

**JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad  
Complutense  
Socio Director de F&J Martín Abogados*

**Extracto:**

**E**N el presente trabajo es objeto de estudio el nuevo sistema de financiación autonómica. Para ello se parte del estudio de los principios constitucionales que lo informan, así como del principio de responsabilidad fiscal, luz y guía de las últimas reformas en la materia. Una vez analizado tanto el carácter paccionado del sistema como su plasmación normativa, son objeto de estudio los recursos con que cuentan nuestras Comunidades Autónomas, sean o no tributarios. Entre los primeros se hace especial hincapié en los tributos cedidos y en las actuaciones de colaboración entre las distintas Administraciones implicadas en su gestión.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
  
- II. Principios que rigen la financiación de las Comunidades Autónomas.
  1. Principios constitucionales.
    - 1.1. Autonomía financiera.
    - 1.2. Coordinación.
    - 1.3. Solidaridad.
  
  2. Principios que según las normas que lo desarrollan informan el nuevo sistema de financiación.
    - 2.1. El principio de lealtad constitucional.
    - 2.2. Los principios previstos en la Ley 21/2001.
  
  3. La corresponsabilidad fiscal.
    - 3.1. Concepto.
    - 3.2. La corresponsabilidad fiscal y los principios constitucionales que rigen la financiación de las Comunidades Autónomas.
  
- III. El carácter paccionado del sistema de financiación autonómica: los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

IV. Plasmación normativa del sistema de financiación autonómica.

1. La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y sus Leyes de desarrollo.
2. Otras normas: la Ley reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial.

V. Los recursos de las Comunidades Autónomas.

1. Planteamiento.
2. Tributos cedidos.
  - 2.1. Concepto y puntos de conexión.
  - 2.2. La residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma.
  - 2.3. Tributos objeto de cesión.
  - 2.4. La gestión de los tributos cedidos.
  - 2.5. La colaboración entre las distintas Administraciones tributarias.
3. Recargos.
4. El Fondo de Suficiencia.
5. Tributos propios.
  - 5.1. Ámbito de actuación.
  - 5.2. Tasas.
  - 5.3. Contribuciones especiales.
  - 5.4. Impuestos.

6. Fondos de Compensación Interterritorial.
  - 6.1. Tipos de Fondos.
  - 6.2. Fondo de Compensación.
  - 6.3. Fondo de Compensación Complementario.
7. Asignaciones de nivelación.
8. Fondos estructurales europeos.
9. Otros recursos patrimoniales.
10. Operaciones de crédito.

## I. INTRODUCCIÓN

El artículo 157 de la Constitución (en adelante, CE) establece las líneas maestras del régimen de financiación de nuestras Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA). El núm. 3 del precepto dispone que, mediante Ley Orgánica, se regularía el ejercicio de sus competencias financieras, las normas para resolver los conflictos que puedan surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las CCAA y el Estado. Fruto del mismo fue la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA (en adelante, LOFCA), además de las correspondientes Leyes de Cesión de Tributos de las que nos ocuparemos más adelante.

El Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CCAA, en reunión de 27 de julio de 2001, aprobó un nuevo sistema de financiación autonómica para las CCAA de régimen común sustituyendo al anterior vigente para el quinquenio 1997-2001. Las bases contenidas en dicho acuerdo han requerido un desarrollo normativo, que se ha plasmado en varias normas, unas con rango orgánico otras que no.

En primer lugar, la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de Modificación de la LOFCA, que ha dado nueva redacción a sus artículos 2.1.e) (principio de lealtad institucional), 10 (normas generales aplicables a los tributos cedidos), 4.2 (recursos), 11 (tributos susceptibles de cesión), 12 (recargos sobre los tributos del Estado), 13 (Fondo de Suficiencia), 15 (asignaciones de nivelación), 16 (Fondo de Compensación Interterritorial), 19 (gestión, liquidación, recaudación e inspección, tanto de tributos propios como cedidos), 20 (reclamaciones y recursos), 23 (Junta Arbitral) y 24 (composición de la Junta Arbitral).

En segundo lugar, la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las Medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, LSFCCAA). Esta norma lleva a cabo una serie de reformas legales sin rango de Ley Orgánica. Se estructura en un Título preliminar (objeto de la Ley) y en seis títulos posteriores (sistema de financiación de las CCAA, cesión de tributos del Estado a las CCAA, adaptación de la normativa de los tributos cedidos, participación de las CCAA en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, asignaciones de nivelación y adaptación de la Ley General de Sanidad y del texto refundido de esta última), tres disposiciones adicionales, seis transitorias, una derogatoria y dos finales.

Por último, la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, regula los Fondos de Compensación Interterritorial (en adelante, LFFCI).

En otro orden de cosas la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley 18/1991, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, ha modificado los artículos 2.1.b) (principio de garantía del equilibrio económico), 3.2 (Consejo de Política Fiscal y Financiera), 14.3 (autorización del Estado) y 21.1 (presupuestos) de la LOFCA, preceptos que guardan relación con uno de los recursos de las CCAA, como son las operaciones de crédito.

En el presente trabajo nos vamos a ocupar de todas estas normas, si bien hemos considerado más conveniente, a efectos didácticos, exponer el contenido del sistema de financiación de las CCAA de régimen común, partiendo de los principios que lo informan, haciendo especial hincapié en la llamada corresponsabilidad fiscal, el marco normativo aplicable y los recursos con que aquéllas cuentan <sup>1</sup>.

## II. PRINCIPIOS QUE RIGEN LA FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

### 1. Principios constitucionales.

En palabras del profesor CALVO ORTEGA, «resulta difícil, si no imposible, hablar de autonomía política y autonomía administrativa si previamente no existe una autonomía financiera» <sup>2</sup>. Así el artículo 156.1 de la CE enuncia los tres grandes principios inspiradores de la ordenación constitucional de las CCAA: autonomía financiera, coordinación y solidaridad. Nos dice el precepto:

«Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles».

<sup>1</sup> Las páginas que siguen parten de las reflexiones avanzadas junto a E. GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ en «Análisis de los principios definitorios del sistema de financiación autonómica: evolución del modelo. Las singularidades forales del País Vasco y Navarra» y «El acuerdo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001. La corresponsabilidad fiscal», en *El funcionamiento del Estado autonómico* (2.ª edic.), Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1999, pág. 281 y ss., por lo que omitimos su cita reiterada.

<sup>2</sup> «La financiación de las Regiones», en *Constitución, Economía y Regiones*, Ibérico Europa de Ediciones, Madrid, 1978, pág. 414. Más recientemente en «Principios tributarios constitucionales y sistema autonómico», en *El sistema de financiación territorial en los modelos de Estado español y alemán*, Instituto de Administración Pública, Madrid, 2000, pág. 65 y ss. También sobre este tema, SOLER ROCH, M.T.: «Los principios jurídicos constitucionales relativos a la distribución de la carga tributaria y su actuación en los sistemas tributarios de las Comunidades Autónomas», en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, pág. 3.027 y ss.

### 1.1. Autonomía financiera.

La autonomía financiera supone, en palabras de la STC 179/1987, de 12 de noviembre, «la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de las funciones» (FJ 2.º). De este modo las CCAA han de tener la posibilidad de influir en la forma en que se van a emplear sus recursos, configurando sus estados presupuestarios de gasto en consonancia con las preferencias de sus ciudadanos y con las opciones políticas del equipo de gobierno que, normalmente, deben coincidir. Pero también han de tener capacidad para decidir qué recursos se van a emplear para financiar los gastos públicos, cómo han de contribuir los ciudadanos, con qué criterios, etc.

Estas facultades no se conciben en la Constitución en términos absolutos, sino que se ven sometidas a limitaciones derivadas tanto de los principios que su artículo 156.1 proclama, como de los contenidos en los apartados 11.º y 13.º del artículo 149.1, que atribuyen al Estado competencias exclusivas sobre las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica.

El propio Tribunal Constitucional viene a reconocer, como no podía ser de otro modo, que «el soporte material de la autonomía financiera son los ingresos» (FJ 8.º de la STC 135/1992, de 5 de octubre). Así la STC 237/1992, de 15 de diciembre <sup>3</sup>, tras recordar el carácter instrumental de dicha autonomía –en cuanto que se confiere para el desarrollo y ejecución de las competencias de las CCAA– se detiene en los medios para hacerla efectiva. A tal efecto, afirma que el «principio de autonomía que preside la organización territorial del Estado (artículos 2 y 137) ofrece una vertiente económica importantísima, ya que, aun cuando tenga un carácter instrumental, la amplitud de los medios determina la posibilidad real de alcanzar los fines... ello implica la «plena disponibilidad» de sus ingresos «sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, para poder ejercer las competencias propias y, en especial, las que se configuran como exclusivas».

En este sentido la doctrina viene sosteniendo que el reconocimiento constitucional de la autonomía financiera de las CCAA implica, por un lado, la atribución a las mismas de las competencias necesarias para configurar su propia Hacienda; y, por otro, el establecimiento de una serie de principios que permitan una ordenación racional de su sistema financiero con el propio del Estado. Entre estos principios se encuentran, según el profesor RAMÍREZ GÓMEZ <sup>4</sup> partiendo de la jurisprudencia constitucional al respecto, los de instrumentalidad, coordinación, solidaridad, igualdad, neutralidad, territorialidad y prohibición de doble imposición de hechos imposables. A algunos de ellos nos vamos a referir más adelante.

<sup>3</sup> En parecidos términos las SSTC 63/1986, de 21 de mayo; 201/1988, de 27 de octubre; 96/1990, de 24 de mayo; 150/1990, de 4 de octubre y 135/1992, de 5 de octubre.

<sup>4</sup> *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 320.

### 1.2. Coordinación.

El segundo de los principios a que alude el artículo 156.1 de la CE es el de coordinación. Principio que se eleva a instrumento básico para la consecución de una política económica y fiscal unitaria que garantice el equilibrio económico, estimule el crecimiento de la renta y la riqueza y su más justa distribución, de acuerdo con lo establecido en los artículos 40.1.º, 131 y 138 de la CE <sup>5</sup>.

Su aplicación se plasma en dos aspectos. De un lado, el reparto de tareas y recursos entre las diversas esferas de gobierno. De otro, la creación de mecanismos de coordinación, que garanticen la eficacia de los diversos instrumentos financieros del sistema. Lo primero comporta analizar las diferentes opciones –a la luz de criterios de eficiencia y economía de medios–, y adoptar una decisión sobre el esquema a implantar, que, normalmente, supone limitar las facultades impositivas de los niveles inferiores de gobierno. Ello obliga a articular un sistema de participaciones y transferencias, para devolver –al menos, en parte– el producto de lo recaudado, en compensación a la renuncia que se impone.

Lo segundo conduce al establecimiento de instituciones que garanticen la adecuada articulación de las políticas de los diversos poderes, con objeto de garantizar unas relaciones intergubernamentales basadas en el principio de cooperación financiera.

Tal y como ponen de relieve los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, el principio de coordinación implica «una interdependencia y subordinación recíproca y, a la vez, jeraquizada, por así decirlo, piramidalmente entre las distintas Haciendas (Estado/Comunidades Autónomas/Corporaciones Locales), de tal modo que la actuación del principio de autonomía financiera y, en especial, los distintos grados en que configura, estructural y funcionalmente, las distintas haciendas, no pueda interpretarse adecuadamente, sino es integrándolo con el principio de coordinación» <sup>6</sup>.

Especial atención ha prestado el Tribunal Constitucional al principio de coordinación a propósito de la articulación del ámbito competencial, material y financiero del Estado y las CCAA. A tal efecto ha manifestado –FJ 2.º de la STC 13/1992, de 13 de enero– que el ejercicio de la actividad financiera del Estado, en la ordenación y gestión de los ingresos y gastos públicos, ha de desarrollarse dentro del orden competencial articulado en la Constitución.

En este sentido la STC 14/1986, de 31 de enero, que invoca el principio que estudiamos para enjuiciar la constitucionalidad de una Ley del Parlamento vasco que determinaba el interés de demora de los créditos adeudados a la Comunidad Autónoma (en adelante, CA), pone de manifiesto –FJ 11.º– «la necesidad de la existencia de una regulación normativa uniforme y de vigencia en toda la Nación, con lo cual se asegura, en aras de intereses generales superiores a los de cada Comunidad Autónoma, un común denominador normativo, con posibilidad –empero– de que cada una de ellas

<sup>5</sup> *Ibidem*, pág. 320.

