



**VNiVERSiDAD  
D SALAMANCA**

CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL

## **TRABAJO FIN DE GRADO**

### **GRADO EN DERECHO**

**Departamento Administrativo, Financiero y Tributario**

**Área de Derecho Financiero**

**Curso 2016. /2017.**

# **FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS**

**Tanya Metodieva Mladenova**

**Tutora: María Ángeles Guervós Maíllo**

**Febrero de 2017**

**TRABAJO FIN DE GRADO**

**GRADO EN DERECHO**

**Departamento Administrativo, Financiero y Tributario**

**Área de Derecho Financiero**

**FINANCIACION DE LAS  
COMUNIDADES AUTONOMAS**

**FINANCING OF AUTONOMOUS  
COMMUNITIES**

**Estudiante: Tanya Metodieva Mladenova**  
**e-mail del/a estudiante: tanya\_mm92@hotmail.com**

**Tutora: María Ángeles Guervós Maíllo**

**RESUMEN (15 líneas)**

En este trabajo se analiza por un lado, el poder financiero desde la perspectiva constitucional, también desde un plano normativa, viendo los distintos límites que lo integran, y desde un plano aplicativo. Se hace referencia a como se financian las Comunidades Autónomas para que éstas puedan hacer frente a sus servicios.

Se analizan los problemas del actual sistema de financiación autonómica y se hace referencia a algunas propuestas que ayudarían a reformar dicho sistema.

**PALABRAS CLAVE:** financiación, Comunidades Autónomas, impuesto, régimen, LOFCA

**ABSTRACT**

This paper analyzes, on the one hand, the financial power from the constitutional perspective, also from a normative level, seeing the different limits that integrate it, and from an application plane. Reference is made to how the Autonomous Communities are financed so that they can deal with their services.

The problems of the current system of regional financing are analyzed and some proposals are made that would help reform the system.

**KEYWORDS:** funding, autonomous communities, tax, regime, LOFCA

# ÍNDICE

## ABREVIATURAS

1. EL MARCO CONSTITUCIONAL DEL PODER FINANCIERO AUTONÓMICO.....	1
2. EL PODER TRIBUTARIO AUTONÓMICO EN EL PLANO NORMATIVO.....	5
2.1. Límites del Poder Tributario Autonomico en el plano normativo.....	6
2.1.1. Límites derivados de los principios constitucionales sobre la formación.....	6
2.1.2. Límites derivados de los principios constitucionales de justicia tributaria.....	8
2.1.3. Límites derivados de los principios constitucionales de distribución de competencias.....	12
2.1.4. Límites derivados de la naturaleza de ente territorial de las Comunidades Autónomas.....	13
3. EL PODER TRIBUTARIO AUTONÓMICO EN EL PLANO APLICATIVO.....	14
3.1. Tipos básicos de gestión tributaria en España.....	15
3.1.1. La gestión estatal de los tributos establecidos y no cedidos por el Estado.....	15
3.1.2. La gestión compartida entre el Estado y las Corporaciones Locales de tributos establecidos por aquel y cuyo rendimiento corresponde a éstas.....	16
3.1.3. La gestión compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas de tributos establecidos por aquél y cuyo rendimiento se cede total o parcialmente a las Comunidades Autónomas.....	17

3.1.4. La gestión local de tributos creados por el Estado y cuyo rendimiento está cedido a las Corporaciones Locales.....	18
3.1.5. La gestión autonómica de tributos propios de las Comunidades Autónomas.....	19
3.1.6. La gestión por las Diputaciones Forales en las Comunidades Autónomas de régimen especial de convenio o concierto.....	20
4. BREVE REFLEXION SOBRE EL ACTUAL SISTEMA DE FINANCIACION AUTONOMICA.....	21
CONCLUSIONES.....	24
BIBLIOGRAFIA.....	26
JURISPRUDENCIA.....	32

## **ABREVIATURAS**

**AAVV** – Autores varios

**AJD** – Actos Jurídicos Documentados

**Art** - Artículo

**CCAA** – Comunidades Autónomas

**CCLL** – Corporaciones Locales

**CE** – Constitución Española

**CEF** – Centro de Estudios Financieros

**CEMCI** – Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional

**DA** – Documentación Administrativa

**FEDEA** – Fundación de Estudios de Economía Aplicada

**FJ** – Fundamento Jurídico

**HPE** – Hacienda Pública Española

**IAE** – Impuesto sobre Actividades Económicas

**IBI** – Impuesto sobre Bienes Inmuebles

**ICCP** – Impuesto sobre Cotos de Caza y Pesca

**ICIO** – Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras

**IEF** – Instituto de Estudios Económicos

**IEF** – Instituto de Estudios Fiscales

**IEE** – Impuestos Especiales

**IIVTNU** – Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana

**IP** – Impuesto sobre el Patrimonio

**IRNR** – Impuesto sobre la Renta de No Residentes

**IRPF** – Impuesto sobre la renta de las personas físicas

**IS** – Impuesto sobre Sociedades

**ISD** – Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

**ITPASD** – Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

**IVA** – Impuesto sobre el valor añadido

**IVTM** – Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

**LGT** – Ley General Tributaria

**LHL** – Ley de Haciendas Locales

**LOFCA** – Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

**MAEDF** – Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero

**Núm.** – Numero

**OS** – Operaciones Societarias

**PP.** – Pagina

**RDFHP** – Revista de Derecho Financiero y Hacienda Publica

**REDC** – Revista Española de Derecho Constitucional

**REDF** – Revista Española de Derecho Financiero

**RHAL** – Revista de Hacienda Autonómica y Local

**SS** – Siguietes

**STC** – Sentencia del Tribunal Constitucional

**TC** – Tribunal Constitucional

**TPO** – Transmisiones patrimoniales onerosas

**UE** – Unión Europea

**VID** – Véase

## 1. EL MARCO CONSTITUCIONAL DEL PODER FINANCIERO AUTONÓMICO

El reconocimiento de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas se apoya, en la atribución que con carácter general realiza la Constitución Española a estas entidades territoriales, arts. 2 y 137 de la CE. La Constitución atribuye el poder financiero entre tres niveles de gobierno identificables como el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales<sup>1</sup>.

La doctrina sostiene que el poder financiero es una manifestación del poder político y además que los titulares de ambos poderes coinciden<sup>2</sup>.

Los preceptos constitucionales sobre la actividad financiera de las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) y la potestad, son los artículos 133, 137, 156, 157 y 158. El apartado 2 del art 133 de la CE contempla la potestad de las CCAA de establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes, afirmándose el principio de autonomía para la gestión de sus propios intereses en el artículo 137. Por su parte, el apartado 1 del art 156 de la Constitución reconoce que las CCAA disponen de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias conforme a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles. Por otro lado el apartado 2 de dicho artículo contempla la potestad de las CCAA de actuar como colaboradores del Estado para la recaudación, gestión y la liquidación de los recursos tributarios estatales, de acuerdo con las leyes y los Estatutos.

---

<sup>1</sup>El art. 1.2 de la CE establece: “La soberanía nacional reside en el pueblo español, del que emanan los poderes del Estado”. Los arts. 2, 137, 140, 142, 156 y 157, entre otros, estructuran como titulares de los poderes político, administrativo y financiero al Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales

<sup>2</sup>En este sentido MARTÍN QUERALT, J. C., LOZANO SERRANO, G., CASADO OLLERO, J. M., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*”, 9ª ed., Tecnos. Madrid, 1998, pp. 274 – 319. Especialmente precisos a la hora de deslindar el ámbito del poder financiero que corresponde al Estado y a las CCAA son los trabajos de RAMALLO MASANET, J., “ *El reparto de competencias tributarias entre los distintos niveles o ámbitos de gobierno*”, MAEDF, Madrid, 1988, pp. 545 y ss., y REDF, núm. 60, 1988, pp. 501 y ss. ; RAMALLO MASANET, J., “ *El poder de gasto del Estado: subvenciones y orden competencial*”, DA, núm. 232 – 233, 1993, pp. 403 – 421; RAMALLO MASANET, J., “ *La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas*”, REDC, núm. 39, 1993, pp. 43- 62. En la doctrina española se han preocupado particularmente de estudiar la naturaleza del poder financiero YEBRA MARTUL – ORTEGA, P., “ *El poder financiero*”, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1977; NÚÑEZ PÉREZ, G., “ *Poder tributario y no sujeción tributaria*”, Secretariado de Publicaciones, Universidad de La Laguna, 1986, colección monografías, núm. 26, pp. 130-134 y 167-179; CAZORLA PRIETO, L.M., “ *Poder tributario y Estado contemporáneo*”, IEF, Madrid, 1981; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., “ *Trattato di Diritto Tributario*”, vol. 2º, CEDAM, Padova, 1994, pp. 347- 368; ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “ *El poder tributario de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*”, RHAL, núm. 65/1992, pp. 207- 251.

