

EL EJECICIO DEL PODER TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y LA REPERCUSIÓN EN EL CIUDADANO.



**FACULTAD DE CC. SOCIALES, JURÍDICAS Y DE
LA COMUNICACIÓN**

4º DE GRADO EN DERECHO

AUTOR: PABLO MATEOS ALONSO

TUTOR: MARCO SANDULLI SALDAÑA

FECHA: Diciembre de 2015

EL EJECICIO DEL PODER TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y SU REPERCUSIÓN EN EL CIUDADANO.

Resumen.

El poder financiero de las Comunidades Autónomas encuentra su fundamento en el artículo 137. Se trata de un poder que se articula de un lado, en torno a las ideas de ingresos y gastos públicos y de otro lado entorno a una serie de principios que rigen la política financiera de dicho poder.

A su vez, la idea de los ingresos públicos está informada por una serie de principios, por lo que es necesario analizar cuáles de los principios que articulan los ingresos público repercuten de manera más directa en el ciudadano, con independencia de que éste se encuentre en una Comunidad Autónoma de régimen común o en una Comunidad Autónoma de régimen Foral.

Palabras Clave.

Poder financiero, poder tributario, Comunidad Autónoma, régimen común, régimen foral, cesión, autonomía financiera, solidaridad, coordinación, LOFCA, no confiscatoriedad y capacidad económica.

Abstract.

The financial power of Spain's autonomous communities finds its basis in article 137 CE. It is a power which is articulated on the one hand based on the ideas of income and public expenditure, and on the other based on a series of principles ruling the financial policies of said power.

At the same time, considering that the idea of public expenditure is informed by a number of principles, it is important to analyze which of the aforementioned principles articulating

public income affect the citizen in the most direct manner independently from whether it is within the jurisdiction of an autonomous community with a common rule or an autonomous community with a regional regional rule.

Key Word.

Financial power, taxing power, autonomous community, regional regime, transfer of rights, financial autonomy, solidarity, coordination, LOFCA, confiscatory, economic power.

INDICE.

1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. LOS SISTEMAS DE FINANCIACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL	
2.1 Breve reseña al procedimiento de creación de las Comunidades Autónomas..	3
2.2 Comunidades Autónomas de régimen común.....	6
2.1.1 <i>Régimen económico-fiscal canario.....</i>	<i>10</i>
2.1.2 <i>Régimen fiscal de Ceuta y Melilla.....</i>	<i>10</i>
2.3 Comunidades Autónomas de régimen foral.....	11
2.2.1 <i>El Concierto Económico: País Vasco.....</i>	<i>11</i>
2.2.2 <i>El Convenio Económico: Navarra.....</i>	<i>13</i>
3. EL PODER FINANCIERO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	
3.1 El poder financiero de las Comunidades Autónomas en materia de gastos e ingresos públicos.....	15
3.2 Los principios propios del poder financiero de las Comunidades Autónomas.....	17
3.2.1 <i>El principio de autonomía financiera.....</i>	<i>18</i>
3.2.2 <i>El principio de solidaridad interterritorial.....</i>	<i>21</i>
3.2.3 <i>El principio de coordinación.....</i>	<i>23</i>
3.3 Límites al poder financiero de las Comunidades Autónomas.....	25
4. LA REPERCUSIÓN EN EL CIUDADANO	

4.1 El principio de capacidad económica.....	37
4.2 El principio de no confiscatoriedad de la norma tributaria. El procedimiento expropiatorio como límite a la propiedad privada.....	39
4.3 El problema de la doble imposición.....	42
5. CONCLUSIÓN.....	44
6. BIBLIOGRAFIA.....	46
6.1 Legislación.....	48
6.2 Jurisprudencia.....	49

1. INTRODUCCIÓN.

En este trabajo pretendo analizar dos cuestiones fundamentalmente, de un lado qué es y en qué consiste el poder tributario de las comunidades autónomas y, de otro lado, de qué manera este poder repercute en la capacidad económica del ciudadano.

El Diccionario de la Real Academia Española define el verbo poder en el sentido de tener capacidad para hacer algo. En lo que respecta al poder financiero, tanto la doctrina como el legislador han utilizado terminología dispar para referirse a este término¹. Así la doctrina moderna utiliza ha venido utilizando de manera indistinta los vocablos “poder” y “potestad”, mientras que la Ley General Tributaria utiliza la palabra “facultad”².

El modelo español de financiación de las Comunidades Autónomas es un modelo ecléctico entre los modelos Alemán o Estadounidense basados en un modelo federal que optan por la distribución de los ingresos a través de los impuestos entre los distintos niveles de gobierno, el modelo Italiano que se basa en un modelo regional. Pese a ser el modelo de financiación español un modelo intermedio entre los sistemas federales y regionalistas, es sin lugar a dudas, el modelo italiano el que “ha inspirado de forma más directa la redacción definitiva del texto constitucional como su desarrollo posterior en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas”³

Para poder comprender el poder tributario de las Comunidades Autónomas, hay que tener presente que hasta la promulgación de la Constitución Española de 1978 no existía el ente Comunidad Autónoma, por lo que es importante y esencial saber cuáles son los diferentes procedimientos de creación de las Comunidades Autónomas y una vez analizados éstos procedimientos tener en cuenta que es el propio Texto Constitucional en la Disposición

¹ LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*. Navarra: Editorial Aranzadi, SA., 2000

² Art. 12.3 LGT: “En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda.”

³ ADAME MARTINEZ, Francisco David. *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Granada: Editorial Comares, 1996

Adicional Primera la que contempla los privilegios en materia tributaria a los territorios histórico forales. Consecuencia de todo estos se llega a la creación del sistema financiero y tributario tal y como lo conocemos actualmente, formado por Comunidades de Régimen General o Común cuyo poder tributario se basa en la cesión total o parcial de impuestos estatales y por Comunidades de Régimen Foral o Especial cuyo poder tributario es más amplio que el del resto de Comunidades Autónomas y que se rige por lo dispuesto en los Convenios o Conciertos que estas Comunidades (País Vasco y Navarra) han firmado con el Estado.

De otro lado, el poder tributario de las Comunidades Autónomas se rige por una serie de principios específicos, a saber, autonomía financiera, solidaridad interterritorial y coordinación entre administraciones que rigen el funcionamiento de este poder.

Por lo que respecta a la repercusión en el ciudadano se debe tener en cuenta cuales son los principios jurídico-sustantivos que informan el derecho tributario y cómo estos principios se articulan en relación con el patrimonio y la renta de los contribuyentes. En definitiva, su capacidad económica.

2. EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

2.1 Breve reseña al procedimiento de creación de las Comunidades Autónomas.

Para poder comprender la existencia de varios sistemas de financiación autonómica – Comunidades Autónomas de régimen general, Comunidades Autónomas de régimen foral o especial y los supuestos especiales de Canarias, Ceuta y Melilla- es preciso, antes de analizar estos sistemas y el poder tributario de las Comunidades Autónomas, explicar de manera más o menos esquemática el procedimiento de creación de las distintas Comunidades Autónomas.

En este sentido, la Constitución Española no define cual es la estructura del Estado, sino que lo define en términos generales como un “Estado social y democrático de derecho” (artículo 1.1 CE) cuya “forma política es la Monarquía parlamentaria” (artículo 1.3 CE). No obstante, cuando tiene que definir la forma de Estado –diversas formas de organización política, de configuración del Estado en su conjunto, a partir de las relaciones entre sus elementos constitutivos: poder, territorio y pueblo-, la Constitución se refiere a este respecto en términos confusos por lo que no es posible saber cuál ha sido la decisión del constituyente⁴.

Así, y siguiendo la idea del profesor PÉREZ ROYO, la estructura del Estado Español es el resultado de dos procesos: un proceso constituyente que no define la estructura del Estado, pero que es la base para su definición; y un proceso “estaconstituyente”, a través del cual acaba quedando definida la estructura del Estado.

El punto de partida de la organización territorial la encontramos en el reconocimiento del derecho a la autonomía que encuentra su límite en el principio de unidad (artículo 2 CE).

De este modo, y como señala de nuevo PÉREZ ROYO, “la Constitución posibilita una estructura descentralizada del Estado en función del ejercicio que hagan los titulares del derecho, las nacionalidades y regiones, del derecho a la autonomía”.

⁴ PÉREZ ROYO, Javier. *Curso de Derecho Constitucional*. Madrid: Marcial Pons, 2005

Por último, para ser capaces de comprender las peculiaridades del sistema financiero español es necesario tener presente cuáles son las diferentes vías de creación de las Comunidades Autónomas.

a) Artículo 143, la denominada “vía rápida”

El apartado 1 de este artículo diferencia cuáles son los posibles sujetos del derecho a la autonomía:

- provincias limítrofes con características históricas, culturales y económicas comunes;
- los territorios insulares;
- las provincias con entidad regional histórica.

Continúa el apartado 2 que para ejercer el derecho es preciso que tomen la iniciativa todas las Diputaciones provinciales interesadas o el órgano interinsular correspondiente y los dos terceras partes de los municipios que representen, al menos, a la mayoría del censo electoral de cada provincia o isla.

El plazo para da cumplimiento a estos requisitos es de seis meses desde el primer acuerdo adoptado por alguna de las corporaciones locales interesadas, no pudiendo reiterarse la iniciativa, en caso de no prospera, hasta pasados cinco años.

Las Comunidades Autónomas que se acogieron a esta vía de acceso a la autonomía son Cataluña, País Vasco, Galicia y Andalucía.

b) El procedimiento del artículo 151 de la Constitución –el procedimiento de “vía lenta”- y de la Disposición Transitoria Segunda.

El procedimiento contemplado en el artículo 151 es un procedimiento especial, cuyos requisitos para ejercer la iniciativa del proceso autonómico son más difíciles de cumplir.

La Constitución exige que la iniciativa además de por las Diputaciones o los órganos interinsulares correspondientes, por las tres cuartas partes de los municipios de cada una de las provincias afectadas que representen, al menos, la mayoría del censo electoral de cada

una de ellas y dicha iniciativa sea ratificada mediante referéndum por el voto afirmativo de la mayoría absoluta de los electores de cada provincia.

En relación con esta vía de acceso a la autonomía se acogieron a esta proceso el resto de Comunidades Autónomas.

La Disposición Transitoria Segunda reconoce de manera expresa la experiencia autonómica de la Segunda República, exonerando a “los territorios que en el pasado hubiesen plebiscitado afirmativamente proyectos de Estatuto de autonomía”, al entender que tal voluntad de constituirse en Comunidad Autónoma se acreditó de manera suficiente, por lo que no es necesaria su reiteración.

c) El procedimiento previsto en la Disposición Adicional Primera.

La Disposición Adicional Primera se limita a “respetar y amparar” los derechos históricos de los territorios forales añadiendo que “la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”.

