



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

El Principio de Igualdad en la Aprobación y Aplicación de los Tributos

Presentado por:

D^a. Jimena del Carmen Muñoz Casado

Tutelado por:

D. Antonio Arenales Rasines

Valladolid, 16 de julio de 2024

RESUMEN:

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene como objetivo último analizar si determinados tributos pueden o no incidir en el principio de igualdad de todos los españoles ante la ley.

Para ello se desglosará tanto el marco normativo estatal, como el autonómico, mencionando especialmente los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas, así como jurisprudencia nacional y europea.

PALABRAS CLAVE:

Tributo; Impuesto; Hecho imponible; Base imponible; Doble imposición; Estado; Hacienda pública; Principio de Igualdad; Principio de Ley;

ABSTRACT:

The ultimate objective of this Final Degree Project is to conclude, after an exhaustive legal analysis, whether or not certain taxes can affect the principle of equality of all Spanish citizens before the law.

To do this, both the state and regional regulatory framework will be broken down, especially mentioning the taxes transferred to the Autonomous Communities, as well as national and European jurisprudence.

KEY WORDS:

Tribute; Tax; Taxable event; Tax base; Double taxation; State; Public estate; Principle of Equality; Law Principle.

ÍNDICE:

| | |
|--|----|
| 1. INTRODUCCIÓN Y JUSTIFICACIÓN..... | 5 |
| 2. MARCO NORMATIVO | |
| 2.1. Principios informadores del Derecho Tributario..... | 7 |
| 2.2. Marco constitucional y legal del Sistema Tributario..... | 12 |
| 2.3. Regulación de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común..... | 15 |
| 2.3.1. Especial mención a las Comunidades Autónomas de País Vasco, Navarra, Canarias, Ceuta y Melilla..... | 20 |
| 2.3.2. Breve mención sobre la situación actual de Cataluña..... | 27 |
| 2.4. Regulación relativa al régimen local..... | 29 |
| 3. POSIBLE COLISIÓN ENTRE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y LOS TRIBUTOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS | |
| 3.1. Especial mención al Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD)..... | 35 |
| 3.2. Partidarios, detractores y críticos al ISD..... | 42 |
| 4. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA | |
| 4.1. Resoluciones judiciales en el marco nacional: La doctrina del Tribunal Constitucional..... | 46 |
| 4.2. Jurisprudencia en los tribunales europeos..... | 48 |
| 5. CONCLUSIONES..... | 51 |
| 6. Referencias bibliográficas..... | 55 |
| 7. Legislación manejada..... | 56 |
| 8. Doctrina del Tribunal Constitucional..... | 57 |
| 9. Páginas web..... | 58 |

ÍNDICE DE ABREVIATURAS.

Art. : Artículo

TC: Tribunal Constitucional.

TS: Tribunal Supremo.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

TRLHL: Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

LGT: Ley General Tributaria.

CE: Constitución Española

EEAA: Estatutos de Autonomía

LBRL: Ley 7/1985, reguladora de las bases del Régimen Local.

IVTM: Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica.

Acuerdo EEE: Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Tratado CE: Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea

LBRL: Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local.

ROF: Real Decreto 25/1986, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales.

TRRL: Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.

LOEP: Ley Orgánica 2/2012 de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera

IRPF: Impuesto sobre La Renta de las Personas Físicas

IVA: Impuesto sobre el Valor añadido

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

CCLL: Corporaciones Locales

EELL: Entidades Locales.

1. INTRODUCCIÓN Y JUSTIFICACIÓN.

Proclama la Constitución en su artículo 14 que todos los ciudadanos españoles son iguales ante la ley. El constituyente, no sólo hizo referencia a la igualdad como principio inspirador del ordenamiento jurídico en su totalidad, sino que, debido a su importancia y a la incidencia directa en la ciudadanía, quiso implementar en su artículo 31, el principio de igualdad tributaria, que supone un límite ante las disposiciones que resultaren contrarias a dicho principio.

Pero, ¿qué normas jurídicas pudieran ser contrarias a este principio de igualdad?

Pues bien, es lo que trata dilucidar el presente TFG, realizando de esta manera, un análisis sobre la situación tributaria en el Reino de España, desde una perspectiva tanto legal como fáctica, la dicotomía entre forma y materia, entre los hechos y el Derecho.

Para dicha cuestión es necesaria la mención expresa a los principios informadores del Derecho tributario, centrándonos, eso sí, en la piedra angular de este trabajo: La Igualdad Tributaria.

Para ello, desarrollaré minuciosamente una explicación sobre el marco normativo tanto estatal como autonómico en el ámbito tributario.

La estructuración del marco normativo para un estudio en profundidad, se ha atendiendo a las cuestiones fundamentales que darán luz a los sucintos interrogantes que en este trabajo se pretenden resolver:

Se explicarán los principios informadores del Derecho Tributario, así como el marco constitucional y legal del Sistema fiscal español, así como la regulación en materia de financiación de las Comunidades Autónomas, haciendo especial mención al régimen foral y a las particularidades de otras comunidades autónomas como Canarias, Cataluña, Ceuta y Melilla. Asimismo, se explicará la financiación relativa a los Entes Locales.

El epígrafe tercero versará sobre la posible colisión entre el Principio de Igualdad y los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, mencionando particularmente al impuesto quizá más polémico de nuestro sistema tributario, considerando, eso sí, tanto las opiniones de los partidarios, como a los detractores, e implementando las críticas desplegadas por ambos: El impuesto de Sucesiones y Donaciones.

En el siguiente apartado del índice consistirá en la exposición de la jurisprudencia nacional e internacional, teniendo en cuenta los fallos de los tribunales europeos, así como las cuestiones relativas al sistema hacendístico en el Reino de España.

Por último, y para finalizar, se recopilarán las conclusiones, así como las referencias bibliográficas, la legislación manejada y las páginas web.

2. MARCO NORMATIVO.

2.1 Principios informadores del derecho tributario.

Las fuentes del ordenamiento jurídico están recogidas en el artículo primero del Código Civil, y son la ley, la costumbre, y los principios generales del derecho.

Sin embargo, si bien esta distinción opera de manera general en el ordenamiento jurídico español, no lo hace tanto en el marco tributario.

En el ordenamiento jurídico tributario aparecen como fuentes la ley y los principios generales del derecho.

Dentro de los principios generales del derecho, se distinguen, entre otros, el principio de legalidad, jerarquía normativa, seguridad jurídica, igualdad... etc.

Además se produce una diferenciación entre los principios de carácter material (de una parte, sobre los tributos, y de otra sobre el presupuesto y su control) y los principios de carácter formal.

Principios de carácter material sobre los tributos:

Se desprenden de la relación jurídico-tributaria del artículo 17 LGT, que cito a la literalidad "es el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos".

Estas obligaciones, deberes y derechos lo son, en tanto en cuanto se establezca esta relación, para lo que será necesario tanto un sujeto, como un hecho. Los sujetos de la obligación tributaria en su vertiente negativa se definen en la Administración pública como entes perceptores de los tributos; y en su vertiente positiva en el contribuyente y otros obligados tributarios.

Sin embargo, se puede considerar a la inversa, si entendemos al Estado como creador de la obligación y, a su vez, garante de los derechos que se desprenden de ésta. Tanto los derechos del mismo fisco, como los de los sujetos pasivos o contribuyentes.¹

1

Artículo 35 Ley General Tributaria. Obligados tributarios.

1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Entre otros, son obligados tributarios: a) Los contribuyentes. b) Los sustitutos del contribuyente. c) Los obligados a realizar pagos fraccionados. d) Los retenedores. e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta. f) Los obligados a repercutir. g) Los obligados a soportar la repercusión. h) Los obligados a soportar la retención. i) Los obligados a soportar

Lo cierto es que la terminología no es lo importante, pues no deja de ser una mera consideración formal (aunque sí tiene su incidencia a nivel teórico). No es menos cierto que lo realmente notable sea el aspecto material, el fondo de la cuestión.

Sin más dilaciones, procedo a exponer cada principio plasmado, tanto a nivel constitucional como legal, estableciendo un nexo con el principio sobre lo que discurre el presente trabajo: El principio de igualdad tributaria.

Primeramente, expresaré el significado del principio de Igualdad Tributaria:

La igualdad tributaria viene plasmada en la Constitución de manera explícita su articulado de la siguiente manera:

“Artículo 1. España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.” Comienza el texto de la Norma Suprema de la nación española con este precepto. Comienza así,

los ingresos a cuenta. j) Los sucesores. k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley.

6. También tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

7. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo supuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.

Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Quando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.

la Carta Magna, y lo hace promoviendo como valor superior, entre otros, de no menos importancia, la igualdad.

Reitera en este sentido el artículo 14 CE, que viene a recoger el derecho y principio de igualdad, y lo hace de forma clara, sin rodeos y concisa. (Sin ser ese carácter conciso excluyente, sino que reviste de una serie de enumeraciones, valga la redundancia, de carácter *numerus apertus*).

Transcribo el tenor literal dicho precepto: “Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.”

Con esta declaración, comienza asimismo la Sección Segunda del Título I del texto constitucional, donde se proclaman los derechos fundamentales que la totalidad de personas tienen por el mero hecho de serlo.

Reitero que es de mucha importancia señalar que el constituyente instó a la redacción de otros artículos para hacerla efectiva, y, el que atañe a la cuestión de la igualdad tributaria: el art. 31. 1, que expresa “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

Para invocar dicho principio, de hecho, aun no siendo de facto el art 31 parte del objeto del recurso de amparo, el constitucional proclamó que se puede invocar la igualdad tributaria por la vía del art. 14 CE. Entre las razones que suscitan esta resolución, se encuentra la STC 54/2006, de 27 de febrero, cuando afirma lo siguiente “...aunque siempre que se denuncie que, sin justificación objetiva y razonable, índices de capacidad económica idénticos son objeto de un gravamen diverso, la alegación habrá de situarse en el ámbito del art. 31.1 CE, sólo cuando el fundamento del diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir resida en razones subjetivas, la cuestión habrá de anclarse, asimismo, en la esfera del art. 14 CE y, por ende, será susceptible de ser examinada en la vía de amparo”.

Por otra parte, el TC concluyó en la STC 60/2015 que existen ciertas desigualdades que sí son admisibles en materia tributaria, eso sí, si se cumplen simultáneamente estas condiciones:

“Primero: Que esa desigualdad no afecte a la posición básica del deber de contribuir.

Segunda: Que se fundamente en los distintos servicios que los entes públicos prestan.

Tercera: Que esta desigualdad sea proporcionada al fin que con ella se pretende conseguir.”

Por otra parte, el legislador plasma la igualdad tributaria en el artículo 3.1 de la ley 58/2003, de 17 de febrero, General Tributaria.

Por lo dicho, es sin duda la igualdad, principio, derecho y ley. Principio en tanto en cuanto inspira el ordenamiento jurídico (y en concreto la normativa tributaria), y ley, en el sentido que impera, obliga y funciona como una especie de “árbitro” que insta al resto de límites a respetar por el legislador. Infiere este derecho de todos los ciudadanos, principio del ordenamiento jurídico, y ley en cuanto a límite, en todas las esferas del poder público, como lo son el poder judicial, legislativo y ejecutivo, haciendo posible la separación de éstos y con ello, el régimen democrático de los tres estados: Estado Social, Democrático y de Derecho, que es, y ha de ser España.

Al igual que el principio de igualdad tributaria, existen otros que se relacionan entre sí, como el de capacidad económica, o el de generalidad:

Principio de capacidad económica:

La capacidad económica se traduce en el principio de justicia material en el ámbito fiscal, pues, así lo proclama la Constitución en el art.31.1 que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”. Esta necesidad se plasma igualmente en la LGT en su articulado, y de forma expresa en el tercero en su apartado primero, que proclama la capacidad económica de los obligados tributarios como la base de la ordenación del sistema hacendístico.

De esta regulación se desprende la exigencia de que los tributos se plasmen sobre quienes tengan una concreta aptitud económica para hacer frente a la carga que suponga la cuota a pagar, de esta manera funciona como legitimador del tributo, pues se explica en un sentido negativo con que quien no tenga esa capacidad económica no será obligado tributario.

Por otro lado, actúa, como el resto de principios, es decir como un límite al poder legislativo en el ejercicio tributario.

Lo anterior lo resume el Tribunal Constitucional en su STC 193/2004 de 4 de noviembre donde sentencia que este principio “no autoriza (al legislador) a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica”

El TC, asimismo, y en este sentido, viene a establecer en diversas sentencias (STC 46/2000; STC 19/2021; STC 126/1987) una serie de exigencias fácticas del principio a tratar, que se traducen en: “Mayor relevancia de la imposición sobre la renta y el patrimonio que de la imposición sobre el consumo en el sistema tributario; tratamiento más favorable de las rentas del trabajo frente a otro tipo de rentas; Irretroactividad de las leyes tributarias, e inmediatez en las percepciones”.