<sup>6</sup> *Derecho Financiero* (2.ª edic.), I, Librería Compás, Alicante, 1989, págs. 245 y 246.

pueda establecer las peculiaridades que le convengan dentro siempre del marco competencial fijado en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía, ... pues a ese Gobierno le corresponde tanto la dirección de la política financiera nacional (art. 10.26 EV), en cuanto parte de la política económica general (Art. 97 CE), como la coordinación de la misma con las que pueda tener cada Comunidad en su ámbito respectivo (Art. 45.2 EV), y más en concreto, por el principio de coordinación de las Haciendas de las Comunidades Autónomas con la Hacienda estatal formulado en el artículo 156.1 de la CE».

### 1.3. Solidaridad.

El último de los principios a que alude el artículo 156.1 de la CE es el de solidaridad, que también aparece mencionado en sus artículos 2, 138.1 y 158.2. Éste constituye, como gráficamente se ha expresado <sup>7</sup>, «la clave de bóveda» en la que se sustenta la nueva estructura territorial del Estado, representando, asimismo, el principio básico para la articulación, no sólo de las relaciones entre las CCAA y el Estado, sino también de las primeras entre sí, por lo que algún autor ha destacado la existencia de una auténtica obsesión constitucional por garantizar su vigencia <sup>8</sup>. Para el profesor FALCÓN Y TELLA, la solidaridad es «el principio básico al que en último término son reconducibles la autonomía y la unidad. Ambas nociones se articulan en dicho principio superior» <sup>9</sup>.

Principio en virtud del cual –son palabras del profesor GARCÍA AÑOVAROS– «se legitiman las decisiones para conseguir una más equitativa distribución de la renta entre las regiones, un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, un equilibrio y armonización del desarrollo regional» <sup>10</sup>.

El Tribunal Constitucional considera que este principio junto al de autonomía, constituyen los dos pilares básicos del Estado autonómico (FJ 7.º de la STC 25/1981, de 14 de julio): «la autonomía –ha dicho la STC 4/1981– no se garantiza por la Constitución, como es obvio, para incidir de forma negativa sobre los intereses generales de la Nación y sobre intereses generales distintos de los de la propia entidad. El principio de solidaridad es su corolario».

Constituye «un factor de equilibrio entre la autonomía de las nacionalidades o regiones y la indisoluble unidad de la Nación española (art. 2). Su contenido más importante es el financiero y en tal aspecto se le alude más adelante con carácter genérico (art. 156.1) y también con un talante instrumental, como fundamento el Fondo de Compensación Interterritorial, con la fina-

<sup>7</sup> RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*, op. cit., pág. 320.

<sup>8</sup> LASARTE ÁLVAREZ, J.: «El proceso normativo de la Hacienda regional», *Papeles de Economía de las Comunidades Autónomas*, núm. 1, 1980, pág. 149.

<sup>9</sup> *La compensación financiera interterritorial*, Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 1986, pág. 81.

<sup>10</sup> «La Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía», *Revista de Estudios Regionales*, núm. 14, 1984, pág. 142.

lidad de corregir los desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad (art. 158.2), cuya salvaguarda se encomienda al Estado, que ha de velar por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, con particular atención a su componente insular (art. 138.1)» (FJ 7.º de la STC 135/1992, de 5 de octubre).

El efecto limitativo de la autonomía financiera se pone de manifiesto en la STC 64/1990, de 5 de abril, cuando manifiesta que dicho principio requiere que, en el ejercicio de sus competencias, las CCAA «se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses» (FJ 7.º).

## **2. Principios que según las normas que lo desarrollan informan el nuevo sistema de financiación.**

### *2.1. El principio de lealtad constitucional.*

El artículo 7 de la Ley Orgánica 6/2001 incorpora un apartado nuevo, el e), al artículo 2.1 de la LOFCA, que es el que se ocupa de enunciar los principios que rigen la actividad financiera de las CCAA, denominado de «lealtad institucional».

Nos dice el precepto que la «lealtad institucional» determinará la valoración del impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones del Estado legislador en materia tributaria por la adopción de medidas de interés general, que eventualmente puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, y que deberán ser objeto de valoración anual en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas.

Este principio no puede comprenderse sin tener presente que el actual modelo de financiación, a diferencia de los anteriores, tiene vocación definitiva. Hasta el momento los modelos tenían una vigencia quinquenal, lo cual hacía innecesario un principio como el presente.

Pese a su bondad, se echa en falta que la lealtad institucional sólo se predique del Estado frente a las CCAA y no de éstas frente a aquél o entre sí. Se ha perdido, en nuestra opinión, una ocasión de oro para poder incorporar al modelo mecanismos similares al Código de conducta aprobado en la Unión Europea, al objeto de impedir que el ejercicio de facultades financieras por parte de alguno de los Entes públicos implicados suponga una competencia desleal en perjuicio del resto.

## 2.2. Los principios previstos en la Ley 21/2001.

La Exposición de Motivos de la LSFCAA recoge los principios en que, a su juicio, se fundamenta el nuevo sistema de financiación de nuestras CCAA. Éstos son: generalidad, estabilidad, suficiencia, autonomía, solidaridad, coordinación y participación tanto en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) como en los Tribunales Económico-Administrativos.

El primero de ellos se manifiesta en dos vertientes. De un lado, debido a la asunción plena de competencias por las CCAA, abarca la financiación de todos los servicios susceptibles de traspaso a estas últimas. Recordemos que, en el anterior modelo, existían tres formas de financiación diferenciadas en función del tipo de servicio: los comunes, los de asistencia sanitaria de la Seguridad Social y los servicios sociales de esta última. De otro, se aplica a las CCAA que cumplan los requisitos del mismo.

El principio de estabilidad hace referencia a que, frente a los anteriores modelos de duración quinquenal, el que se aplica desde el 1 de enero de 2002 tiene vocación de permanencia. De esta forma se permite que las CCAA puedan realizar una planificación a largo plazo con mayor certidumbre y seguridad.

Tres son los elementos en que se concreta el principio de suficiencia: en el cálculo de las necesidades de financiación, en la regulación de sus recursos y en sus reglas de evolución. De este modo se asegura que todas las CCAA dispongan de los recursos suficientes para atender la prestación de los servicios de su competencia.

En cuanto al principio de autonomía se amplían las potestades de decisión de las CCAA en materia tributaria, tanto en lo que respecta a la forma de obtención de sus recursos, al incrementarse sustancialmente, como a las condiciones de prestación de los servicios.

El principio de solidaridad garantiza que todas las CCAA presten sus servicios en condiciones equivalentes, con independencia de las distintas capacidades de obtención de recursos tributarios. Ello se hace posible mediante la determinación de las necesidades totales de financiación y mediante la implantación del «Fondo de Suficiencia» (en adelante, FS).

De conformidad con el principio de coordinación se incorporan al modelo de financiación tanto normas concretas de localización y atribución de los rendimientos de los tributos cedidos como de colaboración entre las distintas Administraciones en orden a su gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, con la finalidad de dar mayor seguridad y estabilidad al ejercicio de las potestades por las CCAA.

Una consecuencia del principio de participación en la AEAT es la participación efectiva de las CCAA en la toma de decisiones de este órgano, de forma especial en las áreas que afectan a la gestión de sus recursos. Por último, la LSFCAA introduce el principio de participación de las CCAA en los Tribunales Económico-Administrativos del Estado.

### 3. La corresponsabilidad fiscal.

#### 3.1. Concepto.

A mitad de la década de los noventa resultaba evidente la necesidad de corregir la situación de extrema dependencia de nuestra Hacienda autonómica frente al Estado. El escaso peso de los ingresos tributarios en el conjunto de fuentes de financiación de las CCAA hizo que tuvieran «un reducido grado de **responsabilidad fiscal**, en el doble sentido de que no aparecen como fiscalmente responsables ante sus ciudadanos (que no aprecian una clara relación entre los impuestos que pagan al gobierno central y los servicios que reciben del gobierno autonómico) y de que no tienen facultades efectivas para tomar decisiones y actuar (en el campo administrativo o en el normativo) sobre los impuestos pagados por los ciudadanos que los eligen»<sup>11</sup>.

Esta situación pasaba, necesariamente, por potenciar sus recursos tributarios, tal y como había propuesto la mayoría de la doctrina<sup>12</sup>. Esto último es lo que persigue la llamada corresponsabilidad fiscal. No existe una definición unitaria de lo que debe entenderse por este principio. Es más, nos encontramos ante un término, que asume y generaliza el lenguaje periodístico y que, sin duda, es fruto del debate político. Responde, según LINARES MARTÍN DE ROSALES<sup>13</sup>, «a la necesidad de que los entes públicos territoriales y más concretamente, las Comunidades Autónomas, cuenten con una lógica correspondencia (de ahí lo de corresponsabilidad o corresponsabilización) entre sus ingresos tributarios autónomos ... y el volumen de sus necesidades, para así poder adecuar la financiación de los bienes y servicios públicos de su competencia a las preferencias y al esfuerzo fiscal» de sus ciudadanos.

Existe un cierto acuerdo en reconocer que la corresponsabilidad fiscal es algo que sirve a la eficiencia en la provisión de bienes y servicios públicos por los niveles inferiores de gobierno. Siguiendo a SÁNCHEZ SÁNCHEZ<sup>14</sup>, son tres los grados en los que puede ejercerse por las Haciendas subcentrales:

- A. En cuanto a la potestad normativa. La corresponsabilidad supone la existencia de titularidad para configurar el tributo y determinar sus elementos esenciales. Ésta puede ser total o parcial, según se intervenga en todos o en alguno de los elementos del tributo.

<sup>11</sup> CASTELLS OLIVERES, A.: «Corresponsabilidad fiscal: revisión de algunos problemas», *Cuadernos Aragoneses de Economía*, núm. 1, 1993, pág. 43.

<sup>12</sup> Entre la doctrina: FERREIRO LAPATZA, J.J.: «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*, núm. 61, 1991, pág. 82; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I. y J.: *La participación de las Haciendas Autonómicas y Locales en los tributos del Estado*, Ayuntamiento de Madrid, Madrid, 1994, pág. 133 y ZORNOZA PÉREZ, J. y DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las Comunidades Autónomas», *Cuadernos de Actualidad*, núm. 8, 1990, pág. 20.

<sup>13</sup> «Corresponsabilización fiscal en la financiación de las Comunidades Autónomas», *Cuadernos Aragoneses de Economía*, núm. 1, 1993, pág. 57.

<sup>14</sup> «Corresponsabilidad fiscal y Hacienda municipal», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 77, 1996, pág. 313 y ss. y *La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Madrid, 1997, pág. 192 y ss.

- B. En cuanto a la potestad administrativa. También puede hablarse aquí de corresponsabilidad total o parcial, según el gobierno inferior sea responsable de todas o alguna de las fases de la gestión tributaria.
- C. En cuanto a la atribución de los rendimientos del tributo. De igual modo, el gobierno regional puede hacer suya toda o parte de la recaudación del tributo.

La combinación de las diversas alternativas en los tres planos expuestos produce un amplio número de resultados posibles, desde aquel en que por el poder regional o local se regulan los elementos esenciales, se gestiona íntegramente y se atribuye la totalidad de la recaudación, hasta aquel otro en que se da una parte de la misma, reservándose en exclusiva –normalmente la Hacienda central– la regulación y gestión del concepto de que se trate.

No parece, pues, oportuno hablar de corresponsabilidad en un sentido unívoco, habida cuenta de la amplia posibilidad de matizaciones que pueden darse en su configuración práctica. Pero, lo que sí parece evidente es que –son palabras de PÉREZ GARCÍA<sup>15</sup>– puede ser un antídoto contra el despilfarrero: uno de los posibles caminos para, si no eliminar, sí al menos reducir, el déficit de los entes regionales y locales, es conseguir que hagan endógenas sus propias restricciones presupuestarias, es decir, que consideren que sus niveles de gasto dependen básicamente de las exacciones tributarias a sus ciudadanos y no de sus relaciones con la caja central. Si dicha situación es asumida de acuerdo con un esquema tributario estable, añade, implica también aceptar que los problemas de déficit están sometidos a los límites de una restricción presupuestaria intertemporal, que obliga a compensar la deuda acumulada en el pasado y en el presente con austeridad o incrementos impositivos en el futuro.