En este sentido, parece claro que la Constitución se limite a tomar nota de las peculiaridades administrativas y fiscales subsistentes en éstos territorios, pero no se contemplaba la posibilidad de que al amparo de esta disposición algún territorio se constituyese en Comunidad Autónoma.

Sin embargo, en la práctica se dio esta situación, y con base en ella se dictaron la LO 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, y la LO 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía del País Vasco.

d) La cláusula de cierre.

A través del artículo 144 se reserva a las Cortes Generales, mediante ley orgánica, podrán, por motivos de interés nacional: la potestad de autorizar la constitución de una comunidad

autónoma cuando su ámbito territorial no supere el de una provincia y no reúna las condiciones del apartado 1 del artículo 143⁵.

Consecuencia de todo esto es la coexistencia de sistemas de financiación caracterizados por su asimetría. De un lado nos encontramos con el sistema de financiación foral, que encuentra su fundamento constitucional en la Disposición Adicional Primera y, de otro lado, el sistema de financiación común con las especialidades que presentan la Comunidad Autónoma de Canarias y las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.

2.2 Comunidades Autónomas de régimen común⁶

Es la propia Constitución Española de 1978 la que establece el marco general del sistema de financiación, en cuyo artículo 157.1 se enumeran cuáles son los recursos de los que disponen las Comunidades Autónomas. La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) se encarga de regular el régimen jurídico general del sistema de financiación y es la base sobre la que se han construido los diferentes modelos de financiación autonómica desde su entrada en vigor en 1980.

El sistema español se caracteriza por ser un sistema abierto y flexible, lo que ha permitido que a lo largo del tiempo se hayan sucedido diferentes modelos de financiación.

a) Primer periodo (1980 – 1986)

Se trata de un periodo transitorio, que comenzó con los primeros traspasos de competencias y finalizó en el año 1986. Se trata de un modelo caracterizado porque durante este periodo cuando una Comunidad Autónoma recibía un servicio público, ésta adquiría el derecho a que el Estado le transfiriera el coste efectivo de la prestación del servicio.

Durante este periodo se cedió a las Comunidades Autónomas la recaudación de impuestos sobre el patrimonio, sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales, actos jurídicos documentados y tasas sobre el juego. Estos impuestos se caracterizaban por seguir la

⁵ PÉREZ ROYO, Javier. *Curso de Derecho Constitucional*. Madrid: Marcial Pons, 2005.

⁶ ALONSO GIL, Miguel. *Hacienda Autónoma y Local*. Madrid: Universidad Carlos III, 2014, pp 1-6

normativa estatal, mientras que a las Comunidades Autónomas les correspondía, por delegación del Estado, la gestión, recaudación e inspección.

b) Segundo periodo (1987 – 1991)

Podemos referirnos a este segundo periodo cómo el primer modelo definitivo. Se establecen dos fórmulas de asignación de recursos, una aplicable a las Comunidades Autónomas que tenían transferidas competencias comunes y, otra para determinar la cantidad adicional de recursos a distribuir entre las Comunidades Autónomas que hubieran asumido competencias en educación. La fórmula de asignación de recursos se realizó en base a lo dispuesto en el artículo 13 del texto original de la LOFCA en base a: El coeficiente de población. El coeficiente de esfuerzo fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La cantidad equivalente a la aportación proporcional que corresponda a la Comunidad Autónoma por los servicios y cargas generales que el Estado continúe asumiendo como propios. La relación inversa de la renta real por habitante de la Comunidad Autónoma respecto a la del resto de España. Otros criterios que se estimen procedentes, entre los que se valorarán la relación entre los índices de déficit en servicios sociales e infraestructuras que afecten al territorio de la Comunidad Autónoma y al conjunto del Estado y la relación entre los costos por habitante de los servicios sociales y administrativos transferidos para el territorio de la Comunidad Autónoma y para el conjunto del Estado.

c) Tercer periodo (1992 – 1996)

En este periodo se diferenció entre las Comunidades Autónomas que habían adquirido la autonomía en base a lo dispuestos en el artículo 151.1 de la Constitución y las que habían accedido a ésta según lo dispuesto en el artículo 143.

En enero de 1992 fue aprobado el nuevo método de financiación, cuyo objetivo era aumentar la corresponsabilidad fiscal, haciéndose material este objetivo en 1993 a través de la firma del acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera. A través de este acuerdo las Comunidades Autónomas percibieron el 15% del importe total de las cuotas líquidas del IRPF ingresadas por los residentes en su territorio que hubieran sido devengadas en el ejercicio de referencia.

d) Cuarto periodo (1997 – 2001)

El esquema seguido durante este periodo es el mismo que el utilizado en el periodo 1992 – 1996, pero su estructura se vio modificada. Es en este momento cuándo se evoluciona de los tributos “cedidos” a los tributos “compartidos”. Es decir, en este nuevo periodo las Comunidades Autónomas y el Estado pasan a compartir las competencias normativas, aplicativas de los tributos y de obtención de la recaudación, cuyo objetivo fue otorgar a las Comunidades Autónomas mayor corresponsabilidad fiscal.

No obstante, este sistema de financiación no fue de aplicación general puesto que las Comunidades Autónomas de Andalucía, Extremadura y Castilla la Mancha no lo aceptaron, por lo que su modelo de financiación se basó en las cantidades entregadas a cuenta de acuerdo al sistema para el quinquenio 1992 – 1997.

e) Quinto periodo (2002 – 2008)

Este modelo de financiación se caracterizó por la generalidad al integrar la totalidad de competencias ejercidas por las Comunidades Autónomas, la estabilidad y la autonomía al aumentar las potestades de decisión de las Comunidades Autónomas en materia fiscal.

En este sistema se tomó como base el ejercicio 1999, siendo la financiación global de ese año el sumatorio de la financiación correspondiente a los siguientes bloques competenciales: a) competencias comunes, b) servicios sanitarios de la Seguridad Social, c) servicios sociales de la Seguridad Social.

En este periodo se produjo una nueva cesión de impuestos, debiendo de distinguir entre tributos cedidos con capacidad normativa y tributos cedidos sin capacidad normativa.

Dentro del primer grupo nos encontramos con: a) Tarifa autonómica del IRPF 33%, b) Patrimonio, c) Sucesiones y donaciones, d) Transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, e) Juego, f) Tasas afectas a servicios traspasados, g) Impuestos sobre determinados medios de transporte y, h) Impuesto venta a minoristas de determinados hidrocarburos. En el segundo grupo nos encontramos con: a) IVA 35%, b) Cerveza 40%,

Vino y bebidas fermentadas 40%, c) Productos intermedios 40%, d) Alcohol y bebidas derivadas 40%, e) Hidrocarburos 40%, f) Labores de tabaco 40% y, g) Electricidad 100%.

f) Modelo vigente (2009)

El modelo actual de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común se rige por lo dispuesto en la LOFCA.

El modelo de financiación de las Comunidades Autónomas, cómo hemos visto, se ha ido configurando en distintas fases, apostando progresivamente por la “corresponsabilidad fiscal”, en lugar de financiar a las Comunidades a partir de una simple participación en los ingresos estatales. Esta corresponsabilidad es fruto de la asimetría existente entre la autonomía financiera sobre el gasto que poseían las Comunidades Autónomas y la escasa autonomía sobre sus ingresos, al provenir estos, en origen, de transferencias estatales.

Las notas características de este modelo son:

1. Se refuerzan los principios de autonomía y corresponsabilidad a través del aumento de los porcentajes de tributos parcialmente cedidos y a través del incremento de las competencias normativas. Así mismo se refuerza la colaboración entre Administraciones tributarias, previéndose incluso la posibilidad de delegar en las Comunidades Autónomas la revisión en vía administrativa de los actos de gestión dictados por sus Administraciones tributarias.
2. El principio de suficiencia se materializa en el Fondo de Suficiencia Global, que permitirá garantizar la financiación de todas las competencias que han sido transferidas y complementará los recursos tributarios que no se integran en la financiación de la Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.
3. El refuerzo de la equidad se instrumentará a través del Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales que garantiza que todas las Comunidades Autónomas van a recibir los mismos recursos por habitante en términos de población ajustada. También contribuyen a incrementar la equidad del sistema los Fondos de Convergencia Autonómica –Fondo de Competitividad y Fondo de Cooperación- con el objetivo de avanzar en la convergencia en la financiación de

las necesidades de los ciudadanos, al mismo tiempo que se incentiva la autonomía y la capacidad fiscal.

2.1.1 Régimen económico-fiscal canario

Pese a que se rige por el modelo de financiación previsto para las Comunidades Autónomas de régimen común, la Disposición Adicional tercera de la Constitución y la Disposición Adicional cuarta de la LOFCA junto con el artículo 45 del Estatuto de Autonomía Canario y el Derecho Comunitario⁷, admiten la existencia de figuras tributarias que, pese a ser de titularidad estatal, son aplicados de manera exclusiva en las Islas Canarias. Supuesto que se da con el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y el Arbitrio sobre Importaciones y Exportaciones de las Islas Canarias (AIEIC). Por lo que al IGIC respecta, es la figura tributaria sustitutiva del IVA en este territorio, el AIEIC es un impuesto de naturaleza arancelaria destinado a proteger la producción local y cuya recaudación se destina a la financiación de las Corporaciones Locales del archipiélago. Por último, señalar que el IVA no es el único impuesto que no se aplica, pues tampoco se aplican determinados impuestos especiales que gravan las Labores del Tabaco, los Hidrocarburos, el Vino y Bebidas Fermentadas, ni sobre el Carbón⁸.

2.1.2 Régimen fiscal de Ceuta y Melilla

En estos supuestos, su especialidad reside en sus Estatutos de Autonomía aprobados por la Ley Orgánica 1/1995, de 13 de marzo, y por la Ley Orgánica 2/1995, de 13 de marzo, respectivamente, que declaran que subsistirán peculiaridades económico fiscales⁹. Su régimen fiscal es el contemplado para toda España en la Ley de Haciendas Locales, aunque el artículo 159.2 contempla una bonificación del cincuenta por ciento en la cuota de todos

⁷ Existen medidas específicas en favor del desarrollo de las regiones más lejanas de la Unión Europea, conocidas como «regiones ultraperiféricas»: Guadalupe, la Guayana Francesa, la Reunión, Martinica, Mayotte y San Martín (Francia), las Azores y Madeira (Portugal) y las islas Canarias (España). Este apoyo tiene como objetivo paliar las dificultades derivadas de la gran lejanía geográfica de estas regiones.

⁸ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. Valladolid: Thomson Reuters Lex Nova. 2013.

⁹ Disposición Adicional segunda de los Estatutos de Autonomía de Ceuta y Melilla.

los impuestos municipales exigidos. Así mismo, al no formar parte del denominado territorio arancelario de la Unión Europea¹⁰, no se aplicarán ciertos impuestos estatales como el IVA, los Impuestos Especiales de Fabricación, ni el Impuesto sobre el Carbón. No obstante, se exige el denominado Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación. Por último, en lo que a respecta a los impuestos estatales, la mayoría se aplican con una bonificación del cincuenta por ciento¹¹.