Se relaciona la Capacidad económica y el principio que le sigue en el sentido de que, a igual capacidad económica, y ante el mismo hecho imponible, se ha de tributar de la misma manera, soportando igual carga.

Pero esto no es tanto así si tenemos en cuenta los tributos sometidos a regulación de las CCAA. Este tema lo desarrollaremos con más profundidad en los siguientes apartados.²

A su vez, una distribución de la carga tributaria equitativa implica la precisión de un parámetro con arreglo a la delimitación de la carga, esto es, y no puede ser de otra manera, que, conforme a la capacidad económica del contribuyente, aquella que manifiesta la realización efectiva del hecho imponible.

El principio de generalidad.

Retornamos a los arts. 31.1 CE y 3 LGT para referirnos expresamente a dicho principio.

El principio de generalidad hace referencia a la totalidad de los españoles, pues contribuirán éstos en la medida que realicen el hecho imponible (presupuesto fáctico que se relaciona con la base imponible a la hora de determinar la cuota) del tributo que se trate.

² En este sentido Álvaro Rodríguez Bereijo trata esta máxima, según la cual, el principio de igualdad tributaria engloba un encargo de tratar de manera desigual a situaciones desiguales a fin de alcanzar la igualdad real.

Además, expone el Ex Presidente del Tribunal Constitucional que una vez satisfechas las exigencias formales del artículo 14 CE, se requiere en materia hacendística buscar el reparto distributivo de las cargas públicas con el fin último de la consecución de la justicia tributaria.

Esto se debe a que la efectiva realización del hecho imponible se equipara, y de hecho lo es, a un indicativo de capacidad económica.

Es por ello que se relaciona con el principio de igualdad tributaria porque, según lo desprendido del principio de generalidad, no pueden existir discriminaciones o privilegios que no revistan de justificación.

Operan otros principios de igual importancia como el de progresividad o no confiscatoriedad.

El primero de ellos significa que a medida que aumenta la riqueza del contribuyente, aumentará la contribución de manera más que proporcional al incremento patrimonial.

El segundo, actúa como límite al principio anterior y proclama un sistema justo que no prive al contribuyente de los bienes de manera que se pueda llegar a considerar de carácter expropiatorio.

Ambos tienen su regulación en el artículo 31.1 CE y 3 LGT.

En relación con el principio de igualdad, ambos pretenden alcanzar los principios de eficiencia y eficacia económica y de manera equitativa, para todo el territorio nacional y para los ciudadanos que residan en él.

2.2. Marco constitucional y legal del sistema tributario.

A partir del siglo XIX existe un proceso de unificación de la fiscalidad a nivel jurídico. Concretamente en las constituciones de aquel entonces se menciona por primera vez la igualdad tributaria como un deber del Estado, y un derecho del ciudadano.

Ocurre así desde la Constitución de Cádiz, pasando por las constituciones isabelinas, como en la de 1931 de la Segunda República, hasta la actual, redactada en 1978 tras las elecciones del año 1977.

La Constitución no es una mera declaración de derechos, sino una auténtica norma, de jerarquía superior al resto del ordenamiento jurídico, de obligado cumplimiento, de donde se desprenden obligaciones (tanto por parte de las Administraciones como por parte del ciudadano) y derechos,

así como un sistema de organización de una nación, basado en la democracia, como es el caso de España.

Así pues, su fuerza vinculante se materializa en el órgano sentenciador creado *ad hoc*, el Tribunal Constitucional, para el control de la actividad legislativa y sí, también ejecutiva, derivada en leyes, decretos leyes, reales decretos, reglamentos, órdenes ministeriales... a través de la posibilidad de la declaración de inconstitucionalidad de una norma que, si no existiera, podría concluir en la corrupción de los poderes públicos y en un Estado basado en la arbitrariedad y, en definitiva, una dictadura.

Gracias a la rigidez de la Constitución, solamente ha sido ésta modificada un total de tres veces, (la última en el presente año (2024), y, precisamente, se reformó el artículo 14, la piedra angular del presente trabajo).

La Constitución, como base de nuestro sistema de organización política, confiere a las Administraciones diversas facultades, dependiendo del marco territorial y normativo donde se encuentren.

Dentro de estas potestades se encuentran las relativas a la financiación, que derivan de un sistema tributario armonizado (y, desde el año 1982, el sistema se encuentra armonizado a nivel europeo) que pretende cumplir *stricto sensu* con los principios inspiradores del ordenamiento jurídico.

De esta manera el constituyente se asegura de su cumplimiento mediante disposiciones que imperan de forma positiva (configurando derechos a los ciudadanos) y de una forma negativa, prohibiendo la vulneración de estos derechos. Así se crean las obligaciones de la Administración, con el objetivo último de garantizar el funcionamiento del gran engranaje que es el Estado (art 39 a 52 CE).

Es por ello que se descentralizan las competencias en materia tributaria, persiguiendo así los fines fiscales encomendados para el sostenimiento de las cargas, desarrollando tres subsistemas de configuración constitucional.

Estos “subsistemas” tributarios se enmarcan en el artículo 133 CE, que procedo a enunciar al tenor literal:

“*Artículo 133*

1. *La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.*

2. *Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.*
3. *Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.*
4. *Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.”*

En el apartado primero de este artículo se señala tácitamente el principio de ley (también enunciado en el artículo 9 del texto constitucional), pues es el propio Estado el que crea los tributos, pero, de la misma manera se cede el establecimiento y la exigencia de los mismos a instancias autonómicas o incluso locales.

Esto significa que, si bien es el Estado es el que plasma la creación de un tributo, ya sea impuesto, tasa o contribución especial, también es el mismo Estado el que insta a las Comunidades Autónomas a establecerlo para su financiación y para mejor funcionamiento de su Administración. Sin embargo, y pese a la potestad de establecerlo, el parlamento autonómico no puede mediante ley crear un tributo diferente a los ya existentes en el marco estatal³, ni tampoco suprimirlo.⁴

Sobre las entidades locales, no tienen éstas potestad legislativa en ninguna materia, pues no se contempla esta posibilidad en nuestra Constitución. Sí pueden los consistorios, sin embargo, redactar ordenanzas municipales adaptando a su sistema fiscal tributos de exigencia potestativa y obligatoria.⁵

El art 133 CE encuentra su homólogo en la LGT en el artículo 4º que viene a establecer la potestad creativa, mediante ley, de tributos al Estado, así como la posibilidad de establecer y exigir tributos por parte de las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales.

³ Salvo las excepciones del artículo 9 LOFCA.

⁴ Si bien en determinados tributos existe la posibilidad de establecer una serie de bonificaciones y reducciones apartándose así de las ya establecidas en la Ley estatal ,pues de esta manera se vulneraría tanto el principio de reserva de ley como el de igualdad, ya que el obligado a soportar la carga tributaria no deja de ser el ciudadano.

⁵ Dentro del marco de los impuestos municipales obligatorios, se encuentran el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuestos sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto sobre Actividades Económicas,. Véase artículo 59 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

A estos efectos, el artículo 3º de la misma LGT establece los principios de ordenación y aplicación del sistema tributario, desarrollando así los vistos en el artículo 31 de la Constitución del 78.

A su vez, el artículo 2 de la carta magna establece las CCAA garantizando la cooperación entre las mismas, y, del mismo modo lo desarrolla el artículo 5º de la LGT en sus apartados cuarto y quinto. El mismo artículo expone las competencias en materia tributaria y sancionadora que poseen tanto las Comunidades Autónomas como el Estado.

2.3. Regulación de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común.

Al hilo con lo dispuesto en el artículo 133 CE, aparece en la redacción del texto constitucional el Título VIII, *De la Organización Territorial del Estado*, en el cual se ubican en los artículos 148 y 149 las competencias autonómicas y estatales respectivamente.

Para financiar el uso o efectivo cumplimiento de esas competencias (que acaban siendo más bien obligaciones), es necesario un plan fiscal. Nos centraremos en el plan fiscal de las Comunidades Autónomas, en el que se encuentran los recursos para hacer frente a los gastos inherentes a las competencias concedidas, a tenor de lo establecido en el artículo 148 CE.

El modo de obtención de los recursos de las autonomías se encuentra recogido en el artículo 157 de la carta magna, que dispone lo siguiente:

“Artículo 157

- 1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:*
- 2. 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.*

3. *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.*
4. *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.”*

Tras la lectura del artículo, pueden llamar la atención los apartados 2 a) y 2 b), pues, como vengo afirmando, el principio de legalidad impera en la creación de los tributos el Estado a través de las Cortes Generales y serán las propias Comunidades Autónomas las que establezcan, en sus propias normas, disposiciones aplicables a los impuestos cedidos total o parcialmente.

Surge un problema a la hora de aplicar el principio de igualdad tributaria, pues, parece relevante que, dependiendo del ente receptor del impuesto, un ciudadano que resida, por ejemplo en Castilla y León, ante la misma capacidad económica y el mismo hecho imponible, acabe abonando una cuota diferente de la aplicable en otra Comunidad Autónoma.

La cuestión la dilucida el Tribunal Constitucional en las Sentencias 19/1987; 37/1987 y 150/1990, que concluye que la igualdad tributaria no es una uniformidad absoluta, y que este tipo de tratos desiguales atienden al principio de autonomía de las Comunidades Autónomas (y también de los Entes Locales), si bien es cierto que esa desigualdad no podrá afectar al deber de contribuir.

El legislador da solución argumentando que las necesidades afectas al desarrollo de las competencias de las autonomías dependerán no sólo del territorio, sino de los índices demográficos, sociales, económicos, entre otros factores, por lo que no es lo mismo, grosso modo, una Comunidad Autónoma con un gasto en educación del 50% más que el resto de comunidades que puedan tener gastos distintos. (Pues, no olvidemos que los tributos no dejan de ser una manera de financiación del gasto público).

De esta manera es posible que para el completo cumplimiento de las exigencias constitucionales sea necesaria esa distinción, pues se dan situaciones desiguales ante la misma capacidad económica pero no ante el mismo hecho imponible dependiendo de la región en la que nos encontremos.

En consecuencia, no se puede aplicar un criterio único y absoluto para todas las Comunidades Autónomas o para todo el territorio nacional ya que es obvio que por múltiples razones estructurales, demográficas, sociales... y de toda índole, cada Comunidad Autónoma tiene unas necesidades presupuestarias diferentes que tienen que ir equilibradas con la política presupuestaria de cada gobierno en curso.

Se da el caso de trato desigual en relación con la cuota tributaria de determinados tributos (toda vez se repercuten estos pagos a los ciudadanos) dependiendo de la residencia habitual del contribuyente, que, en principio, colisionaría con el principio de igualdad tributaria del art 31 CE. Sin embargo, se da esta desigualdad como consecuencia de la existencia de situaciones desiguales, por lo que no existe formalmente esa vulneración del principio constitucional, pues, como viene argumentando el TC, “No toda desigualdad de trato resulta contraria al principio de igualdad, sino aquella que se funda en una diferencia de supuestos de hecho injustificados, de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados”.

La Constitución da legitimidad a esta competencia al establecerla en el mismo texto, y en este sentido establece la LOFCA en su artículo 6 lo siguiente:

“Artículo 6.

Uno. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

Dos. 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.

Tres. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles 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.”

Por tanto, se desprende del precepto legal que el Parlamento Autonómico que cree una ley concreta para el establecimiento de un impuesto propio, lo hará atendiendo a las competencias que la Constitución confiere a la Comunidad Autónoma, y, de la misma manera, lo hará sin incurrir en doble imposición.

No se menciona en el artículo, sin embargo, el procedimiento que han de utilizar las Comunidades Autónomas para el establecimiento de los impuestos propios, pero, de acuerdo con el principio de legalidad tributaria del artículo 31.3 CE, éstos deben establecerse por medio de ley de la Comunidad Autónoma. Asimismo, se tiene en consideración el artículo 9º de la LOFCA, que establece los límites a dicha capacidad tributaria.

El primero de estos límites es el territorial, que viene a exigir que únicamente puedan gravarse elementos que se encuentren dentro del marco territorial de la comunidad autónoma. Por otro lado, se exige de igual manera que la creación de impuesto propio no interfiera en la libre circulación de personas, mercancías y capitales.

El Tribunal Supremo ha reiterado en su jurisprudencia dos vías para atajar el problema de posible colisión con los principios de igualdad y legalidad tributaria:

La primera de ellas versa sobre el artículo 150 CE⁶, sobre los casos en que se sustenta una cesión de competencias. Si optamos por esta vía, podemos enfrentarnos a un posible problema relacionado con el artículo 31CE, que establece que los impuestos estatales no deben estar vinculados al lugar donde se genera la renta. Para resolver esta situación, se utilizan, entre otros mecanismos, los fondos de compensación interterritorial.