### 3.2. La corresponsabilidad fiscal y los principios constitucionales que rigen la financiación de las Comunidades Autónomas.

A la corresponsabilidad fiscal no se refiere la CE cuando enuncia los principios que rigen la financiación de nuestras CCAA<sup>16</sup>. La doctrina, ante el silencio del legislador constitucional, ha identificado la corresponsabilidad fiscal con el principio de autonomía financiera. Para RUIZ-HUERTA CARBONELL, la primera lleva «aparejada la capacidad de actuación sobre la presión fiscal del sistema tributario a través de los medios de los que se dispongan sobre los elementos esenciales de los tributos, lo que implica en definitiva aumento de la autonomía financiera» de las CCAA<sup>17</sup>.

<sup>15</sup> «Informe sobre financiación de las Comunidades Autónomas», *Palau* 14, núm. 15, 1991, págs. 76 y 77.

<sup>16</sup> Sobre este tema: GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: «La reforma de la Hacienda autonómica», *Impuestos*, núm. 14, 1997, pág. 6 y ss. y «La Hacienda de las Comunidades Autónomas: principios rectores del modelo», *Administraciones Públicas y Constitución*, INAP, Madrid, 1999, pág. 951 y ss.

<sup>17</sup> «La articulación de la corresponsabilidad fiscal en el modelo autonómico español», en *Financiación Autonómica y corresponsabilidad fiscal en España*, Fundación BBV, Bilbao, 1993, pág. 131.

En sentido contrario se manifiesta SÁNCHEZ SÁNCHEZ, para el que corresponsabilidad fiscal y autonomía financiera se desenvuelven en dos planos diferentes. La primera, se construye desde la disciplina económica, en base a postulados fundamentalmente normativos, mientras que el principio de autonomía financiera debe ser analizado desde la vertiente jurídico-positiva <sup>18</sup>.

Por nuestra parte, pensamos que la corresponsabilidad fiscal es el vehículo óptimo para desarrollar el mandato del artículo 156.1 de la CE <sup>19</sup>. Supone que las CCAA van a hacer frente a sus competencias en materia de gasto gracias a decisiones propias en coordinación con la Hacienda Estatal y teniendo en cuenta el principio de solidaridad entre todos los españoles. De este modo se garantiza –como puso de relieve el profesor MARTÍN QUERALT hace ya algunos años–, su capacidad para determinar unos determinados objetivos, «sin tener que acudir a instancias superiores o cuanto menos, sin que tales instancias actúen de manera compulsiva sobre el ente autónomo» <sup>20</sup>.

Pese a lo anterior lo cierto es que nuestras CCAA no han ejercido plenamente los instrumentos de corresponsabilidad fiscal contenidos en el anterior acuerdo de financiación autonómica. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) se han limitado sólo a conceder nuevas deducciones en la cuota con la consiguiente merma de recaudación, sin que ninguna de ellas modificara la tarifa autonómica o complementaria. Por su parte, en el Impuesto sobre el Patrimonio no han ejercido competencia alguna. El balance es más positivo en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde han elevado, respectivamente, seis el tipo de gravamen y dos la tarifa. Significativo es el caso de Cantabria que ha hecho caso omiso de las posibilidades a su alcance.

Pese a este balance y en nuestra opinión, la corresponsabilidad fiscal se convierte en luz y guía del actual sistema de financiación, al incrementarse el número de tributos cedidos y las competencias de las CCAA tanto normativas como en materia de gestión, tal y como analizaremos más adelante.

### III. EL CARÁCTER PACCIONADO DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA: LOS ACUERDOS DEL CONSEJO DE POLÍTICA FISCAL Y FINANCIERA

El artículo 3.1 de la LOFCA creó, para la adecuada coordinación entre la actividad financiera de las CCAA y de la Hacienda del Estado, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CCAA. Este órgano se ha convertido en un instrumento esencial para definir el sistema de financiación auto-

<sup>18</sup> *La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, op. cit.*, pág. 206.

<sup>19</sup> En este sentido, ZORNOZA PÉREZ, J.: «Los recursos de las Comunidades Autónomas», *Cuadernos y Debates*, núm. 8, 1996, pág. 6.

<sup>20</sup> «La institucionalización de la Hacienda en los futuros estatutos de autonomías», *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, pág. 120. De forma más reciente, ADAME MARTÍNEZ, F.: «Autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal en el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001», *Palau 14*, núm. 28, 1997, pág. 43 y ss.

nómica hasta el punto de que sus acuerdos han supuesto tanto para los modelos de los anteriores quinquenios como para el actual, el punto de partida para modificar las normas que lo regulan. El contenido del acuerdo de 27 de julio de 2001 se ha incorporado al Título I de la LSFCCAA bajo la denominación «Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas», lo cual, se afirma en su Exposición de Motivos, era «indispensable dada su vocación de permanencia».

El Consejo está constituido por los Ministros de Hacienda y de Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda de cada Comunidad o Ciudad Autónoma. Es un órgano consultivo y de deliberación –cuyo funcionamiento rige un Reglamento de Régimen interior (art. 3.3 de la LOFCA)– y conoce de las siguientes materias (art. 3.2):

- A. La coordinación de la política presupuestaria de las CCAA con la del Estado.
- B. La emisión de los informes y la adopción de los acuerdos previstos en la Ley Orgánica 18/2001.
- C. El estudio y valoración de los criterios de distribución de los recursos de los Fondos de Compensación Interterritorial (en adelante, FFCIT).
- D. El estudio, la elaboración, en su caso, y la revisión de los métodos utilizados para el cálculo de los costos de los servicios transferidos a las CCAA.
- E. La apreciación de las razones que justifican en cada caso la percepción por parte de cada una de las CCAA de las asignaciones presupuestarias, así como los criterios de equidad seguidos.
- F. La coordinación de la política de endeudamiento.
- G. La coordinación de la política de inversiones públicas.
- H. En general, cualquier aspecto de la actividad financiera de las CCAA y de la Hacienda del Estado que, dada su naturaleza, precise de una actuación coordinada.

#### **IV. PLASMACIÓN NORMATIVA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA**

##### **1. La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y sus Leyes de desarrollo.**

En 1980 y, de conformidad con el núm. 3 del artículo 157 de la CE, se promulgó la LOFCA para regular, de un lado, el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en su núm. 1 y, de otro, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir, así como las posibles formas de colaboración financiera entre las CCAA y el Estado.

Al objeto de perfilar un marco de referencia idéntico para todas las CCAA en el que llevar a cabo la cesión de tributos, se promulgó la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las CCAA (en adelante, LCTE/1983).

El Acuerdo de Financiación Autonómica para el quinquenio 1997-2001 supuso la necesidad de modificar la LOFCA por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre y la promulgación de la Ley 17/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las CCAA y medidas fiscales complementarias (en adelante, LCTE/1996). Esta Ley no resultaba de aplicación a aquellas CCAA que no hubieran asumido, en todo o en parte, el nuevo régimen de cesión y que seguían regulándose por la LCTE/1983 (art. 26 de la LCTE).

Por último, el artículo 10.2 de la LOFCA disponía, en su anterior redacción, que el alcance y condiciones de la cesión de tributos a cada CA se había de establecer en una Ley específica, por lo que el día 4 de agosto de 1997 fueron promulgadas las Leyes de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a cada CA y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión <sup>21</sup>.

El actual régimen de financiación ha supuesto, en primer lugar, la modificación de determinados preceptos de la LOFCA por la Ley Orgánica 7/2001. En segundo lugar, la LSFCCAA desarrolla las previsiones de la LOFCA, estableciendo las normas que regulan el régimen de financiación de las CCAA, por lo que su disposición derogatoria deroga tanto la LCTE/1983 como la LCTE/1996, al incorporarse los preceptos que regulan la cesión a su contenido, siempre, dice el precepto, que las CCAA «cumplan los requisitos del nuevo sistema de financiación», que serán todas las de régimen común.

## **2. Otras normas: la Ley reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial.**

Especial relevancia presenta en el sistema de financiación de las CCAA la LFFCI, que viene a sustituir a la Ley 29/1990, de 26 de diciembre. Ambas normas fueron dictadas en desarrollo de lo dispuesto en los artículos 158.2 de la CE y 16 de la LOFCA.

---

<sup>21</sup> Éstas fueron: Aragón: Ley 25/1997; Principado de Asturias: Ley 26/1997; Islas Baleares: Ley 27/1997; Canarias: Ley 28/1997; Cantabria: Ley 29/1997; Castilla y León: Ley 30/1997; Cataluña: Ley 31/1997; Galicia: Ley 32/1997; Madrid: Ley 33/1997; Murcia: Ley 34/1997; La Rioja: Ley 35/1997 y Comunidad Valenciana: Ley 36/1997.

## V. LOS RECURSOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

### 1. Planteamiento.

El artículo 157.1 de la CE enuncia los recursos de las CCAA, sin concretar el papel que ha de desempeñar cada uno de ellos <sup>22</sup>, lo cual pone de relieve una cierta vaguedad e imprecisión a la hora de referirse el legislador constitucional a la financiación autonómica <sup>23</sup>. Nos dice el precepto:

«1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos:

- 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.
- d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- e) El producto de las operaciones de crédito».

Por su parte, el artículo 4.1 de la LOFCA menciona en sus letras g) y h), además, el producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia y sus propios precios públicos.

Teniendo presente ambos preceptos y las previsiones de la LSFCCAA llegamos a la siguiente clasificación de recursos:

**A.** Los previstos en el artículo 157.1.a) de la CE:

- a) Tributos cedidos, distinguiendo dentro de éstos según que las CCAA tengan o no competencias normativas.
- b) Recargos.
- c) Fondo de Solidaridad.

<sup>22</sup> ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen General*, Comares, Granada, 1997, pág. 26.

<sup>23</sup> En términos similares: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La financiación de las Comunidades Autónomas Vasca y Catalana», *Revista de Derecho Público de la UNED*, núm. 5, 1979, pág. 38 y PALAO TABOADA, C.: «La distribución del poder tributario en España», *Crónica Tributaria*, núm. 52, 1985, pág. 183.

- B. Los previstos en el artículo 157.1.b) de la CE: los tributos propios.
- C. Los previstos en el artículo 157.1.c) de la CE:
  - a) Fondo de compensación interterritorial.
  - b) Asignaciones de nivelación.
- D. Los previstos en el artículo 157.1.d) de la CE: rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- E. Los previstos en el artículo 157.1.e) de la CE: el producto de las operaciones de crédito.
- F. Los previstos en el artículo 4.1 de la LOFCA: el producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia.

Veamos cada uno de ellos por separado sin ocuparnos, por su escasa influencia recaudatoria, de las multas y sanciones y mencionando los fondos estructurales europeos derivados de nuestra pertenencia a la Unión Europea y sobre los que las normas internas guardan silencio.

## 2. Tributos cedidos.

### 2.1. Concepto y puntos de conexión.

Son tributos cedidos<sup>24</sup> los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la CA (art. 10.1 de la LOFCA). La cesión se considera efectuada «cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica» (art. 10.2).

Obsérvese que el artículo 157.1.a) de la CE habla de «Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado», mientras que la LOFCA utiliza la denominación «tributos». Para un sector doctrinal esta contradicción debe resolverse a favor de la CE<sup>25</sup>. En nuestra opinión esta última emplea el término impuestos en sentido coloquial, identificándolo al de tributos. Ahora bien, no es menos cierto que la posibilidad de cesión de tasas y contribuciones especiales resulta compleja por la pro-

<sup>24</sup> *Vid.*, sobre los mismos, las monografías de MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Civitas, Madrid, 1983 y las más reciente de RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001.

<sup>25</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Los impuestos cedidos y la Ley 42/1983, de 28 de diciembre», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40, 1983, pág. 603.

pia estructura de su hecho imponible. Debido a que siempre lo integra una actividad administrativa –prestación de un servicio público o realización de una obra pública– y ésta será normalmente coyuntural, la cesión de estos tributos no se produciría de forma uniforme entre todas las CCAA.