El art 157 de la CE en su apartado 1 enumera los recursos de que se sirven las CCAA para integrar sus Haciendas, siendo estos los siguientes:

- 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.

Éstos se repiten y desarrollan en el art 4 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA (en adelante LOFCA).

La potestad tributaria de las CCAA tiene dos límites que la Constitución prevé para hacer efectivo el principio de solidaridad<sup>3</sup> y de unidad fiscal del Estado. Por un lado las CCAA no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculos para la libre circulación de mercancías o servicios (art. 157.2), y por otro, el ejercicio de las competencias financieras, así como las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las CCAA y el Estado se hallan reguladas por la LOFCA.

El art 158 de la Constitución recoge la posibilidad de que en los Presupuestos Generales del Estado se establezca una asignación a las CCAA 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 servicios públicos fundamentales en todo el territorio español y prevé la constitución de un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales.

La actividad financiera de los entes públicos presenta dos vertientes, siendo estos, los ingresos públicos y los gastos públicos<sup>4</sup>. Pero en relación a estas vertientes hay que

---

<sup>3</sup>Véanse los artículos siguientes sobre la solidaridad: CALSAMIGLIA, X. “*La financiación de las CCAA y el principio de solidaridad*”, en Herri Ekonomiaz – Economía Pública, núm 1, 1990; CASTELLS, A. “*Autonomía y solidaridad en el sistema de financiación autonómica*”, en Papeles de Economía Española, FIES, 2000.

<sup>4</sup>Sobre la natural conexión ingresos públicos – gastos públicos como las dos caras del fenómeno financiero, vid. SAINZ DE BUJANDA, F., “*Sistema de derecho financiero*”, vol. 1º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, pp. 475 y ss.; RODRIGUEZ BEREJO, A., “*Introducción al estudio del Derecho Financiero*”, IEF, Madrid, 1976, pp. 7-112 y 147- 157; CALVO ORTEGA, R., “*Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero*”, HPE, núm. 1, 1970, pp. 123-149.

hacer una segunda distinción entre el poder normativo, es decir, el poder de regular mediante normas jurídicas los ingresos y los gastos públicos, y el poder aplicativo o administrativo, es decir el poder de gestionar esos ingresos y gastos públicos. En relación con el gasto, las CCAA tienen competencia para elaborar y aprobar sus propios presupuestos, así se deduce del art 153.d de la CE. La Constitución no solo reconoce y explicita la existencia de los poderes financieros de las CCAA en materia de ingresos y gastos sino que también impone límites específicos al ejercicio de los mismos, como ya vimos anteriormente con el análisis art 157.2 de la CE. Las decisiones sobre gastos pueden seguir dos líneas diferentes. Los aprobados por los órganos de gobierno de cada Comunidad. Y los gastos que pueden entenderse complementarios de los realizados por los Estados en el territorio de la Comunidad.

Los gastos de las CCAA están sometidos a limitaciones y exigencias materiales que se aplican individualmente a los mismos. La principal es el sometimiento a los principios de eficiencia y economía establecidos por el art 31.2 de la CE.

En relación con el ingreso público, podemos decir que las CCAA tienen dos vías de ingreso: impuestos y fondo. Dentro de los impuestos tenemos que distinguir entre impuestos compartidos e impuestos cedidos. Los impuestos compartidos son aquellos que el Estado recauda pero parte de lo recaudado va para las Comunidades Autónomas. Entre los impuestos compartidos tenemos: el impuesto sobre la renta de las personas físicas ( IRPF) donde se comparte el 50 % de lo recaudado entre el Estado y las CCAA; el impuesto sobre el valor añadido ( IVA) donde también se comparte al 50%; y por último los impuestos especiales, donde las CCAA se quedan con el 58% de lo recaudado. En relación con los impuestos cedidos son aquellos que las propias CCAA recaudan. Entre los impuestos cedidos podemos destacar: el impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, el impuesto sobre el patrimonio, impuesto especial sobre determinados medios de transporte...etc.

La segunda vía de financiación de las CCAA son los fondos. Hay cuatro tipos, que son: fondo de garantía, de suficiencia, de convergencia y de compensación interterritorial. El fondo de Garantía tiene como objetivo dotar a las CCAA de los recursos necesarios para cubrir los servicios públicos fundamentales. El fondo de Convergencia sirve para introducir algunos retoques en la distribución de recursos para evitar grandes desequilibrios y favorecer tanto a las regiones más ricas como a las más pobres y a las peor tratadas por el resto del sistema. El fondo de Suficiencia financia las necesidades

globales de las Comunidad Autónoma, una vez tenidos en cuenta el resto de ingresos<sup>5</sup>. El fondo de Compensación Interterritorial tiene la finalidad de corregir los desequilibrios económicos interterritoriales y de cumplir el principio de solidaridad.

En España existen dos modelos de financiación autonómica: el régimen común y el régimen foral<sup>6</sup>. El régimen general es el contenido en la LOFCA y se aplica en todo el territorio<sup>7</sup>. En cuanto al régimen foral se aplica para el País Vasco y Navarra. Dentro del régimen general se pueden diferenciar a su vez dos subgrupos: el primero, con un alto nivel competencial<sup>8</sup> que incluye Educación y Sanidad, en el cual están integradas Andalucía, Cataluña, Canarias, Comunidad Valenciana y Galicia. En el segundo subgrupo están Aragón, Baleares, Castilla y León, Castilla La Mancha, Extremadura, Asturias, Cantabria, Madrid, Murcia y la Rioja. Canarias, Ceuta y Melilla pertenecen al régimen general pero tienen muchas peculiaridades. En cuanto al sistema foral se aplica a dos CCAA: País Vasco<sup>9</sup> y Navarra<sup>10</sup>.

Una de las principales diferencias entre el sistema foral y el sistema general, es que en el sistema foral la CCAA tiene derecho sobre la recaudación generada en su territorio, financiando con ella sus gastos y entregando al Estado una parte con la cual se contribuye a las cargas generales. Por el contrario, en el régimen general la CCAA no tiene derecho sobre la recaudación generada en su territorio; sin embargo, el Estado garantiza la cobertura de los servicios públicos asumidos por la CCAA, garantía que no existe en el sistema foral.

---

<sup>5</sup> *Así funciona el sistema de financiación de las CCAA*, en Expasión.com, 13/03/15. Disponible en: <http://www.elblogsalmon.com/entorno/como-funciona-de-financiacion-autonomica>  
<http://www.expansion.com/2013/10/18/economia/1382115373.html>

<sup>6</sup> *Financiación Autónoma*, en Ministerio de Hacienda y Función Pública. Disponible en: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Financiacion%20Autonomica.aspx>

<sup>7</sup> RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. “*Sistema y modelos de financiación autonómica*”, en *Perspectiva del Sistema Financiero*, núm. 51, 1995 pp. 9-46; RODRÍGUEZ BEREIJO, A. “*Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las CCAA*”, en *Revista española de derecho constitucional*, núm. septiembre-diciembre, pp. 65-78; TORRES COBO, F. “*El sistema de financiación de las CCAA*”, en *Monografías*, núm. 89, 1990 pp. 176, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

<sup>8</sup> TORRES COBO, F. “*Los niveles competenciales de las CCAA*”, en *Cuadernos de Actualidad*, núm.3, 1995.

<sup>9</sup> BURGO TAJADURA, J.L. “*Origen y fundamento del régimen foral de Navarra*”, *Diputación Foral de Navarra*, 1968; “*La autonómica fiscal de Navarra*”, en *Hacienda Pública Española*, núm. 92, 1985; SERENA PUIG, J.M. “*El régimen tributario de Navarra*”, en *Hacienda autonómica y local*, núm. 47/1986.

<sup>10</sup> GALLASTEGUI M.C. y GALLASTEGUI, I. “*Un análisis económico de la Ley de Territorios Históricos*”, en *Cuadernos de Sección de Ciencias Sociales y Económicas*, Eusko Ikaskuntza.

## 2. EL PODER TRIBUTARIO AUTONÓMICO EN EL PLANO NORMATIVO

La potestad tributaria normativa, esto es el poder para dictar normas jurídicas constituye un aspecto más del poder legislativo del Estado, donde primariamente la soberanía corresponde al Estado y de forma derivada a los entes territoriales.