2.3 Comunidades Autónomas de régimen foral.

El País Vasco y la Comunidad Foral Navarra tiene un régimen financiero especial, cuyo fundamento constitucional se encuentra en el Disposición Adicional Primera de la Constitución.

En este régimen foral el sistema se caracteriza porque los territorios históricos del Navarra y el País Vasco tienen potestad para mantener, establecer y regular su régimen tributario¹².

2.2.1 El Concierto Económico: País Vasco

El primer Concierto Económico data de 1878 durante el reinado el Alfonso XII. Desde ese primer Concierto hasta al actual, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, han sido nueve los textos en los que éste se ha visto plasmado

El artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por la LO 3/1979, de 18 de diciembre señala que “las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País

¹⁰ La UE es una Unión Aduanera, es decir, sus 28 países miembros forman un territorio único a efectos aduaneros. Esto significa que: no se pagan derechos aduaneros sobre mercancías que se trasladan entre países de la UE, todos aplican un arancel aduanero común para mercancías importadas fuera de la UE las mercancías que se han importado legalmente pueden circular por toda la UE sin tener que pasar por más controles aduaneros. El territorio aduanero de la UE incluye los territorios de los siguientes países: España excepto: Ceuta y Melilla

¹¹ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. Valladolid: Thomson Reuters Lex Nova. 2013.

¹² ALONSO GIL, Miguel. *Hacienda Autónoma y Local*. Madrid: Universidad Carlos III, 2014 pp. 5-

Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios”.

El actual concierto económico ha sido modificado en dos ocasiones, la primera por la Ley 28/2007, de 25 de octubre, que adaptó la norma a las novedades introducidas en el ordenamiento jurídico tributario español en el periodo 2002 – 2007 y, la segunda modificación introducida por la Ley 7/2014, de 21 de abril, que adecua el concierto a la últimas modificaciones en el ordenamiento tributario estatal¹³

Desde un punto de vista normativo, en lo que a imposición directa se refiere, la Comunidad Autónoma del País Vasco cuenta con su propio Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹⁴. Además el propio Concierto atribuye a las haciendas forales la competencia para la exacción del Impuesto de la Renta de los No Residentes, aplicándoles la misma normativa del Estado, salvo si se trata de establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco, en cuyo caso les será aplicable la normativa relativa al Impuesto sobre Sociedades¹⁵.

¹³ En primer lugar, se conciertan los tributos de titularidad estatal creados en los últimos años (Impuestos sobre actividades de Juego, Impuestos sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radioactivos Resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica, etc.) En segundo lugar, se precisa la competencia para exigir la retención del gravamen especial sobre premios de loterías. En tercer lugar, se adapta el Concierto a la sustitución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Hidrocarburos por un tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos. Y, por último, se incorporan algunas mejoras técnicas y sistemáticas y de aspectos institucionales del Concierto.

¹⁴ El Impuesto sobre Sociedades aparece recogido en los artículos 14 y ss. del Concierto. El Impuesto sobre el Patrimonio en el artículo 24 y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el artículo 25.

¹⁵ Artículo 21.1 del Concierto Económico: El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante lo anterior, a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, les será de aplicación la normativa autónoma de este Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.

En lo que ha imposición indirecta se refiere, la armonización del IVA y de los Impuestos Especiales es prácticamente total, quedando restringidas las competencias a aspectos muy concretos sobre la gestión. Por el contrario el Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados “tendrá el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que se registrarán por la normativa común”.

Los Territorios Históricos han establecido determinados incentivos fiscales no previstos en la regulación común generando conflictos con algunas de las Comunidades Autónomas limítrofes y cuantiosa litigiosidad ante los distintos órganos jurisdiccionales, tanto nacionales como comunitarias. En este punto es reseñable la sentencia del TJUE cuya sala 3ª se pronuncia al respecto¹⁶

Por último, las competencias tributarias del País Vasco residen en las instituciones de sus tres territorios: Álava, Vizcaya y Guipúzcoa¹⁷.

2.2.2 *El Convenio Económico: Navarra.*

La Ley Orgánica 13/1982, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra reconoce la potestad de esta Comunidad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario dentro del sistema general. Se establece que las relaciones de orden tributario y financiero entre Navarra y el Estado vendrán reguladas por el sistema de Convenio. El vigente Convenio fue aprobado por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Al igual que ocurre con el Concierto Económico Vasco, el Convenio encuentra su fundamento en la Disposición Adicional Primera de la Carta Magna en la cual se “respetan y amplan los derechos históricos de los territorios forales”.

¹⁶ Vid. STJUE, de 9 de junio de 2011, sobre las “vacaciones fiscales vascas”.

¹⁷ ALONSO GIL, Miguel. *Hacienda Autónoma y Local*. Madrid: Universidad Carlos III, 2014 pp. 5-

El Convenio incluye la regulación del método de determinación de la aportación de Navarra al Estado, así mismo atribuye a la Comisión Coordinadora la competencia para terminar el “cupo”¹⁸, que para el año 2014 fue de 569 millones de euros.

Las principales características del Convenio son:

1. Navarra tienen la potestad de mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado y a las normas de coordinación establecidas. De este modo, le corresponden: la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, que se denominan tributos concertados, a excepción de los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
2. La potestad normativa sobre los citados tributos concertados de las administraciones que los recaudan está limitada en el propio convenio por las normas y principios de armonización fiscal y colaboración con el Estado, que se establecen con carácter general y para cada tributo.

¹⁸ El “cupo” es la aportación que Navarra paga al Estado en compensación por los servicios prestados en esta Comunidad.

3. EL PODER FINANCIERO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Tras analizar en el capítulo anterior el elemento constitutivo territorio, entraremos de lleno en el análisis del elemento constitutivo poder y en concreto el poder tributario, que es objeto de análisis en el presente trabajo.

La Constitución Española de 1978 asigna el poder político a los tres niveles de gobierno reconocidos como Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales¹⁹.

El fundamento del poder financiero²⁰ de las Comunidades Autónomas lo encontramos en el artículo 137 de la CE cuando hace referencia a “la autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”. Por tanto, mientras que el principio del poder financiero del Estado reside en la “soberanía”, la base del poder financiero de las Comunidades Autónomas está en la “autonomía”, tal y como aparece reflejada en el artículo 156.1 al establecer que “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”²¹

3.1 El poder financiero de las Comunidades Autónomas en materia de gastos e ingresos públicos.

En materia de gastos públicos “las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias”. Así, se puede extraer del artículo 156.1 del Texto Constitucional que las Comunidades Autónomas tiene libertad para decidir el destino de sus gastos en función de las competencias que legal y constitucionalmente les son atribuidas. Sin embargo, además de tener en cuenta los

¹⁹ Los artículos 2, 140, 142,156 y 157 de la CE se refieren a la titularidad del poder político por parte del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

²⁰ El Prof. LAGO MONTERO y la doctrina mayoritaria defienden la postura de que el poder financiero es una evidente manifestación del poder político, por lo que son titulares del poder financiero quiénes lo son del poder político.

²¹ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. Valladolid: Thomson Reuters Lex Nova. 2013

criterios de eficiencia y economía contemplados en el artículo 31.2 de la Constitución²², es preciso tener presente el límite cuantitativo de gasto, por lo que todas las Administraciones Públicas deberán de adecuar sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria²³.

Respecto al principio de estabilidad presupuestaria, podemos encontrar su fundamento constitucional en el artículo 135 de la Constitución Española redactado por el artículo único de la Reforma de la Constitución Española de 27 de septiembre de 2011 y que es desarrollado por la L.O 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, cuyas claves son las siguientes. En primer lugar, la nueva redacción del artículo 135 se refiere a “todas las administraciones”, sin exclusión alguna puesto que en el primitivo artículo 135 sólo se hacía referencia al “Gobierno” y por ende a la Administración Central.

En segundo lugar, las administraciones públicas “no podrán incurrir un déficit estructural que supere los márgenes establecidos por la Unión Europea”, como consecuencia del sometimiento al principio de estabilidad presupuestaria.

En tercer lugar, seguirá siendo una ley interna ordinaria la que autorice a las distintas administraciones a emitir deuda pública o a contraer crédito, pero “el volumen de deuda pública del conjunto no podrá superar el valor de referencia establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea”.

No obstante, “los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública sólo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado”²⁴.

²² Art. 31.2 CE: El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

²³ Art. 135.1: Todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria.

²⁴ PALMA FERNÁNDEZ, José Luis. “Claves de la reforma del artículo 135: Derecho constitucional para financieros (sobre joyas, collares y relojes). *Diario La Ley*, , Nº 7728, 2011, pp. 2-

En lo que a ingresos públicos se refiere, el poder financiero de las Comunidades Autónomas aparece recogido en el artículo 157, y es este precepto el que enumera los recursos de los que disponen las Comunidades Autónomas y establece limitaciones para la regulación de los mismos.

El punto 1 del citado precepto constitucional delimita de manera positiva el poder financiero de las Comunidades Autónomas en materia de ingresos públicos, al señalar que “los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: a) impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado. b) sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. c) transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. d) rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado. e) el producto de las operaciones de crédito.”

El número 2 del artículo 157 se encarga de delimitar negativamente el poder financiero de las Comunidades Autónomas al disponer que “no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.”

Por último, el apartado 3 contempla otra delimitación al poder financiero al otorgar al Estado la facultad armonizadora al referir que “mediante Ley Orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.”²⁵

3.2 Los principios propios del poder financiero de las Comunidades Autónomas.

Los principios constitucionales que se refieren específicamente al poder tributario de las Comunidades Autónomas son el principio de autonomía, el de solidaridad y el de coordinación.

²⁵ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. Valladolid: Thomson Reuters Lex Nova. 2013

3.2.1 El principio de autonomía financiera.

Para poder comprender mejor el concepto autonomía financiera es preciso realizar una serie de preguntas. En primer lugar ¿qué es autonomía financiera? En segundo lugar, ¿cuál es el contenido mínimo de la autonomía financiera? Y, por último, ¿qué entiende nuestro Tribunal Constitucional por autonomía financiera?

Respecto al primer interrogante, ni la Constitución Española, ni la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) recogen de manera expresa qué es la autonomía financiera. Sin embargo, el legislador se encargó de salvar este escollo pues es en la Exposición de motivos del Proyecto de Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas dónde se define la autonomía financiera como “capacidad de las Comunidades Autónomas para decidir tanto la estructura como el nivel de prestación de los servicios públicos, cuya competencia hayan asumido por entender que una situación en la que faltase cualquiera de ambos requisitos difícilmente podría calificarse de autonomía financiera²⁶”

En relación con la segunda cuestión, la doctrina no ha conseguido ponerse de acuerdo respecto a cuál es el contenido mínimo de la autonomía financiera. No obstante, sí es cierto que la mayoría de la doctrina defiende que se puede ser autónomo sin tener medios suficientes, pero que resulta inalcanzable tal autonomía sin la existencia de medios financieros suficientes²⁷.