Cesión que puede ser total o parcial (art. 157.1.a. de la CE). Será total si se cede la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imposables contemplados en el tributo de que se trate. En caso contrario será parcial o cuando lo cedido sea parte de la recaudación correspondiente a un tributo. En ambos supuestos, la cesión puede comprender competencias normativas (art. 10.3 de la LOFCA).

El artículo 10.4 de la LOFCA establece los siguientes puntos de conexión <sup>26</sup>:

- A.** En caso de tributos de naturaleza personal, su atribución a una CA se realiza en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, salvo en el Impuesto sobre Sucesiones en el que se atenderá al del causante.
- B.** En caso de tributos que graven el consumo, su atribución se llevará a cabo en función tanto del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias como de los consumos calculados sobre una base estadística.
- C.** Si los tributos gravan operaciones inmobiliarias, su atribución se realizará en función del lugar donde radique el inmueble.

Estos puntos de conexión se desarrollan respecto de cada uno de los tributos cedidos por los artículos 18 a 36 de la LSFCAA. Los conflictos que se susciten en su aplicación han de resolverse por la Junta Arbitral prevista en los artículos 23 y 24 de la LOFCA <sup>27</sup>.

## 2.2. La residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma.

### A. PERSONAS FÍSICAS.

El artículo 20 de la LSFCAA se ocupa de la residencia habitual de las personas físicas. Para determinarla se aplican tres reglas generales y dos especiales, que tratan de evitar deslocalizaciones de los sujetos pasivos por razones tributarias <sup>28</sup>. La primera de las reglas generales, considera resi-

<sup>26</sup> Un análisis *in extenso* de los mismos lo lleva a cabo BOKOBO MOICHE, S.: *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998.

<sup>27</sup> El Reglamento de organización, funcionamiento y procedimiento de este órgano fue aprobado por Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre. Sobre esta norma ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: «El Reglamento de la junta arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos cedidos del Estado a las Comunidades Autónomas», *BAEAF*, núm. 10, 1998.

<sup>28</sup> En este sentido, YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: «Reflexiones sobre la residencia habitual autonómica», *Impuestos*, núm. 22, 1998, pág. 26.

dentes en el territorio de una CA, a las personas físicas que permanezcan en dicho territorio, computándose las ausencias temporales, «un mayor número de días del período impositivo» en el IRPF o del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo, en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y determinados Medios de Transporte. En el Impuesto sobre el Patrimonio será la misma que en el IRPF a la fecha de devengarse aquél. Además, se establece, como presunción *iuris tantum*, que una persona física permanece en el territorio de una CA cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, de conformidad con lo previsto en el artículo 59 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF (en adelante, LIRPF) <sup>29</sup>.

La segunda regla, aplicable cuando no sea posible la anterior, hace referencia al lugar donde la persona física tenga su principal centro de intereses. Tiene esa consideración el territorio donde obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF, partiendo de los siguientes componentes de renta:

- a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.
- b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.
- c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.
- d) Bases imputadas en el régimen de transparencia profesional, que se entenderán obtenidas en el lugar en el que se desarrolle la actividad profesional».

Por último y como cláusula de cierre, han de considerarse residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

Las personas físicas residentes en el territorio de una CA, que pasen a tener su residencia habitual en el de otra, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión (art. 20.3 de la LSFCCAA).

Los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en cualquiera de los tributos total o parcialmente cedidos no producirán efecto alguno. A estos efectos el artículo 20.4 de la LSFCCAA presume –salvo que la nueva residencia se prolongue de

<sup>29</sup> Cfr., sobre este precepto AGULLO AGÜERO, A.: «Artículo 59. Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma», en *Los nuevos impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de no Residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, págs. 439-447.

manera continuada durante, al menos, tres años– que no ha existido cambio, en relación al rendimiento cedido del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- «a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100, a la del año anterior al cambio.

En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

- b) Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere la letra anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.
- c) Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere la letra a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio».

En estos casos los sujetos pasivos deben presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora. El plazo de presentación de las mismas finalizará el mismo día que concluya el plazo de presentación de las declaraciones por el IRPF correspondientes al año en que concurren las circunstancias que determinan que no ha existido cambio de residencia.

Los núms. 5 y 6 del artículo 20 de la LSFCAA contemplan dos reglas especiales. El primero se refiere a las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural. Éstas se consideran residentes en el territorio de la CA en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos.

El segundo se ocupa de las personas físicas residentes en territorio español por aplicación de la presunción prevista en el último párrafo del artículo 9.1.b) de la LIRPF. Este precepto presume, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en el territorio español, cuando, de acuerdo con los criterios que enumera el precepto para ser residente en España, residan habitualmente en nuestro país el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél. Pues bien, en estos casos, el sujeto pasivo se considera residente en el territorio de la CA en que residan habitualmente aquéllos.

## B. PERSONAS JURÍDICAS.

El artículo 21 de la LSFCAA, partiendo del artículo 45.1.b) de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), considera que una persona jurídica tiene su domicilio fiscal en una CA cuando tenga en dicho territorio su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, nos dice el precepto, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

### 2.3. Tributos objeto de cesión.

Los artículos 11 y 19 de la LOFCA enuncian, respectivamente, los Impuestos que «pueden» ser objeto de cesión y las competencias normativas que se atribuyen a las CCAA en algunos de ellos. La LOFCA utiliza el tiempo condicional ya que la cesión debe pactarse entre el Estado y cada CA y plasmarse en la correspondiente Ley de Cesión de Tributos. La eventual supresión o modificación por el Estado de alguno de estos tributos implicará la extinción o modificación de la cesión (art. 17.2 de la LSFCCAA).

De conformidad con el artículo 17.2 de la LSFCCAA estos tributos se rigen por la LGT, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, los Convenios o Tratados internacionales, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la LGT y de las Leyes propias de cada tributo, así como por las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado.

Cuando las CCAA cuenten con competencias normativas los tributos cedidos se regirán también por las normas emanadas de las mismas según el alcance y los puntos de conexión establecidos en la LOFCA y la LSFCCAA, en cuyo caso la terminología y conceptos han de adecuarse a la LGT. La normativa que dicten las CCAA en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales.

Veamos cuáles son estos tributos distinguiendo según tengan o no las CCAA competencias normativas en los mismos.

#### A. TRIBUTOS CEDIDOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS CON COMPETENCIAS NORMATIVAS.

Se ha llegado a afirmar que la atribución de competencias normativas a las CCAA con relación a los tributos cedidos resulta incompatible con su naturaleza «en la medida en que dejan de ser impuestos de exclusiva titularidad estatal, para pasar a ser impuestos de titularidad compartida, lo que claramente contradice el tenor literal del artículo 157.1.a) CE»<sup>30</sup>. Disentimos de esta opinión, ya que el sujeto activo de los tributos cedidos sigue siendo el Estado, pese a la cesión parcial de ciertas competencias normativas. Cesión que se convierte en un útil instrumento para lograr la corresponsabilidad fiscal de las CCAA, pues quien realmente decide es aquel que tiene atribuida la posibilidad, aunque sea parcial, de subir o bajar la escala de gravamen<sup>31</sup>. Además,

<sup>30</sup> PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo de financiación autonómica: análisis exclusivamente constitucional*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 52.

<sup>31</sup> ZABALZA MARTÍ, A.: «El nuevo sistema de financiación autonómica», *Papeles de Economía Española*, núms. 30-31, 1987, pág. 380.

como ha puesto de relieve el profesor LASARTE, el Estado cumple en relación con tales tributos diversas funciones básicas que garantizan un nivel de igualdad de los contribuyentes en todo el territorio nacional <sup>32</sup>.

El actual sistema de financiación autonómica incorpora, como novedad, la atribución de mayores competencias normativas a las CCAA en los tributos cedidos y ha sido necesario que los artículos 58 a 62 de la LSFCAA modifiquen su normativa específica para acondicionarla al nuevo sistema. Se trata de un paso adelante respecto de los modelos diseñados por las anteriores redacciones de la LOFCA.

En el ejercicio de estas competencias aquéllas han de observar el principio de solidaridad entre todos los españoles. De este modo no pueden adoptar medidas «que discriminen por razón de lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos, que mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional» (art. 19.2 de la LOFCA).

En caso de que una CA no hiciera uso de estas competencias se aplicará, en su defecto, la normativa del Estado (art. 45 de la LSFCAA).

En los impuestos cedidos con competencias normativas se cede el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a sus distintos hechos imposables, lo que se califica como «rendimiento cedido» [art. 18.1.A) de la LSFCAA]. Estos impuestos son los siguientes:

a) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

Se cede a cada CA el 33 por 100 del rendimiento del IRPF que corresponda a los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en su territorio, determinado según las reglas previstas en los artículos 18.2.a) y 22 de la LSFCAA <sup>33</sup>.

Cuando los miembros de una unidad familiar, que tengan su residencia habitual en CCAA distintas, opten por la declaración conjunta, el rendimiento que se cede se considera producido en el territorio de la CA donde tenga su residencia habitual el miembro con mayor base liquidable (art. 22.3 de la LSFCAA).

<sup>32</sup> En la «Presentación» a la obra de RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, op. cit., pág. XXIV.

<sup>33</sup> La especial problemática que plantea la cesión parcial del IRPF ha sido analizada por CASADO OLLERO, G., GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M., LASARTE ÁLVAREZ, J., MARTÍN AYALA, J.M., MARTÍN QUERALT, J., PLAZA VILLASANA, L. y PÉREZ GARCÍA, F.: *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997. También ALONSO GONZÁLEZ, L.M. y CORONA RAMÓN, J.F.: «Implicaciones de la reforma del IRPF en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», en *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: reflexiones y consideraciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2000, págs. 233-249.

En relación con este tributo, las CCAA pueden regular [arts. 19.2.a) de la LOFCA y 38.1 de la LSFCCAA]:

- a')* La escala autonómica aplicable a la base liquidable general, que debe ser progresiva con idéntico número de tramos que la del Estado. Este último requisito es una novedad que se incorpora por la LSFCCAA, aunque, obsérvese, no se exige que los límites máximo y mínimo de los tramos sean los mismos que los estatales. Si la CA no ejerce esta competencia se aplicará en su territorio la escala complementaria prevista en el artículo 61 de la LIRPF.
- b')* Deducciones por 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. En relación a estas deducciones, las competencias normativas de las CCAA abarcarán también la determinación de:
- La justificación exigible para poder practicarlas.
  - Los límites de deducción.
  - Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.
  - Las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar. Si la CA no regulara alguna de estas materias se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la LIRPF.
- c')* Aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual con el límite máximo del 50 por 100 (art. 64bis.2 de la LIRPF).

En todo caso la parte autonómica de la cuota líquida no podrá ser negativa (art. 38.4 de la LSFCCAA).

Por el contrario las CCAA no podrán actuar en el tributo en las siguientes materias (art. 38.2 de la LSFCCAA):

- a')* Los tipos de gravamen autonómicos de la base liquidable especial y los aplicables a determinadas categorías de renta.
- b')* Las deducciones de la cuota establecidas y reguladas por la normativa del Estado.
- c')* Los límites de las deducciones en la cuota previstos en el artículo 56 de la LIRPF.
- d')* Los pagos a cuenta del impuesto.
- e')* En general, todas las materias no cedidas expresamente.

Como cláusula de cierre, el artículo 13.5 de la LSFCAA formula una declaración de voluntad, a cuyo tenor el Estado y las CCAA procurarán que la cesión de competencias normativas en el IRPF tenga el menor impacto posible en las obligaciones formales que deban cumplimentar los sujetos pasivos. A estos efectos, los modelos de declaración serán únicos, si bien en ellos han de figurar, debidamente diferenciados, los aspectos autonómicos.

b) IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO <sup>34</sup>.

A cada CA se cede el rendimiento total del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en su territorio (art. 23 de la LSFCAA).

