

Tras la reforma de la Ley General Tributaria (LGT) en el año 2015 se incluyó una definición de tributo ya que, aunque en repetidas ocasiones esta palabra se mencionaba en la Constitución Española (CE) no existía como tal una definición propiamente dicha. Es concretamente en el art 2.1 de la LGT donde debemos acudir para encontrar una definición de tributo, la misma establece que:

“Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”⁵.

En consecuencia, se puede decir que el tributo es una prestación pecuniaria exigida por un ente público y que se caracteriza por dos notas fundamentales: la coactividad y el carácter contributivo⁶.

Se dice que el sistema tributario es coactivo ya que es el Estado el que establece esta obligación a los ciudadanos unilateralmente, es decir, sin tener en cuenta la voluntad del sujeto de querer satisfacerla o no. La LGT dispone esto cuando dice que la prestación tributaria es exigida por la administración como consecuencia de la realización de un presupuesto de hecho definido en la Ley. Es importante recalcar que un tributo solo podrá ser exigido por el Estado si el mismo viene contemplado en una Ley que lo respalde.

Sobre el carácter contributivo de los tributos al que ya he hecho una pequeña referencia en el epígrafe anterior, mencionar que se exigen para poder hacer frente a los gastos públicos, más concretamente a los servicios públicos indivisibles, aquellos en los que no existe una persona identificable detrás, estando legitimado el Estado a hacerlo en base a la Constitución Española que establece y que autoriza a que se obligue legalmente a pagar tributos a los ciudadanos que tengan capacidad económica.⁷

⁵ «BOE» núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, páginas 44987 a 45065

⁶ PEREZ ROYO, F (2014) *“Derecho financiero y tributario: Parte General”*, Editorial Civitas, pág. 45, 24^o ed.

⁷ GONZALEZ ORTIZ, D, *“El tributo”* Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario Universitat Jaume I. Castellón

Es en el mismo artículo 2 de la LGT donde se insertan junto con la definición de tributo ya explicada, las diferentes clases que existen de tributos siendo estos las tasas, contribuciones especiales y por último los impuestos.

Los impuestos, tema que más nos atañe en este trabajo, son los ingresos más importantes y más conocidos por todos nosotros, son aquellos dirigidos a financiar estos servicios “indivisibles” donde no podemos saber quién es el beneficiario concreto, al contrario de lo que ocurre con las tasas que siguiendo con la definición clásica que nos brinda la LGT son el instrumento de financiación de los servicios “divisibles”, donde son los propios usuarios del servicio los que deben pagar el coste. Es por ello que en las tasas se incluye una actividad de la administración que afecta a unos sujetos determinados, diferenciándolo así de los impuestos.

Por último, las contribuciones especiales que son aquellos tributos cuyo hecho imponible se basa en que el obligado tributario, es decir el contribuyente, obtiene un beneficio cuando aumentan de valor sus bienes debido al hecho de realizar obras públicas o establecer o ampliar los servicios públicos que directamente le afectan, y por ello debe pagar una contraprestación.

2.3 PRINCIPIOS BÁSICOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Los principios tributarios contienen los elementos mínimos que todo tributo debe cumplir para poder existir en nuestro Estado de Derecho. Estos principios se disponen con carácter general en el art 31 de la CE que establece:

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”⁸

⁸ «BOE» núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, páginas 29313 a 29424

2.3.1 Principio de capacidad económica

Del mencionado artículo, en su primer apartado se desprende este principio con larga tradición en nuestro ordenamiento y que se considera una de las variables más importantes a la hora de distribuir la carga tributaria.

Este principio como es lógico guarda relación con el principio de igualdad ya que al obligar a repartir la carga tributaria desde el punto de vista de la capacidad económica se está favoreciendo una mayor igualdad entre los obligados tributarios.

El tribunal constitucional (TC) establece en su STC 221/1992⁹ que el principio de capacidad económica cumple tres funciones esenciales, en primer lugar, de fundamento de la imposición, en segundo lugar, de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario y en tercer lugar de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder.

2.3.2 Principio de igualdad

El principio de igualdad forma parte de nuestro ordenamiento jurídico no solo en el ámbito fiscal, en el art 1 de la CE se establece de forma primordial como uno de los principios básicos de nuestro sistema de derecho. El principio de igualdad es tan importante en nuestro sistema jurídico que además de contar con su propio artículo en la Constitución (art 14 CE) cuenta con una medida única de protección al encontrarse dentro de los preceptos que en caso de violación pueden denunciarse directamente a través del recurso de amparo, cosa que no sucede por ejemplo con el art 31 que mencionábamos en el anterior principio.

En el marco fiscal, como ya he mencionado está ligado con el principio de capacidad económica al encontrarse asimismo incardinado en el mismo precepto y por ello, de la misma forma, en este caso igualdad no significa que todos los obligados tributarios tengan que soportar las mismas cargas ya que es el mismo TC el que establece que debe entenderse esta igualdad como una medida fiscal con el principal objetivo de corregir las desigualdades que existen entre los obligados tributarios por lo

⁹ Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 221/1992 de 11 diciembre RTC\1992\221

tanto solo existirá discriminación cuando existan situaciones que se puedan entrever como iguales¹⁰.

2.3.3 Principio de generalidad

Se trata de un principio que también está relacionado con el de igualdad, y que conlleva la prohibición de privilegios o discriminaciones. Este principio viene especificado en el art 3 de la LGT, así como en el 31.1 de la CE que establece que “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos*”. Lógicamente al igual que ocurría con el principio de igualdad, no se puede tomar este principio literalmente ya que entonces las exenciones y los beneficios fiscales no podrían coexistir.

El TS establece en su sentencia de 2 de junio de 1986 que no son admisibles las exenciones en función de la persona, sino que deben cumplir con los principios de abstracción e impersonalidad para poder ser válidos.

2.3.4 Principio de progresividad

El principio de progresividad hace alusión a todas aquellas medidas que establece nuestro sistema tributario para lograr que contribuyan en mayor proporción los que más riqueza tengan. Este criterio, ligado a los sistemas tributarios contemporáneos se incluye en nuestro país con la constitución de 1978 y procede del derecho italiano. Aunque pudiese parecer que este principio hace referencia al criterio que deben seguir cada uno de los tributos, el TC es tajante sobre este asunto y en su STC 19/2012¹¹ establece que es válido el tipo único aplicable a las ganancias de capital ya que la progresividad se debe exigir al sistema tributario en su conjunto y no a cada uno de los tributos individualmente.

¹⁰ BERLIRI, A (1964) “*Principios de derecho tributario*” Vol. I (Fernando Vicente-Arche Domingo trad), Editor Derecho Financiero, Madrid.

¹¹ Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 19/2012 de 15 febrero. RTC 2012\19

2.3.5 Límite de la confiscatoriedad

Este principio, también consagrado en el art 31.1 de la CE y que no existe como tal en muchos otros ordenamientos similares al nuestro, tiene más valor ideológico y político que jurídico debido a que como bien ha establecido el TC y el TS en numerosas sentencias (STC de 26 de marzo de 1987¹² y STS de 10 de julio de 1999 y 21 de octubre de 2000¹³) es de los principios más aludidos a la hora de recurrir tributos, pero no puede simplemente y literalmente mencionarse como tal. A la hora de recurrir un tributo o el hecho imponible que grave el mismo simplemente referirse a su carácter confiscatorio es en palabras del TC insuficiente. Todos los tributos en si tienen carácter confiscatorio, están recaudando dinero de los contribuyentes, es decir de los ciudadanos, a través de los impuestos, es por ello que si se pudiese simple y llanamente aludir este limite a la hora de recurrir un tributo no podría existir ninguno. El TC y el TS establecen que solo se podrá hacer referencia al hecho de que un tributo tiene carácter confiscatorio si este produce efectos de importancia tal y gravamen tan absoluto, que pierda la finalidad primordial para el que fue establecido, no simplemente cuando sea gravoso para los contribuyentes¹⁴.

2.3.6 Principio de legalidad

El principio de legalidad, uno de los más importantes principios sobre el que se basa nuestro sistema jurídico, hace referencia al mecanismo que debe llevar a cabo el Estado a la hora de establecer y crear los diferentes tributos. Recogido en los Arts. 33.1 y 133.1 de la CE, trata de dar cierta seguridad jurídica a nuestro ordenamiento, permitiendo exclusiva y únicamente que los tributos puedan crearse mediante Ley formal¹⁵.

Es por ello que se puede hablar en primer lugar del significado político que tiene este principio al formar parte del esquema constitucional de la separación de poderes que rige nuestro ordenamiento. El principio de legalidad que, aunque no es lo mismo, en palabras de numerosos autores se asemeja mucho al concepto de reserva de ley en el ámbito tributario, impone al poder ejecutivo unas limitaciones, unas fronteras, que no puede traspasar y al poder legislativo unas obligaciones a las que no puede renunciar.

¹² Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 37/1987 de 26 marzo. RTC 1987\37

¹³ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 10 julio 1999. RJ 1999\5771

¹⁴ MARTIN QUERALT, J.M/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LOPEZ, J.M (2015) “Curso de derecho financiero y tributario” Editorial Difusora Larousse - Editorial Tecnos, Págs. 123-126, 26º ed.