En relación al poder de dictar normas en materia tributaria es de destacar el art 133 de la CE. Así el art 133.2 de la CE dispone que “las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”. La mención por el art 133.2 de la CE de las Corporaciones Locales junto a las CCAA, a efectos de fijar el alcance de su potestad tributaria normativa, y sin introducir ningún tipo de matizaciones al respecto<sup>11</sup>, es considerado como una falta de precisión del texto constitucional, ya que ambas potestades tienen un contenido y límites diversos<sup>12</sup>, además de que la potestad tributaria de las Corporaciones Locales está subordinada al poder tributario del Estado y al de su respectiva CCAA, arts. 2.2 y 6.3 de la LOFCA.

En cuanto al art 133.1 de la CE hace referencia a la potestad tributaria del Estado. Este artículo establece “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”. De este precepto se desprende que en el desarrollo de la potestad tributaria el Estado tiene otros límites que los derivados de la Constitución, esto es los principios de reserva de ley y de capacidad contributiva.

El art. 133.1 de la CE concreta en el ámbito tributario el modo por excelencia de desarrollar la competencia sobre la Hacienda general que el art 149.1 atribuye al Estado, esto es, el establecimiento de tributos mediante ley de conformidad con lo dispuesto por el art. 31.1 de la CE. Cumpliendo análoga función el art. 133.2 de la CE respecto al modo de desarrollar la autonomía financiera de las CCAA, que el art. 156.1 de la CE proclama.

El art 157.1.b de la CE reconoce a las CCAA sus propios recursos financieros<sup>13</sup>: sus

---

<sup>11</sup>LASARTE, “Potestad legislativa” pp. 1269; RAMALLO, “La incidencia de la Constitución” pp. 120; MARTÍN QUERALT, “Comentario” al art 5 LGT; SANCHEZ, “El poder tributario” pp. 102 y J.J. FERREIRO “La Hacienda de las Comunidades Autónomas”, pp.29.

<sup>12</sup>Capítulos II y III del Título VIII de la Constitución; MENÉNDEZ, A y P. YEBRA, “ Organización Territorial del Estado”, Madrid, 1994; F. D. ADAME, “Tributos propios de las Comunidades Autónomas”, Granada, 1996; A. MARTÍNEZ, “ Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas”, Valladolid, 1996.

<sup>13</sup>En este sentido, CASADO OLLERO, G., “El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional)”, Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981, pp. 5-15, donde señala que así como el poder tributario del Estado es imprescindible para su existencia, el poder tributario de las Comunidades Autónomas no es imprescindible para la existencia

impuestos propios, tasas y contribuciones especiales. Las CCAA tienen potestad legislativa, pueden dictar leyes y crear tributos, mientras que las Corporaciones Locales no tienen potestad legislativa, ni dictan leyes ni crean tributos<sup>14</sup>.

En resumen podemos decir que las Comunidades Autónomas pueden mediante ley crear sus propios tributos. Así mismo mediante leyes autonómicas pueden regular los elementos básicos de sus propios tributos, esto es, regular el hecho imponible, sujeto activo, sujeto pasivo, base imponible, tipo de gravamen... etc.

## **2.1. Límites del Poder Tributario Autonómico en el plano normativo**

En nuestro ordenamiento constitucional la potestad tributaria normativa del Estado se apoya en el art. 31 de la CE donde se establece el deber genérico de todos los españoles de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, añadiendo también los límites dentro de los que el Estado debe desarrollar dicha potestad<sup>15</sup>. Estos límites son los derivados de los principios fundamentales de reserva de ley y capacidad contributiva.

### **2.1.1. Límites derivados de los principios constitucionales sobre la formación**

El ejercicio del poder tributario normativo de las CCAA ha de cumplir un requisito de carácter formal que es la reserva de ley. Dentro de la reserva de ley podemos distinguir dos modalidades: en primer lugar, la modalidad de acto legislativo primario, que consiste en que se exige ley no para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo, sino para crearlo. En segundo lugar, existe el principio de reserva de ley propiamente dicho, para regular una materia determinada. A su vez, dentro de esta segunda modalidad podemos distinguir entre reserva de ley absoluta y reserva de ley relativa. La reserva de ley absoluta es aquella en que la totalidad de la materia debe

---

de éstas, sino que es una consecuencia del modelo constitucional: éste les reconoce a las Comunidades Autónomas el máximo de autonomía financiera concebible, la potestad tributaria legislativa.

<sup>14</sup>ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *“Comentarios a las Leyes Políticas”*, Edersa, Madrid, 1985, pp. 219-244; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *“Las Haciendas municipales en el Estado de las Autonomías”*, en AAVV *“Autonomías y Financiación de las haciendas municipales”*, IEF, Madrid, 1982, pp. 9-23; MARTÍN QUERALT, J., *“La autonomía municipal en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”*, Civitas, REDF, núm. 35, 1982, pp. 465-485 y CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup>, *“Comentarios a la Constitución”*, Civitas, Madrid, 1985, pp. 1948-1974.

<sup>15</sup>Sobre este punto Vid. ZANGARA.V., *“Limiti della funzione legislativa nell’ordinamento italiano”*, en Scr. Giur. In mem. V.E. Orlando, vol. II, 1957, pp. 525 y ss.

venir regulada por ley o por actos con fuerza de ley<sup>16</sup>. En cuanto a la relativa, consiste en exigir la presencia de la ley tan solo a efectos de determinar los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos.

De acuerdo con este principio de reserva de ley en su modalidad de acto legislativo primario, es claro que no se puede crear en nuestro Derecho un nuevo tributo sino mediante ley. Para poder crear un tributo se requiere que haya sido creado por ley, que en ella estén definidos al menos hecho imponible, sujetos activos y pasivos y que el resto de los elementos formales o de carácter cuantitativo, la ley ha de precisar los criterios fundamentales y los límites.

El principio de reserva de ley se encuentra recogido en los artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la CE. Entre estos artículos podemos sacar los diversos contenidos de este principio estos son:

- a) que la ley se limita a crear o establecer un tributo vacío de contenido
- b) que la ley regule todos los elementos de la relación tributaria
- c) que la ley regule todos y solo los elementos fundamentales de la relación tributaria

El legislador español se inclinó por la tercera opción (STC de 16 de noviembre de 1981 y 4 de febrero de 1983). En la Sentencia de 16 de noviembre de 1981 el TC establece que “la Constitución, en sus arts. 31.3 y 133.2 exige que el establecimiento de tributos se haga precisamente con arreglo a la ley, lo que implica la necesidad de que sea el propio Parlamento Vasco el que determine los elementos esenciales del tributo (...) No puede aducirse, para justificar la técnica utilizada [una remisión en blanco al correspondiente Reglamento], el argumento de que el modo de fijación del importe del modo de devengo del canon, cuya propuesta ha de hacerse por órganos colegiados, de los que forman parte los representantes de los posibles usuarios del servicio, asegura la justicia del mismo (...) tampoco es razón bastante para modificar el juicio adverso sobre la constitucionalidad de los preceptos que ahora nos ocupan las consideraciones que la representación del Gobierno Vasco hace en su escrito acerca de la subsistencia de tarifas (tengan o no el carácter de tasas), fijadas simplemente por orden ministerial, al amparo de la habilitación conferida, a su vez, por una simple norma reglamentaria (...), pues aunque se dieran tales situaciones, sobre las que este Tribunal no ha sido llamado a

---

<sup>16</sup>Todavía hay quienes distinguen dentro de este supuesto, entre un ejercicio libre de esta facultad por parte del legislador primario encontrándose así ante la denominada reserva normal, y un ejercicio más o menos vinculado o limitado de la misma, que da lugar a la reserva reforzada.

pronunciarse, es obvio que la existencia de una o varias normas inconstitucionales no puede servir de excusa para producir otras”<sup>17</sup>.

El TC en la sentencia de 4 de febrero de 1983 establece que “La reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley, no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria”<sup>18</sup>.

El TC ha venido entendiendo que cuando el art. 33.1 de la CE establece “ con arreglo a la ley” se debe entender que se está haciendo referencia a una reserva de ley relativa, lo que supone el desarrollo por parte del Reglamento. Con respecto a esto el TC en la Sentencia 19/1987, FJ4º, dispone que “Cuando el artículo 31.3 de la Constitución proclama que sólo se podrán establecer prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley, está dando entrada la Norma fundamental no a una legalidad tributaria de carácter absoluto —pues no se impone allí que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de ley—, sino, con mayor flexibilidad, a la exigencia de que ordene la ley los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y, concretamente, la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo (Sentencias 6/1983, 37/1981 y 179/1985). Como ocurre con otras de las reservas de ley presentes en la Constitución, el sentido de la aquí establecida no es otro que el de asegurar que la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, sin que ello excluya la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, pero sí el de que mediante tales remisiones se provoque, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador (Sentencia 83/1984)”<sup>19</sup>.