Con relación a este tributo las CCAA podrán regular [arts. 19.2.b) de la LOFCA y 39 de la LSFCAA]:

- a') El mínimo exento.
- b') El tipo de gravamen. A diferencia del IRPF no se dice que deba ser progresivo.
- c') Las deducciones y bonificaciones en la cuota, que serán compatibles con las previstas en la normativa estatal, no podrán suponer una modificación de las mismas y se aplicarán con posterioridad a estas últimas.

c) IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

Es objeto de cesión a cada CA el rendimiento total del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio de los sujetos pasivos residentes en España según los puntos de conexión previstos en el artículo 24 de la LSFCAA.

En este impuesto las CCAA podrán regular [art. 19.2.c) de la LOFCA y 40 de la LSFCAA]:

- a') Las reducciones de la base imponible aplicables tanto a las transmisiones *inter vivos* como *mortis causa*, pudiendo modificar las previstas en la normativa estatal. Si las crean han de responder a circunstancias de carácter económico o social propias de la correspondiente CA.
- b') La tarifa.
- c') Las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
- d') Las deducciones y bonificaciones en la cuota con las mismas limitaciones previstas para el Impuesto sobre el Patrimonio.

<sup>34</sup> Cfr., ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «El concepto de tributo cedido, con especial referencia al Impuesto sobre el Patrimonio», en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, II, *op. cit.*, pág. 951 y ss.

*e'*) La gestión y liquidación. La competencia para establecer el régimen de autoliquidación, con carácter obligatorio, la retiene el Estado, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar aquélla.

*d*) IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

A cada CA se cede el rendimiento total del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados correspondiente a aquellos hechos imposables y según los puntos de conexión previstos en el artículo 25 de la LSFCCAA.

Con relación a este tributo las CCAA podrán regular [arts. 19.2.d) de la LOFCA y 41 de la LSFCCAA]:

*a'*) Los tipos de gravamen de las siguientes modalidades del tributo:

- En la de Transmisiones Patrimoniales Onerosas de los arrendamientos, concesiones administrativas, transmisión de bienes muebles e inmuebles y constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles con excepción de los de garantía.
- En la de Actos Jurídicos Documentados de los documentos notariales.

*b'*) Las deducciones y bonificaciones de la cuota en aquellas materias sobre las que tienen capacidad normativa con relación a los tipos de gravamen y con las mismas limitaciones previstas para el Impuesto sobre el Patrimonio.

*c'*) La gestión, liquidación, recaudación, e inspección.

*e*) LOS TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO.

A las CCAA se le cede el rendimiento de los tributos sobre el juego producido en su territorio, de conformidad con las reglas previstas en el artículo 26 de la LSFCCAA. Con relación a estos tributos las CCAA podrán regular [arts. 19.2.e) de la LOFCA y 42 de la LSFCCAA]:

*a'*) Las exenciones.

*b'*) La base imponible.

*c'*) Los tipos de gravamen y cuotas fijas.

*d'*) Las bonificaciones.

*e'*) El devengo.

*f'*) La gestión, liquidación, recaudación, e inspección.

*f)* EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE.

Se cede a la CA el rendimiento del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte cuando la primera matriculación definitiva tenga lugar en su territorio (art. 35 de la LSFCCAA). En este tributo las CCAA sólo podrán regular los tipos impositivos [art. 19.2.f) de la LOFCA] y dentro de las bandas previstas en el artículo 43 de la LSFCCAA.

*g)* EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS.

Respecto al Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos se cede a la CA el rendimiento obtenido en su territorio de conformidad con las reglas del artículo 36 de la LSFCCAA. Las CCAA podrán regular [art. 19.2.g) de la LOFCA y 44 de la LSFCCAA]:

*a')* Los tipos de gravamen dentro de la banda prevista en el artículo 44.1 de la LSFCCAA.

*b')* La gestión, liquidación, recaudación e inspección.

B. TRIBUTOS CEDIDOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS SIN COMPETENCIAS NORMATIVAS.

Por el contrario las CCAA no cuentan con competencias normativas en los tributos citados más adelante. En todos ellos se cede el importe de la recaudación líquida derivada de la parte de deuda tributaria cedida, lo que se califica como «rendimiento cedido» [art. 18.1.A) de la LSFCCAA]. Se considera como tal el conjunto de ingresos líquidos de la Hacienda Estatal por los conceptos que integran cada uno de dichos tributos, con criterio de caja, obtenidos una vez descontadas de la recaudación bruta las devoluciones y las transferencias o ajustes (positivos y negativos) establecidas en el Concierto o Convenio con las Haciendas Forales del País Vasco y Navarra, respectivamente. En definitiva, sólo es objeto de cesión una parte de su recaudación territorializada. Estos tributos son los enunciados a continuación, indicando el porcentaje del rendimiento cedido y el precepto de la LSFCCAA que fija el alcance y puntos de conexión de aquél:

- a)* Impuesto sobre el Valor Añadido: 35 por 100 (art. 27).
- b)* El Impuesto sobre la Cerveza: 40 por 100 (art. 28).
- c)* El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas: 40 por 100 (art. 29).
- d)* El Impuesto sobre Productos Intermedios: 40 por 100 (art. 30).
- e)* El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas: 40 por 100 (art. 31).
- f)* El Impuesto sobre Hidrocarburos: 40 por 100 (art. 32).
- g)* El Impuesto sobre las Labores del Tabaco: 40 por 100 (art. 33).
- h)* El Impuesto sobre la Electricidad: 100 por 100 (art. 34).

#### 2.4. La gestión de los tributos cedidos.

##### A. PLANTEAMIENTO.

El artículo 19.2 de la LOFCA reconoce que cada CA puede asumir, por delegación del Estado, la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los tributos cedidos<sup>35</sup>, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones, «todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión». Así el artículo 46.1 de la LSFCAA prevé que cada CA se haga cargo de la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cedidos con competencias normativas, salvo el IRPF.

Tanto en este último como en el resto de tributos cedidos, tales competencias corresponden a la Administración tributaria del Estado, sin perjuicio de la delegación que la CA pueda recibir de aquélla y de la colaboración que pueda establecerse, de forma especial cuando así lo exija la naturaleza del tributo (art. 19.3 de la LOFCA).

En todo caso aquéllas pasarán a ser exigidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea (art. 19.2 de la LOFCA). Veamos a continuación cómo la LSFCAA define el alcance de estas competencias.

##### B. GESTIÓN Y LIQUIDACIÓN.

En los tributos cedidos con competencias normativas, salvo el IRPF, corresponde a las CCAA (art. 47.1 de la LSFCAA):

- a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado. Cuando estemos ante una concesión administrativa cuyo ámbito territorial supere al de una CA, la comprobación de valores se llevará a cabo por la CA donde radique el domicilio fiscal de la entidad concesionaria.
- b) La realización de actos de trámite y liquidación.
- c) La calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias.
- d) La publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento.
- e) La aprobación de los modelos de declaración, salvo en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el que las CCAA, en las materias propias de su competencia normativa, habrán de adecuar sus especialidades al modelo aprobado por el Estado.
- f) Otras competencias necesarias para la gestión tributaria.

<sup>35</sup> De interés son las reflexiones de CAYÓN GALIARDO, A. y BUENO MALUENDA, C.: «La gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 17, 2000, págs. 11-56.

Por el contrario, quedan expresamente excluidas (art. 47.2 de la LSFCCAA):

- a) La contestación a las consultas del artículo 107 de la LGT, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la CA en el ejercicio de sus competencias.
- b) La confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión de estos tributos.
- c) La concesión de exenciones subjetivas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos.
- d) Determinados aspectos relativos al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (homologaciones, supuestos de no sujeción y aplicación de ciertas exenciones).
- e) La concesión de ciertas exenciones en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Las declaraciones relativas al IRPF y al Impuesto sobre el Patrimonio se presentarán conjuntamente. Las Administraciones, estatal y autonómica, acordarán lo que sea necesario para la tramitación más eficaz de sus expedientes (art. 46.3 de la LSFCCAA).

Los documentos y autoliquidaciones por los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos, Determinados Medios de Transporte y Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, han de presentarse ante la oficina competente de la CA a que corresponda su rendimiento y de acuerdo a los puntos de conexión aplicables previstos en los artículos 23, 25, 35 y 36 de la LSFCCAA. Si se considera producido en varias Comunidades, se presentará el documento en todas ellas en relación a la porción de rendimiento que se considere generado en su territorio (art. 47.3 de la LSFCCAA).

Estas competencias se podrán efectuar mediante diligencias de colaboración entre las Administraciones competentes (art. 47.4 de la LSFCCAA).

### C. INSPECCIÓN.

La Administración del Estado será competente para incoar las oportunas actas de investigación y comprobación por el Impuesto sobre el Patrimonio con ocasión de las actuaciones inspectoras que lleven a cabo en relación con el IRPF. En este caso la instrucción y resolución de los expedientes administrativos consecuencia de tales actuaciones corresponderá a la CA (art. 46.3 de la LSFCCAA).

Tanto en este Impuesto como en el resto de tributos cedidos con competencias normativas, salvo el IRPF, corresponde a las CCAA el ejercicio de las funciones previstas en el artículo 140 de la LGT (las de la inspección de los tributos), aplicando las normas legales o reglamentarias que regu-

lan las actuaciones estatales en materia tributaria y siguiendo los planes de inspección elaborados conjuntamente por la Administración estatal y autonómica y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las CCAA al Ministerio de Hacienda, Congreso y Senado.

El conocimiento por una Administración de hechos con trascendencia tributaria para otras Administraciones ha de ser comunicado en la forma que reglamentariamente se establezca. Las actuaciones de las CCAA fuera de su territorio se efectuarán por la inspección del Estado o de la CA competente a requerimiento de la interesada, todo ello de conformidad con los planes de colaboración establecidos. Cuando se trate de una concesión administrativa que supere el ámbito territorial de una CA, la inspección corresponderá a aquella en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal de la entidad cesionaria (art. 50 de la LSFCCAA).

La autoridad competente de la CA ha de poner en conocimiento del Ministerio fiscal los hechos que estime constitutivos de delitos respecto a los tributos cedidos con competencias normativas, salvo el IRPF. Las distintas Administraciones se comunicarán, a los efectos oportunos, los hechos de los que tengan conocimiento con trascendencia para su tipificación como posible delito contra la Hacienda Pública (art. 54 de la LSFCCAA).

#### D. RECAUDACIÓN.

A las CCAA corresponde la recaudación (art. 48 de la LSFCCAA):

- a) En pago voluntario y en período ejecutivo, de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos –con la salvedad que veremos más adelante–, Determinados Medios de Transporte, Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y de los Tributos sobre el Juego.
- b) En pago voluntario de las liquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio practicadas por la CA y en período ejecutivo, todos los débitos de este tributo.

Esta delegación no se extenderá al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos, cuando se recaude mediante efectos timbrados, sin perjuicio de la atribución a cada CA del rendimiento que le corresponda.

También son competentes para resolver sobre el aplazamiento y fraccionamiento de los tributos cedidos con competencias normativas, salvo el IRPF, incluso en el caso de autoliquidaciones que se deban presentar ante la Administración estatal.

Para todo ello las CCAA podrán organizar libremente sus servicios de recaudación, ajustándose a lo dispuesto en la normativa del Estado. Esta recaudación se podrá realizar directamente por las mismas o mediante concierto con cualquier otra Administración pública (art. 49 de la LSFCCAA).

## E. REVISIÓN.

El conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados en materia de tributos cedidos o de recargos establecidos sobre los mismos corresponderá a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado [art. 20.1.b) y c) de la LOFCA].

Ante la progresiva cesión de tributos y la asunción y ejercicio de competencias normativas por las CCAA, la LOFCA contempla la posibilidad de que participen en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (art. 20.2).

En relación con la revisión de los actos en vía administrativa relativos a los tributos cedidos con competencias normativas, salvo el IRPF, las CCAA son competentes para (art. 51.1 de la LSFCCAA):

- a) Resolver los recursos de reposición.
- b) Declarar la nulidad de pleno derecho, previo dictamen del Consejo de Estado u otro órgano consultivo equivalente de la CA.
- c) Resolver los expedientes de fraude de ley.
- d) Declarar lesivos sus propios actos declarativos de derechos e impugnarlos en vía contencioso-administrativa, de conformidad con el artículo 159 de la LGT.