⁶ Artículo 150 de la Constitución

1. Las Cortes Generales, en materias de competencia estatal, podrán atribuir a todas o a alguna de las Comunidades Autónomas la facultad de dictar, para sí mismas, normas legislativas en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal. Sin perjuicio de la competencia de los Tribunales, en cada ley marco se establecerá la modalidad del control de las Cortes Generales sobre estas normas legislativas de las Comunidades Autónomas.
2. El Estado podrá transferir o delegar en las Comunidades Autónomas, mediante ley orgánica, facultades correspondientes a materia de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación. La ley preverá en cada caso la correspondiente transferencia de medios financieros, así como las formas de control que se reserve el Estado.
3. El Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general. Corresponde a las Cortes Generales, por mayoría absoluta de cada Cámara, la apreciación de esta necesidad.

La segunda vía es la de justificación de que un supuesto gravado por la Comunidad Autónoma, es diferente al gravado por el Estado (de esta manera se otorga legitimidad al impuesto propio). El potencial problema que encontramos es el establecimiento de barreras o límites para conocer en qué punto empieza y termina uno y otro. La solución pasa por el momento de aprobación del impuesto, pues se establece la obligatoriedad de realizar una remisión al Ministerio de Economía y Hacienda como órgano de control para que compruebe la licitud o no, y de respuesta al Parlamento Autonómico para su aprobación definitiva.⁷

Por otro lado, y volviendo a la vía del artículo 150.3 CE, en el caso de existir diferentes Comunidades Autónomas que regularan un mismo hecho imponible dentro del marco del artículo 9 LOFCA, se reconoce la posibilidad de que el Estado estableciera disposiciones normativas que armonizaran la regulación del propio hecho imponible, de manera que se establezca una seguridad de la consecución del objetivo del principio de igualdad tributaria, sin perjuicio de las competencias y recursos reconocidos al amparo del artículo 157 de la Constitución.

Sobre la regulación de las tasas, ésta se encuentra recogida en el artículo 7 LOFCA, que establece que las CCAA pueden establecer tasas, si bien con los límites que se concretan en las circunstancias del apartado 1 a) y el apartado 1 b) del precepto, sobre la solicitud voluntaria por parte de los administrados, o sobre la no realización por el sector privado.⁸

⁷ Algunos ejemplos de impuestos propios son:

En Castilla y León, en 2023 se aprobó por medio de Decreto Legislativo 1/2023, de 12 de septiembre, el Impuesto sobre la Afección Medioambiental Causada por el Aprovechamiento de Agua Embalsada, Parques Eólicos y Centrales Nucleares; En Asturias, el Impuesto sobre Fincas o Explotaciones Agrarias Infrautilizadas (como impuesto propio); En Aragón, el Impuesto Medioambiental sobre las Grandes Áreas de Venta... etc.

Sin embargo, la Comunidad de Madrid carece de impuestos propios y recargos vigentes en el año 2023.

⁸**Artículo 7 LOFCA.**

1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer tasas por la utilización de su dominio público, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de Derecho público de su competencia, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos cuando concurra cualquiera de las circunstancias siguientes.

a) Que no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:

- Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.
- Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

Otra forma de obtener ingresos por parte de las Comunidades Autónomas la determina el artículo 12 de la LOFCA, que regula la posibilidad de establecer recargos sobre los tributos estatales cedidos (salvo el impuesto especial sobre hidrocarburos), siempre y cuando no supongan una minoración de los ingresos del Estado, ni se desvirtúe su naturaleza. Sobre el resto de impuestos especiales e IVA sólo serán susceptibles de recargo autonómico cuando existan competencias normativas en materia de tipos de gravamen. Es el caso, por ejemplo, del Impuesto Especial Sobre Determinados Medios de Transporte, el cual se encuentra cedido en su totalidad a las Comunidades Autónomas.

En conclusión, la Constitución establece un sistema de financiación de *numerus apertus* para las autonomías será el legislador quien concrete (dentro del marco constitucional) las normas presupuestarias y tributarias de las Comunidades Autónomas dentro de los propios Estatutos de Autonomía, de la LOFCA, o la Ley de Convenio Económico en Navarra, o la Ley de Concierto Económico del País Vasco, entre otros.

2.3.1 Especial mención a las Comunidades Autónomas de País Vasco, Navarra, Canarias, Ceuta y Melilla.

En España existen cinco tipos de Administraciones relativas a la financiación y fiscalidad. Dentro de ellas nos encontramos con el modelo de las autonomías de régimen común y de régimen foral de País Vasco y Navarra. Dentro del País Vasco se corresponden con los tres territorios históricos que forman parte del fuero o régimen foral.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

2. Cuando el Estado o las Corporaciones Locales transfieran a las Comunidades Autónomas bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades igualmente gravadas con tasas, aquéllas y éstas se considerarán como tributos propios de las respectivas Comunidades.

3. El rendimiento previsto para cada tasa por la prestación de servicios o realización de actividades no podrá sobrepasar el coste de dichos servicios o actividades.

4. Para la fijación de las tarifas de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica, siempre que la naturaleza de aquélla se lo permita.”

Canarias, pese a ser una Comunidad Autónoma de régimen común también posee un tipo de fiscalidad especial por razones que se despliegan debido a su situación geográfica y por razones históricas de la tributación sobre el consumo.

Ceuta y Melilla son dos ciudades autónomas situadas en el norte del continente africano, y que, de conformidad con el régimen de financiación de las Haciendas Locales (arts 3 y 4.1. b) LBRL) y con sus propios Estatutos de Autonomía, tendrán un sistema de financiación propio.

El régimen de financiación de las CCAA se encuentra recogido en los arts 156 a 158 CE, y en ellos se reconocen las especialidades aplicables a estos territorios.

Sobre Canarias, Ceuta y Melilla:

Estas Comunidades Autónomas disponen de un régimen de financiación diferente respecto al IVA. En Canarias, en lugar del IVA se aplica el IGIC (impuesto general indirecto canario) que grava el consumo y que solamente es de aplicación al territorio insular, pues, a estos efectos no se considera territorio nacional ni comunitario. Se asemejan más bien a territorios de terceros países (art 3 LIVA).

El IGIC y el IVA se diferencian en diversos aspectos, como la estructura o los tipos impositivos, lo que permite a las islas compensar los sobrecostos derivados de su lejanía con el continente europeo disponiendo de una mayor flexibilidad tributaria para fomentar así el consumo y la inversión en el territorio canario.

Sin embargo, y de acuerdo con los arts. 17 y 18. uno de la LIVA, sí se consideran afectas al impuesto las importaciones de bienes a estos territorios. De esta manera se garantiza una cierta uniformidad en la tributación de las operaciones de importación.

Sobre el IRPF también es de aplicación un régimen especial en estos territorios (Canarias, Ceuta y Melilla) que se ve especificado en el art 4 LIRPF, en el IRNR, en el IS, así como otros impuestos de carácter estatal y local. Se incluye en este régimen especial una serie de beneficios fiscales (como deducciones) para promover el desarrollo económico compensando, una vez más las desventajas particulares de estos territorios debidas a su posición geográfica en particular. Un ejemplo de estas deducciones es la que se da con ocasión del traslado de la residencia habitual al archipiélago para

realizar una actividad laboral por cuenta ajena o una actividad económica⁹. La finalidad de esta deducción es la de atraer tanto a la población como a las empresas al territorio canario.

Sobre el IS, en el archipiélago existe la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), que resulta un incentivo a la inversión para las sociedades y que opera sobre la base imponible del IS. Podrán beneficiarse de la RIC aquellos que tengan establecimiento permanente en alguna de las islas (tanto residentes como no residentes); los contribuyentes del IS con domicilio fiscal en Canarias; las entidades de servicios financieros o servicios del mismo grupo según lo establecido en la Ley.

Sobre el IRNR, las rentas obtenidas en Canarias, Ceuta y Melilla por no residentes también podrán estar sujetas a reducciones y deducciones en los tipos impositivos, con el fin de atraer a las inversiones extranjeras.

Estas particularidades sobre los regímenes de Canarias, Ceuta y Melilla buscan corregir los desequilibrios socioeconómicos que se producen como consecuencia de las situaciones relativas a su ubicación geográfica, como su insularidad y lejanía con el territorio peninsular. Estas situaciones acarrearán una dependencia del transporte aéreo y marítimo que genera costes adicionales comparado con las demás Comunidades Autónomas.

Sobre los territorios forales de País Vasco y Navarra:

País Vasco y Navarra son territorios, a efectos de tributación y gestión de sus propios recursos, diferentes respecto al resto de Comunidades Autónomas, lo que tiene su trascendencia en el objeto de estudio del presente trabajo, pues veremos en adelante cómo afecta tanto a la igualdad jurídica o formal, como a la igualdad material o real.

Esto tiene su razón de ser, que no deja de ser históricamente plausible desde el punto de vista de desarrollo de nuestro sistema estatal, ya que ha culminado en el proceso constituyente que dio lugar a nuestro Estado social, democrático y de derecho.

⁹ Art. 8 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-Legislativo 1/2009, de 21 de abril

Entre los años 1812 y 1836 ocurre en España lo que se denomina la desaparición de la monarquía absoluta y como consecuencia da lugar a la aparición de una nueva era: El Estado liberal, basado en la igualdad ante la ley para todas las provincias, donde se preveían ordenamientos a nivel jurídico e institucional para los diferentes territorios de la monarquía. Es lo que se denominaron fueros.

Felipe V, por su parte, impulsó tras la Guerra de Sucesión y a consecuencia del apoyo por parte de Aragón al archiduque Carlos de Habsburgo, los Decretos de Nueva Planta donde se preveía la desaparición de los fueros en la Corona de Aragón (pasando este territorio a regirse por la normativa del Reino de Castilla) perdiendo así sus órganos de gobierno que tradicionalmente habían conformado sus propias instituciones.

El Reino de Navarra y lo que hoy conocemos como País Vasco, contribuyeron notablemente al fin de la Primera Guerra Carlista (1833-1840) y recibieron por ello la promesa de que su sistema propio sería mantenido a lo largo del tiempo. Se plasmó así el 25 de octubre de 1839 en la Ley de Confirmación de Fueros.

Sin embargo, se establecieron diferencias entre los territorios de Navarra y las provincias vascas que a día de hoy tienen su trascendencia jurídica:

En Navarra su condición de “Reino” fue anulado, pero conservó tanto su capacidad recaudatoria como su régimen económico mediante la Ley Paccionada de 1841. En País Vasco, se produce la abolición foral de su régimen tras la Tercera Guerra Carlista (1872 - 1876); sin embargo, el territorio sí mantiene sus competencias recaudatorias a efectos de tributación gracias al sistema de Concierto Económico que data de 1878.

Los pequeños restos de lo que fue un fuero llegaron a ser suprimidos en las provincias de Vizcaya y Guipúzcoa, al considerarse éstas “provincias traidoras” por el régimen franquista, pues no participaron en la sublevación del año 1936. Sin embargo, se mantuvieron estos fueros en Navarra y Álava.

En 1975 falleció el General Franco y cae su dictadura produciéndose lo que llevó a La Transición, que culminó en el 78 con la redacción de una Constitución que, tras cuarenta años de represión, por primera vez, reconoce al Estado como Social, Democrático y de Derecho, y confiere, una serie de derechos y libertades de los que hoy gozamos.

El texto reconoce en su Disposición Adicional primera el respeto a los derechos históricos de los territorios forales y se retrotrae a la norma de 1841 adaptada a nuestros tiempos. Gracias a ello estos territorios conservan su independencia en diversas materias legislativas, y en concreto, fiscales y tributarias. Normas forales que se verían plasmadas en los Estatutos de Autonomía y en

sus propias leyes de financiación. En concreto, en la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (en Navarra) y en el Estatuto de Autonomía del País Vasco de 1979.

En estas normas se especifican una serie de relaciones de carácter recaudatorio, fiscal, o hacendístico entre el Estado y la propia Comunidad Foral, que vendrán a establecerse en concreto en un sistema de Concierto o Convenio.

Lo anterior implica que en materia de recaudación, gestión, ... etcétera son soberanos estos territorios en la mayoría de impuestos estatales, funcionando de la siguiente manera:

La Diputación Foral será la que recaude estos impuestos, y será así mismo la que contribuya a la financiación de las cargas del Estado no asumidas a través de una aportación o cupo, que no deja de ser un importe fijado en el año base a través de un índice de actualización, por los servicios que presta el Estado en esos territorios. Esta actualización se produce o se fija cada lustro.

El índice se define como el “incremento de recaudación líquida obtenida por el Estado en tributos convenidos o concertados desde el año base hasta el año cálculo”.

El ingreso de estos cupos o aportaciones va a depender en el tiempo de si nos encontramos ante la Comunidad Foral de Navarra o el País Vasco, siendo preceptivo que al final de cada trimestre (en el caso de Navarra) o cuatrimestre (en el caso del País Vasco) se ingrese la cantidad correspondiente a la aportación o cupo.

Sea el índice que sea, lo cierto es que el sistema fiscal de estas Comunidades Forales, o de régimen especial, es sin duda distinto al resto de Comunidades Autónomas de régimen general. Y es por ello que el contribuyente soportará una carga fiscal distinta y aportará de manera muy distinta dependiendo en la Comunidad Autónoma que radique el hecho imponible, y dependiendo también, del impuesto, tasa, o contribución especial del que se trate.