¹⁵ PEREZ ROYO, F, (2014) “Derecho financiero y tributario: Parte General”, Editorial Civitas, pág. 77, 24º ed.

Aun con esto, el principio de legalidad como un elemento para alcanzar la ansiada separación de poderes no es lo más acertado ya que, por lógica, cuando el ejecutivo quiere establecer un nuevo tributo, a pesar de no tener la potestad para crearlo, forma parte del núcleo principal del poder legislativo, teniendo poder suficiente en la mayoría de los casos para aprobarlo.

Lo que trata de lograr por tanto el principio de legalidad es una supremacía a favor de la Ley como norma superior de nuestro ordenamiento y marcar el sistema de fuentes tributarias de nuestro país¹⁶.

Aun con ello, este principio de reserva de ley no es absoluto ya que aunque se exige que para la implementación de cualquier nuevo impuesto éste se realice mediante Ley formal, no ocurre lo mismo con la regulación del mismo, que si se podrá hacer mediante reglamento¹⁷. Por lo tanto, en relación con el derecho tributario no podemos hablar de reserva de ley absoluta, sino que se trata como acabo de mencionar de una reserva de ley relativa donde la ley se dedica a legislar sobre los aspectos más cruciales y relevantes, sobre los principios del tributo en cuestión y posteriormente se podrá o no completar por un reglamento u otra fuente secundaria.

Dice el TC en sus sentencias del 6/1983 de 4 de febrero y 150/2003 de 15 de junio que la reserva de ley en materia tributaria exige la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo debe llevarse a cabo mediante ley. Asimismo, la STC 221/1992 de 11 de diciembre establece que la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo, sino que el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible y es menor cuando se trata de regular otros elementos como el tipo de gravamen y la base imponible.

Además de haberse pronunciado el TC y la doctrina sobre este asunto es el propio artículo 31 de la Constitución el que deja claro el alcance de esta reserva de ley cuando dice que los tributos se deberán establecer *con arreglo* a la ley, en vez de por ley.

Esto es así ya que, sería imposible que existiera una convivencia del principio de reserva de ley con el principio de autonomía financiera local del art 142 CE que dispone¹⁸:

¹⁶ COLAO MARIN, P.A (2011) “Autonomía municipal, ordenanzas fiscales y reserva de ley”, Editorial J.M. BOSCH EDITOR, Págs. 105-110.

¹⁷ MARTIN QUERALT, J.M (2006) “Reserva de la Ley estatal y autonomía tributaria cuestiones conflictivas”, Editorial Dykinson, págs. 122-123, 1ºed.

¹⁸ PEREZ ROYO, F (2014) “Derecho financiero y tributario: Parte General”, Editorial Civitas, págs. 79-84, 24º ed.

“Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas¹⁹”

3. ORGANIZACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

3.1 CUESTIONES GENERALES

El sistema tributario español se estructura en torno a tres figuras diferenciadas, en primer lugar, el Estado, en segundo lugar, las Comunidades Autónomas y en tercer lugar las Haciendas Locales.

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre regula el sistema de financiación autonómica mientras que es el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo el que ordena las Haciendas Locales. En cuanto a las CCAA es necesario en primer lugar diferenciar que no todas ellas se rigen por los mismos sistemas ni tienen la misma denominación.

Antes de adentrarnos a explicar cómo se organiza la financiación y el poder tributario en nuestro país, debemos diferenciar en el ámbito de las CCAA entre las Comunidades Autónomas que poseen un régimen foral especial que son Navarra y País Vasco y que se explicarán en los siguientes epígrafes, aquellas que ostentan un régimen especial por su situación geográfica siendo estas Canarias, Ceuta y Melilla y por último las que se denominan de régimen común, donde se encuadrarían el resto de CCAA no mencionadas²⁰.

3.2 REGIMEN ESTATAL

3.2.1 El poder tributario del Estado

¹⁹ «BOE» núm. 311, de 29/12/1978.

²⁰ PORTILLO NAVARRO, M.J (2014) *“Manual de fiscalidad: teoría y práctica”*, Editorial Difusora Larousse-Editorial Tecnos, págs. 59-62, 6ªed.

El poder tributario del Estado se encuentra identificado en el art 133.1 de la CE que establece que:

“La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”²¹.

Este poder, que se denomina como *“poder originario del Estado”* conlleva la primacía del mismo sobre el que puedan tener las Comunidades Autónomas en los casos en los que exista una colisión entre las normas tributarias de ambos entes. Asimismo, el Estado tiene la competencia exclusiva sobre la hacienda general referida en el art 149.1.14.a de la CE y es el propio TC el que refuerza esto en su STC 192/2000 cuando establece que²²: *“La indudable conexión existente entre los artículos 133.1, 149.1.14.a y 157.3 de la constitución determina que el estado sea competente para regular no solo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las comunidades autónomas respecto de las del propio estado”²³.*

El poder del Estado no es absoluto, surge de la propia Constitución como acabo de mencionar y encuentra límites en la misma, así como en el Derecho Comunitario Financiero. En cuanto a los límites constitucionales son aquellos que se establecen en el propio texto y que ya hemos comentado en el punto 2.3 referente a los principios tributarios que rigen nuestro sistema y que todos los tributos deben cumplir.

Al mismo tiempo, y al existir en nuestro ordenamiento diferentes entes con poderes tributarios, el ejercicio del poder por parte de un sujeto no puede anular o vaciar de contenido a otro. Establece la STC 45/1986 que *“es una exigencia evidente cuando se trata del ejercicio de la actividad de ordenación y gestión de los ingresos y gastos públicos en un estado de estructura compuesta, que aquella habrá de desarrollarse dentro del orden competencial, o sea, compatibilizando el ejercicio coordinado de las competencias financieras y las competencias materiales de los entes públicos que integran la organización territorial del estado”*

Junto a estos límites, surgen otros de carácter internacional, como los que se encuentran en los tratados internacionales suscritos por España. En la actualidad, y con el mundo cada vez más internacionalizado surgen dos grandes problemas en torno a la figura del derecho tributario internacional, la doble imposición y la evasión fiscal. Ambos

²¹ «BOE» núm. 311, de 29/12/1978.

²² PEREZ ROYO, F (2014) *“Derecho financiero y tributario: Parte General”*, Editorial Civitas, págs. 90-91, 24º ed.

²³ Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 192/2000 de 13 julio RTC\2000\192

problemas se resuelven mediante normas internas y normas internacionales, en concreto mediante los Tratados Internacionales suscritos por España que en virtud del art 96.1 de la CE gozan de una posición jerárquica superior que las normas internas españolas. Además de estas normas, al pertenecer España a la Unión Europea desde el año 1986, debe también cumplir con los mandatos comunitarios, y por lo tanto debe acatar los principios y normas del sistema europeo entre los que se encuentra la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), y los tratados comunitarios que legislan sobre Derecho Comunitario Financiero y que imponen límites, prohibiciones y controles al poder impositivo de los Estados miembros²⁴.

Por lo tanto, en materia tributaria y siguiendo las directrices de la CE como ya he mencionado anteriormente, el poder legislativo formado por las Cortes Generales ostenta el poder de creación de impuestos junto con el Gobierno central, es decir el poder ejecutivo que lo complementa mediante la aprobación de los distintos reglamentos que terminan de regular estos tributos. Por otro lado, también ostentan una facultad de gestión tributaria compartida en parte con las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y por último tienen una capacidad de recaudación que también comparten con las CCAA.

Desde que se produjese el proceso de descentralización en nuestro país tras la aprobación de la constitución de 1978, la mayor parte de las competencias estatales se han ido cediendo a las CCAA, debido a que el Estado español es fuertemente descentralizado en la vertiente del gasto, los servicios públicos como sanidad y educación se prestan directamente por las CCAA y para ello necesitan sus propios recursos. La Administración Central comenzó a ceder a las CCAA competencias normativas para la creación de impuestos siempre que estos no estuviesen gravados ya por el Estado. Al estar ya gravados prácticamente todos los tributos, era necesario por lo tanto que se cediesen a las CCAA las competencias de gestión y recaudación de algunos tributos estatales, en algunos casos se trata solo de una parte de la recaudación obtenida por ese territorio, pero en otros casos se les cede también capacidad normativa para que así ellas mismas puedan gestionar estos tributos en base a sus necesidades.

Esto ha provocado en menor o mayor medida desigualdades en la correspondencia fiscal ya que una persona residente en Madrid, al ser el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) un impuesto parcialmente cedido a las CCAA no pagará lo mismo por su renta que una persona residente en Cataluña, aunque ambos ostenten las mismas características fiscales.

²⁴ MARTIN QUERALT, J.M/LOZANO SERRANO, C/TEJERIZO LOPEZ, J.M (2015) *“Curso de derecho financiero y tributario”* Editorial Difusora Larousse - Editorial Tecnos, Lección 8, 26º ed.

3.2.3 Los impuestos estatales

Dentro de los impuestos estatales debemos distinguir dos grupos, los directos y los indirectos. Entre los directos encontramos:

- El IRPF, un impuesto de carácter personal que grava la renta mundial obtenida por una persona física residente en España. Este impuesto a pesar de ser estatal está cedido al 50% a las CCAA entre lo que se incluye una cesión normativa del tipo impositivo y las deducciones.