Además, gozan de legitimación para recurrir los siguientes actos (art. 51.2 de la LSFCCAA):

- a) Ante los Tribunales Económico-Administrativos, los actos de gestión tributaria propios.
- b) En alzada ordinaria, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales.
- c) Ante los Tribunales Contencioso-Administrativos, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos.

Por el contrario no son objeto de delegación las competencias relativas a (art. 51.3 de la LSFCCAA):

- a) La revisión de los actos de gestión tributaria a los que se refiere el artículo 154 de la LGT, salvo que la infracción manifiesta de norma legal se refiera a una disposición emanada de la CA.
- b) El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra actos de gestión tributaria emanados de las CCAA, tanto si en ellas se suscitan cuestiones de hecho como de derecho, sin perjuicio de la participación de las mismas en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

## 2.5. La colaboración entre las distintas Administraciones tributarias.

### A. EL DEBER DE COLABORACIÓN GENERAL.

Las distintas Administraciones, estatal y autonómica, colaborarán entre sí en todos los órdenes de gestión, liquidación, recaudación, e inspección, así como de la revisión de actos dictados en gestión tributaria. En particular, se facilitarán información, prepararán planes de inspección coordinados en relación con los tributos cedidos, arbitrarán modalidades específicas de cooperación y asistencia para garantizar el control y la correcta aplicación de las exenciones, devoluciones y reducciones de los Impuestos sobre Determinados Medios de Transporte y Ventas Minoristas sobre Determinados Hidrocarburos.

Dichas Administraciones no admitirán ningún documento que le sea presentado a fin distinto de su liquidación y que contenga hechos imposables sujetos a tributos exigibles por otra Administración sin que se acredite el pago, la exención o la presentación del tributo correspondiente.

Podrá convenirse por la AEAT la aportación por las CCAA de medios financieros y materiales para la mejora de la gestión de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Patrimonio, Valor Añadido y los Impuestos Especiales de Fabricación y sobre Determinados Medios de Transporte.

Por su parte el Estado arbitraré los mecanismos que permitan la colaboración de las CCAA en los Acuerdos internacionales que afecten a sus competencias tributarias (art. 53 de la LSFCAA).

Previa autorización competente de la CA respectiva se llevará a cabo la investigación tributaria de las cuentas y operaciones activas y pasivas de cuantas personas físicas o personas jurídicas que se dediquen al tráfico bancario o crediticio en la gestión de los tributos cedidos con competencias normativas, con excepción del IRPF. Tales actuaciones se realizarán conforme a las normas legales y reglamentarias vigentes en el ámbito estatal (art. 55 de la LSFCAA).

### B. LA PARTICIPACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

#### a) EL CONSEJO SUPERIOR DE DIRECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Presenta una especial importancia en el nuevo sistema de financiación autonómica la participación de las CCAA en las tareas de la AEAT, para desarrollar, en un frente más, el principio de corresponsabilidad fiscal. Ello se lleva a efecto en dos planos: el central y el regional.

En el seno de la estructura central de la AEAT, se encuentran tanto el Consejo Superior de la AEAT como la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria. El primero se crea por el artículo 63 de la LSFCCAA <sup>36</sup> y estará presidido por el Secretario de Estado de Hacienda, Presidente de la AEAT, e integrado por el Director de esta última, el Secretario General de Política Territorial y Comunitaria, el Subsecretario de Estado de Hacienda, los Directores de Departamentos y Servicios de la AEAT, el Director General de Tributos y seis representantes de las CCAA y de Ceuta y Melilla, que serán designados cada año por el Consejo de Política Fiscal y Financiera.

Son funciones de este órgano (art. 63.2 de la LSFCCAA):

- a') Informar, antes de su aprobación, el Plan de Objetivos de cada año, que incluirá el Plan General Autonómico de la AEAT, y de las directrices esenciales del Plan de Control Tributario de la AEAT.
- b') Ser informado, en el primer cuatrimestre de cada año, de los resultados del Plan Anual de Objetivos, así como, periódicamente, de su seguimiento.
- c') Proponer las líneas estratégicas de actuación y prioridades funcionales de la Comisión Mixta de Coordinación de la gestión tributaria y, a través de ésta, de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria.
- d') Asesorar al Presidente de las cuestiones relativas a la política de gestión de los ingresos tributarios, a las necesidades y problemas que suscite la aplicación del sistema tributario estatal y aduanero, así como en relación con el funcionamiento de los órganos de la AEAT, proponiéndole la realización de estudios y programas que estime necesarios o la adopción de las medidas que se consideren oportunas en cada caso.

También puede asesorar al Presidente en materia de coordinación y cooperación con los órganos del Ministerio de Hacienda y con las Administraciones tributarias de las CCAA, Ceuta y Melilla y Entes locales.

b) LA COMISIÓN MIXTA DE COORDINACIÓN DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA.

También se encuentra dentro del seno de la estructura central de la AEAT la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria que es el órgano colegiado de participación de las CCAA y Ceuta y Melilla en la AEAT. Depende del Presidente de la AEAT y está integrada por el Director de esta última, siete representantes de la misma, uno de la Inspección General del Ministerio de Hacienda, dos de los demás centros dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda y un representante de cada una de las CCAA de régimen común y de Ceuta y Melilla. Dicha Comisión Mixta tiene asignadas las siguientes funciones (art. 64.2 de la LSFCCAA):

<sup>36</sup> Para ello su artículo 66 modifica el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, que creó la AEAT.

- a') Realizar estudios para una adecuada articulación estructural y funcional del régimen autonómico con el marco fiscal estatal y elaborar criterios generales de armonización de las políticas normativas del Estado, de las CCAA y ciudades autónomas en materia de tributos cedidos y de las relativas a su gestión.
- b') Analizar e informar los anteproyectos y proyectos normativos de rango legal que modifiquen la regulación de los tributos cedidos.
- c') Diseñar la política general de gestión de los tributos cedidos gestionados por la AEAT y establecer las directrices para su aplicación.
- d') Establecer criterios uniformes de actuación, así como para la coordinación gestora e intercambio de información entre las CCAA y ciudades autónomas y entre éstas y la Hacienda del Estado y, en general, velar por la aplicación de las normas sobre coordinación en materia de tributos cedidos.
- e') Coordinar los criterios de valoración a efectos tributarios.
- f') Emitir los informes que le solicite el Consejo de Política Fiscal y Financiera, el Ministerio de Hacienda o las Consejerías competentes de las CCAA o las ciudades autónomas.
- g') Evaluar los resultados de la gestión de los tributos cedidos y de la actuación de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria.
- h') Realizar los estudios, análisis, informes o cualquier otro tipo de actuación que se considere precisa en materia de regulación o aplicación de los tributos cedidos.
- i') Evacuar los informes que le sean solicitados por la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos cedidos.
- j') Diseñar las líneas básicas de determinados programas a incluir en los planes de control en relación con los tributos cedidos gestionados por la AEAT.
- k') Acordar las directrices para la ejecución de actuaciones coordinadas en determinados programas incluidos en los planes de control, sin perjuicio de las competencias propias de las distintas Administraciones tributarias.
- l') Recibir y analizar un Informe anual estatal sobre los tributos cedidos gestionados por la AEAT que deberá elaborar su Dirección General.
- m') Proponer la implantación de sistemas específicos de intercambio telemático de información en asuntos que sean de interés mutuo para la AEAT y las CCAA y ciudades autónomas.
- n') Proponer actos susceptibles de encomienda de gestión entre la AEAT y las CCAA y ciudades autónomas.

Su funcionamiento podrá ser en Pleno o a través de una o varias Comisiones y contará con una Secretaría Técnica Permanente (art. 64.4 y 6 de la LSFCCAA). En su seno se crea una Comisión de Evaluación normativa al objeto de deliberar sobre las observaciones formuladas a propuestas normativas, cuando aquéllas se consideraran inasumibles por la Administración autora de las mismas (art. 64.5 de la LSFCCAA).

c) LOS CONSEJOS TERRITORIALES DE DIRECCIÓN PARA LA GESTIÓN TRIBUTARIA.

En la esfera regional de la AEAT se sitúan los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria que desarrollan dos tipos de funciones. Las primeras de coordinación general entre ambas Administraciones y entre las que se encuentran (art. 65.1 de la LSFCCAA):

- a') La adopción de acuerdos en materia de intercambio de información entre la Administración estatal y autonómica.
- b') La coordinación y colaboración en la gestión tributaria.
- c') El diseño y planificación de la ejecución de actuaciones coordinadas en determinados programas incluidos en los planes de control.
- d') Decidir la aplicación, dentro de sus respectivos ámbitos, de los actos susceptibles de encomienda de gestión entre la AEAT, las CCAA y las Ciudades Autónomas.

Por lo que respecta al segundo tipo de funciones, las que guardan relación con los tributos cedidos cuya gestión realice la AEAT, ejercen las siguientes de acuerdo con las directrices de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria (art. 65.2 de la LSFCCAA):

- a') La dirección de su gestión.
- b') El análisis y valoración de los resultados de su aplicación.
- c') El estudio de las propuestas y la adopción de las decisiones que contribuyan a la mejora de su gestión.
- d') La formulación a la dirección de la AEAT de propuestas orientadas a la mejora de la adecuación a la gestión de los medios disponibles.
- e') El desarrollo y concreción de los programas incluidos en los planes de control de tales tributos.

Los Consejos se integran en la estructura de la correspondiente Delegación Especial de la AEAT y estarán compuestos por cuatro representantes de la misma, uno de los cuales será el Delegado Especial, que lo presidirá, y tres de la respectiva CA. En las Ciudades Autónomas lo presidirá el Delegado de la AEAT en Ceuta y Melilla (art. 65.3 de la LSFCCAA).

### 3. Recargos.

La figura de los recargos sobre los tributos del Estado <sup>37</sup> es uno de los recursos más controvertidos de las CCAA, pues, si bien incentivan la corresponsabilidad fiscal, su establecimiento sobre figuras tributarias sobresalientes –el caso del IRPF– sería mal acogido por la ciudadanía <sup>38</sup> y podría provocar diferencias entre aquéllas.

El artículo 12 de la LOFCA establece varias limitaciones al establecimiento de estos recargos. En primer lugar, aquél sólo cabe sobre tributos estatales «susceptibles de cesión» (art. 12.1). En definitiva, sobre los relacionados en su artículo 11. En segundo lugar, se excluyen, expresamente, de un lado, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. De otro, el IVA y los Impuestos Especiales, en estos últimos únicamente podrán establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen, lo cual no deja de ser una especie de brindis al sol dado el carácter armonizado de los mismos debido a nuestra pertenencia a la Unión Europea <sup>39</sup>.

En tercer lugar, no pueden configurarse de forma que puedan llegar a suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos tributos, ni desvirtuar su naturaleza o estructura (art. 12.2 de la LOFCA). Esta última condición es imprecisa, ya que la apreciación del impacto de un recargo en la naturaleza o estructura del tributo sobre el que recae resulta subjetiva, habida cuenta de la inexistencia de reglas al respecto. Por otra parte tampoco se define quién ha de ser el que aprecie si se ha desvirtuado o no el tributo, aunque siempre queda en último término la vía jurisdiccional.

### 4. El Fondo de Suficiencia.

La Ley Orgánica 7/2001 ha dado nueva redacción al artículo 13 de la LOFCA estableciendo que las CCAA y Ceuta y Melilla participarán cada una de ellas en los ingresos del Estado a través un FS (art. 13.1).

<sup>37</sup> Vid., sobre este tipo de recursos, además de los trabajos citados en otras notas: ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: «Recargos autonómicos sobre el juego mediante máquinas y aparatos automáticos», *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 69, 1993, pág. 373 y ss.; CAZORLA PRIETO, L.M.: *Recargos e impuestos sobre la renta de las personas físicas*, La Ley, Madrid, 1986; CORS MEYA, F.X.: «Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59, 1988, pág. 411 y ss.; DE LA PEÑA VELASCO, G.: «Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 43, 1984, pág. 373 y ss.; LÓPEZ DÍAZ, A.: «Régimen jurídico de los recargos de las Comunidades Autónomas», *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 52, 1988, pág. 47 y ss. y RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M.P.: *Los recargos como ingreso tributario de los entes públicos territoriales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

<sup>38</sup> Buena prueba de ello fue el recargo del 3 por 100 establecido por la Comunidad de Madrid por la Ley 15/1984, de 19 de diciembre y cuya constitucionalidad sancionó la STC 150/1990, de 4 de octubre.