Esto tiene su trascendencia en materia de igualdad pues es evidente que existe un trato desigual en materia normativa, impositiva y recaudatoria en este sentido. Pero no solamente se ve reflejado en la disparidad fiscal entre las Diputaciones Forales y el resto de Comunidades Autónomas, sino también, como ya hemos visto en el anterior punto del trabajo, esta disparidad se produce entre todas las Comunidades Autónomas.

Nos encontramos aquí, una vez más, con una referencia de vital importancia para entender el marco constitucional en materia de los artículos 14 y 31.1 en concurrencia con el sistema de financiación autonómica, que no deja de sorprendernos si no fuera porque el propio espíritu de

la Constitución no sólo permite, sino que alienta y regula en este sentido, el régimen económico, fiscal o financiero.

La respuesta a la gran pregunta radica en entender que el concepto de igualdad no quiere decir automáticamente que la legislación ha de ser la misma para todas las situaciones, sino más bien comprender, que toda vez se produzcan situaciones desiguales han de ser tratadas estas de manera desigual, y que esta desigualdad no vulnera por tanto el principio constitucional con el que comienza el título segundo de nuestro texto fundamental.

Por lo visto, no debe ser tratada de manera igualitaria, sobre todo en materia de recaudación, una Comunidad Autónoma respecto a otra, no sólo por razones históricas geográficas o demográficas, sino también por razón del principio de autonomía que ha de ser respetado en su totalidad.

Otra cuestión que se plantea versa sobre la anomalía histórica que se produce al existir el Régimen Foral ya que no tiene semejanza con ningún otro territorio de la Unión Europea.

Aun no teniendo semejanza este modelo con otros de la Unión Europea, son repetidas las decisiones judiciales del TJUE que avalan estos sistemas de Concierto y Convenio Económico.

Tanto el Fuero Vasco como el Fuero Navarro han de someterse al Derecho desprendido de los Tratados Internacionales así como al Derecho Comunitario, y, en materia tributaria no deja de ser diferente esta generalidad, al introducir, por ejemplo en el Concierto Económico en el art 2.Uno. Quinto la armonización fiscal y la firma de Convenios Internacionales para evitar la doble imposición.

Pero, ¿es realmente el derecho foral en materia tributaria un derecho armonizado?

La armonización fiscal responde en esencia al objetivo de un mercado único. La armonización, generalmente se ha venido dando a lo largo y ancho de los Países Miembros de la UE, estableciendo las bases para un régimen recaudatorio similar, para, entre otras, cosas evitar el dumping fiscal, el fraude fiscal o las jurisdicciones no cooperativas dentro del Espacio Schengen. De esta manera se produce un acercamiento al principio de igualdad tributaria no solo en el propio territorio nacional, sino en el propio espacio económico europeo.

Sin embargo, una pregunta que puede surgir es la de si el Régimen Foral en materia fiscal cumple con esa armonización cuando es evidentemente distinto al del resto de Comunidades Autónomas.

Pues son varias las Sentencias que dan luz a esta controvertida cuestión, como la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea 11-9-2008 (Asuntos C-428/06 a C-434/06):

El argumento que utiliza el Tribunal se resume en garantizar el efectivo cumplimiento del principio de libertad de establecimiento del artículo 52 del TFUE, que solamente puede ser solapado por cuestiones de interés general u orden público. Es por ello que ese principio prima frente al derecho de igualdad tributaria; es decir, que cabe en este caso la existencia de legislaciones nacionales discriminatorias en pro del artículo 52 del Tratado, y que, por tanto, el Régimen Foral se justifica o tiene su base en este principio de libertad de establecimiento.

Lo cierto es que el Derecho Foral vigente tiene su base en la DA1º de la Constitución, aun siendo en sí misma una contradicción por tratar de encauzar o enmarcar este derecho dentro de la igualdad tributaria que corresponde a todos los españoles en pro de un derecho que tiene su origen en el siglo XIX, mucho antes de la firma de la Constitución Española vigente, pues, por analogía, todas las Comunidades Autónomas (que ni existían en tiempos de Felipe V) o más bien, lo que hoy son los territorios que conforman las Comunidades Autónomas tendrían su propio derecho foral, sus propios Cupos, Convenios o Conciertos Económicos. Sus propias aportaciones ya marcadas por unos presupuestos mucho menores en materia de solidaridad entre las Comunidades Autónomas.

Por otro lado, viene al caso mencionar el llamado **FLA o Fondo de Liquidez Autonómico**.

El FLA es una línea de crédito creada en el Gobierno de Mariano Rajoy para la financiación de las CCAA y evitar que tuvieran que acudir al mercado con el fin de solventar parte de sus problemas económicos en el ámbito de deuda generada. Es un fondo estatal que se creó como solución al contexto de crisis desencadenado a partir de 2008.

El Estado dotó al FLA en su momento con un presupuesto de 18.000 millones de euros para el pago de la deuda. Al Fondo se acogieron en un principio las Comunidades Autónomas de Andalucía, Castilla La Mancha, Cataluña, Canarias, La Comunidad Valenciana, Baleares, Asturias, Cantabria y Murcia. Con el paso del tiempo se añadieron más a este plan: Castilla y León, La Rioja, Extremadura y Galicia. Quedaron fuera de este sistema las Comunidades Autónomas de País Vasco y Navarra por tener un sistema de financiación propio.

El FLA funciona de la siguiente manera:

Las Comunidades Autónomas hacen una previsión de ingresos que se recaudarán ese año por los impuestos cedidos (como el IVA o el IRPF).

Por otro lado, el Gobierno central contempla anualmente en los Presupuestos Generales del Estado las entregas a cuenta que las Comunidades Autónomas reciben mensualmente. A los dos

años se revisa si el cálculo ha superado o no los datos de recaudación haciendo una liquidación que, generalmente, sale a favor de las Comunidades Autónomas.

2.3.2. Breve mención sobre la situación actual de Cataluña.

Cataluña es, hoy en día, una Comunidad Autónoma de régimen común que atiende a la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

El pasado mes de marzo el Gobierno de Cataluña propuso que se reformara su sistema de financiación por un “cupo a la vasca”. Forma de financiación que consistiría, en todo caso, en la salida del régimen común de Cataluña.

Esta propuesta, que sigue sobre la mesa, consiste en que la Comunidad Autónoma recaude todos los impuestos, y a cambio, transfiera al Gobierno central las partidas de contribución a la equidad entre territorios y otra por los servicios prestados por el Estado en Cataluña.

Sobre la manera de llevarlo a cabo, el documento presentado por el Gobierno autonómico, contendría las siguientes propuestas:

Una soberanía fiscal plena: Actualmente Cataluña recauda el 9% de los impuestos, lo que conlleva una recaudación, según datos de 2021, de 25.600 millones de euros aproximadamente. La propuesta gira en torno a otorgar a la Comunidad Autónoma catalana la potestad de recaudar y gestionar la totalidad de los impuestos, lo que supondría un aumento de más del doble de sus ingresos.

Sobre el mecanismo para la equidad, el *Govern* catalán se inspira en el modelo de financiación del régimen foral de Navarra y País Vasco. Sin embargo, añade a este modelo el llamado “fondo para el reequilibrio territorial”, fondo cuyas cantidades aún están por concretar.

Sobre el déficit fiscal, éste equivale al 8,1 % del PIB del territorio, lo que lleva a la autonomía a sufrir una infrafinanciación. Algo que se quiere solventar con la implantación del “cupo a la vasca”.

Sobre la legalidad del asunto: quienes han elaborado el documento aseguran su constitucionalidad, avalándolo asimismo con el Estatuto de Autonomía de Cataluña y el derecho comunitario. Sin

embargo, para implantar este modelo sería necesario reformar tanto la LOFCA, como la Ley 22/2009 , así como la ley de cesión de tributos.

Por otro lado, un estudio de la Universidad Francisco de Victoria tacha de insolidaria esta medida. Este estudio afirma que no tiene cabida en el Ordenamiento Jurídico ni en la Constitución, pues se trata de una propuesta totalmente insolidaria con el resto de autonomías al resultar una sobrefinanciación de Cataluña.

Además, resultaría necesario, como se ha indicado, reformar la LOFCA, de manera que implicaría “un cambio hacia un federalismo fiscal” y supondría “cambiar radicalmente el enfoque de la financiación regional en España, promoviendo una mayor corresponsabilidad fiscal y competencia fiscal”.

También es preciso añadir que el estudio ha empleado el término “dumping fiscal” para referirse a los posibles efectos de este cambio de paradigma, pues supondría un “agravio comparativo con el resto de regiones”.

Lo que está claro es que la cesión de competencias, si acaba ocurriendo, dejaría abiertas las puertas al resto de Comunidades Autónomas a implantar modelos similares al que propone el Gobierno catalán. Esto, sin duda, supondría la quiebra, no solo del principio de solidaridad, sino también del principio de igualdad tributaria entre españoles. El asunto va más allá de reformar, que no es poco, todo el sistema legal de financiación de las CCAA de régimen común, sino también la Constitución.

El constituyente no contempló en ningún momento la posibilidad de que las Comunidades Autónomas de régimen común pudieran asimilarse al régimen foral de manera casi unilateral, y mucho menos por razones que no dejan de ser políticas, de quien ostenta el poder. Son por tanto presiones políticas que se ven representadas en una parte minoritaria de la población catalana.

Además, esta medida supondría una mayor presión fiscal para los ciudadanos del resto de territorios, por lo que, en mi opinión esta medida no solo resulta contraria a los intereses de la mayoría, sino que resulta contraria al orden constitucional. Contraria a la igualdad, y no solo tributaria de los españoles.

2.2. Regulación relativa al Régimen Local.

La Administración Local es, por definición, un conjunto de personas jurídico-públicas, sometidas a Derecho Administrativo, cuyas competencias se delimitan por el territorio y unos fines estrictamente locales. Son, por tanto, entes autónomos, capaces de ejercer actos, hecho o negocios jurídicos propios, y que cuentan, por tanto, con instrumentos jurídicos para satisfacer sus necesidades. (arts. 137 CE y 31 LBRL).

El artículo 3 de la Ley de Bases de Régimen Local y el 1 del ROF declaran específicamente cuáles son las entidades de Régimen Local. A tales efectos, entre otros, son “El Municipio, la Provincia, la Isla, Cabildo... las Comarcas.. Las áreas metropolitanas... y las mancomunidades de municipios; además de las personas jurídicas de corte instrumental para la prestación de servicios, según la DA1º de la LBRL.

Estos entes locales hacen el uso de sus facultades y competencias que la ley les otorga. Según el art 4.1 de la LBRL, corresponde a los entes locales, entre otras, la potestad tributaria y financiera, así como las prelación y preferencias y demás prerrogativas reconocidas a la Hacienda Pública para los créditos de la misma.

En relación con lo anterior, el artículo 5 de la Ley de Bases, junto con el art 1 TRRL y 3 ROF, determinan una fórmula general de capacidad jurídica; el artículo 1.3 del TRRL junto con el artículo 3.3 ROF establece la exención de impuestos a las Haciendas Locales en congruencia con el principio de reserva de ley del artículo 133 CE.

La Constitución establece tres principios en relación con las Entidades Locales (arts. 137, 140, 141 y 142 CE): La autonomía de las entidades locales y personalidad jurídica para la gestión de sus intereses; el carácter representativo y democrático de los órganos de gobierno de las corporaciones; y la suficiencia de las Haciendas Locales.

Principio de Suficiencia de las Haciendas locales.

El artículo 142 CE recoge la Suficiencia de las Haciendas Locales en la gestión y financiación de sus recursos, así como para el desempeño de las funciones que la Ley les atribuye. Este principio es y debe ser el que constituya una verdadera prueba de la efectiva Autonomía Local. Es por ello

que estos dos principios se coadyuvan mutuamente, no pudiendo existir el uno sin el otro,¹⁰ siendo garantía instrumental de la autonomía local la suficiencia de los medios económicos de los entes locales.

Esa suficiencia se consigue dotando de tributos propios a las Administraciones Locales, así como atribuyéndoles la participación en otros del Estado y de la Comunidad Autónoma correspondiente.¹¹ Hemos de tener en cuenta que la Ley Orgánica 2/2012 de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEP) establece límites en la materia, como límites de déficit público; límites de endeudamiento; y las reglas de gasto.

En concreto, el artículo 11 de la LOEP establece, como límite al déficit público, el principio de estabilidad presupuestaria, de acuerdo con el cual, las administraciones deben mantener su posición económica en superávit o, la menos, en equilibrio.

El artículo 12 establece la regla de gasto, de acuerdo con la cual, las Administraciones deben asegurar que el gasto se corresponda con el crecimiento económico.

El artículo 14 de la misma ley, establece la prioridad absoluta en el pago de la deuda pública como límite al endeudamiento.