- El Impuesto de Sociedades (IS) que grava los beneficios de las personas jurídicas residentes en España durante su ejercicio, es un impuesto de competencia exclusiva estatal donde todo lo que se recauda se usa para financiar el gasto público estatal con las excepciones de los territorios forales de País Vasco y Navarra que se explicarán más adelante.

- El Impuesto sobre el Patrimonio (IP), introducido por la Ley de Medidas Urgentes de 1977 ha sido siempre un impuesto muy controvertido en nuestro ordenamiento. Grava el patrimonio de las personas al superar unos umbrales establecidos y por lo tanto ha recibido numerosas críticas al producir una doble tributación sobre el patrimonio de las personas que ya es gravado por el IRPF. En 1996 el impuesto fue cedido en su totalidad a las CCAA incluyendo la capacidad normativa, posteriormente en 2008 se suprimió este impuesto hasta el año 2011, donde debido a la crisis económica que atravesaba el país se reinstauró con carácter temporal en principio para los dos siguientes periodos. Al finalizar estos dos periodos se ha ido renovando año a año llegando hasta nuestro periodo impositivo y se prevé que se encuentre vigente también para el periodo del 2018. Además, al estar totalmente cedido a las CCAA, provoca que haya comunidades donde el tributo esté bonificado al 100% y otras donde no, ocasionando desigualdades entre una persona residente fiscalmente por ejemplo en Madrid donde esta bonificado al 100% y otra persona con el mismo patrimonio y residente en Cataluña donde no lo está.

- Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR) que grava las rentas obtenidas en territorio español por personas físicas o jurídicas no residentes en España, se trata de un impuesto estatal que no está cedido a las CCAA.

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISYD) que grava las adquisiciones a título lucrativo provenientes de donaciones o mortis causa, es decir, de herencias. Se encuentra cedido a las CCAA que pueden fijar sus propias tarifas y deducciones lo que provoca grandes desigualdades a la hora de realizar los mismos actos en diferentes comunidades. Este hecho ha provocado un gran debate sobre la constitucionalidad o no del mismo que se analizará a continuación.

Entre los impuestos indirectos encontramos:

- Impuesto sobre el valor añadido (IVA): es un impuesto que grava el consumo final en tres modalidades diferentes, las entregas o prestaciones de servicios, las adquisición e importaciones intracomunitarias y las operaciones internacionales.

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD): este impuesto grava el tráfico empresarial y al igual que ocurre en el IVA, existen hechos imponible distintos, las transmisiones patrimoniales onerosas, los actos jurídicos documentados y las operaciones societarias. Es un impuesto cedido a las CCAA tanto en el aspecto normativo como en la capacidad de gestión del mismo.

- Impuestos especiales: Son asimismo impuestos que gravan el consumo, pero de productos determinados como el alcohol o el tabaco entre otros. Tienen además de una finalidad recaudatoria otras finalidades, como la de salud pública²⁵.

3.3 REGIMEN AUTONÓMICO

3.3.1 Historia del sistema de financiación de las CCAA

En 1978 y con la aprobación de la Constitución Española en nuestro país se crean las Comunidades Autónomas, estableciendo así un sistema descentralizado de gobierno. Durante la primera etapa que abarca desde ese año hasta el año 1986 en primer lugar se aprueba la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre de Financiación de

²⁵ PEREZ ROYO, F (2014) “*Derecho financiero y tributario: Parte General*”, Editorial Civitas, págs. 59-62, 24º ed.

las Comunidades Autónomas (LOFCA) que intenta regular los aspectos más importantes en este periodo transitorio, y en segundo lugar se comienzan a ceder tributos a las CCAA mediante la Ley 30/1983 de 28 de diciembre. A pesar de esto último, el sistema de financiación se basaba en transferencias que realizaba el gobierno estatal a las Comunidades Autónomas por lo que la capacidad tributaria y en definitiva autonomía de estas últimas durante este periodo era muy reducido. Por último, se aprueba también la Ley 7/1984 de 31 de marzo del fondo de compensación interterritorial que intentaba compensar económicamente a aquellos territorios que debido a un menor desarrollo obtenían menos ingresos que otros.

Durante un segundo periodo que abarca desde el año 1987 hasta 1991 se establece un modelo más definitivo con el Acuerdo 1/86 del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 7 de noviembre de 1986. Aun con ello estas reformas prorrogaban el sistema implantando algunas mejoras, pero la autonomía de las comunidades seguía siendo muy reducida.

Es en el periodo que se inicia a partir de 1997 hasta 2001 cuando se aprueba la Ley Orgánica 3/1996 de 27 de diciembre de modificación parcial de la LOFCA y la ley 14/1996 de 20 de diciembre de Cesión de Tributos a las CCAA, con ellas, se les empieza a dotar de ciertas capacidades normativas a las comunidades, por ejemplo, se les cede la posibilidad de establecer deducciones por circunstancias personales o familiares en el IRPF. Asimismo, se les concede capacidad para regular el mínimo exento, tarifa y coeficientes del ISYD y el mínimo exento y tarifa del IP. Por último, se les transmite la potestad de regular los tipos impositivos del ITPYAJD y se les transmite las competencias máximas en los tributos sobre el juego.

En una quinta etapa que comienza en 2002 y abarca hasta el año 2009 se amplía muy significativamente las capacidades normativas y de gestión de las comunidades. En primer lugar, se vuelve a modificar la LOFCA y se renueva en definitiva el sistema de financiación de las comunidades autónomas, en el IRPF el porcentaje de cesión alcanza el 33% y las comunidades pasan a participar en un 35% de los beneficios del IVA. Se les cede en un 100% impuestos especiales como el impuesto sobre la electricidad o las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, así como el impuesto sobre determinados medios de transporte. En general se les atribuye mayor capacidad normativa en impuestos como el IRPF, ISYD, IP, y ITPYAJD. En concreto, en el IRPF se les cede la posibilidad de establecer una tarifa autonómica progresiva, y en el ISYD se les permite ampliar las reducciones autonómicas, fijar nuevos tipos de gravámenes, establecer nuevas deducciones y bonificaciones y además se termina de ceder las competencias relativas a la liquidación del impuesto y de gestión del mismo.

En el año 2009 se produce la última gran reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, se aprueba la ley 3/2009 de 18 de diciembre de modificación de la LOFCA. El porcentaje de cesión de la recaudación del IRPF pasa de un 35% al 50% que actualmente sigue vigente. En el caso del IVA, éste también aumenta hasta el 50%. También se crearon nuevos mecanismos que posteriormente explicaré para intentar disminuir las desigualdades que podían surgir entre las comunidades en función de la recaudación que eran capaces de obtener, y se destinaron 11.000 millones de euros para este fin²⁶.

En definitiva, podemos afirmar que la descentralización de nuestro sistema ha ido poco a poco aumentando, si bien al principio teníamos un nivel de gasto descentralizado por debajo del 25% a día de hoy ronda casi el 50%.

3.2.2 El poder tributario de las Comunidades Autónomas

El poder tributario de las CCAA es un poder derivado, no como el poder del Estado al que denominábamos originario. El artículo 2 de la Ley General Tributaria lo establece, así como numerosos artículos de la CE como el 133.1 que hemos mencionado en epígrafes anteriores. Sin embargo, en ese mismo precepto de la CE se dispone asimismo que: ***“Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”***.

En todo caso, la redacción del art 133.2 puede llevar a una interpretación errónea del poder financiero de las CCAA y entes locales al equipararlos en los mismos términos cuando dice que ambas podrán establecer y exigir tributos. Sin embargo, está claro que el poder de las corporaciones locales es derivado ya que no tienen ningún tipo de poder legislativo, carecen de asamblea legislativa y, por lo tanto, a lo que se refiere este artículo cuando dice que podrán establecer tributos “de acuerdo con las leyes” es que será de acuerdo con las leyes que les habiliten específicamente para poder ejercer la facultad tributaria por sí mismas. En el caso de las CCAA esta distinción es más complicada ya que no necesitan de una ley habilitadora específica si bien numerosos autores interpretan que es el propio Estatuto de Autonomía de cada comunidad el que les legitima para ello.

²⁶ LAGO PEÑAS, S/ VAQUERO GARCIA, A (2016) *“Descentralización y sistema tributario: lecciones de la experiencia comparada”* Editorial Fundación Impuestos y Competitividad, págs. 57-61.

Otro artículo de vital importancia a la hora de analizar el poder tributario de las comunidades es el art 157.1 de la CE que fija que *“los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:*

a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.

b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.”

Pues bien, en relación con la posibilidad de establecer sus propios tributos tal y como se establece en la letra b) del mencionado artículo y como ya he mencionado en numerosas ocasiones, éstos no pueden estar ya gravados por parte del estado. La LOFCA a diferencia de lo que ocurre con la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) no establece específicamente los impuestos que las comunidades pueden gravar, sino que establece los límites que estos tributos deben cumplir para poder ser establecidos por ellas mismas, entre ellos figura esta prohibición de duplicidad en la imposición, pero existen otros tantos como el principio de territorialidad, neutralidad, igualdad, solidaridad, coordinación...etc. Por lo tanto, como es lógico, el uso que pueden dar las comunidades a esta facultad es escasa ya que la mayoría de los tributos ya están gravados por el Estado²⁷.