<sup>39</sup> Dificultades expuestas por GARCÍA NOVOA, C.: «Financiación autonómica y Derecho Comunitario», *Crónica Tributaria*, núm. 85, 1998, págs. 119-144.

El FS cubre la diferencia entre las necesidades de gasto de cada CA y Ceuta y Melilla y su capacidad fiscal (art. 13.2). Su valor inicial se fija en la Comisión Mixta de transferencias y, en los años sucesivos, se determinará atendiendo a su valor inicial y a la evolución de la recaudación estatal, excluida la susceptible de cesión, por aquellos impuestos que se determinen por Ley (art. 13.3).

La doctrina se ha mostrado muy crítica sobre la referencia a que la participación en ingresos del Estado, antecedente del FS, se negocie entre el Estado y las CCAA<sup>40</sup>. A su juicio representa un «manifiesto desprecio por el sistema de fuentes y por las Competencias de las Cámaras»<sup>41</sup>. Por nuestra parte, este carácter paccionado responde a la propia indefinición con que el legislador constitucional diseñó el sistema de financiación autonómica. Por ello, la consolidación del Estado de las autonomías debe llevar aparejado la promulgación de instrumentos normativos que, de forma paulatina, alejen dicho sistema de las mesas de negociación. En este sentido la vocación de permanencia del nuevo sistema de financiación representa un paso adelante en esta línea de actuación.

El valor inicial del FS sólo podrá ser objeto de revisión en dos supuestos (arts. 13.4 de la LOFCA y 16 de la LSFCAA). De un lado, cuando se produzca el traspaso de nuevos servicios o se amplíen o revisen valoraciones de traspasos anteriores. De otro, cuando cobre efectividad la cesión de nuevos tributos.

## 5. Tributos propios.

### 5.1. *Ámbito de actuación.*

El artículo 133.2 reconoce a las CCAA y a las Corporaciones locales la posibilidad de «establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes». Por su parte, el artículo 157.1.b) enuncia, entre los recursos de las primeras, sus «propios impuestos, tasas y contribuciones especiales»<sup>42</sup>. Ambas previsiones se desarrollan en el artículo 6 de la LOFCA, que establece las pautas y límites en que debe llevarse a cabo el ejercicio de esta potestad.

<sup>40</sup> CASADO OLLERO, G.: «Cuestionario sobre corresponsabilidad fiscal», *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51, 1995, pág. 177 y FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990», *op. cit.*, pág. 83.

<sup>41</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «Cuestionario sobre corresponsabilidad fiscal», *op. cit.*, pág. 174.

<sup>42</sup> Existe una amplia bibliografía sobre los tributos propios de las CCAA. Con independencia de los trabajos citados en otras notas, cabe mencionarse los de: ADAME MARTÍNEZ, F.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996; ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Los tributos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995; ESEVERRI MARTÍNEZ, P.: «Competencias legislativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria. Una posible causa de conflictos de competencias», en *Tribunal Constitucional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pág. 927 y ss.; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Límites de las Cortes Generales al establecimiento de tributos por las Comunidades Autónomas», en *Las Cortes Generales*, II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, pág. 1.023 y ss.; JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, BOE, Madrid, 1994; LASARTE ÁLVAREZ, J.: «Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 22, 1979, pág. 213 y ss.; MARTÍN QUERALT, J.: «Potestades normativas de las Comunidades Autonomas en materia tributaria», en *La Constitución*

En primer lugar, los tributos que se establezcan no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado. La utilización del hecho imponible es errónea, ya que –son palabras del profesor CASADO OLLERO–, lo que resulta gravado por el tributo no es el hecho imponible, «sino la materia imponible incluida como índice de capacidad contributiva en el elemento objetivo del presupuesto de la imposición»<sup>43</sup>. En segundo lugar, las CCAA podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias –entiéndase hechos imponibles<sup>44</sup>– que la legislación local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea. Ahora bien, en este caso deben establecerse medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de estas últimas.

Por último, si el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria –art. 133.1 de la CE<sup>45</sup>– establece tributos sobre hechos imponibles gravados por las CCAA, que les supongan una disminución de ingresos, ha de instrumentar las medidas de compensación o coordinación adecuadas a su favor.

El establecimiento de tributos propios –que es la concreción ideal de la autonomía financiera– exige utilizar la potestad tributaria. Su ejercicio conlleva un coste político, consecuencia lógica de la posibilidad que tiene el ciudadano en estos casos de establecer comparaciones aun en el supuesto de que el sacrificio que se le exige sea contrapartida de prestaciones perceptibles<sup>46</sup>.

La gestión, liquidación, recaudación e inspección de estos tributos corresponde a la CA. Ésta dispone de plenas atribuciones para el ejercicio y organización de estas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con el Estado (art. 19.1 de la LOFCA). El conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados en materia de tributos propios corresponde a los órganos económico-administrativos de la correspondiente CA [art. 20.1.a) de la LOFCA].

## 5.2. Tasas.

Tanto la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LRHL) como la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (en adelante, LTPP) regularon, por vez primera en nuestro Derecho, el precio público desglosándolo de la tasa y que fue reconocido como uno de los recursos de las CCAA por la Ley Orgánica 1/1989, de 13 de abril, que dio nueva redacción a los artículos 4.1 y 7.1 y 2 de la LOFCA<sup>47</sup>.

---

y las fuentes de Derecho, II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 1.311 y ss.; PALAO TABOADA, C.: «La distribución del poder tributario en España», *op. cit.*, pág. 183 y ss.; ROSEMBUI, T.: *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995 y SÁNCHEZ SERRANO, L.: «El poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 29, 1981, pág. 75 y ss.

<sup>43</sup> *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Desarrollo regional, Granada, 1981, pág. 30.

<sup>44</sup> ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*, Instituto de Desarrollo regional, Granada, 1981, pág. 192.

<sup>45</sup> «La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley».

<sup>46</sup> GIMÉNEZ REYNA RODRÍGUEZ, E. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I. y J.: *La financiación autonómica y local*, Grupo Parlamentario Popular en el Senado, Madrid, 1993, pág. 248.

<sup>47</sup> *Vid.*, sobre el tema, MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

El núm. 3 del artículo único de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de esta última, dio nueva redacción a su artículo 7.1 en base al contenido de la STC 185/1995, de 14 de diciembre, que declaró inconstitucional el concepto de precio público presente en la LTPP.

Más recientemente y en términos similares a la Ley 3/1996, la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales con carácter público ha modificado la LTPP, la LRHL y la LGT, introduciendo en los mismos el concepto de tasa previsto en la LOFCA.

Su artículo 7.1 permite a las CCAA establecer tasas «por la utilización de su dominio público, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de Derecho público de su competencia, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos cuando concurra cualquiera de las circunstancias siguientes:

- a) Que no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:
  - Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.
  - Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.
- b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente».

Como vemos, integran el hecho imponible de las tasas autonómicas los supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, así como la realización de actividades que no sean de solicitud voluntaria para los administrados o que no se presten o realicen por el sector privado. En definitiva, pasan al ámbito de las tasas los anteriores precios públicos coactivos y que, como tales, son prestaciones patrimoniales impuestas de carácter público amparadas por la reserva de Ley. No olvidemos que la coactividad, a juicio de la STC 185/1995, es la nota distintiva de tales prestaciones (FJ 3).

La configuración de su hecho imponible hace que la propia legitimidad de esta figura exija la efectiva prestación del servicio público o de la actividad administrativa que integran su presupuesto de hecho. En caso contrario, estaremos ante otro tipo de tributo, en especial ante un impuesto, ya que su hecho imponible no refleja actividad administrativa alguna. Esta exigencia no es absoluta. El carácter de determinados servicios que se prestan en todo caso por el Ente público y a los que accede libremente el usuario, sin control alguno o cuyo control es muy dificultoso –ejemplo: el de recogida de basuras–, hace que este requisito deba ser contemplado desde otra óptica, o sea, desde la posibilidad de libre acceso a un servicio de prestación efectiva y continua.

Los núms. 3 y 4 del precepto enuncian los dos principios que informan básicamente el régimen jurídico de estos tributos, en concreto el principio de equivalencia y el de capacidad económica. De un lado, el rendimiento previsto para cada tasa por la prestación de servicios o realización de actividades no puede sobrepasar su coste. De otro, para la fijación de su importe podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica, siempre que la naturaleza de la tasa lo permita.

El artículo 7.2 de la LOFCA se refiere a las llamadas tasas transferidas, que pasan a ser tributos propios de la CA beneficiaria, de aquí que las mencionemos en este apartado. Así cuando el Estado o las Corporaciones Locales transfieran a las CCAA bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades igualmente gravadas con tasas, aquéllas y éstas se considerarán como tributos propios de las mismas.

### 5.3. *Contribuciones especiales.*

Las CCAA pueden establecer contribuciones especiales «por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización por las mismas de obras públicas o del establecimiento o ampliación a su costa de servicios públicos».

La recaudación por este tributo tiene como límite, como viene siendo tradicional, el coste de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio soportado por la CA (art. 8 de la LOFCA).

### 5.4. *Impuestos.*

A diferencia del resto de tributos la LOFCA no define los impuestos, por lo que hemos de acudir al concepto previsto en el artículo 26.1.c) de la LGT a cuyo tenor son impuestos los tributos cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o el consumo o gasto de renta. En definitiva, su hecho imponible no hace referencia a actividad administrativa alguna, lo que los distingue de las tasas y las contribuciones especiales.

Su establecimiento por parte de las CCAA está sometido según la LOFCA a dos tipos de limitaciones. De un lado, las previstas en su artículo 6.2 que, como sabemos, impide el establecimiento de tributos autonómicos sobre hechos imposables gravados por el Estado. De otro, las contenidas en su artículo 9, de forma que los impuestos no pueden:

- A) Sujetar elementos patrimoniales situados, rendimientos originados, ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva CA.

- B) Gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la CA impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.
- C) Suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.1.a) de la LOFCA, ni comportar cargas trasladables a otras CCAA.

La falta de baldíos tributarios –pues la mayoría de manifestaciones de capacidad económica están gravadas por los tributos estatales y locales– ha provocado que las CCAA no hayan establecido una gran cantidad de impuestos propios <sup>48</sup>.

## 6. Fondos de Compensación Interterritorial.

### 6.1. Tipos de Fondos.

Un instrumento esencial al servicio de la solidaridad son los FFCI, tanto el general, denominado Fondo de Compensación (en adelante, FC), como el Fondo de Compensación complementario (en adelante, FCC) (art. 1 de la LFFCI), aunque no es el único <sup>49</sup>. En palabras del profesor GARCÍA AÑOVEROS, la «Hacienda del Estado tiene que operar como un gran fondo de compensación» <sup>50</sup> y así lo ha reconocido la STC 146/1992, de 16 de octubre, pues «si bien encuentra instrumentos expresos en la Constitución, como es el caso del Fondo de Compensación Interterritorial, tampoco puede entenderse que se agote en ellos» (FJ 1.º). Lo cierto es que responde, en líneas generales, a figuras semejantes en países de nuestro entorno <sup>51</sup>.

<sup>48</sup> Según el profesor RODRÍGUEZ BEREJO, «la propia configuración y estructura del sistema tributario estatal tiende a agotar el repertorio de posibles hechos imposables y a absorber las fuentes de tributación de mayor generalidad y de mayor capacidad recaudatoria» («Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, pág. 67).

<sup>49</sup> Entre la abundante doctrina que se ha ocupado del antiguo Fondo de Compensación Interterritorial, deben destacarse los trabajos de los profesores ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «El fondo de compensación interterritorial como dotación sometida al régimen de presupuesto público», en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, *op. cit.*, pág. 399 y ss. y LOZANO SERRANO, C.: «Consideración jurídica del fondo de compensación interterritorial», en la misma obra pág. 1.749 y ss.

<sup>50</sup> «La reforma fiscal en marcha y las Haciendas regionales», en *La financiación de las Autonomías*, Consejería de Economía y Hacienda del País Valenciano, Valencia, 1979, págs. 130 y 131.