Esta discusión acerca del contenido mínimo de la autonomía financiera no es exclusiva del derecho tributario español, sino que también ha sido planteada por la doctrina italiana, siendo el profesor DE MITA quien ha aportado el concepto a este respecto al entender ésta como el “poder de determinar los medios y los fines; poder de elaborar un propio presupuesto, como expresión de una voluntad política de perseguir objetivos propios en la

²⁶ Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados. I Legislatura Serie A. Proyectos de Ley. 11 de Julio de 1979. Núm. 66.

²⁷ ADAME MARTINEZ, Francisco David. Tributos propios de las Comunidades Autónomas. Granada: Editorial Comares, 1996.

forma considerada más adecuada a sus propias necesidades y con el empleo de los medios reputados más idóneos²⁸.

Por último, nuestro Tribunal Constitucional sostiene que para comprender la autonomía financiera es preciso tener presente tanto los ingresos como los gastos. En relación con los ingresos el Fundamento Jurídico Décimo Quinto de la Sentencia 4/1981, de 2 de febrero, vinculó la idea de soberanía a la existencia de recursos suficientes para el cumplimiento de sus funciones, vinculación que se realizó respecto a las Entidades Locales pero que considero perfectamente ampliable a las Comunidades Autónomas puesto que es el artículo 137 el que se refiere a la autonomía de ambos entes²⁹.

En relación con los gastos, es reseñable la Sentencia 63/1986, de 21 de mayo de, cuyo Fundamento Jurídico Noveno, que en síntesis viene a sostener que la autonomía financiera supone la competencia de las Comunidades Autónomas elaborar, aprobar y ejecutar sus propios presupuestos³⁰.

En lo que al derecho positivo se refiere, el principio de autonomía aparece recogido en el artículo 137 de la Constitución Española al proclamar la “autonomía para la gestión de sus propios intereses”. En este sentido puede observarse que mientras el fundamento del poder financiero del Estado proviene de la soberanía, el pilar fundamental del poder financiero de las Comunidades Autónomas lo encontramos en la autonomía, como refleja el artículo

²⁸ DE MITA, Enrico. «Autonomía finanziaria e potestà tributaria delle regioni a statuto normale», *Problemi economici e finanziari delle regioni*. Milano : Società editrice "vita e pensiero", 1966, pag. 109

²⁹ La Constitución no garantiza a las Corporaciones Locales una autonomía económico-financiera en el sentido de que dispongan de medios propios - patrimoniales y tributarios- suficientes para el cumplimiento de sus funciones. Lo que dispone es que estos medios serán suficientes, pero no que hayan de ser en su totalidad propios. Así lo expresa con toda claridad el art. 142 de la Constitución, al decir que las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas, y que se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de la participación en los del Estado y Comunidades Autónomas.

³⁰ Tal autonomía financiera implica, como reconoce el art. 44 del EAPV, la competencia de la Comunidad Autónoma vasca para elaborar, aprobar y ejecutar sus propios presupuestos, lo que entraña su competencia para decidir la estructura de su presupuesto de gastos de inversión y la ejecución de los correspondientes proyectos.

156.1 al señalar que “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 españoles³¹”.

Es en la LOFCA la encargada de establecer los criterios y demás aspectos generales de la financiación de las Comunidades Autónomas, en cuyo artículo 6.2 se establecen los límites al poder tributario, pues señala que “los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado”. A este respecto me pronunciaré más adelante cuando analice la “repercusión en el ciudadano” y en concreto cuando trate la problemática de la doble imposición. Así mismo, la base del actual modelo de financiación de las Comunidades Autónomas la encontramos en la cesión de tributos, cuya capacidad normativa se ha ido viendo ampliada en favor de las Comunidades Autónomas³². Por lo que respecta al alcance de esta cesión el artículo 11 se

³¹ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. “El marco constitucional de la financiación de las Comunidades Autónomas” *La reforma de los Estatutos de Autonomía*. Revista Jurídica de Castilla y León, 2003

³² Artículo 6.2 LOFCA: Cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas: a) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar y la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota. b) En el Impuesto sobre el Patrimonio, la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones. c) En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión. d) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», la regulación del tipo de gravamen en arrendamientos, en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes muebles e inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía; y en la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», el tipo de gravamen de los documentos notariales. Asimismo, podrán regular deducciones de la cuota, bonificaciones, así como la regulación de la gestión del tributo. e) En los Tributos sobre el Juego, la determinación de exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la aplicación de los tributos. f) En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, la regulación de los tipos impositivos. g) En el Impuesto sobre Hidrocarburos, la regulación del tipo impositivo autonómico.

En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo

refiere a él al señalar que sólo podrán ser cedidos bajo las condiciones que la LOFCA contempla, los siguientes impuestos: a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por ciento. b) Impuesto sobre el Patrimonio. c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. e) Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por ciento. f) Los Impuestos Especiales de Fabricación, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento de cada uno de ellos, excepto el Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto sobre Hidrocarburos. g) El Impuesto sobre la Electricidad. h) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. i) Los Tributos sobre el Juego. j) El Impuesto sobre Hidrocarburos, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento para el tipo estatal general y en su totalidad para el tipo estatal especial y para el tipo autonómico.

Una vez analizado el fundamento y el alcance del principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, en los dos siguientes apartados se estudiarán los principio de solidaridad y coordinación, que como iremos viendo son límites al principio de autonomía.

3.2.2 El principio de solidaridad interterritorial.

establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del 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; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.

Asimismo, en caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir por delegación del Estado la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión, en su caso, de los mismos, 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.

Lo previsto en el párrafo anterior no será de aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni en los Impuestos Especiales de Fabricación. La aplicación de los tributos, potestad sancionadora y revisión de estos impuestos tendrá lugar según lo establecido en el apartado siguiente.

Las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea.

Al principio de solidaridad se refieren de manera expresa los artículos 138.1, 156.1 y 158.2 de la Constitución Española³³.

Este principio de solidaridad supone un claro límite al principio de autonomía financiera, ya que el poder normativo de las distintas Comunidades Autónomas no pueden aprobar normas jurídico-financieras que provoquen desigualdades entre los españoles³⁴.

Por su parte, la LOFCA³⁵ contempla cuáles son los instrumentos encargados de garantizar la solidaridad interterritorial. Estos instrumentos son el Fondo de Compensación y las asignaciones para garantizar en todo el territorio español el nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales³⁶.

El Tribunal Constitucional ha señalado en relación con este principio que las “las Comunidades Autónomas carecen de una competencia específica para desarrollar, con cualquier alcance, los principios constitucionales de solidaridad e igualdad material, sí pueden, e incluso deben, por mandato constitucional, estatutario y legal, atender a la

³³ Artículo 138.1 CE: El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad, consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular.

Artículo 156.1 CE: 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.

Artículo 158.2 CE: Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso.

³⁴ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. “El marco constitucional de la financiación de las Comunidades Autónomas” *La reforma de los Estatutos de Autonomía*. Revista Jurídica de Castilla y León, 2003

³⁵ Vid. Artículos 13, 15 y 16 de la LOFCA

³⁶ ADAME MARTINEZ, Francisco David. *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Granada: Editorial Comares, 1996

realización de tales principios en el ejercicio de sus competencias propias³⁷”, y que “las Comunidades Autónomas estén obligadas a velar por su propio equilibrio territorial y por la realización interna del principio de solidaridad (art. 2.2 de la LOFCA), no descarga al Estado de tales deberes ni supone la privación del mismo de las competencias correspondientes, pues el propio art. 2.1 b) de la LOFCA dispuso que «la garantía del equilibrio económico, a través de la política económica general, de acuerdo con lo establecido en los arts. 40.1, 131 y 138 de la Constitución, corresponde al Estado, que es el encargado de adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español»³⁸.

3.2.3 El principio de coordinación.

Al igual que sucede con los principio de autonomía financiera y de solidaridad, el principio de coordinación encuentra su fundamento constitucional en el artículo 156.1. Por su parte la LOFCA se encarga de reconocer este principio en sus artículos 2 y 3.

Este principio significará que entre la Hacienda del Estado y las diferentes Haciendas de las Comunidades Autónomas deberán estructurarse los instrumentos jurídicos que permitan la información recíproca³⁹.

El principio de coordinación es, junto con el principio de solidaridad, límite del principio de autonomía financiera. Y, a su vez, se encuentra limitado tanto extrínseca cómo

³⁷ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre. Fundamento Jurídico Undécimo Primero.

³⁸ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 179/1985, de 19 de diciembre de 1985. Fundamento Jurídico Tercero.

³⁹ Artículo 149.1 14ª: El Estado tiene competencia exclusiva sobre Hacienda general y Deuda del Estado. Artículo 157: Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.

intrínsecamente. El límite extrínseco es consecuencia inevitable de la correspondencia presente en la aplicación de una misma materia en un mismo territorio⁴⁰.

Respecto a los límites intrínsecos podemos señalar que éstos son dos, el primero de ellos es, el principio de solidaridad y, el segundo, es el propio principio de coordinación.

En referencia al principio de coordinación se ha referido el Tribunal Constitucional al señalar que “la actividad financiera de las Comunidades se someta a las exigencias de la política económica general de carácter presupuestario dirigida a garantizar el equilibrio económico mediante las oportunas medidas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa”. Pero que “esta cláusula general no permite la adopción de cualquier medida limitativa de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas sino, en todo caso, de aquellas medidas que tengan una relación directa con los mencionados objetivos de política económica dirigidos a la consecución y mantenimiento de la estabilidad y el equilibrio económicos”⁴¹. Es decir, que las distintas Comunidades Autónomas deben de garantizar el equilibrio económico a través de la estabilidad económica, pero que la consecución de tal equilibrio y estabilidad económica no se puede conseguir a cualquier precio, sino que sólo se podrá hacer a través de los objetivos de política económica dirigidos a la consecución y mantenimiento de la estabilidad y el equilibrio económicos.

Así mismo, y como señala el profesor LASARTE ÁLVAREZ “la coincidencia dentro de una frontera nacional de varias esferas impositivas exige su coordinación. Por tanto un mismo hecho imponible no debe ser objeto de tributación múltiple. El criterio de racionalidad que implica todo sistema tributario y la necesidad de un equitativo reparto de la carga fiscal, de modo que queden gravadas todas las manifestaciones de capacidad económica y todas ellas soporten una equivalente detracción fiscal”⁴².

⁴⁰ ADAME MARTINEZ, Francisco David. *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Granada: Editorial Comares, 1996

⁴¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 63/1986, de 21 de mayo. Fundamento Jurídico Undécimo Primero

⁴² LASARTE ÁLVAREZ, Javier. “La Financiación de las Comunidades Autónomas” *Revista de Documentación Administrativa*, número 181, 1979, pág. 431.