Por otro lado, el artículo 21 establece un mecanismo de control en el caso del quebrantamiento de cualquiera de estos límites: la elaboración del plan económico-financiero.¹²

¹⁰ Véase la Exposición de Motivos del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

¹¹ Sobre la vigencia de los tres pilares de la Autonomía Local, el Libro Blanco de la Reforma del Gobierno Local de 2005 así lo indica, añadiendo al pilar de Suficiencia Financiera, el de Competencia en relación con el principio de subsidiariedad (artículo 4 CEAL) e Independencia de los miembros de las corporaciones locales.

¹² Artículo 21 LOEP. Plan económico-financiero.

1. En caso de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, del objetivo de deuda pública o de la regla de gasto, la Administración incumplidora formulará un plan económico-financiero que permita en el año en curso y el siguiente el cumplimiento de los objetivos o de la regla de gasto, con el contenido y alcance previstos en este artículo.

2. El plan económico-financiero contendrá como mínimo la siguiente información:

- a) Las causas del incumplimiento del objetivo establecido o, en su caso, del incumplimiento de la regla de gasto.
- b) Las previsiones tendenciales de ingresos y gastos, bajo el supuesto de que no se producen cambios en las políticas fiscales y de gastos.
- c) La descripción, cuantificación y el calendario de aplicación de las medidas incluidas en el plan, señalando las partidas presupuestarias o registros extrapresupuestarios en los que se contabilizarán.

Sobre los ingresos públicos, el artículo 133. 2 CE señala que las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos. Sin embargo, aparece una contradicción con el principio de reserva de ley del art 31 CE en materia tributaria, y es que los Entes Locales carecen de potestad legislativa.

Entonces ¿Cómo podrán establecer tributos estas Administraciones? ¿Pueden o no pueden ejercer una potestad creativa sobre los impuestos, tasas y contribuciones especiales?

Pues bien, el Tribunal Constitucional, en sus Sentencias STC 31/2010, de 28 de junio y STC 179/1985 interpretan estas disposiciones atendiendo a que deben ser aprobados o creados mediante ley estatal los elementos esenciales de los tributos, mientras que, en el ejercicio de su autonomía, los Entes Locales podrán llevar a Pleno de la Corporación su puesta en vigor mediante Ordenanzas Fiscales.

Ahora bien, el problema consiste en concretar cuáles son los elementos esenciales del tributo. Fernando Pérez Royo¹³ concluye que lo determinante, lo que se debe regular por ley, será el hecho imponible, las exenciones, los obligados tributarios... (es decir, el resultado de multiplicar la base imponible por el tipo de gravamen sin perjuicio de las sensaciones deducciones o bonificaciones posibles). No es tanto así en la práctica

En el caso que nos atañe, la Administración Local, basándose en el principio de autonomía, puede aprobar mediante ordenanza fiscal, y dentro de los límites en la ley establecidos, los tipos de gravamen para sus propios impuestos así como reducciones, bonificaciones, e incluso exenciones parciales. (Así lo consideró el Tribunal Constitucional en la STC 19/1987)

En resumen, las Cortes Generales aprueban los tributos locales, y son las Corporaciones quienes deciden sobre exigirlos o no y en qué medida (como el Impuesto Sobre Construcciones,

d) Las previsiones de las variables económicas y presupuestarias de las que parte el plan, así como los supuestos sobre los que se basan estas previsiones, en consonancia con lo contemplado en el informe al que se hace referencia en el apartado 5 del artículo 15.

e) Un análisis de sensibilidad considerando escenarios económicos alternativos.

3. En caso de estar incursos en Procedimiento de Déficit Excesivo de la Unión Europea o de otros mecanismos de supervisión europeos, el plan deberá incluir cualquier otra información adicional exigida

¹³ Pérez Royo, Fernando, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 27ª edición, Cívitas, 2021. P 154.

Instalaciones y Obras y la plusvalía municipal, que responden a una exigencia potestativa) o sobre cómo o en qué medida exigir los tributos de exigencia obligatoria (como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica o el Impuesto sobre Actividades Económicas).¹⁴

Sea como fuere, lo que interesa al caso son los mecanismos de financiación de las entidades locales, es decir, cómo o de qué manera obtienen, estas Administraciones, sus recursos. Se encuentran enumerados en el artículo 2 del TRLH¹⁵

Es de señalar que existe una diferenciación de modelos de financiación local en función sean municipios con población superior a setenta y cinco mil habitantes, capitales de provincia o de la Comunidad Autónoma, (financiados a través del Fondo Complementario de Financiación y a través de la cesión de un porcentaje de lo recaudado sobre ciertos tributos¹⁶) (artículo 111 del TRLHL); municipios no incluidos en el art 111 TRHL, que se financian a través de un fondo de participación en los tributos de carácter estatal; y municipios de regímenes especiales.

Dentro del panorama recaudatorio municipal nos volvemos a encontrar con el dilema expuesto en el título del trabajo. ¿Cómo y en qué medida afecta, desde el punto de vista jurídico, al principio de igualdad este tipo de financiación?

¹⁴ Véase la Sección 3ª, subsección 1ª, artículo 59 sobre la Enumeración de Impuestos del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

¹⁵ Esos recursos se obtienen del siguiente modo:

Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado, para los que la Entidad Local actúa como una persona jurídica privada; los tributos propios, entre los que se distinguen tasas (por utilización privativa o aprovechamiento del dominio público), contribuciones especiales (puesta en funcionamiento de servicios que supongan un incremento de valor sobre los bienes del contribuyente), e Impuestos Propios, entre los que se encuentran impuestos de exigencia obligatoria y de exigencia voluntaria; Subvenciones (corrientes y de capital); precios públicos; producto de las operaciones de crédito (gastos de inversión y préstamos); el producto de las sanciones y multas; y la participación de los tributos del Estado y de las CCAA, regulada en los artículos 111 a 116 del Texto Refundido (municipios) y en los artículos 135 a 139 (provincias).

¹⁶ Se fijan los porcentajes sobre la recaudación estatal del IVA, el IRPF y los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos, las Labores del Tabaco, el Alcohol y Bebidas Derivadas. Es, por tanto, una cesión de rendimiento sin que los Entes Locales tengan ninguna competencia de gestión o recaudación y mucho menos reguladora.

El entramado tributario de los municipios españoles depende, en esencia, de los recursos necesarios para afrontar los gastos de la Diputación Provincial, del Cabildo, del Ayuntamiento...de la Administración de que se trate.

Esos gastos se deben justificar anualmente atendiendo al principio de eficiencia. Es por ello que resulta lógico que un Ayuntamiento de un municipio pequeño no tenga los mismos ingresos que un Consistorio de un municipio grande, pues no se ofrecen los mismos servicios, las mismas prestaciones... etc.

Eso se traduce en la exigencia de los tributos que acabamos de explicar, y, en especial, de los impuestos de exigencia potestativa.

Pero surge un problema que va más allá de la igualdad tributaria: La del fraude tributario, y, en concreto, en el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica.

Veamos:

El artículo 15 de la Ley de Bases de Régimen Local establece la obligación de inscripción en el Padrón del municipio en que se resida habitualmente, además de concretar de que en el caso de que se habite en varios municipios, deberá inscribirse en el que se habite más tiempo al año.

La inscripción en el padrón implica la inscripción del domicilio a efectos de notificaciones. Por otro lado. El IVTM implica, a su vez, la inscripción del vehículo en el municipio donde el sujeto pasivo tenga su residencia. Si embargo, ocurren dos problemas simultáneamente que dan lugar al fraude en cuestión:

Primero, el de la falta de comunicación entre algunas Administraciones, y en concreto, la falta de comunicación que se da entre la Dirección General de Tráfico y la Administración local, unido a la posibilidad de que los ciudadanos seleccionen los domicilios a efectos de notificación y residencia, lo que hace que una persona empadronada inicialmente en un municipio pueda cambiar su domicilio a efectos del padrón y, sin embargo, el cambio de domicilio no se efectúe en la Dirección General de Tráfico. Esto ocurre porque generalmente el ayuntamiento no remite esa información a la DGT, sino que únicamente existe comunicación por parte de la DGT a los órganos de recaudación de los entes locales y rara vez se manifiesta la discrepancia entre uno y otros órganos.

Por otro lado, nos encontramos con que las competencias de tráfico en más del 60% de los municipios corresponde a la Guardia Civil, por medio de convenios que formulan los entes locales en los municipios más pequeños. Esto hace que sea todavía más complicado efectiva comunicación por medio de mecanismos de intercambio de información entre los entes locales y las Administraciones competentes en materia de tráfico.

Lo que realmente afecta a la igualdad tributaria no es tanto las diferencias que se puedan dar en los importes de las cuotas, sino más bien el comportamiento descrito, que no deja de ser un fraude a la Administración tributaria. Se genera la desigualdad en tanto en cuanto dos ciudadanos inscritos en el padrón de un mismo Ayuntamiento pagarán una cuota diferente por un mismo vehículo si ese vehículo está adscrito en otro territorio local. Esto ocurre por la falta de intercambio de información entre la Administración Local y la Dirección General de Tráfico.

Quizá se debería plantear algún tipo de mecanismo para evitar el fraude, como, por ejemplo, establecer una obligación que implique que el titular del vehículo deba inscribir el vehículo en el mismo registro de la localidad donde se encuentre empadronado; o quizá se debería dar solución mejorando las comunicaciones entre las Administraciones competentes.

3. POSIBLE COLISIÓN ENTRE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y LOS TRIBUTOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Es evidente que las Comunidades Autónomas se financian, entre otros, a través de diversos impuestos cedidos (como el Impuesto sobre el Patrimonio, o el IRPF en un 50%...). Sin embargo, resulta obvio que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es el más polémico de todos, pues destaca por diferencias significativas entre las bonificaciones y deducciones aplicadas en los diferentes territorios. Estas disparidades, unido con la descentralización de su gestión genera controversias sobre la igualdad tributaria y la justicia redistributiva de España.

3.1. Especial mención al Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD).

El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones viene regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre y por el Reglamento que lo desarrolla, el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

La LISD desarrolla o encuadra este impuesto dentro de los que gravan los ingresos obtenidos título gratuito por el sujeto pasivo, o dentro de los que gravan el patrimonio desde un punto de vista dinámico, pues, constituyen el hecho imponible, según el artículo 3.1 del texto legal, la adquisición de bienes y derechos gratuitamente mortis causa e inter vivos. Añade el precepto que también están gravadas las percepciones de los beneficiarios de los seguros de vida cuando el contratante sea una persona física distinta del beneficiario (exceptuando los supuestos del artículo 17.2 LIRPF).

Además, el artículo 1 de la LISD dispone que el impuesto grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto directo, pues el obligado tributario lo es de la obligación de pago cuando se cumple el hecho imponible, cuando se manifiesta el incremento en la capacidad económica debido a los presupuestos establecidos en el artículo 3.1 LISD. Al fin y al cabo, nuestro sistema de sucesión regula que el que sucede al causante, ocupa su lugar jurídico como titular de derechos y obligaciones; y con respecto a la donación, no deja de incrementarse la capacidad económica del donatario por razón de la simple adquisición, y así, a título lucrativo significa a título gratuito.

Además, se hace palmaria esta característica sobre el ISD al exigirse conforme al criterio de residencia. Es instantáneo, pues se devenga al cumplirse el hecho imponible. Es progresivo, al aumentar el tipo a la vez que lo hace la base. Es subjetivo al apreciarse en la propia ley en su artículo

20 circunstancias personales del obligado tributario como el grado de parentesco o el patrimonio previo, o, incluso el destino de los bienes afectos a la herencia o donación.

Es, además, un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común, sin perjuicio de que se aplique en todo el territorio nacional de acuerdo con los puntos de conexión establecidos en la Ley 22/2009.¹⁷

Que sea un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas tiene gran trascendencia a la hora de determinar si se producen vulneraciones o no en la igualdad tributaria, pues será la Comunidad Autónoma, de acuerdo con estos puntos de conexión, la que otorgue deducciones, bonificaciones e incluso exenciones.

Es quizá éste el punto más polémico a la hora de tratar este impuesto, pues, en ocasiones, el tratamiento del tributo puede responder a razones políticas de quien ostenta los cargos en las instituciones, añadiendo numerosas modificaciones a las normas reguladoras del impuesto, pudiendo resultar aparentemente un ordenamiento jurídico no armonizado, lo que daría lugar a posibles incidencias en la igualdad de los ciudadanos.

Por ejemplo, algunas CCAA han tomado en consideración realizar una bajada del impuesto, dejando el tipo impositivo bonificado al 99 %. Sin embargo, estas mismas autonomías, reclaman al Estado más recursos para su financiación. Esto constituye una incoherencia, pues, no debemos olvidar que uno de los métodos de autofinanciación de las autonomías es el de la percepción de la cantidad recaudada a través de impuestos cedidos, como es el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Es obvio decir por lo demás, que es materia de discusión ordinaria y permanente en ese ámbito.