El poder tributario de las Comunidades Autónomas se traduce por lo tanto en una autonomía política con una capacidad de autogobierno, al poder cada una crear las políticas públicas que estimen oportunas. Aun con ello, no se puede establecer que este sea absoluto, aparte de los límites a los que ya he hecho alusión en el párrafo anterior, las comunidades deben respetar el reformado art 135 sobre el déficit público que no pueden sobrepasar. Por lo tanto, las comunidades deben asimismo cumplir unos principios de estabilidad presupuestaria, transparencia y sostenibilidad financiera²⁸.

En cuanto a los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, en un principio se refería únicamente a una parte de la recaudación que obtenían las propias comunidades, posteriormente y debido a las numerosas reformas del sistema de financiación y la ampliación de los servicios como sanidad y educación que las propias comunidades tenían que garantizar en sus territorios, se fueron transfiriendo también competencias normativas sobre algunos tributos. Estas competencias son en sí mismas

²⁷ PEREZ ROYO, F (2014) *“Derecho financiero y tributario: Parte General”*, Editorial Civitas, págs. 91-93, 24º ed.

²⁸ MARTIN QUERALT, J.M/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LOPEZ, J.M (2015) *“Curso de derecho financiero y tributario”* Editorial Difusora Larousse - Editorial Tecnos, Lección 8, 26º ed.

la gran manifestación del aumento progresivo del poder tributario de las comunidades, las cuales podemos ver en el siguiente cuadro:

Impuesto	% de cesión de los rendimientos	Capacidad normativa	Gestión del impuesto	Criterio de reparto entre CCAA
IS	0%	NO	NO	
IRPF	50%	SI	NO	Residencia
IVA	50%	NO	NO	Consumo en la CCAA
Impuestos especiales	58%	NO	NO	Consumo en la CCAA
Impuesto sobre el Patrimonio	100%	SI	SI	Residencia
ISYD	100%	SI	SI	Residencia
ITPAJD	100%	SI	SI	Hecho imponible realizado en la CCAA

Junto con los tributos propios de cada comunidad y los tributos cedidos por parte del Estado, el sistema de financiación de las CCAA aprobado en 2009 incluye también un Fondo de Garantía y un Fondo de Suficiencia Global. Estos fondos se integraron en la LOFCA para intentar solventar uno de los principales problemas de nuestro sistema descentralizado, las desigualdades que surgían en los ingresos que obtenían unas comunidades u otras. La capacidad tributaria de cada comunidad autónoma se mide con la recaudación que obtiene cada una por los tributos totalmente cedidos, como son el ISYD o el impuesto sobre la electricidad entre otros, así como por los tributos parcialmente cedidos como puede ser el IRPF. Es un hecho constatado que no todas las comunidades tienen la misma capacidad tributaria, pues en muchas los medios para ejercer una presión fiscal adecuada son escasos, la población no es la misma en todas ellas, y la riqueza de los sujetos tributarios difiere en unas y otras. Por ello y para intentar equilibrar esto, y que exista una equidad en los ingresos entre las comunidades

autónomas se integraron estos fondos en el sistema que posteriormente se explicarán más detalladamente.

Otra distinción importante es la que resulta entre la recaudación real y normativa de las comunidades. Como ya he mencionado en numerosas ocasiones, cada comunidad tiene capacidades normativas y puede establecer diferentes tipos impositivos de algunos impuestos, la recaudación normativa mide la recaudación que habrían obtenido todas las comunidades si los tipos impositivos para cada una de ellas fuesen los mismos. Por el contrario, la recaudación real es la que mide los ingresos que realmente recibe cada comunidad. A la hora utilizar los diferentes mecanismos de nivelación mencionados se toman los datos obtenidos por la recaudación normativa, de esta forma se premia a las comunidades que gestionen mejor sus tributos o aquellos que incrementen la presión fiscal ya que los ingresos adicionales que obtengan serán para ellos mientras que aquellas que ostenten una peor gestión soportaran los costes de su actuación.

Otro elemento a tener en cuenta es el de la población ajustada, es un medidor que se obtiene con una serie de variables con un porcentaje propio. Esto da lugar a un número que se utilizara para transferir más o menos fondos a estas comunidades para obtener así una equidad en los ingresos. Estas variables son la población protegida (38%), la población en general (30%), población en edad escolar (20,5%), población de más de 65 años (8,5%), la superficie (1,8%), la dispersión (0,6%) y la insularidad (0,6).

Sobre la transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Fundamentales que mencionaba anteriormente, es necesario saber que es un elemento que tiene como objetivo intentar que cada comunidad obtenga los mismos recursos por habitante, y para calcularlo, se usa la población ajustada. Este fondo se forma con el 75% de los recursos cedidos a las comunidades, siempre calculado mediante criterio normativo y con la aportación restante de Estado. La aportación que cada comunidad debe realizar se calcula tomando de base el año 2007, y aplicándole el índice de evolución de los ingresos tributarios del Estado que está formado por la recaudación estatal descontando aquellos tributos que se encuentran cedidos a las CCAA. Pero no todas las comunidades participan en el de forma igualitaria, sino que cada una debe aportar la diferencia entre el importe de la participación en el fondo de garantía y el 75% de los recursos tributarios obtenidos calculados de manera normativa.

El Fondo de Suficiencia Global y los Fondos de Convergencia Autonómica intentan también paliar este problema. El Fondo de Suficiencia Global cubre la diferencia existente entre la financiación que se asignó por ley en 2010 a cada comunidad y la suma de la transferencia del Fondo de Garantía y su capacidad tributaria. En cuanto a los

Fondos de Convergencia Autonómica, formados por el Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación, intentan solventar el mismo problema de la desigualdad entre CCAA en torno a criterios como el de crecimiento de la población, densidad, crecimiento económico...etc²⁹.

3.2.3 Las desigualdades en la tributación entre Comunidades Autónomas

Una vez explicado el sistema de financiación y las competencias que ostentan las Comunidades Autónomas la primera pregunta que nos debería surgir es si el establecimiento de los tipos de gravamen y bonificaciones y deducciones de forma individual por cada comunidad afecta o contraviene el principio de igualdad consagrado en el art 14 de nuestra Constitución. Pues bien, el Tribunal Supremo (TS) se ha pronunciado sobre este hecho en numerosas sentencias como la del 21 de marzo de 2007 donde decretó que *“las desigualdades derivadas del ejercicio de las competencias y capacidad normativa que la Constitución, los Estatutos de Autonomía y el resto del ordenamiento jurídico atribuye a las CCAA no conllevan necesariamente la vulneración del principio constitucional de igualdad”*. Por lo tanto, lo que se prohíbe no es que exista un trato desigual, sino que se creen situaciones injustificadas, o desiguales que se apoyen en criterios que no son objetivos o razonables ya que en definitiva las diferentes normas autonómicas no son más que medidas políticas sociales.

Recientemente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su sentencia C-127/12 de 3 de septiembre de 2014 dio un toque de atención a España estableciendo como inconstitucional los artículos del ISYD que disponían que los no residentes en el territorio español que debiesen tributar por una herencia deberían hacerlo con arreglo a las leyes estatales y no las autonómicas que son en definitiva más favorables y por lo tanto contravenían la libre circulación de capitales estableciendo diferencias entre contribuyentes residentes en España y aquellos que no lo eran. De igual forma y en el ámbito nacional también la STC 60/2015 de 18 de marzo de 2015 derogó el art 12.Bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana en el que se establecía una bonificación del 99% a aquellas personas que tuviesen su residencia en la Comunidad Valenciana. Esto provocaba que **por una misma herencia** un sujeto que residía en Madrid y otro que residía en Valencia pagaran una cuota totalmente distinta lo que si entraña en sí mismo una vulneración del principio de igualdad. La sentencia establece que los contribuyentes no pueden ser discriminados por razón de su residencia cuando se aplica la misma norma comunitaria y que las desigualdades tributarias entre diferentes comunidades se

²⁹ Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica, Julio 2017.