De este modo, lo que se trata de hacer a través del principio de coordinación es evitar la doble imposición de manera que un hecho imponible que ya está siendo sometido a tributación por el Estado no sea nuevamente gravado por un tributo autonómico.

3.3 Límites al poder financiero de las Comunidades Autónomas.

El profesor LAGO MONTERO sostiene la idea de que “el poder financiero de las Comunidades Autónomas es un poder limitado. De este modo, los límites se pueden agrupar en:

- a) Límites derivados de los principios constitucionales sobre la normación.
- b) Límites derivados de los principios constitucionales de justicia tributaria.
- c) Límites derivados de los principios constitucionales de distribución de las competencias.
- d) Límites derivados de la naturaleza de ente territorial de las Comunidades Autónomas”⁴³.

a) Límites derivados de los principios constitucionales sobre la normación.

Las Comunidades Autónomas encuentran en el ejercicio de su poder tributario un requisito de carácter formal de obligatorio cumplimiento: la reserva de ley.

El artículo 134 del texto constitucional prevé la prohibición de crear tributos por vía de Ley de Presupuestos. A este respecto el Tribunal Constitucional sostiene que tal prohibición no ampliable al plano autonómico ya que “la tesis que sostiene que el segundo inciso del art. 134.7 C.E. no es de aplicación a las leyes de presupuestos de Navarra. Un análisis sistemático de los distintos apartados del mencionado precepto constitucional revela claramente que lo que en él se consagran son diversos requisitos procesales y materiales relativos a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Concretamente, se especifican los órganos generales del Estado titulares de su elaboración, examen, enmienda y aprobación; su carácter anual; el contenido necesario de las mismas; su prórroga forzosa; la prohibición de crear tributos; la exigencia de una previa ley tributaria sustantiva habilitante para poder modificarlos; etc. [...] De su dicción literal se desprende, pues, con toda

⁴³ LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*. Navarra: Editorial Aranzadi, SA., 2000.

claridad que las reglas contenidas en el art. 134 C.E. tienen como objeto directo la regulación de una institución estatal, en concreto, de una fuente normativa del Estado, entendido este último término en sentido estricto, es decir, como sinónimo de organización central o general del Estado. En suma, pues, del segundo inciso del art. 134.7 C.E. no puede inducirse un principio general, de prohibición de modificar tributos por medio de las leyes de presupuestos autonómicas o forales sin la previa habilitación de una ley tributaria sustantiva”. Y, que “en definitiva, en el ordenamiento jurídico hoy vigente ninguna disposición integrada en el bloque de la constitucionalidad impide que el Parlamento de la Comunidad Foral de Navarra mediante la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad pueda modificar los tributos. Basta esta constatación para rechazar la premisa de la que parte el razonamiento que sirve de base a la cuestión planteada y, en consecuencia, para concluir que desde la perspectiva en la que se ha suscitado la presente cuestión ninguna tacha de inconstitucionalidad puede hacerse a los preceptos impugnados”⁴⁴.

Por su parte el Fundamento Jurídico Único segundo párrafo de las Sentencia 149/1994, de 12 de mayo, que al referirse que “la cuestión ha de ser desestimada, puesto que este Tribunal en su reciente Sentencia 116/1994 ha declarado que el inciso 2. del art. 134.7 C.E. no es de aplicación a la Comunidad Foral de Navarra. Según dicha Sentencia, a la que cabe remitirse para dar por reiterado un razonamiento más detenido, «del segundo inciso del art. 134.7 C.E. no puede inducirse un principio general, de prohibición de modificar tributos por medio de las leyes de presupuestos autonómicas o forales sin la previa habilitación de una ley tributaria sustantiva» (fundamento jurídico 5.). Añadiendo que «en el ordenamiento jurídico hoy vigente ninguna disposición integrada en el bloque de la constitucionalidad impide que el Parlamento de la Comunidad Foral de Navarra mediante la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad pueda modificar los tributos» (Fundamento Jurídico 9)”.

Si bien es cierto, en sendas Sentencias el Magistrado Gabaldón López formuló voto particular al respectos sosteniendo que el fallo debería haber sido la declaración de inconstitucionalidad de la Ley de Presupuestos de la Comunidad Foral de Navarra debido a

⁴⁴ SENTENCIA del Tribunal Constitucional 116/1994, de 18 de abril de 1994. Fundamentos Jurídicos Quinto y Noveno

que la creación y modificación de tributos se ha de realizar a través de una Ley sustantiva y no por Ley de presupuestos, tal como prescribe el artículo 134.7 CE.

En relación con los Reglamentos autonómicos, su papel en la regulación de los tributos propios de las autonomías es semejante al de los Reglamentos estatales encargados de regular los tributos de éste. La potestad reglamentaria autonómica la ejercen los órganos que los Estatutos de Autonomía, los Consejos de Gobierno o los Consejos Ejecutivos se la atribuyan.

Por último, la prohibición de iniciativa legislativa popular en materia tributaria aparece contemplada en el artículo 87.3 de la Constitución es aplicable de manera lógica a los tributos propios de las Comunidades Autónomas.

b) Límites derivados de los principios constitucionales de justicia tributaria.

Los principios constitucionales de justicia tributaria aparecen contemplados en el artículo 31.1 de la Constitución Española y afectan a todo tipo de tributo ya sea autonómico o estatal, ya que son principios predicables al conjunto del sistema tributario español.

El principio de capacidad económica es el principio más relevante del ordenamiento jurídico. No obstante, este principio requiere de una serie de exigencias para su aplicación:

- Mayor imposición sobre la renta y el patrimonio que sobre el consumo, porque la imposición directa mide mejor la capacidad económica de quien está obligado a pagar los impuestos.
- Tratamiento más favorable de las rentas del trabajo que de otro tipo de rentas.
- Irretroactividad de las leyes tributarias.
- Inmediatez en las percepciones.

El principio de igualdad tributaria no se puede equiparar con la igualdad ante la ley del artículo 14 CE, puesto que la igualdad tributaria no significa contribución aritmética de todos los ciudadanos sino ausencia de discriminaciones arbitrarias⁴⁵. Tanto doctrina como jurisprudencia del Tribunal Constitucional consideran que el artículo 14 hace referencia a la

⁴⁵ LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*. Navarra: Editorial Aranzadi, SA., 2000.

igualdad ante la ley, mientras que el artículo 31.1 trata de preservar la igualdad en la ley⁴⁶. En este sentido la Sentencia 91/2007, de 7 de mayo sostiene en su Fundamento Jurídico Primero que “la desigualdad que se imputa a la liquidación impugnada se basa en un dato objetivo y no en circunstancias subjetivas, razón por la cual la cuestión planteada debe encajarse en el art. 31.1 CE, y no el art. 14 CE, y, por tanto, el amparo debe denegarse, pues, en aplicación de los arts. 53.2 CE, y 41 y 50.1 b) LOTC, la demanda se deduce contra derechos o libertades no susceptibles de amparo constitucional, como es la igualdad tributaria del art. 31.1 CE.”

El principio de generalidad aparece contemplado de forma implícita, en cuya virtud todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sin discriminaciones infundadas.

Se entiende por progresividad como aquella característica según la cual a medida que aumenta la riqueza aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza. Este principio afecta al conjunto del sistema tributario pero no a cada uno de los tributos considerados de manera individual.

El principio de no confiscatoriedad es difícil de perfilar, aunque se puede sintetizar entendiendo que la acción conjunta de todos los tributos – estatales y autonómicos – no puede agotar la riqueza gravada. Se trata de una prohibición que se refiere tanto a todas y cada uno de las figuras tributarias individualmente señaladas, como al sistema tributario en general.

Por último, el principio de seguridad jurídica requiere de una serie de exigencias – certeza jurídica, estabilidad normativa e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en los planos normativo y aplicativo – que son de necesaria observancia en nuestro sistema tributario.

c) Límites derivados de los principios constitucionales de distribución de las competencias.

⁴⁶ Vid. Sentencias del Tribunal Constitucional 126/1987, de 16 de julio; 19/1988, de 16 de febrero; 45/1989, de 20 de febrero; 76/1990, de 26 de abril; 54/1993, de 15 de febrero; 159/1997, de 2 de octubre.

1) *El poder tributario del Estado como límite del poder tributario de las Comunidades Autónomas.*

La Constitución Española no distribuye la materia tributaria a normativizar por el poder central, regional y local.

A falta de espacio imponible que atribuir a las Comunidades Autónomas, el legislador se limitó a reconocerles una genérica autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias, y a posponer el concreto ámbito de poder tributario normativo que a ellas corresponde, con la excepción del reconocimiento de los derechos históricos forales.

Es la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas la que trata de concretar cuál es la extensión de la autonomía tributaria normativa que enuncia la Constitución. Así el artículo 6.1 LOFCA dispone que “Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”. Esto es, que las Comunidades Autónomas pueden crear nuevos tributos.

No obstante, los siguientes apartados del artículo 6 condicionan y limitan ese poder tributario normativo. Así, el artículo 6.2⁴⁷ sostiene la idea de que las Comunidades Autónomas no pueden crear cualquier tributo nuevo. De este modo, se sienta un principio de preferencia estatal en la definición de hechos imponibles que sirve como medio para conservar la unidad fiscal del Estado.

Las distintas interpretaciones que se han realizado sobre el citado precepto pueden agruparse en dos grandes grupos, el primero entiende por hecho imponible la riqueza gravada, de tal manera que quedaría prohibido cualquier tributo autonómico que gravase riquezas ya gravadas por el Estado.

El segundo grupo entiende que el termino hecho imponible empleado en el artículo 6.2 LOFCA hay que interpretarlo en el sentido de que sólo se prohibirá aquel tributo

⁴⁷ Artículo 6.2 LOFCA: Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

autonómico cuyo hecho imponible fuera exactamente idéntico al de un tributo estatal ya existente.

De todo lo expuesto se deduce que lo que establece el artículo 6.2 LOFCA es una prohibición de equivalencia entre tributo autonómico y tributo estatal. Esto es, que las Comunidades Autónomas y Estado no pueden crear tributos que graven el mismo hecho imponible.

A pesar del vaciado que se ha producido en la prohibición del artículo 6.2 LOFCA gracias a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional⁴⁸, lo cierto es que las Comunidades Autónomas parecen haber interpretado el precepto en su sentido más prohibitivo. Sobre esta materia y sobre el principio de capacidad económica se tratará más adelante en el presente trabajo.