Estando así las cosas, es preciso mencionar que es el Estado quien crea el impuesto y configura su tratamiento, y es por ende quien debe velar por el cumplimiento de los artículos 14 y 31 de la

¹⁷ El artículo 32. de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, regula el alcance de la cesión y los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo los puntos de conexión los siguientes:

En las adquisiciones mortis causa se considera producido en la Comunidad Autónoma de residencia del causante; en las donaciones de inmuebles, se considera producido en la Comunidad Autónoma donde radique el bien; y, en las donaciones de otros bienes y derechos se cede a la Comunidad Autónoma de residencia del donatario en el momento de la donación.

Constitución. Si bien es cierto que el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones responde al principio de justicia tributaria. Principio que se basa en la capacidad económica del contribuyente, y que está íntimamente relacionado con el de igualdad, pues, se da la disparidad de trato en situaciones idénticas, con el mismo hecho imponible. Como tal, requiere la igualdad tributaria un trato idéntico cuando existan idénticas situaciones.

Hay que tener en cuenta que la Ley 29/1987 incluye numerosos beneficios fiscales como bonificaciones en la cuota y reducciones en la base. Lo que no implementa son exenciones.

Sobre las reducciones, hay que hacer hincapié en que existen, de una parte, las establecidas en el artículo 20 de la Ley reguladora del Impuesto, y de otra las que las Comunidades Autónomas pueden crear en atención a sus circunstancias económico-sociales. Pueden incluso los parlamentos autonómicos aprobar mejoras en las reducciones ya establecidas. Que las CCAA posean esta capacidad normativa para con el impuesto ha manifestado cuestionables diferencias en cuanto a la cuota o gravamen sobre la misma capacidad económica de los contribuyentes, según se efectúe el hecho imponible en una Comunidad Autónoma o en otra.

Además, esta disparidad normativa ha derivado en que unos territorios autonómicos se beneficien de mayor recepción de adquisiciones lucrativas inter vivos (es decir, donaciones) por haberlos sometido a exenciones, al igual que ocurre con las adquisiciones mortis causa (herencia o legado), igualmente gravadas por el impuesto.

En concreto, la LISD regulariza las bonificaciones y exenciones generales a tener en cuenta en transmisiones mortis causa, entre las que se puede destacar en función de los siguientes grupos del artículo 20.2.a):

“2. En las adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio ; la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.”

Sin embargo, cada Comunidad Autónoma gestionará sus propias bonificaciones. En concreto:

En Madrid existe una bonificación del 99% del impuesto entre ascendientes y descendientes, una bonificación del 90 % entre parientes bilaterales en segundo grado (hermanos) y de un 85% para sobrinos.

En Andalucía, los grupos I y II están exentos hasta el primer millón de euros, mientras que en Extremadura y Murcia estos grupos están bonificados al 99% del pago del impuesto. En Galicia, el grupo II presenta un límite exento de 400.000 euros, y en Castilla la Mancha la bonificación al 100% para los grupos I y II será hasta la cantidad de 300.000 euros, a partir del cual se deberá tributar el 20%. En Asturias aplicará una bonificación del 100% hasta la cantidad de 300.000 euros en los grupos I y II.

En Cataluña, la exención se aplica si el importe es inferior a 100.000 euros en el caso de descendientes del grupo I o del cónyuge; la cantidad de 50.000 euros para sobrinos, y de 30.000 para ascendientes.

En Baleares estará bonificado al 100% en las herencias entre cónyuges, ascendientes y descendientes, al 25% entre hermanos, tíos y sobrinos, y del 50% en el caso de que el fallecido no tuviera descendientes.

En Canarias, desde el 6 de septiembre de 2023, las herencia entre familiares de hasta tercer grado están bonificadas al 99,9%, mientras que las donaciones lo están en ese importe entre cónyuges, ascendientes y descendientes. Cantabria prevé establecer bonificaciones del 50% en las herencias entre hermanos, y la Rioja bonificará el 99% en las herencias entre descendientes, ascendientes y cónyuges.

Y en la Comunidad Valenciana se implementa con efectos retroactivos desde el veintiocho de mayo de 2023 una bonificación del 99% en herencias y donaciones entre ascendientes, descendientes y cónyuges.

Debemos preguntarnos cuál es el límite de actuación de las Comunidades Autónomas atendiendo a la Constitución, de donde se desprende de su artículo 31 que en materia tributaria actúan como garantía, pero también como límite el principio de justicia tributaria, capacidad económica, generalidad e igualdad tributaria, que se coadyuvan mutuamente, no pudiendo existir los unos sin los otros. La respuesta está en la misma formulación de la pregunta.

El límite es y debe estar en dichos principios, y se vulneran esos principios en tanto en cuanto los sujetos pasivos con el mismo indicador de capacidad económica (lo que se traduce en la misma base imponible) son gravados, dependiendo de su situación geográfica de distinta manera, dependiendo de los puntos de conexión del artículo 32 de la Ley 22/2009, ya mencionados.

Al respecto de la constitucionalidad de la norma no hemos encontrado ninguna sentencia del Tribunal Constitucional avalando o declarando inconstitucional el Impuesto y su cesión a las Comunidades Autónomas, y por ello se presume constitucional la regulación del impuesto.

Lo que sí existe es pronunciamiento sobre la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo refiriéndose a una infracción de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Comunidad Valenciana sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de la igualdad consagrada en los artículos 14 y 31, así como infracción del art. 139.1 CE.

Sentencia donde reconoce el Tribunal Constitucional la inconstitucionalidad de la norma es la STC 60/2015, de 18 de marzo, donde se argumenta que la residencia no debe convertirse en la razón de un trato desigual. Por ello se anuló el precepto.

En conexión con las adquisiciones por herencia o legado, he de mencionar la llamada plusvalía mortis causa. La llamada plusvalía es un impuesto de configuración municipal que responde al incremento sufrido por los bienes a lo largo del tiempo, cuando ese aumento de valor se pone de manifiesto con una transmisión.

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU en adelante) es un impuesto municipal potestativo, donde interviene el Catastro, y como tal, los ayuntamientos configurarán dentro de sus posibilidades en qué medida se exige.

Hay quien afirma que el IIVTNU supone una doble imposición en relación con el ISD, pues a consecuencia de la herencia se pone de manifiesto una capacidad económica gravada por ambos

impuestos.¹⁸ Aunque únicamente puede existir esta posibilidad de doble imposición para las personas físicas y nunca jurídicas pues el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana según el artículo 106 de la Ley de Haciendas Locales puede ser tanto una persona jurídica como una persona física, mientras que para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las personas jurídicas no están sujetas (artículo 3.2 LISD).

Además, no coincide el hecho imponible, pues la capacidad económica gravada no es la misma ya que en el impuesto sobre sucesiones la capacidad económica gravada es la del causahabiente, mientras que en la de la llamada plusvalía mortis causa es la del causante, pues se trata de un incremento del valor en el inmueble generada antes de su fallecimiento y no después, pues el heredero o legatario no ha obtenido ninguna diferencia a la alza del valor al aceptar la herencia (momento de adquisición), sino que ha obtenido el bien en su totalidad, incluido el aumento de valor que se pone de manifiesto con ocasión del fallecimiento (es decir, la plusvalía). Asimismo, puede darse el supuesto en que se produzca una minusvalía. De esta manera, no existe en este supuesto una doble imposición.

De este modo, de existir esa doble imposición, solamente podría darse el caso para una donación (transmisión lucrativa *intervivos*) y entre personas físicas.¹⁹ Aun así, este supuesto se ha descartado ya que las bases imponibles de estos impuestos se calculan atendiendo, en el caso de la donación, al valor del bien recibido, mientras que en el caso de la plusvalía, al incremento del valor del terreno, lo que evita una superposición de los hechos imponibles, aunque pudieran éstos coincidir en una misma operación.

¹⁸ Partidarios de esta idea, como Checa González en “Duplicidad impositiva en materia de tributos y precios públicos locales, y de estos últimos entre sí, que indican sobre el especial aprovechamiento del dominio público” (Jurisprudencia Tributaria, 1995-I, pag. 1562) argumentan sobre la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que, según el artículo 18 LISD se grava el valor total del inmueble adquirido (siendo este valor el mayor de entre el dado por el adquirente y el de la comprobación efectuada por la administración) y por tanto en ese valor está incluida la plusvalía que sufre el inmueble (o sea, el aumento de valor entre la fecha de adquisición por el causante y la fecha de fallecimiento), mientras que el IIVTNU grava solamente la plusvalía sufrida. Es por tanto que ese valor diferencial se ve gravado doblemente.

¹⁹ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, ÁNGEL: *Los impuestos municipales voluntarios*. Revista de estudios locales. Cunal, Año 2000. P 131.

Otro de los problemas relativos a la configuración del impuesto es el del posible fraude a la Administración Tributaria que puede llevar a cabo un heredero o legatario en el momento de valorar un inmueble para su posterior venta.

El fraude consiste en declarar un valor superior del valor real o nominal del inmueble en las Comunidades Autónomas donde existe una bonificación del 100% para los herederos, para posteriormente realizar la venta al precio real, que será mucho menor que el declarado.

De esta manera se genera una pérdida patrimonial en el IRPF cuyas consecuencias son beneficiosas para el contribuyente, y una minusvalía en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, por lo que tampoco tributará en este impuesto.

La gestión de estos impuestos, en definitiva, se realiza por organismos diferentes por lo que es complicado detectar estas anomalías, que resultan en un perjuicio para el resto de ciudadanos que no lo realizan. El comportamiento se da gracias a la existencia de bonificaciones y exenciones desiguales, que tienen como consecuencia la obtención indebida de beneficios o ventajas en materia fiscal, lo cual quiebra, en cierta manera, la igualdad tributaria.

Estos factores, unidos con una distribución ineficiente de la carga fiscal, genera una desconfianza en el sistema al existir una inequidad entre contribuyentes.

Una solución a las desigualdades que pueden surgir en el impuesto es la armonización.

Hay quien aboga por una armonización total del impuesto, es decir, que el Estado sea quien recaude y gestione el tributo independientemente del lugar donde se produzca el hecho imponible. En estas circunstancias, se establecería un marco uniforme de deducciones y bonificaciones eliminado así cualquier disparidad entre territorios.

Otro punto de vista sobre el tema sería el de implantar una armonización parcial, similar al régimen local, donde se mantendrían unos márgenes de actuación para las Comunidades Autónomas pero dentro de un marco legal común. Se establecerían, por tanto, unos máximos y mínimos, evitando de esta manera las desigualdades más extremas, sin llegar a suprimir la capacidad de las autonomías para financiarse por esta vía, es decir, sin eliminar su autonomía financiera respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Asimismo, está en el debate una posible solución para paliar las desigualdades una vez implantada la armonización (si llegara a suceder): la posibilidad de implantar una serie de mecanismos de compensación entre las CCAA, para que las autonomías más afectadas por ella recibieran recursos adicionales y así paliar la pérdida de capitales que podría suponer.

3.2. Partidarios, detractores y críticos al ISD.

Son diversas las opiniones sobre el debate de si debiera seguir existiendo o no el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Nos encontramos ante varias posturas con sus respectivos argumentos:

Los partidarios del tributo alegan, basándose en la Exposición de Motivos de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, la justicia económica que genera el impuesto al existir una función de redistribución de la riqueza por someter a gravamen las transmisiones lucrativas mortis causa o inter vivos. Se busca la igualdad formal entre los españoles, además de ser un fomento en sí mismo de la meritocracia, porque según Laura de Pablos²⁰ las herencias suponen un incremento de la capacidad económica del causahabiente o donatario sin ningún esfuerzo, pues, no resulta igual gravar la riqueza obtenida sin mérito, que la obtenida con el propio esfuerzo.

Además, el impuesto busca una función social, y tiene su fundamento en que el Estado ha contribuido a la formación del patrimonio del causante o donante de una manera u otra, y es por ello a través del gravamen impositivo se persigue una mejor distribución de la carga fiscal al recaer sobre una manifestación real de riqueza.²¹

La función redistributiva es palmaria al ser el impuesto de carácter progresivo; esto es, a mayor base imponible, se aplicará mayor tipo impositivo, lo que desencadena en que, efectivamente, las herencias sustanciales son las más gravadas en pro del interés general y a favor de la igualdad económica entre españoles.

Los detractores del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones alegan varias razones o argumentos.

²⁰ DE PABLOS, LAURA: *“La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas actuales”*. Revista de Hacienda Pública Española. Monografía 2001.

²¹ DOMÍNGUEZ LUELMO, ANDRÉS y ÁLVAREZ, HENAR *“Manual de Derecho Civil. Volumen VI. Derecho de Sucesiones”*. Págs. 37-39. Wolters Kluwer. 2021.

La primera de ellas es la de la doble imposición que podría darse en las herencias respecto al IRPF e IP. Afirman pues, que el caudal relicto ya ha sido gravado como patrimonio cuando el causante aún vivía. Sin embargo, no tiene cabida la afirmación pues el hecho imponible del ISD en las adquisiciones mortis causa es la adquisición lucrativa del caudal hereditario por los herederos o legatarios, mientras que el hecho imponible del IRPF recae en la renta, y el del IP recae sobre el patrimonio, no sobre la adquisición. Sí es más discutible la referencia ya hecha en el apartado anterior sobre la plusvalía mortis causa, donde la capacidad económica gravada era la del causante y no la del causahabiente.