### **2.1.2. Límites derivados de los principios constitucionales de justicia tributaria**

Este límite se proyecta sobre el contenido del Derecho, esto es sobre el fundamento y las exigencias mínimas y máximas de la acción normativa del Estado.

---

<sup>17</sup>España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 37/1981, de 16 de noviembre.

<sup>18</sup>España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 6/1983, de 4 de febrero.

<sup>19</sup>España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 19/1987, de 17 de febrero

La cuestión de la justicia tributaria es abordada por la Constitución en su art. 31.1: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”<sup>20</sup>. Tres son las observaciones:

a) De un lado, identifica la noción de “ sistema tributario justo” con aquel que responde a los principios de igualdad y progresividad.

b) De otro lado la capacidad contributiva, igualdad y progresividad no son, tres principios diferentes sino explicitaciones del principio básico de igualdad en su doble acepción de igualdad material (art. 9.2 de la CE) e igualdad formal ( art 14 de la CE).

c) Por último, la no confiscatoriedad no es un principio autónomo de justicia tributaria, sino una exigencia derivada de la protección constitucional de la propiedad privada, art 33.1 de la CE, actuando, al mismo tiempo, como límite de la progresividad tributaria.

El estudio de la justicia tributaria como fundamento y límite de la potestad tributaria normativa exige analizar el principio de igualdad cuyo estudio puede descomponerse en los principios de generalidad, capacidad contributiva, progresividad:

*Principio de generalidad* → Como tal principio se recoge expresamente en el artículo 3 de la Ley General Tributaria. Por otra parte el art 31.1 de la CE especifica su contenido: “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...”. Este principio proclama la contribución de todos en la imposición, en proporción a su riqueza. Así mismo constituye un requerimiento dirigido al legislador para que tipifique como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. No debe tratarse de forma distinta a situaciones que son identificas, prohibiéndose así discriminaciones carentes de fundamento en el tratamiento fiscal de los ciudadanos. No queriendo decir esto que toda desigualdad en el tratamiento fiscal sea contraria al principio de generalidad.

Además de esto el principio de generalidad debe estar presente en el ámbito territorial. Esto significa que todas las CCAA deben contribuir al sostenimiento del gasto público en proporción a sus reales disponibilidades y que las CCAA no pueden establecer regímenes fiscales que privilegien a quienes estén en sus territorios sino que deben atender por imperativo constitucional, a las exigencias de los principios de capacidad

---

<sup>20</sup>Con anterioridad a la Constitución de 1978, éstos principios venían explicitados en el art. 3 de la Ley General Tributaria: “la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria”.

económica, generalidad e igualdad.

*Principio de igualdad* → El artículo 1 de la CE lo configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico. En varios preceptos constitucionales se concreta la consideración de la igualdad como principio: en el art 14, al promulgar que “ los españoles son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquiera otra condición o circunstancia personal o social; el art 9.2 al incitar a los poderes públicos a que promuevan que la libertad y la igualdad de los ciudadanos sea real y efectiva; art 31 como exigencia de igualdad del sistema tributario. En la Sentencia 26 de abril de 1990, en su FJ 9º el Tribunal Constitucional sintetizó los criterios que mantiene en relación con el principio de igualdad ante la ley: “a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos”<sup>21</sup>.

También hay que aludir al principio de igualdad en la dimensión territorial. En este sentido el TC ha indicado que el principio de igualdad no puede entenderse de forma tan rígida que conduzca a calificar como inconstitucional la desigualdad que pueda derivarse del ejercicio legítimo, por parte de las CCAA, de sus competencias en materia tributaria y financiera<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup>España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 76/1990, de 26 de abril.

<sup>22</sup>España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 14/1998, de 22 de enero.

El principio de igualdad en el ámbito tributario se traduce en el respeto al principio de capacidad económica, de tal manera que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera. Este principio no prohíbe cualquier desigualdad, sino sólo aquella que pueda reputarse como discriminatoria por carecer de justificación. La igualdad en el marco del sistema tributario debe asignar equitativamente los recursos públicos.

*Principio de Capacidad Económica* → Este principio es recogido por nuestra Constitución en el art 31.1 y también por el artículo 3.1 de la Ley General Tributaria. Este principio viene a decir que ha de contribuirse al sistema tributario de acuerdo con la capacidad económica de quien los paga. Por capacidad económica debemos entender la disponibilidad de recursos económicos. ¿Pero cómo saber que hechos son indicativos de capacidad económica?, a esta pregunta hay que responder a través del principio de normalidad, según el cual cuando se configura una situación como hecho imponible se está atendiendo a un supuesto que normalmente es indicativo de capacidad económica. El hecho imponible también viene dado por la exención del mínimo vital, entendiéndose por tal aquella cantidad que no puede ser objeto de gravamen porque satisface las necesidades vitales de su titular. Martín Delgado señaló “la determinación del mínimo vital constituirá un problema de justicia que dependerá de cual sea el ideal sentido por la comunidad en cada momento histórico y adoptado por el ordenamiento jurídico”<sup>23</sup>.

El principio de capacidad económica no se limita al ámbito estatal sino también al ámbito autonómico y local.

*Principio de Progresividad* → El art 31 de la CE exige que la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos se realice a través de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad. Este artículo no señala ningún límite a la progresividad sino que se limita a señalar que el sistema tributario nunca podrá tener alcance confiscatorio<sup>24</sup>. Este principio ha sido entendido por el TC como un principio que está en todo el sistema tributario<sup>25</sup> y como un principio que opera en todas las fases de aplicación de los tributos<sup>26</sup>.

*Principio de no Confiscatoriedad* → Supone un límite extremo que emana del

---

<sup>23</sup>MARTÍN DELGADO, “*El Derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español*”, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, en Madrid, Marzo de 2001.

<sup>24</sup>E. LEJEUNE VALCÁRCEL, “*Introducción al estudio de la representación en el Derecho Tributario*”, RDFHP, núm. 115/1975, pp. 171 y 172.

<sup>25</sup>España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 27/1981, de 20 de julio.

<sup>26</sup>España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 76/1990, de 26 de abril.

reconocimiento del derecho de propiedad, cuya finalidad es impedir una radical aplicación de la progresividad. El TC aborda ampliamente este principio en la STC 150/1990. Este Tribunal establece “la interpretación que haya de darse al principio de no confiscación en materia fiscal, cuestión que dista de hallarse doctrinalmente clarificada, al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en el ámbito penal o en el de la institución expropiatoria lato sensu. De hecho, en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite -por más que indeterminado y de difícil determinación- al principio de progresividad del sistema tributario”<sup>27</sup>.

*Principio de Seguridad Jurídica* → Este principio se basa en la certeza y legalidad jerárquica. Exige que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse. Este principio tiene una gran importancia puesto que el contribuyente debe poder orientarse con base a la normativa vigente en cada momento, por lo que el conocimiento y certeza acerca del Derecho vigente constituyen un elemento imprescindible de la tribulación según el Estado de Derecho<sup>28</sup>.

### **2.1.3. Límites derivados de los principios constitucionales de distribución de competencias**

La Constitución establece una prohibición de identidad entre impuesto estatal e impuesto autonómico. En la CE no existe un reparto del poder tributario<sup>29</sup> para cada uno de los entes del Poder Público. El constituyente español no reparte la materia tributaria entre los distintos entes públicos territoriales, sino que reconoce una genérica autonomía financiera. La LOFCA establece expresamente la posibilidad de las CCAA

---

<sup>27</sup>España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm.150/1990, de 4 de octubre.

<sup>28</sup>RODRIGUEZ BEREIJO, A. “ *El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)*”, en Revista Española de Derecho Constitucional, núm.36, 1992.

<sup>29</sup>El autor señala que no existe esta distribución de la materia tributaria por el Poder Central, Regional y Local.

de establecer<sup>30</sup> y exigir sus propios tributos<sup>31</sup>, pero con una limitación, que es la de no invadir hechos impositivos gravados por el Estado. Esto tiene como finalidad mantener la unión del Estado español. La doctrina establece la prohibición de que las CCAA graven hechos impositivos que hayan sido gravados anteriormente por el Estado. Y el TC señala que no hay identidad esencial cuando se trate de un tributo primordialmente fiscal y otro primordialmente extra fiscal. Las leyes estatales son las que vienen a delimitar el ámbito del poder tributario autonómico y local y la LOFCA sólo dedica el art. 6.3, para atribuirle cierta potestad normativa a las CCAA. Así el art. 6.3 de la LOFCA y la Disposición Adicional Quinta de la LHL, consagran la posibilidad de que las CCAA puedan invadir la materia impositiva de las CCLL, en el caso del Impuesto de Circulación de Vehículos y del Impuesto sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de cotos de caza y pesca.