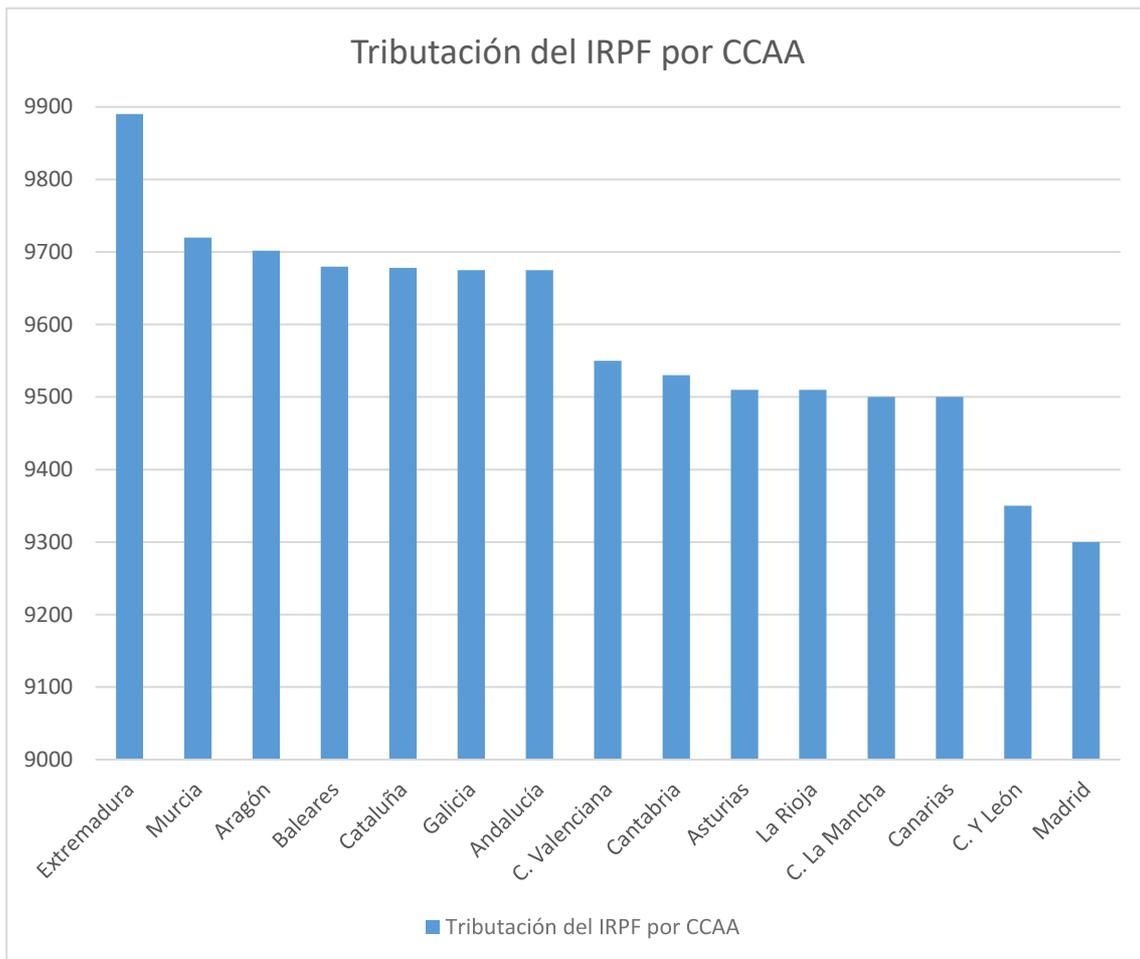
pueden justificar *“siempre que sus consecuencias sean proporcionales en la propia diversidad territorial”*.

La constitución establece como primordial el principio de igualdad entre los españoles sin importar su lugar de residencia lo que no contraviene en palabras del TC que cada comunidad pueda establecer sus propias bases tipos y deducciones ya que al fin y al cabo son los mecanismos que tienen para ejercer su autonomía financiera. Este hecho que genera una diversidad tributaria, no es inconstitucional ya que la igualdad se garantiza en términos económicos mediante los mecanismos de solidaridad que acabo de mencionar en este apartado³⁰.

Aun con todo ello, y basándome en un reciente estudio publicado por Julio López Laborda y Fernando Rodrigo Saucó, ambos profesores de la universidad de Zaragoza, la competencia fiscal entre Comunidades Autónomas en España es tal que esto lleva a muchas personas con rentas altas a elegir su lugar de residencia en España en función de los tipos impositivos que hay en cada una de ellas. Entre los años 2006 y 2012 en España 877 personas cambiaron su residencia fiscal, siendo la Comunidad de Madrid la más elegida al ser 493 personas de estas 877 las que decidieron mudarse a esta región que tiene una presión fiscal menor. Es llamativo que mientras en Madrid el tramo autonómico del IRPF tributa a un 21% en otras comunidades como Cataluña éste tributa al 25,5%, así como el IP que en Madrid directamente está exento en su totalidad mientras que en La Rioja se tributa al 50% por el mismo.

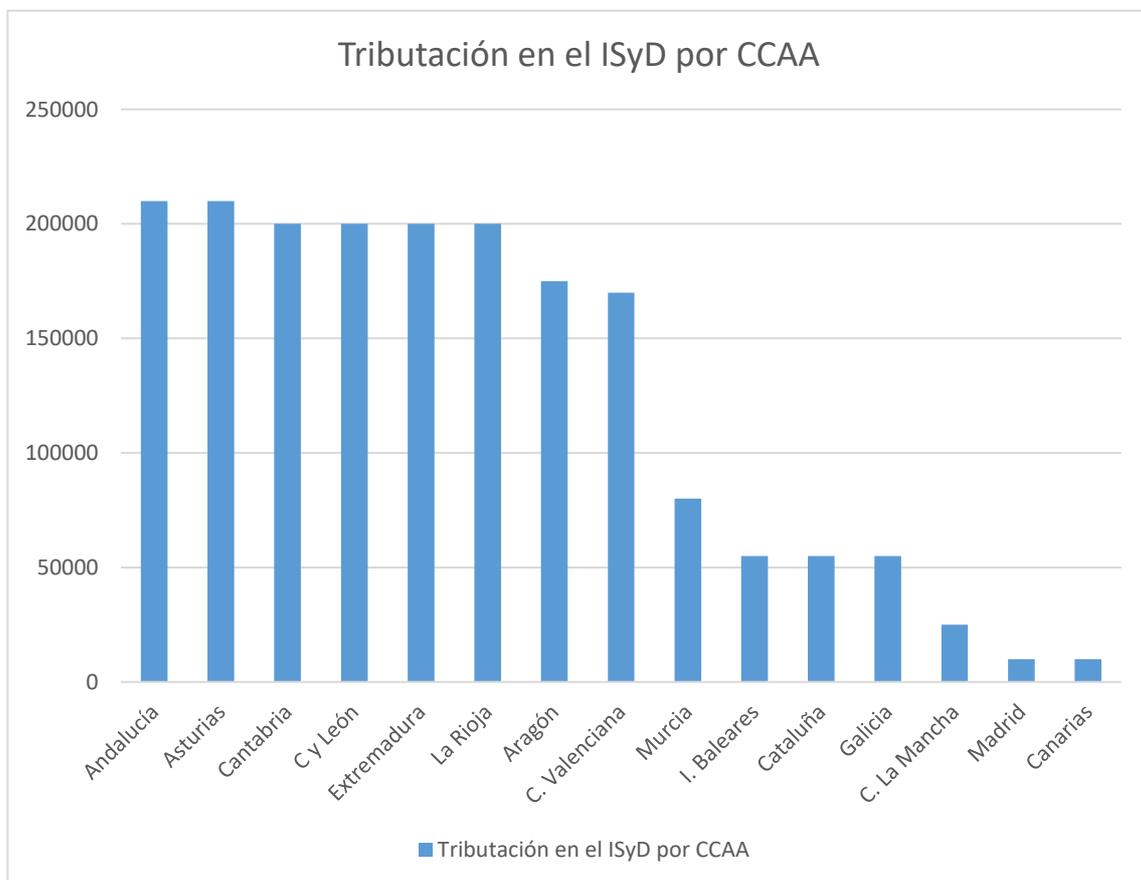
³⁰ CORONA, J.F (2000) *“Autonomías y federalismo fiscal”* Revista de Libros, Nº40.

Todas esto se puede ver claramente en el siguiente cuadro donde se establece lo que pagaría un contribuyente con una renta de 45.000€ por IRPF en cada Comunidad Autónoma:



**Fuente diario ABC*

Sin duda el caso más sonado en el panorama español es del ISyD, no ya por su doble gravamen al contribuyente en vida y muerte y que ha provocado que más de la mitad de los países de la OCDE lo eliminen, sino por las diferencias existentes en la recaudación entre las Comunidades Autónomas. En el siguiente cuadro podemos ver lo que se tributaría en cada comunidad por una misma herencia en metálico que recibe un hijo de su padre por valor de 800.000 euros:



**Fuente diario ABC*

En definitiva, en ambos cuadros se pueden apreciar grandes diferencias en la tributación dependiendo de la comunidad en la que residamos lo que provoca una competencia fiscal dentro de nuestras fronteras que termina por influenciar como ya he comentado incluso en la elección de residencia por parte de los contribuyentes con rentas más altas. Todos ellos prefieren la comunidad de Madrid al ser la región con

menos presión fiscal, esta competencia fiscal es inevitable debido al modelo de financiación de nuestro país que promueve una autonomía fiscal pero que provoca que en algunos casos exista una tributación tan baja en algunas comunidades en comparación con otras que al final ocasiona problemas en la distribución de la renta. Todo esto si bien he comentado no se puede tildar en palabras del TC de inconstitucional ya que se trata de medidas de política fiscal que llevan a cabo las comunidades y que en todo caso se “corrigen” gracias a las transferencias realizadas por el estado central. Es cuanto menos llamativo, que cuando se trata de una misma herencia, como el caso valenciano ya comentado donde el causante había residido en Valencia y los hijos que iban a heredar eran de diferentes comunidades sí exista un tratamiento desigual pero no cuando una misma herencia en términos cuantitativos varía tanto de una comunidad a otra.