Con la expresión “vaciado” trato de referirme a un vaciado en la limitación que el primitivo artículo 6.2 contemplaba, pues sólo podían dictarse nuevos tributos autonómicos cuando sobre el hecho imponible no estuviera gravado ya por el Estado. Con la modificación de este precepto a través de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, el nuevo artículo 6.2 abre más el círculo a la hora de crear nuevos tributos autonómicos pues en el caso de que el Estado establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónoma, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas. Es decir, lo que prohíbe el artículo 6.2 es la duplicidad de hechos imponibles, no la posibilidad de que sobre un mismo objeto imponible pero con hecho imponible distinto las Comunidades Autónomas establezcan impuestos.

Para que las Comunidades Autónomas ejerzan su poder tributario es precisa la previa retirada del Estado de alguno de los impuestos que hoy grava en exclusiva. Este reparto no significa que Estado y Comunidades Autónomas tengan que atribuirse de manera exclusiva los tributos. También cabe la posibilidad de que el reparto se realice mediante el más simple expediente de compartir la tarifa aplicable sobre alguno de los tributos que integran nuestro sistema tributario.

⁴⁸ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 23 de marzo que declara constitucional el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas creado por la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria del Parlamento de Andalucía.

Con todo lo señalado, se puede decir que el actual sistema tributario normativo español se dirige hacia el sistema impositivo compartido, de potestad legislativa básicamente estatal, pero con cierta autonomía legislativa autonómica dirigida a regular un tramo de tarifa y algunas deducciones. Esta nueva dirección no rompe con el sistema tributario, sino que introduce en él el principio de autonomía normativa.

2) *La relación existente entre el poder tributario de las Comunidades Autónomas y el poder tributario de las Corporaciones Locales.*

El apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA dispone que “los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”.

Este precepto habilita a las Comunidades Autónomas a invadir materias reservadas a las Corporaciones Locales. El artículo 6.3 LOFCA permite un nuevo reconocimiento de potestad normativa del Estado a las Comunidades Autónomas, permitiendo el Estado que los tributos autonómicos invadas materias imposables locales⁴⁹.

d) Límites derivados de los principios constitucionales de justicia tributaria.

El Estado español se organiza territorialmente en municipios, provincias y Comunidades Autónomas que gozan todos ellos de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses (artículo 137 CE). Además, el Estado español forma parte de la Unión Europea, cuyo ordenamiento jurídico se integra en los Estados miembro, estableciendo limitaciones a la acción fiscal de éstos y de los entes territoriales que albergue cada uno de ellos.

1) *El principio de territorialidad.*

⁴⁹ LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*. Navarra: Editorial Aranzadi, SA., 2000.

El territorio es un clásico elemento configurador del poder tributario⁵⁰, de este modo, el artículo 157.2 CE establece que “las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios”. El artículo 9 LOFCA agrega: “Las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo sexto de esta Ley, los siguientes principios: a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma. b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo”. De esta manera, se repunta la voluntad del legislador de circunscribir las posibles medidas fiscales autonómicas a su respectivo ámbito territorial⁵¹.

2) *La no obstaculización de la libre circulación y establecimiento de personas, bienes y servicios.*

Dispone el artículo 139.2 de la Constitución Española que “ninguna autoridad podrá adoptar medidas que obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español”. De igual modo el artículo 157.2 señala que “las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios”. Son claros los mandatos constitucionales que prohíben la articulación de barreras fiscales. Estos preceptos tienen apoyo, en principios elementales del funcionamiento de la Unión Europea.

Los principios elementales del funcionamiento de la Unión Europea son la libre circulación de mercancías, la libre circulación de personas, la libre circulación de capitales y, la libre

⁵⁰ GARCÍA NOVOA, César. “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica” *La financiación en los Estatutos de Autonomía*. Madrid, Marcial Pons, 2008, pp 431-433.

⁵¹ LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*. Navarra: Editorial Aranzadi, SA., 2000.

circulación de servicios, cuyo fundamento y fin se encuentra en la creación de un “mercado interior común” y una Unión Económica y Monetaria⁵²

Respecto a la libre circulación de mercancías, antes de entrar a analizar en qué consiste esta libertad es preciso hacer una aproximación terminológica respecto del concepto “mercancía”. En este sentido el TJUE define mercancía como “aquellos productos valorables económicamente y susceptibles de ser objeto de transacciones comerciales⁵³”. Entrando ya en el estudio de la libre circulación de mercancías, esta libertad supone la prohibición de restricciones cuantitativas, ni medidas de efecto equivalente, ni de exacciones de efecto equivalente a un arancel aduanero. No obstante, el artículo 36 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea contempla una serie de excepciones a estas obligaciones cuyo alcance ha sido delimitado por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁵⁴.

Respecto a la libre circulación de servicios, ésta supone el acceso y ejercicio de actividades no asalariadas, ya sea mediante un establecimiento principal o secundario, en las mismas condiciones que los nacionales del Estado miembro del establecimiento y conforme a la legislación vigente en el mismo. Sin embargo, los artículos 51 y 52 del TFUE contemplan limitaciones al ejercicio de esta libertad, siendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el encargado de acotar la discrecionalidad y vaguedad conceptual presentes en estos preceptos⁵⁵

Por último, la libre circulación de capitales supone la suspensión de todas las restricciones al movimiento de capitales y a los pagos ordinarios pertenecientes a los residentes de los Estados miembro⁵⁶. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea define los “movimientos de capitales” como “aquellas operaciones financieras que pretenden la colocación o la

⁵² Artículo 26.2 TFUE: El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados.

⁵³ STJCE de 10 de diciembre de 1968.

⁵⁴ SÁNCHEZ, Víctor M. (dir.) *Derecho de la Unión Europea*. Barcelona: Huygens, 2011 pp. 215-227

⁵⁵ SÁNCHEZ, Víctor M. (dir.) *Derecho de la Unión Europea*. Barcelona: Huygens, 2011 pp. 239-249

⁵⁶ SÁNCHEZ, Víctor M. (dir.) *Derecho de la Unión Europea*. Barcelona: Huygens, 2011 pp. 251-256

inversión de la cantidad correspondiente y no la remuneración de una prestación⁵⁷”, o en palabras del profesor FERNÁNDEZ PONS, son “las transferencias de capital de carácter autónomo de un Estado miembro a otro Estado miembro, o dentro de un Estado miembro como contraprestación monetaria de otra transacción económica”.

Por su parte, el artículo 9 de la LOFCA en el apartado c) desarrolla estos principios para el ámbito de los impuestos autonómicos indicando que “no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo segundo, uno, a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades”. Como se ve, el artículo se preocupa de insinuar el problema de la libertad de establecimiento empresarial. Y también de remachar en el principio de no traslación extraterritorial de cargas tributarias, en cuya virtud una Comunidad Autónoma no puede establecer un tributo que, por traslación, termine soportándose en otra Comunidad.

3) *La ausencia de privilegios económicos.*

Señala el artículo 138.2 de la Constitución que “las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales”. En materia tributaria los Estatutos de Autonomía son fiel reproducción de la LOFCA. La prohibición a la que se hace referencia en el enunciado de este apartado hay que conectarla con la contenida en el epígrafe 1 del artículo 139, en cuya virtud “Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado”. Este mandato es expresión del principio general de igualdad y prohíbe la discriminación injustificada en el trato fiscal a personas y bienes. Tal y como se ha señalado, el principio de igualdad no significa igualdad aritmética. Lo que este principio de igualdad prohíbe es la discriminación fiscal injustificada que puede producirse dentro de cada Comunidad.

⁵⁷ STJC de 31 de enero de 1984

La prohibición de privilegios económicos supone la plasmación en sentido negativo, del principio de igualdad⁵⁸. Una desigual presión fiscal entre comunidades no significa vulneración del principio de igualdad, pues ello se traducirá en una desigual proyección del gasto público de las distintas comunidades comparadas y en una vulneración del principio de autonomía financiera consagrada en el artículo 156 de la Constitución.

En torno a esta cuestión el Tribunal Constitucional señaló que “no toda desigualdad de trato legal es discriminatoria, sino solo aquella que, afectando a situaciones sustancialmente iguales desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de una justificación objetiva y razonable”⁵⁹.

Por tanto, la idea de que las Comunidades Autónomas no tienen por qué ejercer las competencias de una manera idéntica, siempre que ello se lleve a cabo respecto a la Constitución, la LOFCA y los propios Estatutos de Autonomía, ya que el principio de igualdad no puede ser entendido como una uniformidad del ordenamiento⁶⁰. De este modo y en palabras del profesor LAGO MONTERO, “tal discriminación operaría si una Comunidad Autónoma estableciera medidas tributarias que favorecieran a sus residentes o productos y perjudicarían a los no residentes o a los productos ajenos a la Comunidad”.

4) *El respeto a los principios de la armonización fiscal comunitaria.*

La incorporación de España a la Unión Europea significa la integración en nuestro ordenamiento jurídico del ordenamiento jurídico comunitario. Tanto el Derecho comunitario originario como el derivado son fuentes del Derecho financiero español, que contienen limitaciones al poder normativo tributario de todos los entes públicos de la Unión Europea. Además, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha

⁵⁸ SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio. “La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y los principios de justicia tributaria”. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. Año nº 29, Nº 1, 2013, págs. 13-64.

⁵⁹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 227/1988, de 29 de noviembre. Fundamento Jurídico Octavo.

⁶⁰ GARCÍA MARGALLO Y MARFIL, José Manuel, MÉNDEZ DE VIGO Y MONTOJO, Iñigo, MARTÍNEZ PUJALTE LÓPEZ, Vicente. *Financiación de las Comunidades Autónomas y corresponsabilidad fiscal*. Valencia, Fundación Bancaixa, 1996.

ido concretando un conjunto de principios y objetivos de inexcusable observancia por parte de todos los Estados miembro⁶¹.

En relación con la materia tributaria, con la entrada de España en la Unión, las instituciones comunitarias impone a todos los poderes públicos el respeto de los principios comunitarios de armonización fiscal. Estos principios se plasman en límites al poder tributario estatal, autonómico y local, que se pueden sintetizar del siguiente modo. En primer lugar, queda prohibida a los poderes públicos españoles la adopción de medidas fiscales que produzcan efecto barrera; así como el establecimiento de medidas tributarias que perturben la aplicación del IVA. Y, en segundo lugar, queda prohibido a los poderes públicos españoles el establecimiento de ayudas de Estado. Prohibición que aparece reconocida en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dispone que “salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

Esta previsión es un claro límite al poder tributario de las Comunidades Autónomas, las cuales no podrán adoptar medidas tributarias que supongan una reducción de la carga fiscal a determinadas empresas o producciones a través de ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales.

No obstante, y para dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 19 de la LOFCA, es posible que “las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea”.

⁶¹ LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*. Navarra: Editorial Aranzadi, SA., 2000.

4. LA REPERCUSIÓN EN EL CIUDADANO.

Para poder comprender de qué manera el poder tributario de las Comunidades Autónomas repercute en el ciudadano estudiaremos en primer lugar qué es y en qué consiste el principio de capacidad económica, en segundo lugar el principio de interdicción o prohibición de confiscatoriedad de la norma tributaria y cómo este principio se relaciona con la propiedad privada y la expropiación forzosa administrativa y, en tercer y último lugar el problema que plantea la doble imposición.