<sup>51</sup> Sobre este tema puede consultarse la Memoria que acompaña al proyecto de la Ley de la LOFCA, en la *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1992, págs. 91-93.

El mandato constitucional exige que estemos en presencia de transferencias finalistas, por lo que deben destinarse a financiar proyectos de carácter local, comarcal, provincial o regional de infraestructura, obras públicas, regadíos, ordenación del territorio, vivienda y equipamiento colectivo, mejora del hábitat rural, transportes y comunicaciones y, en general, aquellas inversiones que coadyuvan a disminuir las diferencias de renta y riqueza entre los habitantes de los mismos. Los proyectos a realizar han de determinarse de común acuerdo entre el Estado, las CCAA y Ceuta y Melilla, debiendo los beneficiarios dar cuenta anualmente a las Cortes Generales del destino de los recursos recibidos y del estado de realización de los proyectos. Los posibles excedentes en un ejercicio económico quedarán afectos al FC para la atención de los proyectos de ejercicios posteriores (núms. 6 a 9 del art. 16 de la LOFCA).

### 6.2. Fondo de Compensación.

El FC ha de destinarse a financiar gastos de inversión en los territorios comparativamente menos desarrollados, que promuevan, directa o indirectamente, la creación de renta y riqueza en los mismos (art. 2.1 de la LFFCI). Sus recursos –art. 16.1 de la LOFCA– tienen el carácter de carga general del Estado y se dotan, anualmente por la respectiva Ley de Presupuestos Generales del Estado, con las siguientes cuantías (arts. 16.3 de la LOFCA y 2.1 de la LFFCI):

- A. Una cantidad que no podrá ser inferior al 22,5 por 100 de la inversión pública, considerándose como tal el conjunto de gastos del ejercicio previstos en los Presupuestos Generales del Estado y de sus organismos autónomos correspondientes a inversiones reales nuevas de carácter civil (art. 3 de la LFFCI).
- B. Adicionalmente, con el 1,5 por 100 más el 0,07 por 100 de la cantidad determinada en la letra anterior, siendo este último porcentaje la cantidad que se adiciona en función de la variable «Ciudad con Estatuto de Autonomía».
- C. Adicionalmente, con el 4,02 por 100 de la cantidad determinada en la letra a) del importe que se asigne por la variable de Región Ultraperiférica.

De los criterios de distribución se ocupan los artículos 16.4 de la LOFCA y 4 de la LFFCI. Éstos son los siguientes:

- a) La inversa de la renta por habitante.
- b) La tasa de población emigrada de los diez últimos años.
- c) El porcentaje de desempleo sobre la población activa.
- d) La superficie territorial.

- e) El hecho insular, en relación con la lejanía del territorio peninsular.
- f) Otros criterios que se estimen procedentes.

Como vemos, estos criterios son difícilmente objetivables<sup>52</sup> y, en ocasiones, como ocurre con el relativo a la inversa de la renta por habitante, más que un criterio es una cobertura para dar apariencia jurídica a lo que sólo es fruto de la negociación en el Consejo de Política Fiscal y Financiera<sup>53</sup>.

### 6.3. Fondo de Compensación Complementario.

El FCC también debe preverse anualmente por la Ley de Presupuestos y sus recursos tienen el carácter de carga general del Estado y de dotará, con una cantidad equivalente al 33,33 por 100 del respectivo FC de cada CA. Debe destinarse a gastos de inversión o de funcionamiento asociados a las inversiones financiadas con cargo a cualquiera de los dos Fondos (arts. 16.2 y 5 de la LOFCA y 6 de la LFFCI)

## 7. Asignaciones de nivelación.

A las asignaciones de nivelación se refiere el artículo 158.1 de la CE, cuando afirma que en «los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español». Estamos en presencia de un mecanismo que tiene como función la de ser el cierre del sistema de financiación. Su objeto es suplir las deficiencias de los demás, cuando los recursos que proporcionen resulten insuficientes para que la CA pueda mantener la prestación de sus servicios públicos en un nivel mínimo de garantía.

Por su parte, el artículo 15 de la LOFCA, en desarrollo del precepto constitucional, nos dice que, si una CA, con la utilización de los recursos procedentes de los tributos cedidos y del FS, no pudiera asegurar un nivel mínimo de la prestación del conjunto de los servicios públicos fundamentales que haya asumido –el nivel medio de los mismos en el territorio nacional fijado por el artículo 67 de la LSFCAA–, «se establecerá a través de los Presupuestos Generales del Estado, con

<sup>52</sup> Aunque con la redacción anterior, que era idéntica, FERREIRO LAPATZA, J.J.: «La financiación de las Autonomías», en *La España de las Autonomías*, II, Espasa Calpe, Madrid, 1981, pág. 183.

<sup>53</sup> También con la redacción anterior del precepto, FALCÓN Y TELLA, R.: «El Fondo de Compensación Interterritorial», *Palau 14*, núm. 11, 1990, pág. 96.

especificación de su destino, previo el correspondiente estudio y con especificación de su destino, una asignación complementaria cuya finalidad será la de garantizar el nivel de dicha prestación». Estimamos que la imposibilidad de actuación de la CA tiene que ser palmaria, pues, en caso contrario, no resultaría procedente este recurso <sup>54</sup>.

En el supuesto de que estas asignaciones se hubieran de reiterar en un espacio de tiempo inferior a cinco años, el Gobierno debe proponer a las Cortes Generales, previa deliberación del Consejo de Política Fiscal y Financiera, la modificación del FS (art. 15.4).

Se establece la obligación que incumbe a cada CA de dar cuenta anualmente a las Cortes Generales de la utilización que ha efectuado de las asignaciones presupuestarias percibidas y del nivel de prestación alcanzado en los servicios con ellas financiados (art. 15.5).

## 8. Fondos estructurales europeos.

Estamos en presencia de fondos que tratan de paliar las diferencias existentes entre los países de la Unión Europea y de la que España es la gran beneficiaria <sup>55</sup>. Como es bien conocido están destinados a finalidades concretas y proceden del Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER), el Fondo Social Europeo (FSE) y el Fondo de Orientación y Garantía Agrario (FEOGA).

Este último tiene como misión incentivar la reconversión de cultivos propiciando los productos agrícolas cuya producción interesa incrementar (FEOGA-Orientación), y la de sostener los precios en origen de los productos agrícolas en un nivel que compense a los agricultores cuando dichos productos son excedentarios (FEOGA-Garantía).

El FSE persigue cofinanciar actuaciones públicas que aumenten el empleo, de forma temporal o permanente y subvencionar actuaciones privadas que produzcan el mismo efecto, mientras que es finalidad de los FEDER disminuir las diferencias de renta entre las distintas regiones de la Unión Europea.

<sup>54</sup> Según GIMÉNEZ MONTERO, el poder central podría siempre argumentar que la CA no ha utilizado todos los recursos disponibles para atender a los servicios («Subvenciones del gobierno central y financiación de las Comunidades Autónomas», *Hacienda Pública Española*, núm. 118, 1991, pág. 78).

<sup>55</sup> *Cfr., España. Marco comunitario de apoyo 1994-1999*, Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1996.

## 9. Otros recursos patrimoniales.

Según el artículo 5.1 de la LOFCA son ingresos de Derecho privado de las CCAA los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio <sup>56</sup> –cuya finalidad financiera es evidente <sup>57</sup>–, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación.

Junto a los precios públicos exigidos con ocasión de la realización de una actividad administrativa en régimen de Derecho público, encontramos los llamados «precios privados» <sup>58</sup>, cuyo régimen jurídico se articula de forma similar a una obligación de Derecho privado. Estos precios son exigibles en régimen jurídico privado, ya que las disposiciones que los desarrollan dejan al margen en su regulación las potestades exorbitantes que caracterizan a las obligaciones de Derecho público.

¿Cómo diferenciar los precios públicos de los privados? Podemos acudir a un criterio formal: los primeros se exigen en una relación de Derecho público y los segundos en una relación de Derecho privado. Sin embargo, hemos de acudir a criterios materiales, ya que, en la gran mayoría de ocasiones, es complejo aplicar aquél. Veamos algunos de ellos.

Debe exigirse un precio público, a título enunciativo y no limitativo en los siguientes casos:

- Actividades cuyo ejercicio esté de algún modo reglado (servicios sanitarios).
- Emisión de informes o certificados que puedan prestarse por el sector privado y no sean de solicitud o recepción obligatoria (certificados médicos).
- Actividades de enseñanza por las que se expida algún título, que habilite o no al desempeño de una profesión o actividad.
- Actividades de especial interés social (visitas a monumentos).

Debe exigirse un precio privado, a título enunciativo y no limitativo en los siguientes casos:

- Venta de bienes o servicios (libros).
- Realización de actividades no regladas por parte de la CA y que ésta desarrolla en plena concurrencia con el sector privado (piscinas, establecimientos de hostelería, etc.).

<sup>56</sup> A estos efectos –nos dice el artículo 5.2– «se considerará patrimonio de las Comunidades Autónomas el constituido por los bienes de su propiedad, así como por los derechos reales o personales de que sea titular, susceptibles de valoración económica, siempre que unos y otros no se hallen afectos al uso o al servicio público».

<sup>57</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «La finalidad financiera en la gestión del patrimonio», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 35, 1982, pág. 349 y ss.

<sup>58</sup> Sobre las aportaciones realizadas por la doctrina económica sobre este tipo de precios, *Vid.*, AGUALLO AVILÉS, A.: *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992, págs. 104-107.

## 10. Operaciones de crédito.

Las CCAA pueden realizar operaciones de crédito <sup>59</sup> por plazo inferior a un año, con objeto de cubrir sus necesidades transitorias de tesorería (art. 14.4 de la LOFCA), que deberán coordinarse entre sí y con la política de endeudamiento del Estado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera (art. 14.4).

También se admite que puedan superar el plazo de un año, cualquiera que sea la forma como se documenten, pero, en este caso, deben cumplir los siguientes requisitos (art. 14.2):

- a) Que el importe total del crédito sea destinado exclusivamente a la realización de gastos de inversión.
- b) Que el importe total de las anualidades de amortización, por capital e intereses, no exceda del 25 por 100 de los ingresos corrientes de la CA.

Se precisa autorización del Estado para concertar operaciones de crédito en el extranjero –en divisas– y para la emisión de deuda o cualquier otra apelación al crédito público. El Estado deberá tener en cuenta para su concesión, en todo caso, el principio de estabilidad presupuestaria (art. 14.3). La STC 11/1984, de 2 de febrero, justificó tal autorización en base a la necesidad de garantizar la unidad del sistema económico y del principio de coordinación. Téngase en cuenta que el criterio de convergencia en materia de déficit público y deuda pública a que alude el artículo 104.C del Tratado Constitutivo de la Unión Europea, juega como un límite adicional al previsto en la LOFCA <sup>60</sup>.

La Deuda Pública de las CCAA y los títulos valores de carácter equivalente emitidos por éstas estarán sujetos –salvo disposición expresa de la LOFCA– a las mismas normas y gozarán de idénticos beneficios y condiciones que la Deuda Pública estatal (art. 14.4).

<sup>59</sup> Debido a que la extensión de este trabajo no nos permite analizar ampliamente la amplia problemática de estas operaciones, nos remitimos a los trabajos de: AGUALLO AVILÉS, A.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*, op. cit., pág. 473 y ss.; ANTÓN PÉREZ, J.A.: «El crédito en el sistema financiero de las Comunidades Autónomas», en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, op. cit., pág. 424 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: Las operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 51, 1986, pág. 357 y ss.; FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Ordenamiento jurídico de la deuda pública de las Comunidades Autónomas», *Presupuesto y gasto público*, núm. 23, 1985, pág. 29 y ss.; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: «Requisitos y límites de las operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas», en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, op. cit., pág. 1.546 y ss.; MONASTERIO ESCUDERO, C. y SUÁREZ PANDIELLO, J.: *El endeudamiento autonómico. Teoría y evidencia empírica*, BBV, Bilbao, 1993 y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «La deuda pública de las Comunidades Autónomas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 23, 1979, pág. 455 y ss.

<sup>60</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «El ordenamiento español ante el criterio de convergencia del Tratado de la Unión Europea en materia de déficit público y deuda pública: un primer acercamiento», *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 4, 1998, pág. 84.