Al hilo con lo anterior, hay autores, como Checa González²² que abogan por suprimir el impuesto integrándolo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como ganancia patrimonial, asemejando la herencia yacente a una comunidad de bienes donde tributen los socios partícipes o comuneros por las ganancias adquiridas. Sin embargo, la herencia, al seguir yacente implica que no ha existido aún partición y adjudicación de los bienes de esta por parte de los herederos. Además, la capacidad económica gravada no dejaría de ser la misma: El caudal relicto.

Otros abogan por suprimirlo al no cumplir esa función social a través de la redistribución de la riqueza, razón de ser del ISD.

Una de las razones que llevan a este pensamiento es la configuración del tributo como cedido a las Comunidades Autónomas como cesionarias de las competencias en la materia. El argumento se apoya en un estudio realizado mediante el Índice de Gini²³, donde se puede dilucidar una mayor concentración de la riqueza en las Comunidades Autónomas donde el impuesto se haya bonificado.

En consonancia con lo anterior, no es posible esa redistribución de la riqueza si el causahabiente que posee una gran capacidad económica se inscribe en el registro de otra Comunidad Autónoma diferente a la suya a fin de que sus herederos eviten el pago del impuesto.

²² CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE. “La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la Reflexión” Marcial de Pons, 1996. Pág. 14

²³ El coeficiente Gini fue inventado por el Italiano Corrado Gini. Este coeficiente o índice mide la concentración de riqueza, nivel de ingreso en distintos territorios de un país. En el caso aplicado, se observan las diferencias de concentración de riqueza entre las Comunidades Autónomas en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las posibles desigualdades que puedan surgir en su aplicación.

Como resultado, la clase media y baja residentes en las Comunidades Autónomas donde el impuesto no goza de las bonificaciones oportunas y que no tienen posibilidad de trasladarse a otra autonomía acaban cargando con el pago del impuesto, mientras los más pudientes se “escapan” de esta obligación de contribuir.

Aun siendo para algunos este comportamiento reprochable moralmente, no es un comportamiento de carácter ilegal, pues, hay que recordar el derecho fundamental del artículo 19 de la Constitución, que consagra la libertad de establecimiento de la residencia de los españoles, así como la libre circulación de personas.

Se produce por tanto un problema de doble dimensión: Una “fuga de contribuyentes” de la Autonomía donde existe mayor gravamen a las herencias, lo que dificulta la persecución del principio de autonomía financiera de la Comunidad Autónoma en cuestión, y un problema de igualdad entre españoles, al establecerse, ante una misma manifestación de capacidad económica, diferentes cuotas tributarias.

Por otro lado, se dice que el impuesto constituye un límite al derecho de propiedad privada y a la propia herencia, consagrado en el artículo 33 de la Constitución, pues el pago del tributo ha de efectuarse aun no habiendo liquidez en el patrimonio, lo que da problemas a la hora de su pago. En cualquier caso, es un problema que no reviste de mayor importancia y que no radica en la esencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues se puede solucionar fácilmente añadiendo diferentes métodos de pago, o aplazamientos y fraccionamientos de la obligación tributaria.

Además, no solo existen problemas de igualdad entre residentes en España, sino también se da entre los no residentes.

Los contribuyentes no residentes tributan por obligación real, a diferencia de los residentes que tributan por obligación personal. La obligación real supone que los contribuyentes no residentes tributan únicamente por los bienes y derechos situados en España, mientras que la obligación

personal implica una obligación de los contribuyentes residentes en España a tributar por su patrimonio mundial.

Ya se ha advertido que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común, por lo que la cuota tributaria dependerá del lugar donde se ha producido el hecho imponible.

Sin embargo, para los no residentes el régimen es distinto. Éstos contribuirán de acuerdo a la ley estatal y no a la autonómica donde se hubiere producido el fallecimiento o la donación. Esto genera claramente una incidencia en la igualdad tributaria que el procedimiento de armonización legislativa en la Unión Europea pretende en todo caso evitar, pues únicamente se aplican, en consonancia con el artículo 20.4 LISD, las reducciones aplicadas a esta normativa.

En el año 2011 la Comisión Europea, instó al Gobierno Español que modificara las disposiciones normativas en la materia. Sin embargo, la petición no fue fructífera, por lo que la Comisión Europea se vio obligada a interponer demanda contra España, proceso que culminó en la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014. Asunto C-127/12.

En resumidas cuentas, el fallo desestima la pretensión de la Comisión sobre la libre circulación de personas, pero estima la pretensión sobre la libre circulación de capitales, pues, el hecho de que una herencia se vea reducida en valor por la carga impositiva desigual es motivo suficiente para que afecte negativamente a la consecución del objetivo del derecho, pues ciudadanos del resto de países miembros de la UE se verían desincentivados a realizar operaciones financieras en territorio Español.

Esta Sentencia abrió paso a la solución directa de modificar los puntos de conexión del impuesto con las CCAA y con los no residentes. Se modificó la Disposición Adicional Segunda mediante la Ley 26/2014 de 27 de noviembre introduciendo nuevas reglas de conexión aplicando lo dispuesto en la sentencia.

5. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA

Visto el panorama jurídico actual sobre la igualdad tributaria, se procede a determinar las verdaderas consecuencias prácticas de su aplicación mediante la jurisprudencia acaecida en los últimos tiempos.

4.1. Resoluciones judiciales el marco nacional: La Doctrina del Tribunal Constitucional.

El Tribunal Constitucional ha dictado diversas resoluciones judiciales sobre la igualdad tributaria, dilucidando tanto cuestiones de inconstitucionalidad como recursos de amparo a la vista del artículo 14 CE.

Son sucesivas las sentencias del órgano que, con carácter general vienen a tratar el principio de igualdad ante la ley como el “el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación”²⁴

Uno de los casos recientes donde se plasma la Doctrina del Constitucional en la materia es el de la Sentencia 20/2022, de 9 de febrero de 2022, dictada tras la admisión de la Cuestión Interna de Inconstitucionalidad 5908-2021.

La entidad de crédito CaixaBank planteó la cuestión (tras agotar la vía judicial) respecto al artículo 41.9.2.a) de la Ley 4/2012, de 25 de junio de Medias Administrativas y Fiscales, que estipulaba la cuota tributaria del impuesto de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Canarias.

El artículo establecía una deducción en la cuota cuando se encontrara en Canarias el domicilio social de la entidad de crédito. El recurso fue admitido porque podría ser de análoga aplicación la

²⁴ STC 125/2021, de 3 de junio, FJ 6 A), en el recurso de inconstitucionalidad contra una ley tributaria autonómica.

STC 60/2015, de 18 de marzo²⁵, pues dependiendo de dónde tuvieran el domicilio social las entidades de crédito, y no de dónde se produjese el hecho imponible, se tributaría de forma sustancialmente diferente, de hecho, habría de abonarse el doble si el domicilio social estuviere en otra Comunidad Autónoma que no fuere Canarias, aun habiéndose captado el fondo en la autonomía que conforma el archipiélago.

Se cita en la sentencia la doctrina del Tribunal Constitucional, y en concreto la STC 167/2016, de 6 de octubre, para analizar si se cumplen los requisitos de los juicios de razonabilidad, proporcionalidad y comparabilidad, y se concluye que “todas las entidades de crédito que captan fondos de terceros en Canarias se encuentran en una situación comparable, con independencia de donde radique su domicilio social; (ii) que la exposición de motivos de la Ley 4/2012 no ofrece ninguna justificación de la diferencia de trato, y esta tampoco puede encontrarse en el régimen económico y fiscal de Canarias... que se refiere a tributos estatales, no autonómicos, ni en una finalidad social legítima enmarcada en la potestad de establecer tributos propios [art. 157.1 c) CE] por menoscabar la libre circulación de mercancías y servicios por todo el territorio nacional, en contra de lo preceptuado en los arts. 139.2 y 157.2 CE y art. 9 c) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA); y (iii) que, aun cuando la ausencia de razonabilidad excluiría el análisis del juicio de proporcionalidad, la importante cuantía de la deducción, el 50 por 100, que hace que las entidades domiciliadas fuera del territorio canario tributen el doble que las locales, excluiría igualmente este último canon.”²⁶

El fondo de la cuestión de inconstitucionalidad era dilucidar si esa disposición era contraria a derecho por vulnerar los artículo 14, 139 y 157 de la Constitución, en conexión con el art 9 c) de la LO 8/1980, de 22 de septiembre, y probar si esa medida fiscal correspondía a “un obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios o capitales” y si podría “afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de las empresas y capitales dentro del territorio español”.

Tras el exhaustivo examen del precepto, el Pleno del Tribunal acordó en el fallo estimar la pretensión de CaixaBank declarando la inconstitucionalidad y nulidad del inciso mencionado del artículo 41.9.2. a) de la Ley 4/2012, de 25 de junio.

Se tomó en cuenta para la reciente decisión del fallo la misma línea doctrinal del Tribunal Constitucional, que se apoya en diversas sentencias como las STC 159/1997, de 2 de octubre y

²⁵ La STC 60/2015, de 18 de marzo declara la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 12 bis a) de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo del IRPF y demás impuestos cedidos, pues se producía una desigualdad en el trato del tributo por razón de la residencia del contribuyente.

²⁶ Véase los antecedentes de hecho de la STC 20/2022, de 9 de febrero de 2022

STC 134/1996, de 22 de julio, en las que se ponen de relieve que la igualdad ha de valorarse atendiendo “al régimen jurídico del ámbito de relaciones en que se proyecte” y que esta igualdad no puede apartarse de los principios consagrados en el artículo 31 CE, por lo que el legislador no puede introducir diferencias entre los obligados tributarios si no median razones suficientes para la existencia de esa discriminación.

Además, las Sentencias STC 60/2015, de 18 de marzo; STC 96/2002, de 25 de abril y STC 88/1996, de 1 de julio, establecen que el principio de igualdad tributaria está ligado a la prohibición de privilegios que resulten discriminatorios por ir en contra, además, del principio de generalidad, siempre que esos beneficios no atiendan a la justificación legítima del interés general, así como del juicio de proporcionalidad. Es decir, que para determinar si una disposición respeta o no el principios de los artículos 14 y 31 de la Carta Magna es necesario, según STC 60/2015, de 18 de marzo, “concretar que las situaciones que se pretenden comparar sean iguales;... que existe una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones iguales; que las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato sean razonables, por existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida, evitando resultados especialmente gravosos o desmedido.

4.2. Jurisprudencia en los tribunales europeos.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado diversas sentencias sobre la igualdad de trato y prohibición de discriminación en el ámbito tributario, enfocando el asunto desde un tema de libre circulación de mercancías, personas y capitales.

La libre circulación de mercancías, personas y capitales se encuentra estrechamente unida con el principio de igualdad, pues, si hubiere una desigualdad en el trato en según qué relaciones fiscales, no existiría esa libre circulación garantizada como derecho de los países miembros y de los ciudadanos de la unión.

Ejemplos de situaciones de incumplimiento de esa obligación por parte del Estado Español de garantizar estos derechos y libertades son las sentencias de los asuntos C-487/08 y C-788/19. Veamos:

La Sentencia C-487/08 surgió a raíz de una disputa entre el Reino de España y la Comisión Europea.

En octubre de 2005 la Comisión Europea notificó a España la posible vulneración de la libre circulación de capitales en su normativa, que establecía requisitos más estrictos a las sociedades no residentes de cara a la obtención de exenciones sobre dividendos. En enero de 2006, España se opuso a la advertencia de la Comisión Europea, lo que dio lugar al procedimiento judicial.

La Comisión, en su demanda, alega que España vulnera la libre circulación de capitales al establecer diferencias de trato en materia de tributación en materia de dividendos para las sociedades no residentes en comparación con las residentes, lo que resultaba contrario a la igualdad. Además, este trato podría disuadir a los inversores extranjeros.

España, por su parte, argumenta su legislación pretende evitar la doble imposición interna y no la internacional, pues la situación de una sociedad no residente no es comparable a la situación de una sociedad residente. Además, España sostiene que la tributación final depende de la residencia, por lo que no ha lugar a tal argumento de la Comisión Europea sobre la desigualdad. Asimismo, alega el Reino de España que su legislación establece beneficios fiscales a las sociedades no residentes gracias a convenios bilaterales, exceptuando Chipre.