3.4 REGIMEN LOCAL

La constitución, al igual que garantiza la autonomía de las provincias en el art 141, lo hace con los municipios, es decir, con los entes locales, pero en su art 140 y para la gestión de sus respectivos intereses. A diferencia de lo que ocurre con las Comunidades Autónomas no existe como tal una delimitación en la constitución de las competencias propias de estos entes, pero con la reforma del art 135 se les obliga a presentar un equilibrio presupuestario de manera que las Corporaciones Locales están asimismo sujetas a los principios de estabilidad presupuestaria y de déficit marcados por la UE.

El art 142 de la CE establece que *“las haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”*. Por lo tanto, podemos afirmar que es el principio de suficiencia de ingresos el que rige sobre estos entes y no el de autonomía financiera como ocurre con las comunidades. Aun con ello, se puede distinguir al igual que ocurre con las CCAA, una vertiente de ingresos y otra de gastos en el poder financiero de los entes locales.

Debe quedar claro que a pesar de que los entes locales tengan establecida cierta autonomía financiera y obtengan sus propios recursos de acuerdo con los artículos mencionados, es un error a mi juicio por parte del legislador haber redactado el art 133.2 equiparando a las CCAA y las haciendas locales puesto que las primeras tienen potestades legislativas reconocidas en los Estatutos de Autonomía mientras que los ayuntamientos no. Es por ello y como consecuencia del principio de legalidad que antes

mencionábamos que los entes locales solo podrán establecer sus tributos o decidir sobre la regulación de ellos si existe una ley que expresamente les permita hacerlo.

El TC en su STC 179/1985 establece que el poder financiero de las Haciendas Locales se ejerce de forma compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Por lo tanto, los recursos que estos entes poseen son los ingresos procedentes de su patrimonio y demás derecho privado, los tributos propios, como son las tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos sobre los impuestos de las CCAA, las participaciones en tributos del estado y CCAA, las subvenciones, los precios públicos, operaciones de crédito, multas y sanciones y otras de derecho público³¹.

En relación con los impuestos que es el tema que realmente nos atañe en este trabajo, la LRHL establece que la potestad tributaria de estos entes locales es la de decidir sobre la aplicación, establecimiento, tipo o cuantía de ciertos tributos, salvo aquellos que son de imposición obligatoria. Asimismo, la LRHL establece también una serie de principios y limitaciones para las corporaciones locales, los cuales coinciden en casi todos los aspectos con los ya mencionados para las CCAA, criterios de neutralidad, territorialidad...etc³².

3.5 REGIMENES FORALES

3.5.1 Contexto histórico

El modelo descentralizado español tiene una característica muy peculiar, el establecimiento de dos modelos distintos de financiación dentro del mismo territorio. Esto se denomina “federalismo asimétrico” ya que los territorios forales, País Vasco y Navarra ostentan una serie de facultades fiscales distintas que provoca que tengan en definitiva una mayor autonomía fiscal.

El origen de este sistema es histórico, data de 1845 año en el que con la reforma de Alejandro Mon y Ramón Santillán a la que nos referíamos en el primer epígrafe se unifica el sistema fiscal español manteniendo los privilegios de estos dos territorios forales. Tradicionalmente las diputaciones forales siempre habían disfrutado de una

³¹ MARTIN QUERALT, J.M/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LOPEZ, J.M (2015) “Curso de derecho financiero y tributario” Editorial Difusora Larousse - Editorial Tecnos, Lección 8, 26º ed.

³²RAMOS PRIETO, J (2003) “Autonomía, suficiencia financiera y poder tributario de las Corporaciones Locales ante el creciente avance del poder tributario de las Comunidades Autónomas” Revista de estudios regionales Nº 66 Págs. 167-184.

mayor autonomía mediante pactos y conciertos con el Estado central, aun durante la Guerra Civil y posteriormente durante el régimen franquista, donde los únicos territorios que seguían disfrutando de esto eran Navarra y Álava. Con la promulgación de la CE se establece en la Disposición Adicional Primera específicamente que *“la constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”* y en el caso de que se quisieran modificar se debería llevar a cabo por medio de la Constitución y los Estatutos de Autonomía³³.

3.5.2 El régimen foral del País Vasco

Mediante la LO 3/1979 de 18 de diciembre se aprueba el Estatuto de Autonomía del País Vasco, donde en sus arts. 40 a 45 se establece el régimen de hacienda. En ellos se dice que el territorio vasco deberá mantener, regular y establecer su propio sistema tributario y que las relaciones entre el estado central y el País Vasco se regularán mediante el sistema foral del concierto económico, sistema tradicional de este territorio que ya se aplicaba con anterioridad a la constitución³⁴.

Por lo tanto, los tributos existentes en el País Vasco se diferencian entre concertados y estatales. Los concertados son gestionados y recaudados por parte de la propia diputación foral mientras que los estatales lo son por la hacienda central. Dentro de los tributos concertados existen a su vez tributos de normativa autonómica y de normativa común, los de normativa autonómica se regulan por la propia diputación, pero con arreglo a una serie de límites impuestos en la propia ley del concierto para no romper definitivamente la unidad fiscal de nuestro país. Los tributos concertados de normativa común se rigen por las normas estatales.

Actualmente se encuentran concertados con capacidad normativa plena los impuestos directos. En cuanto a los indirectos, los impuestos europeos armonizados como el IVA e impuestos especiales, aunque están concertados carecen de capacidad normativa ya que se deben cumplir con las normativas europeas que exigen que el tipo sea el mismo para todo el país mientras que sobre los demás si se ostentan competencias para modificar el tipo de gravamen, como, por ejemplo, con el IS.

³³MONASTERIO ESCUDERO, C (2010) *“Federalismo fiscal y sistema foral. ¿Un concierto desafinado?”* Revista de Economía Pública, Nº192, Págs. 59-103.

³⁴ MARTIN QUERALT, J.M/ LOZANO SERRANO, C/ TEJERIZO LOPEZ, J.M (2015) *“Curso de derecho financiero y tributario”* Editorial Difusora Larousse - Editorial Tecnos, Lección 8, 26º ed.

Por lo tanto, los únicos impuestos no concertados son los de aduanas y las retenciones a funcionarios y empleados, partidas con escasos ingresos. Es importante mencionar también que no existen grandes diferencias en cuanto a las medidas fiscales de los entes forales y las Comunidades Autónomas excepto en el IS, al ser este un impuesto de carácter estatal sobre el que las Comunidades Autónomas no tienen ninguna competencia a diferencia de lo que ocurre con los territorios forales. Estos pueden regular sus propias amortizaciones, bonificación y en general reducir el tipo de gravamen general produciendo que se rebaje la carga del impuesto en comparación con el resto del territorio nacional³⁵.

Asimismo, es importante saber que todas estas competencias que se derivan del mencionado concierto corresponden individualmente a cada uno de los territorios históricos y no a la Comunidad Autónoma en general. Por lo tanto, las normas forales fiscales se promulgarán por las diputaciones de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. Estas diputaciones tienen un grado de armonización fiscal elevado, en muchos impuestos aplican las mismas tarifas y tipos como ocurre con el IRPF, por ejemplo, pero no con otros como el IP o el ISYD donde existe cierta heterogeneidad entre las distintas diputaciones.

Posteriormente los ingresos que obtiene la hacienda vasca no son íntegramente para el territorio, sino que ocurre que para el equilibrio y sostenimiento de los gastos estatales como pueden ser defensa o la casa real, el País Vasco debe pagar un cupo a la hacienda estatal. El cupo se negocia en la comisión mixta del cupo, y la metodología para calcularlo se aprueba cada 5 años mediante ley en las cortes generales. Las cortes generales establecen el cupo el primer año y posteriormente cada año se actualizará por la comisión mixta.

3.5.2 El régimen foral de Navarra

El régimen Foral de Navarra es muy similar al del País Vasco si bien su Estatuto de Autonomía establece que el convenio económico será aprobado por el parlamento de la CCAA y posteriormente se someterá a aprobación por las cortes generales. En cuanto a los límites impuestos por la hacienda central y los tributos que se encuentran concertados o no, se trata de los mismos ya explicados para el País Vasco. También es de obligación para esta comunidad contribuir mediante “la aportación”, fondos para los gastos generales estatales no transferidos por lo que en definitiva podemos afirmar que

³⁵ MONASTERIO ESCUDERO, C (2010) “Federalismo fiscal y sistema foral. ¿Un concierto desafinado?” Revista de Economía Pública, Nº192, Págs. 62-63.

el sistema es muy similar al del territorio vasco, donde lo único que cambia es la forma de establecer el convenio económico y las normas que lo rigen.

El sistema propio de Navarra al igual que ocurre con el del País Vasco permite una mayor autonomía tributaria pudiendo establecer sus propios tipos de gravamen en ciertos impuestos. En el caso del IRPF el tipo de la base liquidable general abarca del 13% al 42% mientras que en el resto de comunidades de régimen común oscila entre el 19 y 45% mientras que el gravamen de la base del ahorro es bastante similar al de régimen común con un 0,5% menos.