4.1 El principio de capacidad económica.

El principio de capacidad económica aparece recogido en el artículo 31 de la Constitución Española que establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo [...]”. Es decir, que el deber de contribución al sometimiento de los gastos públicos, debe concretarse en cada obligado tributario en atención a su nivel de renta o riqueza⁶².

A su vez, la Ley General Tributaria en su artículo 3.1 reconoce que “la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos”.

Como señala un amplio sector doctrinal, entre los que se encuentran los profesores LAGO MONTERO y MENÉNDEZ MORENO, este principio jurídico-sustantivo de capacidad económica “es el principio más relevante del ordenamiento jurídico-tributario” de manera que el resto de los principios sustantivos – igualdad y generalidad, progresividad y no confiscatoriedad⁶³ - se articulan en torno a este principio⁶⁴.

Este principio de capacidad económica es un principio informador del derecho positivo financiero general, por lo que su alcance no queda restringido única y exclusivamente al

⁶² MERINO JARA, Isaac (dir.) *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Madrid: Tecnos, 2011

⁶³ En torno a todos y cada uno de los principios sustantivos se ha tratado en el presente trabajo en el apartado cuya rúbrica es *Límites derivados de los principios constitucionales de justicia tributaria*.

⁶⁴ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. Valladolid: Thomson Reuters Lex Nova. 2013

sistema tributario estatal, sino que se extiende de igual forma a las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales⁶⁵.

Así mismo, este principio significa que los tributos han de recaer sobre quienes puedan hacer frente a la carga económica derivada de su aplicación, cuya función principal es servir como presupuesto legitimador de los tributos⁶⁶.

El Tribunal Constitucional se ha encargado de perfilar el principio de capacidad económica. Sin embargo, la doctrina del Alto Tribunal no ha sido uniforme en cuanto al concepto capacidad económica. Así, en ocasiones la capacidad económica hace referencia a una capacidad real o cierta, es decir, una riqueza existente en cada sujeto llamado a tributar, supuesto que es contemplado en el Sentencia 27/1981, de 20 de julio, al señalar que “la capacidad económica es la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra⁶⁷”. Y, en otras ocasiones basta con que dicha capacidad económica exista como potencial o virtual, supuesto recogido en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, en la cual el Tribunal Constitucional sostiene que los propietarios de fincas rústicas que no son suficientemente explotadas, con independencia de los motivos de la infrautilización, deben tributar por la potencial renta que hubieran podido producir de haber aprovechado óptimamente el suelo. Es decir, con esta figura tributaria, creada por el Parlamento andaluz, lo que se hace es “penalizar” la infrautilización del suelo rústico de la Comunidad Autónoma, obligando al propietario de la finca a pagar por la falta de rendimiento de la misma⁶⁸.

Pese a la existencia de disparidad doctrinal en relación con qué puede ser susceptible de capacidad económica, la doctrina del Constitucional está de acuerdo respecto a lo que no es capacidad económica y así lo sostienen la Sentencia 221/1992, de 11 de noviembre y la Sentencia 193/2004, de 4 de noviembre al señalar que se vulnera el principio de capacidad económica cuando “el legislador establece tributos [...] cuya materia u objeto imponible no

⁶⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo.

⁶⁶ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. Valladolid: Thomson Reuters Lex Nova. 2013

⁶⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio. Fundamento Jurídico Cuarto.

⁶⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo. Fundamento Jurídico Duodécimo.

constituyen una manifestación de riqueza real o potencial⁶⁹”. Es decir, no se autoriza al legislador a gravar riquezas carentes de capacidad económica.

Para finalizar con este principio, y a modo de síntesis, señalar que podemos entender que por medio del principio de capacidad económica se concreta la obligación general de contribuir en atención al nivel de renta y de riqueza del contribuyente.

4.2 El principio de no confiscatoriedad de la norma tributaria

El principio de no confiscatoriedad aparece contemplado, al igual que el resto de principios sustantivos del poder tributario, en el artículo 31 de la Constitución Española, y es reconocido a su vez en el artículo 3 de la Ley General Tributaria. No obstante, más que un principio del poder tributario se puede decir que es un límite al mismo, puesto que el sistema tributario en ningún caso podrá tener alcance confiscatorio.

Este principio de no confiscatoriedad o límite a la confiscatoriedad del poder tributario, es un principio difícil de perfilar. Así nos podemos plantear la siguiente pregunta, ¿cuándo se entiende que un impuesto tiene alcance confiscatorio? A esta pregunta responde el Tribunal Constitucional al señalar que “la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible bajo el pretexto de contribuir”. Y continúa señalando en el párrafo siguiente que cabría apreciar alcance confiscatorio cuando “mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias, se llevara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedad”. Sin embargo, el propio Tribunal reconoce “la dificultad de situar mediante criterios operativos la frontera entre lo que es progresivo o justo, y lo que degenera en confiscatorio⁷⁰”.

A modo de ejemplo, en el sistema tributario español es la Ley sobre el Impuesto del Patrimonio la que establece un límite del “60 por 100 de la suma de las bases imponibles calculadas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁷¹”. Otro de los

⁶⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 de noviembre, Fundamento Jurídico Cuarto. Sentencia del Tribunal Constitucional 193/2004, de 4 de noviembre Fundamento Jurídico Quinto

⁷⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre, Fundamento Jurídico Cuarto.

⁷¹ Artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

criterios es el de preservar el patrimonio de los ciudadanos contribuyentes, lo que se traduciría en que los ciudadanos pudieran hacer frente al pago de tributos a través de su renta, sin afectar a los bienes de su propiedad⁷².

Dicho todo esto, se aprecia que resulta complicado poder determinar el alcance confiscatorio de una medida fiscal concreta. Por lo tanto, lo que se debe hacer es analizar el sistema tributario en su conjunto, comprobando si éste rebasa la capacidad económica del contribuyente al alcanzar tal magnitud que haga imposible su desarrollo personal⁷³. Por tanto, cuando se de este supuesto de extrema afección a la capacidad económica del contribuyente, sí que se podrá apreciar el carácter o alcance confiscatorio de la norma tributaria.

Tras analizar los que a mi modo de ver son los principios jurídico-sustantivos del derecho financiero y tributario que afectan de manera más directa al ciudadano, me gustaría plantear dos cuestiones en relación con ellos. La primera, ¿cuál es la relación existente entre el derecho de propiedad privada y el poder tributario? Y, la segunda ¿qué relación existe entre expropiación e imposición?

El derecho de propiedad privada se consagra en el Constitución Española en el artículo 33 que señala que “se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia”. Por su parte el derecho Civil defiende que la propiedad es un derecho real pleno. Este derecho de propiedad aparece reconocido en el Título II, Capítulo Primero del Código Civil, cuyo artículo 348 define la propiedad como “el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas en las leyes”. De la lectura de este precepto del Código Civil nos podemos plantear si es posible que la imposición pueda violar este derecho subjetivo puesto que las únicas limitaciones que puede sufrir este derecho deben de venir “establecidas en las leyes”.

A este respecto, ha señalado PALAO TABOADA que “normalmente la imposición no atenta contra la propiedad, pero que puede hacerlo cuando vaya dirigida contra

⁷² MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. Valladolid: Thomson Reuters Lex Nova. 2013

⁷³ MERINO JARA, Isaac (dir.) *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Madrid: Tecnos, 2011

determinados objetos de este derecho, encerrando en este supuesto medios semejantes a los de la expropiación⁷⁴.

De manera que el único límite existente entre la propiedad privada y el poder tributario es la no confiscatoriedad.

En relación con la expropiación, continua el artículo 349 del Código Civil diciendo que “nadie podrá ser privado de su propiedad sino por Autoridad competente y por causa justificada de utilidad pública, previa siempre la correspondiente indemnización”. Por su parte, la Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa, se encarga de regular de manera pormenorizada el procedimiento expropiatorio, quedando definido éste como aquel procedimiento legal adecuado para promover la transmisión imperativa de derechos y hacer efectiva la justa indemnización a favor de los titulares afectados, cuando así resulte necesario para asegurar la prevalencia del interés general cuando colisiona con el interés privado.

Respecto a la relación existente entre expropiación e imposición, podemos llegar a pensar que el procedimiento expropiatorio y el sistema impositivo del poder tributario son figuras semejantes, puesto que en ambos supuestos lo que se hace es limitar la capacidad económica de quienes están obligados a tributar o de quienes sufren el procedimiento expropiatorio. Sin embargo la expropiación o confiscación recae sobre derechos reales, mientras que el sistema tributario aunque afecta directamente en mayor o menor medida al derecho real de propiedad parte de un derecho de obligación⁷⁵”. Siendo definido este derecho como el vínculo o relación jurídica en la cual el acreedor (en este caso el Estado, la Comunidad Autónoma, la Provincia o las Corporaciones Locales) tiene derecho a exigir al deudor una determinada prestación consistente en dar, hacer o no hacer⁷⁶, de tal modo que a la falta de cumplimiento el acreedor puede procurarse satisfacción al interés frustrado

⁷⁴ PALAO TABOADA, Carlos. “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”. *Instituto de Estudios Fiscales. Hacienda y Constitución*. Madrid, Ministerio de Hacienda. 1979, págs. 278-320.

⁷⁵ CASANA MERINO, Fernando. “El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario” *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Noviembre/Diciembre 1991. Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas SA, 1991

⁷⁶ Artículo 1088 del Código Civil: Toda obligación consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa.

sobre los bienes del deudor, en el supuesto del ejercicio del poder tributario se abrirá el procedimiento de apremio con el fin de que las Administraciones vean satisfecho el impago de la obligación de tributar. Así mismo, mientras que en la expropiación el efecto directo e inmediato del procedimiento es el pago del justiprecio al particular, en el sistema impositivo no existe tal contraprestación económica directa por parte de las Administraciones, sino que lo que se recibe son los servicios que prestan las Administraciones y que se financian en todo o parte con lo recaudado a través del sistema tributario en su conjunto.

Por tanto, pese a que estas dos figuras comparten la esencia de afectar en mayor o menor medida al derecho de propiedad, son figuras totalmente dispares ya que en la expropiación no se tiene en cuenta el principio de capacidad económica mientras que este principio si se tiene en cuenta a la hora de regular el poder tributario. Además la función principal de la expropiación es la confiscación de un bien, esta confiscación no se puede dar en ningún caso en el poder tributario, ya que es principio informador y límite del mismo.

4.3 El problema de la doble imposición.

El, más que señalad, artículo 6 de la Ley de Financiación de la Comunidades Autónomas señala que “las Comunidades Autónomas no podrán establecer tributos que reciagan sobre hechos imposables sobre el Estado”.