#### **2.1.4. Límites derivados de la naturaleza de ente territorial de las Comunidades Autónomas**

Cada ente territorial tiene un margen de acción dentro de sus respectivos territorios, fuera de los cuales se entraría en una invasión al ámbito competencial de otro ente territorial. Los límites derivados de la naturaleza de los entes territoriales generan las siguientes consecuencias:

- a) Las CCAA no pueden establecer medidas tributarias, sobre bienes, negocios, actos y hechos que se encuentren fuera del territorio de las mismas<sup>32</sup>.
- b) Es imprescindible permitir que cada CCAA establezca barreras fiscales que impidan la libre circulación de personas y bienes.
- c) No se podrán establecer privilegios económicos o sociales en ningún Estatuto de autonomía porque iría en contra del principio constitucional de igualdad.
- d) Respeto a los principios de la armonización fiscal comunitaria, dado que España tiene que ceder cierta soberanía, por lo que la legislación estatal, autonómica y local deben respetar los principios que emanan de la UE.

---

<sup>30</sup>Distinto a lo que sucede con las Corporaciones Locales, para el caso de las CCAA, se ha reconocido la vía jurisprudencial y doctrinaria, que las mismas si pueden crear tributos mediante leyes.

<sup>31</sup>Específicamente en el art. 6.1 de la LOFCA se establece lo siguiente "las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y con las leyes".

<sup>32</sup>Un caso polémico fueron los llamados recargos impositivos de las Comunidades Autónomas, en donde la jurisprudencia constitucional ha señalado expresamente que "*el artículo 157.2 de la CE sólo prohíbe a las Comunidades Autónomas establecer medidas tributarias sobre bienes situados fuera, y las rentas gravadas por el recargo no son bienes*".

- e) La coordinación de las Haciendas comunitaria, estatal, autonómica y local. Constitucionalmente se le atribuye la competencia al Estado Español para constituirse como el coordinador financiero de los niveles de gobierno y del sistema tributario. Tanto la CE (arts. 157.3 y 150.3) como la LOFCA señalan la existencia de una coordinación administrativa y financiera.
- f) Las CCAA tienen que actuar de manera transparente y con respeto hacia las otras CCAA, Estado, Entidades Locales y aplicar las directrices que emanen de la UE, a los fines de cumplir con el principio de solidaridad.

### **3. EL PODER TRIBUTARIO AUTONÓMICO EN EL PLANO APLICATIVO**

La Constitución de 1978 trae consigo la reestructuración de la organización territorial del Estado con el reconocimiento al máximo nivel de la autonomía financiera de los entes locales y la formación de Comunidades Autónomas. El sistema tributario requirió una evolución para permitir a las distintas administraciones territoriales recibir ingresos con los que cumplir sus fines propios. Ya que la distribución del poder tributario se hacía entre el Estado, las CCAA y las Corporaciones Locales. Esto quiere decir que el desarrollo del Estado autonómico se traduce, en el plano tributario aplicativo, en el nacimiento de unas nuevas administraciones tributarias autonómicas, que concurren con las preexistentes administraciones tributarias estatales y locales a la gestión de las diversas figuras del sistema tributario. Así puede hablarse de impuestos estatales, autonómicos y locales, si bien la de limitación no resulta determinante en relación con algunas figuras impositivas que se aprueban por un determinado ente y son cedidos total o parcialmente por otro ente.

La aparición de las CCAA en el ordenamiento jurídico español ha afectado profundamente a la distribución de competencias de gestión tributaria en España.

El art. 133.1 de la CE recoge que “la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”. A pesar de la literalidad del precepto, la doctrina ha puesto de manifiesto que tan originaria es la potestad de establecer tributos que ostenta el Estado como la que tiene las Comunidades Autónomas. El Estado tiene prioridad en cuanto a la fijación de tributos, de manera que si una CCAA ha aprobado un tributo específico y, con posterioridad el Estado quiere gravar tal hecho imponible a nivel general, puede hacerlo instrumentando medidas de compensación a favor de la respectiva CCAA. Pero lo que no se puede es que las CCAA

fijen un gravamen sobre hechos imponible gravados por el Estado, no sobre hechos imponible recogidos por los tributos locales que el Estado aprueba a favor de las haciendas locales.

### **3.1. Tipos básicos de gestión tributaria en España**

#### *A) La gestión estatal de los tributos establecidos y no cedidos por el Estado*

Los impuestos directos aprobados por el Estado son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio.

Los impuestos indirectos, son aquellos que gravan el consumo como manifestación de capacidad económica.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)<sup>33</sup> grava las rentas percibidas por las personas físicas en España. Se cede parcialmente la recaudación obtenida por el mismo a las CCAA, prácticamente se cede el 50 % de lo recaudado. La gestión tributaria del IRPF se lleva a cabo por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, ente de Derecho Público integrado en las Administraciones públicas centrales y adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaria de Estado de Hacienda<sup>34</sup>. Las competencias normativas son tanto del Estado como de las CCAA. Al Estado pertenecen las competencias generales y las CCAA tienen competencia en determinadas cuestiones.

El Impuesto sobre Sociedades (IS) grava la renta percibida por personas jurídicas y

---

<sup>33</sup>Con efectos 1 de enero de 1997 se ha cedido parcialmente el IRPF, de manera que no altera la casi exclusiva potestad gestora del Estado.

<sup>34</sup>Algunas reflexiones que anunciaban nuevas formas organizativas para la gestión tributaria pueden verse en el Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio que elabora el Ministerio de Economía y Hacienda, IEF. Madrid, 1990, pp. 159-164. Francamente proclives a la nueva organización se muestran DELGADO PACHECO, A., “*La creación de la Agencia de Administración Tributaria*”, Impuestos, núm. 5/1991, pp. 114 y ss. y DÍAZ YUBERO, F., e I. MARTÍNEZ GIL, “*La Agencia Estatal de Administración Tributaria: un avance en la modernización de las Administraciones Públicas*” HPE, núm.1, 1991, pp. 2 y ss. Y francamente recelosos son los comentarios al respecto de FERREIRO LAPATZA, J.J., “*Notas sobre la Agencia Estatal de Administración Tributaria*”, REDF, núm. 71/1991, pp. 401 y ss.; PITA GRANDAL, A.M., “*La Agencia Estatal de Administración Tributaria*”, REDF, núm. 71/1991, pp. 365 y ss. MARTÍNEZ LAGO, M. A., “*La Administración Tributaria y Financiera*”, IU, Madrid, 1993; BAENA AGUILAR, A., P. M. HERRERA MOLINA y F. SERRANO ANTÓN, “*La Agencia Estatal de Administración Tributaria: problemas de constitucionalidad*”, XV Jornadas de estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado. Madrid, 1994, pp. 1388-1399.

otros entes sin personalidad. La gestión de este impuesto se realiza desde la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la recaudación pertenece exclusivamente al Estado. Así mismo las competencias normativas sobre este impuesto son del Estado, no teniendo competencias normativas las CCAA.

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) grava las entregas de bienes y las prestaciones que se realizan en nuestro país. Es un tributo regulado íntegramente por normativa estatal y gestionada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. No existen competencias normativas para las CCAA, no obstante perciben el 50% de lo recaudado por las operaciones gravadas que hayan tenido lugar en su territorio.

Los Impuestos Especiales (IIEE) gravan consumos relacionados con el alcohol, tabaco, hidrocarburos, carbón, electricidad o medios de transporte. Algunos impuestos especiales como el alcohol, hidrocarburos, tabaco, electricidad, carbón, su gestión corresponde exclusivamente al Estado, mientras que la recaudación en muchos de ellos se comparte con las CCAA como es el caso del tabaco o el alcohol.

*B) La gestión compartida entre el Estado y las Corporaciones Locales de tributos establecidos por aquel y cuyo rendimiento corresponde a éstas.*

En este apartado destacamos tres impuestos; el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el impuesto sobre Actividades Económicas y el impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). Es el tributo que mayor recaudación genera a las CCAA. Han de pagarlo los titulares de derechos reales sobre bienes inmuebles.

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) grava el mero ejercicio en un Municipio de actividades económicas por empresarios o profesionales que no sean personas físicas y cuya cifra de negocios supere el millón de euros.

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) grava la titularidad de vehículos por parte de aquellas personas a cuyo nombre conste el permiso de circulación de vehículo, siendo así que cuando tales personas tengan su domicilio en un determinado Municipio habrán de tributar en el por dicho tributo.