En definitiva, el caso del País Vasco y Navarra son casos excepcionales en el sistema de la Unión Europea y de cualquier país de la OCDE. Estos territorios descentralizados gozan de una autonomía tributaria muy superior a las demás comunidades lo que les permite por ejemplo jugar con el tipo de gravamen del IS y establecer bonificaciones y deducciones para la tributación directa provocando ventajas en la tributación de personas físicas y jurídicas que prefieren localizar su residencia y sus actividades económicas en estos territorios para así poder beneficiarse de estas ventajas fiscales. Todo esto provoca una situación de competencia fiscal nociva y problemas en la gestión y control tributario, hay que recordar la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 2014 en el que se multó a España con una sanción de 30 millones de euros por la norma dictada por el País Vasco en el que se establecía una exención del pago del IS durante los 10 primeros años a las empresas que se creasen en este territorio. Esta norma imponía una diferencia de presión fiscal sobre un mismo impuesto en las diferentes regiones de un mismo país que suponía una trasgresión de las normas de armonización comunitarias. Si bien no puede entenderse que estos regímenes sean tratados como paraísos fiscales ya que deberían tener un nivel de imposición muy bajo o inexistente en palabras de la OCDE, genera desigualdades entre las comunidades, donde estos territorios se ven claramente privilegiados y que difícilmente pueden cumplir con el principio de equidad que rige nuestro sistema³⁶.

3.6 DERECHO COMPARADO

Una vez analizado el sistema tributario descentralizado que rige nuestro territorio es necesario hacer una breve comparación con otros países que también tienen un sistema descentralizado para así poder ver la eficacia del nuestro. El principal objetivo que se busca con la descentralización tributaria en un sistema es que los entes

³⁶ LAGO PEÑAS, S/ VAQUERO GARCIA, A (2016) *“Descentralización y sistema tributario: lecciones de la experiencia comparada”* Editorial Fundación Impuestos y Competitividad, págs. 63-68.

territoriales cuenten con sus propios recursos para hacer frente a los gastos que les han sido asignados. La constitución de 1978 estableció en nuestro país un sistema de gobierno basado en la unidad de la nación, pero con el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran, esto provocó que las Comunidades Autónomas tuviesen sus propias instituciones y ordenamiento creando un modelo muy similar a los sistemas federalistas.

Los modelos descentralizados se crean para alcanzar los objetivos de equidad, eficiencia y estabilización tal y como establece la teoría de la descentralización (Oates 1972, 1999). Esto se explica debido a que en los sistemas centralizados al no ser los gobiernos subcentrales responsables directos de la recaudación se suele disparar el gasto público al financiarse por transferencias del gobierno central. Al tener los gobiernos subcentrales competencias plenas sobre gastos como sanidad o educación que son en definitiva gastos sociales muy elevados esto les lleva a tener que ser más eficientes y rigurosos en la recaudación para hacer frente a estas partidas, por el contrario, si fuese el gobierno central el que recaudara y les transfiriera plenamente los fondos necesarios para afrontar los gastos públicos, la deuda pública se dispararía. Sin embargo, los sistemas descentralizados también tienen sus desventajas ya que estos provocan diferencias entre los distintos territorios al tener cada uno la potestad de poder establecer sus bases imponibles, aunque posteriormente se intente paliar con los sistemas de transferencia ya mencionados pero que en todo caso no se consigue completamente.

Existen numerosas posibilidades y modelos tributarios, en el derecho comparado existen dos modelos de sistemas descentralizados, aquellos que tienen una soberanía fiscal compartida como son Estados Unidos, Canadá o suiza y aquellos que tienen una soberanía fiscal derivada como Alemania Australia y Austria.

En el caso de Estados Unidos el gobierno subcentral, es decir el federal, tiene únicamente competencias exclusivas sobre las licencias fiscales e impuestos de aduanas. Los diferentes estados tienen una soberanía absoluta a la hora de establecer los distintos impuestos sobre la renta, venta y sociedades. Estos estados tienen una autonomía muy alta y no existen casi mecanismos de coordinación por lo que muchas veces se grava el mismo hecho imponible por diferentes normas. También eligen los diferentes estados la presión fiscal que quieren ejercer sobre sus contribuyentes, así como la ausencia de ella, existen 7 estados que no tienen impuesto sobre la renta y en otros 3 solo se aplica sobre las ganancias de capital, intereses y dividendos, por ejemplo. Además, los estados no pueden financiarse mediante el endeudamiento, sino que se debe acudir a mercados privados por lo que el grado de autonomía es muy elevado, se puede afirmar que los estados ostentan plenas capacidades normativas.

En el lado contrario tenemos a Alemania, que aunque también se trata de un país federal su régimen es mucho más próximo al de un sistema único. A pesar de que los gobiernos subcentrales tienen capacidades sobre los principales impuestos es el gobierno central el que tiene la soberanía fiscal. Como en España existe un fondo de compensación sobre el que los estados contribuyen o reciben transferencias dependiendo de su situación. Si bien el 87% de los ingresos de los gobiernos subcentrales proceden de sus propias participaciones en los tributos bien de forma totalmente cedida o parcialmente, todo es finalmente regulado por el gobierno central lo que provoca un sistema muy armonizado donde no cabe casi la competencia fiscal entre estos territorios.

En España, el nivel de descentralización es elevado, aunque no como en los estados con un federalismo fiscal, las Comunidades Autónomas tienen muchas competencias sobre el gasto, pero no tantas sobre los ingresos propios lo que provoca una asimetría entre estas figuras que reduce la eficiencia de nuestro sistema³⁷.

4. CRITICAS Y CONCLUSIONES

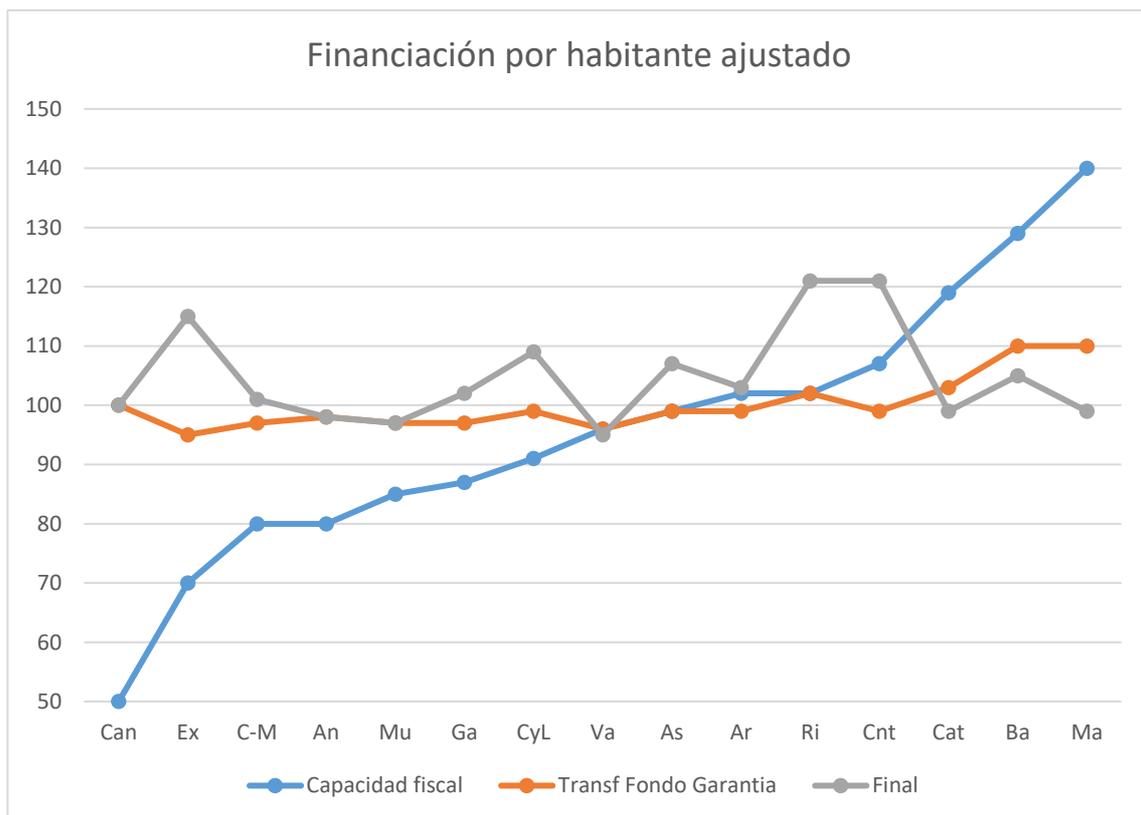
En los últimos años y tras las numerosas reformas del sistema de financiación de las CCAA ya comentadas, España ha pasado de tener un sistema casi centralizado a ser uno de los más descentralizados dentro de los países pertenecientes a la OCDE. Las CCAA asumen las mayores partidas del gasto social entre la educación, sanidad y servicios sociales sin que se haya establecido un modelo explícito ya que éste es demasiado flexible y cambia cada pocos años. En un primer momento este hecho era normal ya que España salía de una larga dictadura y no se podía establecer a ciencia cierta el nuevo modelo que regiría en nuestro país, es por ello que las transferencias de estas competencias en materia de gastos se fueron haciendo de manera escalonada aumentando la autonomía de las CCAA, pero produciendo un modelo muy complejo y poco claro con los principales problemas de la falta de equidad y eficiencia.