El sector mayoritario de la doctrina señala que existe doble o múltiple imposición “cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado en dos o más ocasiones por el mismo hecho imponible en el mismo periodo de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario⁷⁷”. De modo que, para que exista doble o múltiple imposición debe existir identidad en el sujeto gravado, en el hecho imponible y en el tiempo; debiendo existir, sin embargo una pluralidad de sujetos con poder tributario.

Por su parte la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), define la doble imposición internacional como “el resultado de la aplicación de impuestos

⁷⁷ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Depalma, 1973.

similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto de una misma materia imponible y por un mismo periodo de tiempo⁷⁸.

En relación con este problema de la doble imposición, el Tribunal Constitucional en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo señala que por medio del impuesto que grava la infrutilización del suelo agrícola no se contempla esta posibilidad de doble imposición puesto que el hecho imponible que grava la figura tributaria del Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas aprobado por el Parlamento Andaluz, no grava el patrimonio de quien posea tierras que no estén siendo utilizadas de la manera más efectiva, ni la contribución rústica o pecuniaria. Además continúa señalando que “la existencia de dos figuras tributarias equivalentes entre Estado y Comunidad Autónoma arranca de una identificación entre los conceptos de materia imponible y hecho imponible que conduce a una interpretación extensiva del art. 6.2 de la LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene. Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso «para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria», según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes.⁷⁹

En conclusión, lo esencial de la doble o múltiple imposición es que una determinada manifestación de capacidad económica sea gravada en dos o más ocasiones por dos o más figuras tributarias sin importar que nombre reciba el tributo⁸⁰.

⁷⁸NACIONES UNIDAS, OCDE. *Convención modelo de las naciones unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. Nueva York, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, 2013.

⁷⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo de 1987, Fundamento Jurídico Décimo Cuarto.

⁸⁰ COFONE, Ignacio. *Economía de la doble imposición*. Colombia, Dikaion, 2011.

5. CONCLUSIONES.

Primera. Para poder entender el poder tributario de la Comunidades Autónomas es preciso tener presente la existencia de dos tipos de Comunidades Autónomas que ejercerán dicho poder de manera bien diferenciada. Así la Comunidades Autónomas de régimen común ejercerán su poder en función de lo dispuesto en la Ley General Tributara, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, sus respectivos Estatutos de Autonomía y la Constitución Española; mientras que las Comunidades Autónomas de régimen Foral basaran el ejercicio del poder financiera y, por tanto, su autonomía financiera en base a lo que recojan tanto en Convenio Económico como el Concierto Económico, sus Estatutos de Autonomía y la Constitución Española.

De manera que, pese a lo que pueda parecer a primera vista el residir en una Comunidad Autónoma de régimen Común o en una Comunidad Autónoma de régimen foral no afecta de manera demasiado directa en la repercusión en el ciudadano puesto que ambos modelos se rigen por los mismos principios informadores del derecho que son reconocidos en la Constitución Española. Que mientras la primeras se basan en lo señalado en la LOFCA y en el Ley General Tributaria, las Comunidades Autónomas de régimen foral se basan en lo que dispone el Convenio o Concierto Económico pertinente que no es otra cosa que un reflejo de las dos leyes anteriores pero teniendo en cuenta las particularidades que la Constitución contempla para estos territorios históricos

Segunda. Aunque los principios informadores particulares del poder tributario de las Comunidades Autónomas aparecen contemplados en la LOFCA, pudiendo pensarse que son principios que sólo rigen para las Comunidades Autónomas de régimen general, esto no es cierto puesto que son reflejo de los principios de solidaridad, coordinación y autonomía que aparecen reconocidos en la Constitución.

Tercera. El modelo financiero autonómico de la Comunidades de régimen común ha sufrido importante variaciones desde la entrada en vigor de la Constitución Española en 1978 que comenzó siendo un periodo transitorio con los primeros traspasos de competencias y que ha ido evolucionando hacia un sistema basado eminentemente en la cesión de tributos.

Cuarta. De los principios jurídico-sustantivos los que afectan de forma más directa en el ciudadano son la capacidad económica y la no confiscatoriedad. Puesto que si el sistema financiero no respeta el principio de capacidad económica y grava la totalidad de la renta de los contribuyentes entraría en colisión directa con el principio de no confiscatoriedad, convirtiéndose de esta manera el sistema financiero español en un sistema ablacionista o privativo y por tanto carente de todo fundamento puesto que vulneraría de base el Derecho a la Propiedad constitucionalmente previsto.

Quinta. En la actualidad el poder tributario de las Comunidades Autónomas no atenta contra los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por dos motivos. El primero de ellos es que apenas existen figuras tributarias propias de las Comunidades Autónomas y las que hay se refieren principalmente a figuras relativas al uso y aprovechamiento de las aguas y figuras relativas a la protección del medio ambiente. Así en Castilla y León tenemos el “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 vertedero” siendo en ambos casos el sujeto pasivo quienes exploten las instalaciones que generen el hecho imponible del impuesto. Y, el segundo motivo se basa en la existencia del principio de coordinación entre las diferentes Haciendas puesto que si una Comunidad Autónoma y el Estado gravan a un sujeto con dos impuestos diferentes cuyo hecho imponible sea sustancialmente el mismo se estaría contraviniendo lo dispuesto en el artículo 6.2 de la LOFCA.

No obstante, en relación con los impuestos cedidos la no violación de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad puede parecer menos clara ya que tanto el Estado como las Comunidades Autónomas disponen diferentes tramos respecto a un mismo hecho imponible. Sin embargo, como ya se ha señalado en este trabajo en ningún caso se agota la riqueza del sujeto pasivo y por tanto no se quebrantan los principios de no confiscatoriedad y de capacidad económica.

6. BIBLIOGRAFÍA.

- ADAME MARTINEZ, Francisco David. *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Granada: Editorial Comares, 1996
- ALONSO GIL, Miguel. *Hacienda Autonómica y Local*. Madrid: Universidad Carlos III, 2014
- BIGLINO, Paloma (Coord). *Lecciones de Derecho Constitucional. II*. Valladolid: Lex Nova, 2013
- CALVO ORTEGA, Rafael. *La reforma de las Haciendas Locales*. Valladolid: Lex Nova, 1991
- CASANA MERINO, Fernando. “El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario” *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Noviembre/Diciembre 1991. Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas SA, 1991
- CHECHA GONZÁLEZ, Clemente. *Propuestas para un nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, en materia de impuestos propios y cedidos*. Navarra: Aranzadi S.A, 2008
- COFONE, Ignacio. *Economía de la doble imposición*. Chia, Colombia, Dikaion, 2011
- GARCÍA MARGALLO Y MARFIL, José Manuel, MÉNDEZ DE VIGO Y MONTOJO, Iñigo, MARTÍNEZ PUJALTE LÓPEZ, Vicente. *Financiación de las Comunidades Autónomas y corresponsabilidad fiscal*. Valencia: Fundación Bancaixa, 1996.
- GARCÍA NOVOA, César. “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica” *La financiación en los Estatutos de Autonomía*. Madrid: Marcial Pons, 2008
- LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*. Navarra: Editorial Aranzadi, SA., 2000

- LASARTE ÁLVAREZ, Javier. “La Financiación de las Comunidades Autónomas” *Revista de Documentación Administrativa*, número 181, 1979

- LINDE PANIAGUA, Enrique. “Procedimiento de creación de las Comunidades Autónomas” *Documentación Administrativa*. Número 182, Abril-Junio 1979.

- LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, Enrique. *Crisis y renovación del concierto económico*. Bilbao: Ad Concordiam, 2005

- MARTIN QUERAL, JUAN. *Derecho Tributario*. Navarra: Editorial Aranzadi, SA., 2003

- MARTINEZ LAGO, Miguel Ángel. “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad. Dos problemas a propósito del Impuesto sobre Tierras Infratilizadas de la Comunidad Autónoma de Andalucía”. *REDF*. Número 60, año 1988.

- MARTINEZ LAGO, Miguel Ángel, “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confisactoriedad” *Gaceta Fical*, número 81, 1990.

- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. Valladolid: Thomson Reuters Lex Nova. 2013

- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. “El marco constitucional de la financiación de las Comunidades Autónomas” *La reforma de los Estatutos de Autonomía*. Revista Jurídica de Castilla y León, 2003

- - MERINO JARA, Isaac (dir.) *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Madrid : Tecnos, 2011

- NACIONES UNIDAS, OCDE. *Convención modelo de las naciones unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. Nueva York, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, 2013.
http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

- PAÍS VASCO. *Ekonomia Ituna = Concierto Económico*. Vitoria-Gasteiz: Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco, 2002

- PALMA FERNÁNDEZ, José Luis. “Claves de la reforma del artículo 135: Derecho constitucional para financieros (sobre joyas, collares y relojes). *Diario La Ley*, N° 7728, 2011

- PÉREZ ROYO, Javier. *Curso de Derecho Constitucional*. Madrid: Marcial Pons, 2005.

- PROYECTO DE LEY DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS
http://www.congreso.es/public_oficiales/L1/CONG/BOCG/A/A_066-I.PDF

- SÁNCHEZ, Víctor M. (dir.) *Derecho de la Unión Europea*. Barcelona: Huygens, 2011

- - VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires : Depalma, 1973

- VITO, Francesco (dir) *Problemi economici e finanziari delle regioni*. Milano : Società editrice "vita e pensiero", 1966

6.1 Legislación

- Constitución Española de 1978.
<https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>

- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=ES>

- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>

- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166>

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14392>
- Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1979-30177>
- Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-9969>
- Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1982-20824>
- Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1990-31117>

6.2 Jurisprudencia

Tribunal Constitucional

- Sentencia 27/1981, de 20 de julio.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/27>
- Sentencia 179/1985, de 19 de diciembre.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/559>
- Sentencia 63/1986, de 21 de mayo.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/626>
- Sentencia 37/1987, de 26 de marzo.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/769>

- Sentencia 126/1987, de 16 de julio.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/858>
- Sentencia 19/1988, de 16 de febrero.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/960>
- Sentencia 227/1988, de 29 de noviembre.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/1168>
- Sentencia 45/1989, de 20 de febrero.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/1251>
- Sentencia 76/1990, de 26 de abril.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/1501>
- Sentencia 150/1990, de 4 de octubre.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/1575>
- Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/2108>
- Sentencia 54/1993, de 15 de febrero.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/2183>
- Sentencia 149/1994, de 12 de mayo.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/2666>
- Sentencia 159/1997, de 2 de octubre.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/3424>
- Sentencia 193/2004, de 4 de noviembre.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/5198>

- Sentencia 91/2007, de 7 de mayo.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/6058>

Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

- Sentencia T.J.U.E. de 9 de junio de 2011
<http://portaljuridico.lexnova.es/jurisprudencia/JURIDICO/69632/sentencia-tjue-de-9-de-junio-de-2011-is-ayudas-fiscales-del-pais-vasco-exencion-por-creacion>