La gestión estrictamente tributaria de estos tributos corresponde a las Corporaciones Locales, sin perjuicio de las posibilidades de delegación y colaboración que prevén los art. 7 y 8 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas

Locales<sup>35</sup>.

*C) La gestión compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas de tributos establecidos por aquél y cuyo rendimiento se cede total o parcialmente a las Comunidades Autónomas.*

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) hace tributar la obtención de bienes y derechos netos por negocios lucrativos, básicamente vía sucesión hereditaria o donación. Es un tributo estatal y fue de los primeros cuya recaudación se cedió a las CCAA. La gestión es prácticamente autonómica tanto en recaudación e inspección como en procedimientos sancionadores o de revisión

El Impuesto sobre el Patrimonio (IP) grava el patrimonio neto de las personas físicas a partir de un determinado umbral económico. Tiene una configuración y gestión estatal por su consideración de impuesto complementario al IRPF. Se cedió toda la recaudación producida por el mismo desde 1984 a las CCAA y a partir de 1996 se cedieron también competencias normativas.

La recaudación de alguno de los impuestos especiales, por ejemplo impuestos sobre el juego, impuesto sobre determinados medios de transporte, impuesto sobre la electricidad etc., se ha cedido en su totalidad a las CCAA, resultando que las competencias de gestión cedidas a tales entes territoriales son máximas salvo a lo que concierne al impuesto sobre electricidad, en el que no existen tales delegaciones de competencias de gestión.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). Este impuesto se compone de tres figuras impositivas: un tributo que grava las transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), un tributo que grava las operaciones societarias (OS), y por último un tributo que grava determinados actos jurídicos documentados (AJD). La recaudación de este impuesto, ITPAJD, que engloba a estas

---

<sup>35</sup>Vid. RUBIO DE URQUÍA, J. J., “*El sistema tributario local*”, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1989, pp. 20 y ss. RUBIO DE URQUÍA “*Las competencias de las Entidades Locales en la gestión tributaria. Delegación de competencias. Colaboración interadministrativa en la gestión fiscal*”, CEMCI, Granada, 1991, pp. 15 y ss. GONZÁLEZ GARCÍA, E., “*El procedimiento de gestión tributaria en la Hacienda local*”, en la misma obra colectiva recién citada, pp. 37 y ss., quien destaca el papel de los Consorcios para la Gestión e Inspección de las Contribuciones Territoriales, después reconvertidos a Centros de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria; LAGO MONTERO, J. M., “*El procedimiento de gestión tributaria. Modificaciones recientes. Incidencia en la hacienda local española*”, RIDT, núm. 5/1997, pp. 297-361; BARQUERO ESTEBAN, J. M., “*La gestión de los tributos locales; aspectos competenciales*”, Civitas, Madrid, 1998.

tres figuras impositivas es en su totalidad para las CCAA, si bien estas tienen reconocidas competencias normativas sólo en las modalidades de TPO y AJD, pero no en la de OS, que es de exclusiva competencia normativa estatal para evitar deslocalizaciones empresariales.

A juicio de la doctrina, la configuración de la distribución de potestades administrativas en los tributos cedidos responde a la idea de cotitularidad de competencias gestoras<sup>36</sup>.

*D) La gestión local de tributos creados por el Estado y cuyo rendimiento está cedido a las Corporaciones Locales.*

Nuestra Constitución permite establecer tributos a las Corporaciones Locales. El art. 140 de la CE recoge el principio de autonomía de los Municipios, si bien tal principio se refiere a la autonomía política de los mismos, pero esta conlleva un principio de autonomía financiera, pues no puede existir aquella sin ésta. Por otro lado el art 142 de la CE recoge “las haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado de las Comunidades Autónomas”.

Por otro lado, la armonización de las finanzas públicas ha de hacerse por una ley estatal, dado que las CCAA si bien pueden reconocer en sus leyes algunos instrumentos que afecten a las haciendas locales, sin embargo no pueden alterar la estructura de los tributos locales, pues así se manifestó en la STC 31/2010 de 28 de junio.

En el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales se recoge que los Entes Locales podrán cobrar sus propias tasas y contribuciones especiales en función de la creación, mejora o desarrollo de los servicios públicos prestados.

Este Texto Refundido reconoce como posibles recursos los siguientes:

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) grava las plusvalías correspondientes a los inmuebles urbanos en el momento de su transmisión lucrativa u onerosa.

---

<sup>36</sup>Vid. CHECA GONZÁLES, C., “La delegación de competencias administrativas del Estado a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos”, RHAL, núm. 38, 19983, pp. 309 y ss.; DELGADO GONZÁLEZ, A. F., “La coordinación y colaboración en la inspección tributaria. Especial referencia a los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”, CT, núm. 53, 1985, pp. 335- 336 y LINARES MARTÍN DE ROSALES, J., “ La delegación de la gestión en los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”, en XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 1986, pp. 216 y ss.

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) grava la capacidad económica puesta de manifiesto por llevar a cabo determinadas construcciones, instalaciones y obras en el ámbito territorial de los Municipios españoles.

El Impuesto sobre Cotos de Caza y Pesca (ICCP) grava los aprovechamientos cineemáticos y piscícolas que se realicen en su territorio.

#### *E) La gestión autonómica de tributos propios de las Comunidades Autónomas*

De acuerdo con el art 133.2 de la Constitución “las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”. Por otra parte el art. 156.1 de la CE establece “las Comunidades Autónomas gozaran 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”. El art. 157 de la CE recoge que los recursos de las CCAA estarán compuestos por “impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado” y por sus “propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”. Las CCAA obtendrán la recaudación total o parcial de los tributos aprobados por el Estado y que este les ceda. También las CCAA pueden crear sus propias figuras tributarias, estas no deben recaer sobre hechos imponible ya gravados por el Estado. Las CCAA podrán cobrar tasas por la concesión de uso de su dominio público o bien por prestación de servicios públicos. También podrán cobrar contribuciones especiales por la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos en su ámbito territorial. No podrán grabarse elementos patrimoniales situados fuera de cada CCAA, ni tampoco negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la CCAA.

Alguno de los impuestos propios de la Comunidad de Castilla y León son: Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión y el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos<sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup>Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, “*Capítulo III, Impuestos propios*”, en Ministerio de Hacienda y Función Pública, pp.139, 2016. Disponible en: <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonómica/Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202016.pdf>

*F) La gestión por las Diputaciones Forales en las Comunidades Autónomas de régimen especial de convenio o concierto.*

El régimen especial de tributario está conformado por dos Comunidades Autónomas: País Vasco y Navarra. La Constitución en el párrafo primero de la disposición adicional primera ampara y respeta los derechos forales de Navarra. En virtud de su régimen foral, la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico. Este Convenio es aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre. En ese acuerdo entre la Administración foral de Navarra y la Administración central del Estado se establece las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado<sup>38</sup>. En el art. 2 de la Ley 28/1990 se regula la potestad tributaria de Navarra. En este artículo se establece el respeto entre otras cosas: al principio de solidaridad, el respeto de las competencias atribuidas al Estado. A partir del artículo 9 de esta ley<sup>39</sup> se establece la regulación de los diferentes impuestos: IRPF, IP, IS, IRNR...etc.

En el caso del País Vasco, el sistema foral tradicional de Concierto Económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía. El Concierto Económico es un instrumento jurídico que regula las relaciones tributarias y financieras entre la Administración General del Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco. El Concierto Económico es aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo. En el artículo 1 de esta ley se establece que las instituciones forales del País Vasco podrán crear, regular su propio régimen tributario y a ellas corresponderá la *gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación*. *A partir del artículo 6 de esta ley<sup>40</sup> se establece la regulación de los diferentes impuestos: IRPF, IP, IS, IRNR...etc.*

---

<sup>38</sup>"Regímenes especiales de financiación autonómica", en Revista de Contabilidad y Tributación (CEF). Disponible en: <http://www.fiscal-impuestos.com/regimenes-especiales-financiacion-autonomica.html>.

<sup>39</sup>España. Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que aprueba el Convenio Económico entre el Estado y las Comunidad Foral de Navarra.

<sup>40</sup>España. Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

#### **4. BREVE REFLEXION SOBRE EL ACTUAL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA**

El actual sistema de financiación de las CCAA, es un sistema que está obsoleto, es un sistema complejo en el que también hay grandes alteraciones en la distribución de los recursos entre las Comunidades Autónomas, según los expertos<sup>41</sup>.