Mientras que las CCAA poco a poco iban aumentando sus competencias sobre el gasto que en un primer momento rondaba el 10% y que ahora se encuentran en torno al 50%, no ocurría lo mismo con los ingresos, es decir con la recaudación, que seguía en gran medida en manos de la hacienda central produciendo un modelo asimétrico que hacía difícil poder garantizar estos servicios esenciales. Si bien es cierto que en los últimos años las competencias sobre tributos de las CCAA han ido aumentando, existen

³⁷ CORONA, J.F (2000) “*Autonomías y federalismo fiscal*” Revista de Libros, N°40.

en España unas competencias de gastos compartidos y la mayor parte de los fondos que reciben provienen de transferencias de la administración central lo que provoca al final desigualdades entre las comunidades que recaudan más y que por lo tanto reciben menos transferencias de los fondos públicos o incluso no reciben, cuando puede ser que simplemente estén siendo más eficientes a la hora de recaudar sus propios impuestos incrementando la presión fiscal. Esto provoca unas desigualdades de financiación por habitante que ha sido un tema muy controvertido durante estos últimos años en la esfera política y una clave también del movimiento independentista catalán.

La ausencia de un criterio claro a la hora de repartir los recursos entre las comunidades es uno de los grandes problemas de nuestro sistema y que dificulta que podamos cumplir con el principio de equidad e igualdad que rige en nuestro país. A parte del Fondo de Garantía que se reparte teniendo en cuenta la población ajustada existen otros elementos que tratan de homogeneizar de forma vertical los ingresos de todas las comunidades y que tienen criterios dispares e incluso contradictorios.



**fuente informe comisión expertos*

Como se puede observar en el gráfico, la transferencia del fondo de garantía consigue más o menos homogeneizar lo que recibe cada comunidad, pero debido a las transferencias verticales que acabo de comentar el resultado final es la línea gris que como se puede apreciar varía mucho dependiendo de la Comunidad Autónoma hasta tal punto que no se parece en nada a la que inicialmente había.

Por lo tanto, en mi opinión, la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas es algo necesario y que debería partir de una mayor autonomía en materia de ingresos para poder así correlativamente hacer frente a sus numerosos gastos. Por otro lado, se debería reformar también el sistema de impuestos cedidos ya que al tener las comunidades parte de la capacidad normativa se producen situaciones de verdadera competitividad fiscal dentro del propio territorio español, existen impuestos donde el gravamen es muy superior al no existir bonificación en algunas comunidades mientras que en otras esta bonificado al 99% como ocurre con el ISYD en Madrid y que ya se vieron en los cuadros del apartado 3.2.3. Actualmente una persona residente en Andalucía que reciba una herencia de 800.000 euros en metálico por parte de su padre deberá ingresar en la hacienda 160.000 euros mientras que en Madrid el mismo supuesto el ingreso a la hacienda no superaría los 2.000 euros. Esto provoca falta de transparencia entre las diferencias fiscales y dificultan el cálculo de la recaudación que luego se usará para establecer el reparto del Fondo de Garantía y demás fondos verticales pudiendo ser también un motivo de las disparidades observadas en el cuadro anterior. Sería una buena medida o bien armonizar las bases imponibles y en definitiva restringir la capacidad normativa de las CCAA, establecer unos topes en cuanto a los tipos de gravámenes o bien sustituir los impuestos cedidos por impuestos separados haciendo que se aumentase la responsabilidad fiscal de estos entes. En mi opinión, la mejor opción es establecer unos tipos de gravámenes máximos y mínimos, si bien en el caso del IRPF las desigualdades son menores al no estar completamente cedido, en el ISyD e IP las diferencias son notables, provocando un sistema de competencia fiscal desleal que no favorece en nada a la economía nacional y que podría acabar llevando a la eliminación de algunos impuestos por parte de estas comunidades para así atraer más riqueza a su territorio.

Por último y en cuanto al tema de los territorios forales mencionados en el apartado 3.5 a mi parecer el resultado de esta asimetría produce que estos territorios tengan una autonomía mayor con un nivel de ingresos a su disposición más elevado lo que ha provocado una inestabilidad en el sistema de financiación. El cupo y la aportación que deben realizar País Vasco y Navarra a la Hacienda estatal está calculado de una manera poco eficiente y conlleva que estos territorios disfruten de casi el doble de recursos que los demás territorios de régimen común. Todo esto, sumado a los problemas de eficiencia de los fondos de solidaridad ya mencionados ha contribuido a la inestabilidad política en torno al sistema de financiación. Muchas comunidades han pedido un igual trato, pero por razones históricas no se pueden acoger a este sistema,

aunque han exigido establecer una organización como la de Canadá donde los territorios pueden elegir incorporarse al régimen común o negociar uno propio de manera bilateral. Además, es un error que el IS este concertado ya que produce una autentica competencia fiscal entre territorios del mismo país puesto que los territorios de régimen común no cuentan con las mismas herramientas al no tener capacidades normativas sobre este impuesto, los territorios forales pueden jugar con esto atrayendo las bases imponibles de las sociedades en lo que para mí es una competencia fiscal desleal. En aras de reducir las disparidades existentes entre territorios forales y comunidades de régimen común se debería adecuar el cálculo del cupo como de la aportación, además de que estos territorios deberían también contribuir a los Fondos de Garantía y Suficiencia para así conseguir una mayor igualdad en términos de financiación por habitante.

En definitiva, está claro que el sistema de financiación español necesita de reformas, en primer lugar, por la falta de responsabilidad fiscal que tienen las comunidades al no tener autonomía suficiente para determinar los gastos que les han sido transferidos y no poder establecer sus prioridades o la estructura de estos, así como tampoco los ingresos. No puede ser que el estado central les confiera una serie de partidas de gastos tan importantes como sanidad o educación y que no puedan correlativamente estructurar estos gastos ya que directamente no tienen ninguna participación en ellos al no tener capacidad de decisión sobre estos. En segundo lugar, por la falta de claridad respecto de los repartos y los ingresos finales que va a obtener cada comunidad y que hace aún más difícil tener un buen plan presupuestario. Y, por último, por la falta de armonización entre los impuestos en general ya no solo entre las comunidades de régimen común y foral sino entre las propias de régimen común que en algunos casos no son nada proporcionales.

5. BIBLIOGRAFÍA

A, BERLIRI *“Principios de derecho tributario”* Vol. I (Fernando Vicente-Arche Domingo trad), Editor Derecho Financiero, Madrid, 1964.

P.A, COLAO MARIN, *“Autonomía municipal, ordenanzas fiscales y reserva de ley”*, Editorial J.M. BOSCH EDITOR, 2011.

J.F, CORONA *“Autonomías y federalismo fiscal”* Revista de Libros, Nº40, 2000.

J, DE DIOS JIMENEZ AGUILERA / R, MONTERO GRANADOS / P.E, BARRILAO GONZALEZ / E, VILLAR RUBIO *“El sistema de financiación de las CCAA de régimen común y la desigualdad de la recaudación regional (1986-2007)”* Revista Estudios de Economía aplicada, vol. 28, 2010.

D, GONZALEZ ORTIZ, *El tributo”* Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario Universitat Jaume I. Castellón

S, LAGO PEÑAS, / A, VAQUERO GARCIA, *“Descentralización y sistema tributario: lecciones de la experiencia comparada”* Editorial Fundación Impuestos y Competitividad, 2016.

J, LÓPEZ LABORDA/ F, RODRIGO SAUCO, *“Movilidad de los contribuyentes de rentas altas en respuesta a las diferencias regionales en los impuestos personales”* Revista Estudios sobre la Economía Española FEDEA - 2017/28

J.M, MARTIN QUERALT, *“Reserva de la Ley estatal y autonomía tributaria cuestiones conflictivas”*, Editorial Dykinson, 1ºed, 2006.

J.M, MARTIN QUERALT/ C, LOZANO SERRANO/ J.M TEJERIZO LOPEZ *“Curso de derecho financiero y tributario”* Editorial Difusora Larousse - Editorial Tecnos, 26º ed, 2015.

C, MONASTERIO ESCUDERO *“Federalismo fiscal y sistema foral. ¿Un concierto desafinado?”* Revista de Economía Pública, Nº192, 2010.

F, PEREZ ROYO, *“Derecho financiero y tributario: Parte General”*, Editorial Civitas, 24ª ed, 2014.

F, PEREZ ROYO/F.M, CARRASCO GONZALEZ/ A, CUBERO TRUYO, *“Curso de derecho tributario: parte especial”*, Editorial Difusora Larousse – Tecnos, 9ªed, 2015.

M.J, PORTILLO NAVARRO, *“Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la reforma tributaria silenciosa de Flores Lemus”*, Revista Científica Los Anales de derecho, Nº15, 1997.

M.J, PORTILLO NAVARRO *“Manual de fiscalidad: teoría y práctica”*, Editorial Difusora Larousse-Editorial Tecnos, 6ªed, 2014.

J, RAMOS PRIETO *“Autonomía, suficiencia financiera y poder tributario de las Corporaciones Locales ante el creciente avance del poder tributario de las Comunidades Autónomas”* Revista de estudios regionales Nº 66, 2003.

N, RUEDA LOPEZ, *“Evolución del sistema tributario en España”* Revista eXtoikos, Nº7, 2012.

INFORME DE LA COMISION DE EXPERTOS PARA LA REVISIÓN DEL MODELO DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA, JULIO 2017