Otra alegación de España resulta de justificar su legislación sobre la tributación de dividendos en la soberanía fiscal de los estados miembros.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea resolvió evaluando la legislación española en la materia discutida, y concluyó que efectivamente España incumplió las obligaciones relativas a la libre circulación de capitales, en consonancia con la igualdad tributaria al discriminar fiscalmente a las sociedades residentes.²⁷

El asunto C-788/19 trata de las diferencias que existen en la legislación española a la hora de declarar los bienes y derechos que posean en el extranjero de forma incorrecta o fuera del tiempo establecido y las sanciones que esto lleva acarreado. En otras palabras, se establece una clara diferenciación en el trato entre los residentes en España “en función del lugar de localización de sus

²⁷ Ahora bien, según reafirmada jurisprudencia del mismo Tribunal, “para que una normativa fiscal nacional como la controvertida en el caso de autos pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato resultante afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general. Resuelven en este sentido las sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98; y de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02.

activos”, lo que podría llevar a una restricción de la libertad de circulación de capitales del artículo 40 del Acuerdo EEE y art 63 del TFUE, pues podría llegar a disuadir a los residentes en España de cara a invertir en otros Estados. Y es en este sentido como el Tribunal finalmente redacta el fallo.

En consonancia de lo anterior, el TJUE ha dictado otras sentencias como como la de 26 de septiembre de 2000 (caso C-478/98); de 26 de mayo de 2016, NN (L) Internacional (caso C-48/15); o de 23 de octubre de 2007 (caso C-112/05), estableciendo una línea jurisprudencial clara sobre la vulneración de los artículos mencionados, y las libertades que en ellos se expresan, uniendo esa libertad de capitales con la igualdad tributaria, y haciendo del hecho, derecho, para que quienes sean los obligados a soportar la carga tributaria no ven vulnerados sus derechos y libertades sin la justificación pertinente del artículo 58 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

5. CONCLUSIONES

Sin duda, el principio de igualdad en la aprobación y aplicación de los tributos plantea cuestiones muy controvertidas, teniendo en cuenta que el principio de igualdad y el principio de no discriminación es uno de los pilares básicos de nuestra democracia.

Es por lo ello, y por lo expuesto a lo largo del trabajo, que se procede a desarrollar una serie de conclusiones que se han apreciado más relevantes.

PRIMERA:

Dentro de los principios informadores del derecho tributario destaca el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE, de acuerdo con el cual, “todos los ciudadanos deben contribuir a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad”.

Una de las cuestiones que se plantearon en su momento, fue la relativa al proceso judicial ante el TC, que llegó a considerar válida la vía del recurso de amparo, siempre y cuando se invocara la igualdad tributaria a través del artículo 14 CE. Además, el mismo tribunal admitió ciertas desigualdades en el ámbito tributario siempre y cuando sean proporcionadas justificadas. De esta manera se ofrece protección a este principio, que es a su vez derecho de los ciudadanos, asegurando así una recaudación equitativa y justa.

SEGUNDA:

El marco normativo tributario ha sufrido importantes cambios, evolucionando desde el siglo XIX hasta la actualidad. Hoy en día, gozamos, gracias a la Constitución del 78 de garantías efectivas que consolidan el principio de igualdad, y en concreto de igualdad tributaria, dando estabilidad al sistema fiscal para el mejor funcionamiento de las instituciones españolas, y promoviendo el estado de bienestar a través de tributos que han de responder a los principios rectores de la política social y económica.

TERCERA:

El artículo 133 de la Constitución permite a las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales establecer y exigir tributos dentro de sus competencias, lo que da lugar a una descentralización del poder fiscal, que se encuentra dividido en los diferentes territorios autonómicos y locales.

Estas potestades pueden parecer que vulneran de algún modo el principio de igualdad tributaria; sin embargo, se dan situaciones radicalmente desiguales, por lo que han de establecerse de manera desigual los tributos como forma de financiación de las CCAA y EELL, para responder a las necesidades de cada territorio.

CUARTA:

En España existen dos regímenes de financiación para las Comunidades Autónomas: El régimen común y el foral. Sobre el régimen común, se encuentra regulado en el Título VIII CE, donde se establece la obtención de recursos por parte de las autonomías a través de sus propios tributos, impuestos cedidos... y otras fuentes de ingresos como el Fondo de Compensación Interterritorial. Claramente, esta estructura de financiación puede generar desigualdades tributarias entre territorios. Sin embargo, ha de atenderse igualmente al principio de autonomía, en cuyo caso, el legislador deberá ponderar y valorar la situación donde podría vulnerarse el principio de igualdad tributaria y justificar la norma reguladora del tributo de acuerdo con las necesidades del territorio en cuestión para así, cumplir con la legalidad vigente.

QUINTA:

Sobre el régimen foral de País Vasco y Navarra, existen diferencias significativas en la recaudación y gestión de los tributos de estas autonomías en comparación con el régimen común. Estas diferencias tienen su razón de ser en el reconocimiento constitucional de derechos históricos, que permiten realizar aportaciones al Estado a través de convenios o cupos económicos.

Pese a este reconocimiento constitucional, no deja de ser cierto que la situación del régimen foral supone un agravio comparativo respecto al resto de Comunidades Autónomas, pues la carga fiscal recaída en los ciudadanos según su lugar de residencia, supone un trato desigual en términos estrictamente formales.

SEXTA:

Cataluña, a pesar de ser una Comunidad Autónoma de régimen común, ha propuesto un modelo que se asemeja bastante al modelo de las comunidades forales de País Vasco y Navarra. La autonomía catalana busca, con esta propuesta, una mayor independencia financiera en pro de la equidad territorial. No obstante, esta propuesta se enfrenta a duras críticas basadas en la

insolidaridad que podría presentar este modelo a implantar, por ser radicalmente inconstitucional, además de generar un agravio comparativo al resto de regiones.

La implementación del “cupa a la vasca” terminaría con el equilibrio social y político en España, por general evidentes desigualdades en la práctica, pues habría de reformarse, entre otros, todo el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común para dar cabida a este modelo.

SÉPTIMA:

La autonomía del régimen local viene reconocida por la Constitución y la Ley de Bases de Régimen Local. Este marco normativo, a su vez, establece el principio de suficiencia financiera y dispone para las corporaciones locales una serie de competencias específicas en el ámbito de gestión y recaudación de tributos. Sin embargo, se dan desigualdades debido a la capacidad recaudatoria de los diferentes entes locales, y estas desigualdades se plasman en la presión fiscal de los ciudadanos. Además, estas disparidades, unidas con la falta de coordinación entre Administraciones, favorecen a la aparición de fraudes tributarios (como el relativo al IVTM). Es crucial, por tanto, establecer mecanismos para asegurar la distribución equitativa de recursos, así como para mejorar las comunicaciones entre Administraciones para disminuir las posibles desigualdades en materia tributaria en este ámbito.

OCTAVA:

Dentro de los impuestos que responden a la cesión del Estado a las Comunidades Autónomas, el más polémico de todos es, sin duda, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues evidencia las disparidades que se dan entre las CCAA debido a las diferencias en las deducciones y bonificaciones aplicadas según el punto de conexión con el hecho imponible. Estas desigualdades generan un gran debate político sobre la equidad y justicia redistributiva.

La descentralización del ISD permite a cada Gobierno autonómico implantar disposiciones que favorecen de cierto modo a la llamada “fuga de contribuyentes” hacia los territorios donde la carga fiscal generada por el pago del impuesto es mucho menor en comparación con el resto. Sin embargo, existe una incoherencia de los Gobiernos que piden más recursos al Estado, pero que por el contrario, deciden bonificar hasta el 100% el ISD, que como impuesto cedido, no deja de ser un medio de financiación de las Comunidades Autónomas.

Para abordar estas desigualdades, se propone armonizar el impuesto, ya sea total, o parcialmente, creando mecanismos de compensación entre CCAA para reducir los efectos negativos que pudiera tener esta armonización del impuesto, creando así, una distribución más justa y equitativa.

NOVENA:

No solo existen críticas al ISD sobre las posibles desigualdades que puedan darse entre Comunidades Autónomas, sino que hay quien aboga directamente por suprimirlo, pues, alegan una posible doble imposición, que, como hemos visto, no se da realmente. Además, argumentan los detractores que gracias a la configuración del impuesto se dan evidentes efectos negativos en el ámbito económico, que dan lugar al incumplimiento de la razón de ser del impuesto: la redistribución de la riqueza. Otros críticos abogan por gravar las transmisiones lucrativas en el IRPF para simplificar la tributación.

Sin embargo, son problemas, que, aunque revisten de gran complejidad, pueden tener solución con la modificación de la norma para afrontar las desigualdades que produce, y para garantizar el efectivo cumplimiento de los objetivos que aparecen nombrados en el preámbulo de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

DÉCIMA:

Es evidente que el ISD genera desigualdades en la tributación entre ciudadanos residentes en España. Asimismo, ocurre con los ciudadanos no residentes. Así lo ha confirmado el TJUE en varias sentencias condenando al Reino de España a reparar esas incidencias en la igualdad, basándose en los artículos 40 EEE y 56 CE que establecen la libre circulación de capitales.

No solo los tribunales europeos han observado estas incidencias en el principio de igualdad tributaria, sino que también lo ha hecho el Tribunal Constitucional, que ha emitido varias sentencias abordando tanto cuestiones de inconstitucionalidad como recursos de amparo, concluyendo en el fallo que exige el principio de igualdad un trato igual en situaciones sustancialmente iguales, prohibiendo así, las desigualdades desproporcionadas e injustificadas.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

RODRIGUEZ BREIJO: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del art 31.1 CE e igualdad ante la ley del art CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*. Marcial Pons, 2011.

SANCHEZ SÁNCHEZ, EVA MARÍA : *La Desigualdad de Trato en la Tributación de las Sucesiones y Donaciones en España y la Unión Europea* Revista de Estudios Jurídicos nº 15/2015 (Segunda Época) ISSN 2340-5066. Universidad de Jaén

RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, MARÍA DEL PUERTO: *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: la persistencia de algunas cuestiones controvertidas*. Editorial Voluntad, 2006. Pág. 65-78

DE PABLOS, LAURA: *“La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas actuales”*. Revista de Hacienda Pública Española. Monografía 2001.

CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE *“Duplicidad impositiva en materia de tributos y precios públicos locales, y de estos últimos entre sí, que indican sobre el especial aprovechamiento del dominio público”*, Jurisprudencia Tributaria, 1995-I, Pág. 1562

DOMÍNGUEZ LUELMO, ANDRÉS y ÁLVAREZ ÁLVAREZ, HENAR *“Manual de Derecho Civil. Volumen VI. Derecho de Sucesiones”*. Págs. 37-39. Wolters Kluwer. 2021.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, ÁNGEL: *Los impuestos municipales voluntarios*. Revista de estudios locales. Cunal, Año 2000. Pág. 131.

MENÉNDEZ MORENO ALEJANDRO: *“Derecho financiero y tributario. Lecciones de cátedra”* Thomson Reuters, 2018. Pág. 65

PÉREZ ROYO, FERNANDO *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 27ª edición, Cívitas, 2021. Pág. 154

CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE. *“La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la Reflexión”* Marcial de Pons 1996, pág. 14.

7. LEGISLACIÓN UTILIZADA

Constitución Española

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra

Estatuto de Autonomía del País Vasco de 1979.

Real Decreto 25/1986, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales.

Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.

Ley Orgánica 2/2012 de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Tratado Fundacional de la Unión Europea

Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo

8. DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.

STC 179/1985
STC 19/1987
STC 126/1987
STC 88/1996
STC 134/1996
STC 159/1997
STC 46/2000
STC 96/2002
STC 193/2004
STC 54/2006
STC 31/2010
STC 60/2015
STC 167/2016
STC 19/2021
STC 125/2021
STC 20/2022

9. PÁGINAS WEB

AGENCIA TRIBUTARIA. SEDE ELECTRÓNICA. Criterios interpretativos. *“El deber de contribuir y el interés general”*. 20 de febrero de 2023.

[https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/El deber de contribuir y el interes general.html](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/El%20deber%20de%20contribuir%20y%20el%20interes%20general.html)

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN CEF *“El nuevo marco normativo de la financiación de las comunidades autónomas de régimen común”*

<https://www.fiscal-impuestos.com/nuevo-marco-normativo-financiacion-comunidades-autonomas-regimen-comun.html>

BLOG DE ECONOMÍA Y FINANZAS DE BANKINTER *“Los 71 impuestos propios y exclusivos de cada comunidad autónoma”*, 2022.

<https://www.bankinter.com/blog/finanzas-personales/impuestos-propios-exclusivos-comunidad-autonoma-listado>

VICEPRESIDENCIA PRIMERA DEL GOBIERNO. MINISTERIO DE HACIENDA.

<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Financiacion%20Autonomica.aspx>

HAY DERECHO *“De la difícil armonización del impuesto sucesorio”*, 2021.

<https://www.hayderecho.com/2021/05/12/de-la-dificil-armonizacion-del-impuesto-sucesorio/>

AGENCIA TRIBUTARIA. SEDE ELECTRÓNICA. Manual práctico de renta 2023. *“Comunidad Autónoma de Canarias”*.

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2023/c17-deducciones-autonomicas-cuota/comunidad-autonoma-canarias.html>