Este sistema de financiación autonómica lo comparten todas las CCAA excepto País Vasco y Navarra. La mayor parte de su financiación sale de los impuestos cedidos por el Estado y los compartidos con este. Las CCAA recaudan el 100% de los tributos sobre el Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Actos Jurídicos Documentados, el Juego entre otros. Reciben del Estado el 50% del IRPF y el IVA, el 58% de los impuestos especiales de Hidrocarburos, Tabaco y el Alcohol, pudiendo subir o bajar algún impuesto.

Por otro lado para las CCAA que no ingresan lo suficiente se crearon cuatro fondos. Un fondo para garantizar los servicios esenciales tales como; educación, sanidad y los servicios sociales. Estos servicios suponen el 80% de los recursos de las CCAA. Su reparto depende esencialmente del número de habitantes, edades, superficie entre otros factores.

El fondo de suficiencia lo sufraga el Estado para financiar otras competencias transferidas. Por último el fondo de competitividad y el fondo de cooperación se reparten entre las CCAA con menos rentas o menos pobladas.

Sobre los problemas del sistema de financiación autonómico a juicio de Ángel de la Fuente<sup>42</sup> el sistema funciona, pero tiene problemas bastantes grandes. A su juicio, estos problemas son: el problema de reparto de justicia, el mal reparto de los recursos, donde hay una diferencia muy grande entre unas Comunidades Autónomas y otras, una diferencia de 30 ó 35 puntos de Comunidades mejor financiadas y peor financiadas. Luego hay un problema de eficiencia que tiene que ver con la irresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas. También destaca la complejidad del sistema de financiación, la ausencia de un mecanismo de equilibrio vertical a la hora de repartir recursos entre las distintas Comunidades Autónomas.

Para reformar el sistema Ángel de la Fuente propone repartir de una forma mucho más igualitaria. Incrementar el grado de responsabilidad y control fiscal efectivos de las

---

<sup>41</sup>Conclusiones extraídas del congreso sobre financiación autonómica celebrado en S´ Agaró, organizado por FEDEA y la Fundación Olof Palme. Disponible en:

[http://economia.elpais.com/economia/2016/05/03/actualidad/1462288208\\_326738.html](http://economia.elpais.com/economia/2016/05/03/actualidad/1462288208_326738.html)

<sup>42</sup>Director de la Fundación de Estudios de Economía Aplicada, desde el 1 de abril de 2014.

Comunidades Autónomas, darles a entender a estas que si necesitan más dinero tienen que pedirlo a sus votantes, porque el Estado no va a seguir rescatando a las Comunidades Autónomas.

Para la reforma del sistema fiscal recientemente se anunció la constitución de un comité de expertos. La manera en que se designará ese comité de expertos será por las Comunidades Autónomas y el Estado. Ellos serán los que propondrán a los miembros del comité, entre personas de reconocido prestigio en el estudio de la financiación autonómica.

Algunas propuestas<sup>43</sup> para reformar el sistema de financiación son:

1. Definir bien la cantidad de gasto para poder hacer frente a los servicios transferidos. Para ello, deberán tenerse en cuenta algunos factores como por ejemplo la geografía, el envejecimiento de la población, la población entre otros.
2. Definir la cantidad de recursos que el Estado pondrá a disposición de las Comunidades Autónomas teniendo en cuenta algunos factores como el aumento del gasto sanitario debido al mayor envejecimiento de la población.
3. Cuantificar la recaudación de los tributos cedidos por el Estado que obtiene cada Comunidad Autónoma en relación a su índice de riqueza y grado de desarrollo.
4. Se debería de revisar y reformar los tributos tales como el impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones, el impuesto de bienes e inmuebles, el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Así mismo, hay que tener en cuenta que tal reforma del sistema de financiación autonómica deberá ir acompañada de una revisión de la financiación local.
5. También sería necesario volver a definir la regulación normativa en relación a los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas.

En relación a la tributación medioambiental, que son tributos propios y por tanto, cada Comunidad Autónoma lo regula de una forma diferente, pero cuyo hecho imponible es similar, se piensa que debería considerarse el hecho de que el Estado regule y por tanto unifique el marco normativo de la figura de la tributación medioambiental, aunque el 100% de la recaudación total sea para las Comunidades Autónomas.

---

<sup>43</sup>Disponible en: <http://www.economia3.com/2016/11/18/89092-89092/>

6. Para redefinir los recursos tributarios obtenidos por las Comunidades Autónomas y los cedidos por el Estado deberá de analizarse el concepto de población desde el punto de vista del principio de necesidad.

7. Deberá garantizarse el equilibrio en el reparto de recursos entre las Comunidades Autónomas, debiéndose hacer de una forma sencilla y transparente.

## CONCLUSIONES

Las conclusiones que se pueden extraer de este trabajo son las siguientes:

**Primero:** Las Comunidades Autónomas tienen autonomía financiera para establecer y exigir tributos. Esa autonomía financiera se recoge en la Constitución Española, en la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas y en los Estatutos de cada Comunidad Autónoma.

**Segundo:** Las Comunidades Autónomas para hacer frente a los gastos de sus Administraciones y de los servicios de los que son responsables cuentan con la recaudación de los impuestos transferidos por el Estado y que gestionan al 100%, con los impuestos que son recaudados por el Estado pero que éste cede un determinado porcentaje a las Comunidades Autónomas, las tasas y por los fondos.

**Tercero:** Nuestro sistema de financiación autonómico se basa en dos modelos: un modelo de régimen común y un modelo de régimen foral. A todas las Comunidades Autónomas excepto País Vasco y Navarra se aplica el régimen común regulado por la Ley 22/2009 de 18 de diciembre.

**Cuarto:** El actual sistema de financiación autonómica necesita reformarse. Una reforma que según muchos tenía que haber llegado mucho antes pero que el Gobierno no la llevo a cabo por la crisis que se vivió en España. Ahora que España ya se está recuperando se empieza a trabajar sobre la reforma del sistema fiscal.

**Quinto:** Los expertos opinan que el sistema fiscal ha de ser un sistema fácil de entender para el ciudadano medio, además ha de ser transparente, más equitativo. También entre las opiniones de los expertos está el de exigir más responsabilidad a las Comunidades Autónomas y control sobre sus ingresos y gastos.

Además gran número de expertos opinan que lo ideal para organizar la gestión tributaria sería integrar a todas las administraciones tributarias en un ente único, independiente y compartido. De tal manera que sería un sistema más eficiente en el cual ni el Estado ni

las Comunidades Autónomas tendrán el control exclusivo. Por otra parte se tienen dudas de que esto en la práctica llega a funcionar.

## BIBLIOGRAFIA

- ADAME, F. D., *“Tributos propios de las Comunidades Autónomas”*, Granada, 1996.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *“Comentarios a las Leyes Políticas”*, Edersa, Madrid, 1985.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *“Las Haciendas municipales en el Estado de las Autonomías”*, en AAVV, *“Autonomías y Financiación de las haciendas municipales”*, IEF, Madrid, 1982.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *“El poder tributario de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”*, RHAL, núm. 65/1992.
- Así funciona el sistema de financiación de las CCAA*”, en Expasión.com, 13/03/15.  
Disponibile en: <http://www.elblogsalmon.com/entorno/como-funciona-de-financiacion-autonomica>; <http://www.expansion.com/2013/10/18/economia/1382115373.html>
- BAENA AGUILAR, A., HERRERA MOLINA, P.M., y SERRANO ANTÓN, F., *“La Agencia Estatal de Administración Tributaria: problemas de constitucionalidad”*, XV Jornadas de estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Madrid, 1994.
- BARQUERO ESTEBAN, J.M., *“La gestión de los tributos locales; aspectos competenciales”*, Civitas, Madrid, 1998.
- BURGO TAJADURA, J.L., *“Origen y fundamento del régimen foral de Navarra”*, Diputación Foral de Navarra, 1968; *“La autonómica fiscal de Navarra”*, en Hacienda Pública Española, núm. 92, 1985.
- CALSAMIGLIA, X., *“La financiación de las CCAA y el principio de solidaridad”*, en Herri Ekonomiaz – Economía Publica, núm. 1, 1990.
- CALVO ORTEGA, R., *“Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero”*, HPE, núm. 1, 1970.
- CALVO ORTEGA, R., *“Crisis de la financiación autonómica”*, Aranzadi, Navarra, 2015.
- CASADO OLLERO, G., *“El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional)”*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981.
- CASTELLS, A., *“Autonomía y solidaridad en el sistema de financiación autonómica”*, en Papeles de Economía Española, FIES, 2000.

CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup>, “*Comentarios a la Constitución*”, Civitas, Madrid, 1985.

CAZORLA PRIETO, L.M., “*Poder tributario y Estado contemporáneo*”, IEF, Madrid, 1981.

CHECA GONZÁLES, C., “*La delegación de competencias administrativas del Estado a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos*”, RHAL, núm. 38, 19983.

Conclusiones extraídas del congreso sobre financiación autonómica celebrado en S´ Agaró, organizado por FEDEA y la Fundación Olof Palme. Disponible en: [http://economia.elpais.com/economia/2016/05/03/actualidad/1462288208\\_326738.html](http://economia.elpais.com/economia/2016/05/03/actualidad/1462288208_326738.html)

CONSEJO ECONOMICO Y SOCIAL DE CASTILLA Y LEON, “*La evolución de la financiación autonómica y sus repercusiones para la comunidad de Castilla y León*”, Consejo Económico y Social de Castilla y León, Valladolid, 2006.

DELGADO GONZÁLEZ, A. F., “*La coordinación y colaboración en la inspección tributaria. Especial referencia a los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas*”, CT, núm. 53, 1985.

DELGADO PACHECO, A., “*La creación de la Agencia de Administración Tributaria*”, Impuestos, núm. 5/1991.

DÍAZ YUBERO, F., e MARTÍNEZ GIL I., “*La Agencia Estatal de Administración Tributaria: un avance en la modernización de las Administraciones Públicas*”, HPE, núm.1, 1991.

Director de la Fundación de Estudios de Economía Aplicada, desde el 1 de abril de 2014.

FERREIRO LAPATZA J. J., “*La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*”, Escola d’ Administracio Publica de Catalunya, Generalidad de Cataluña, Barcelona, 1985.

FERREIRO LAPATZA, J.J., “*Notas sobre la Agencia Estatal de Administración Tributaria*”, REDF, núm. 71/1991.

*Financiación Autonómica*”, en Ministerio de Hacienda y Función Pública. Disponible en: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Financiacion%20Autonomica.aspx>

GALLASTEGUI M.C., y GALLASTEGUI, I., “*Un análisis económico de la Ley de Territorios Históricos*”, en Cuadernos de Sección de Ciencias Sociales y Económicas, Eusko Ikaskuntza.

GONZALES GARCIA, E., LEJEUNE VALCARCEL, E., “*Derecho tributario*”, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000.

GONZÁLEZ GARCÍA, E., “*El procedimiento de gestión tributaria en la Hacienda local*”, en la misma obra colectiva recién citada, pp. 37 y ss., quien destaca el papel de los Consorcios para la Gestión e Inspección de las Contribuciones Territoriales, después reconvertidos a Centros de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., “*Trattato di Diritto Tributario*”, vol. 2º, CEDAM, Padova, 1994.

Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio que elabora el Ministerio de Economía y Hacienda, IEF. Madrid, 1990.

LAGO MONTERO, J. M., “*El procedimiento de gestión tributaria. Modificaciones recientes. Incidencia en la hacienda local española*”, RIDT, núm. 5/1997.

LAGO MONTERO, J.M., GIL RODRIGUEZ, I., GUERVÓS MAÍLLO, M.A., ALONSO GALÁN, R., “*El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Comentario a la ley 22/ 2009, de 28 de diciembre, tras la sentencia del Estatuto catalán*”, Dykinson, Madrid, 2010.

LAGO MONTERO, J.M., LEJEUNE VALCARCEL, E., “*El poder tributario de las Comunidades Autónomas*”, Aranzadi, Pamplona, 2000.

LASARTE, “*Potestad legislativa*” pp. 1269.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E., “*Introducción al estudio de la representación en el Derecho Tributario*”, RDFHP, núm. 115/1975.

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que aprueba el Convenio Económico entre el Estado y las Comunidad Foral de Navarra.

LINARES MARTÍN DE ROSALES, J., “*La delegación de la gestión en los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas*”, en XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 1986.

- LOPEZ LABORDA, J., KOLLING, M., KNUPLING, F., PINA CUENCA, F., ANDERSON, G., *“La reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: perspectivas internacionales”*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2010.
- MARTÍN DELGADO, *“El Derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español”*, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, en Madrid, Marzo de 2001.
- MARTÍN QUERALT, J. C., LOZANO SERRANO, G., CASADO OLLERO, J. M., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *“Curso de Derecho Financiero y Tributario”*, Tecnos, Madrid, 1998.
- MARTÍN QUERALT, J., *“Comentario” al art 5 LGT.*
- MARTÍN QUERALT, J., *“La autonomía municipal en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”*, Civitas, REDF, núm. 35, 1982.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., POVEDA BLANCO, F., *“Derecho tributario”*, Aranzadi, Navarra, 2004.
- MARTÍNEZ LAGO, M.A., *“La Administración Tributaria y Financiera”*, IU, Madrid, 1993.
- MARTÍNEZ, A., *“Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas”*, Valladolid, 1996.
- MENÉNDEZ, A y YEBRA, P., *“Organización Territorial del Estado”*, Madrid, 1994.
- MERINO JARA, I., *“Derecho tributario: parte especial”*, Tecnos, Madrid, 2013.
- MITXELENA CAMIRUAGA, C., *“Financiación Autonómica y cohesión territorial”*, Thomson Civitas, Navarra, 2006.
- NÚÑEZ PÉREZ, G., *“Poder tributario y no sujeción tributaria”*, Secretariado de Publicaciones, Universidad de La Laguna, 1986.
- PEREZ DE AYALA, J.L., VILLAR EZCURRA, M., *“Estudios del sistema de financiación autonómica”*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2002.
- PITA GRANDAL, A.M., *“La Agencia Estatal de Administración Tributaria”*, REDF, núm. 71/1991.
- RAMALLO MASANET, J., *“El poder de gasto del Estado: subvenciones y orden competencial”*, DA, núm. 232 – 233, 1993.

RAMALLO MASANET, J., “*El reparto de competencias tributarias entre los distintos niveles o ámbitos de gobierno*”, MAEDF, Madrid, 1988 y REDF, núm. 60, 1988.

RAMALLO MASANET, J., “*La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas*”, REDC, núm. 39, 1993.

RAMALLO MASSANET, J., “*La incidencia de la Constitución Española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas*” en Revista Española de Derecho Constitucional, 1993.

RAMALLO MASSANET, J., y ZORNOZA PÉREZ, J., “*Sistema y modelos de financiación autonómica*”, en Perspectiva del Sistema Financiero, núm. 51, 1995.

“*Regímenes especiales de financiación autonómica*”, en Revista de Contabilidad y Tributación (CEF). Disponible en: <http://www.fiscal-impuestos.com/regimenes-especiales-financiacion-autonomica.html>

RODRIGUEZ BEREIJO, A., “*El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)*”, en Revista Española de Derecho Constitucional, núm.36, 1992.

RODRIGUEZ BEREIJO, A., “*Introducción al estudio del Derecho Financiero*”, IEF, Madrid, 1976.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “*Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las CCAA*”, en Revista española de derecho constitucional, núm. septiembre-diciembre, pp. 65-78.

RUBIO DE URQUÍA “*Las competencias de las Entidades Locales en la gestión tributaria. Delegación de competencias. Colaboración interadministrativa en la gestión fiscal*”, CEMCI, Granada, 1991.

RUBIO DE URQUÍA, J.J., “*El sistema tributario local*”, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1989.

SAINZ DE BUJANDA, F., “*Sistema de derecho financiero*”, vol. 1º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.

SANCHEZ SERRANO, L., “*El poder tributario de las Comunidades Autónomas*” pp. 102.

Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, “*Capítulo III, Impuestos propios*”, en Ministerio de Hacienda y Función Pública, pp.139, 2016. Disponible en: <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial>

[l/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202016.pdf](#)

SERENA PUIG, J.M., “*El régimen tributario de Navarra*”, en Hacienda autonómica y local, núm. 47/1986.

TORRES COBO, F., “*El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: análisis de su evolución y desarrollo*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990.

TORRES COBO, F., “*Los niveles competenciales de las CCAA*”, en Cuadernos de Actualidad, núm.3, 1995.

TORRES COBO, F., “*El sistema de financiación de las CCAA*”, en Monografías, núm. 89, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990.

YEBRA MARTUL – ORTEGA, P., “*El poder financiero*”, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1977.

ZANGARA.V., “*Limiti della funzione legislativa nell’ordinamento italiano*”, en Scr. Giur. In mem. V.E. Orlando, vol. II, 1957.

## JURISPRUDENCIA

STC de 20 de julio de 1981

STC de 16 de noviembre de 1981

STC de 4 de febrero de 1983

STC de 24 de julio de 1984

STC de 18 de diciembre de 1985

STC de 17 de febrero de 1987

STC de 26 de abril de 1990

STC de 4 de octubre de 1990

STC de 22 de enero de 1998

STC de 28 de junio de 2010