amministrativ@mente
Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo
www.amministrativamente.com

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "FORO ITALICO"

Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo (Classe A)

Pubblicata in internet all'indirizzo www.amministrativamente.com

Rivista di Ateneo dell'Università degli Studi di Roma "Foro Italico"

Direzione scientifica
Gennaro Terracciano, Gabriella Mazzei, Julián Espartero Casado

Direttore Responsabile
Gaetano Caputi

Redazione
Giuseppe Egidio Iacovino, Carlo Rizzo

FASCICOLO N. 2/2022

Estratto

Iscritta nel registro della stampa del Tribunale di Roma al n. 16/2009
ISSN 2036-7821

Comitato scientifico

Annamaria Angiuli, Antonio Barone, Vincenzo Caputi Jambrenghi, Enrico Carloni, Maria Cristina Cavallaro, Guido Clemente di San Luca, Andry Matilla Correa, Gianfranco D'Alessio, Mariaconcetta D'Arienzo, Ambrogio De Siano, Ruggiero Dipace, Luigi Ferrara, Pierpaolo Forte, Gianluca Gardini, Biagio Giliberti, Emanuele Isidori, Francesco Merloni, Giuseppe Palma, Alberto Palomar Olmeda, Attilio Parisi, Luca Raffaello Perfetti, Fabio Pigozzi, Alessandra Pioggia, Helene Puliat, Francesco Rota, Josè Manuel Ruano de la Fuente, Leonardo J. Sánchez-Mesa Martínez, Ramón Terol Gómez, Antonio Felice Uricchio.

Comitato editoriale

Jesús Avezuela Cárcel, Giuseppe Bettoni, Salvatore Bonfiglio, Vinicio Brigante, Sonia Caldarelli, Giovanni Cocozza, Andrea Marco Colarusso, Sergio Contessa, Manuel Delgado Iribarren, Giuseppe Doria, Fortunato Gambardella, Flavio Genghi, Jakub Handrlica, Margherita Interlandi, Laura Letizia, Gaetano Natullo, Carmen Pérez González, Marcin Princ, Antonio Saporito, Giuliano Taglianetti, Simona Terracciano, Salvatore Villani.

Coordinamento del Comitato editoriale

Valerio Sarcone.

ISSN 2036-7821

amministrativ@mente
Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo
www.amministrativamente.com

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "FORO ITALICO"

Financiación asimétrica regional. El modelo español.

di Juan Jesús Martos García

(Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Granada)

Sommario

1. Constitución española y Estado de las Autonomías. Evolución hacia una financiación asimétrica regional. 2. Régimen de financiación general o común. 2.1. Tributos propios autonómicos. 2.2. Cesión de competencias normativas en los impuestos estatales. 2.3. El principio de igualdad tributaria como límite constitucional al desarrollo de la autonomía fiscal de la CC.AA. 2.4. Garantizar la prestación de los servicios públicos fundamentales como límite mínimo del principio de solidaridad. 2.5. El principio de ordinalidad como límite máximo del principio de solidaridad. 3. Régimen de financiación de los territorios forales. 4. Conclusiones.

Abstract

Financing of Regions in Spain has evolved to resemble asymmetrical fiscal system. This accentuated political and financial decentralization of the Autonomous Communities causes the erosion of some constitutional principles. The principle of financial autonomy finds limits in the principles of national unity, fiscal equality and solidarity; while the principle of solidarity was also limited by the Spanish Constitutional Court by resorting to the formulation of the principle of ordinality, typical of federal States.

* *Il presente lavoro è stato sottoposto al preventivo referaggio secondo i parametri della double blinde peer review.*

ISSN 2036-7821

1. Constitución española y Estado de las Autonomías. Evolución hacia una financiación asimétrica regional.

La Historia contemporánea de España está plagada de Constituciones partidistas que fueron derogadas y sustituidas por otro partido, de signo opuesto, cuando llegaba al poder. Durante el siglo XIX y la primera mitad del siglo XX, hasta siete Constituciones hechas por y para una parte de la sociedad fueron sucediéndose. Ninguna llegó a ser aceptada por una inmensa mayoría de españoles[1].

Tras la Guerra civil española (1936-1939) y, posteriormente, 40 años de dictadura de corte fascista, se produjo la transición hacia la democracia, que tuvo como elemento central el diseño de una nueva Constitución. En esta oportunidad se tuvieron presente los errores del pasado y se partió de una premisa fundamental: La nueva Constitución debía contar con el respaldo de todos los partidos políticos, de manera que ninguno propusiese que se votará en contra. Así, se conseguiría que fuese aprobada por una amplísima mayoría de ciudadanos, que tuviera una larga vigencia y que contribuyera a la estabilidad democrática del país, objetivo prioritario.

Para conseguirlo se diseñó tan abierta que todos pudieran hacerla suya. Este contexto justificó que la Constitución Española de 1978 (CE), a través de su Disposición Adicional Primera, ofreciera una sutil cobertura jurídica a posibles concesiones a 2 territorios especialmente reivindicativos, País Vasco y Navarra.

De la misma forma, el modelo de Estado no quedó plenamente cerrado. La Constitución no autoproclama a España como un Estado federal, pero sin embargo reconoce autonomía política, financiera y fiscal a las Regiones, denominadas en el texto constitucional como Comunidades Autónomas (CC.AA.), sin que concretara hasta donde debía llegar.

No predeterminó con precisión las competencias que corresponden a las CC.AA. Les asigno unas, pero dejó abierta la puerta a que el Estado central les pudiera ceder otras.

Tampoco predeterminó con precisión el sistema fiscal y de financiación de las Regiones, sino que lo dejó en manos del Estado Central para que lo haga mediante Ley orgánica, respetando los límites que emanan de la propia Constitución.

Al diseñar la Constitución desconocía hasta donde llegaría la descentralización política del Estado de las Autonomías y, por tanto, cuáles serían sus necesidades de financiación en cada momento. Por ello, se decidió que la Constitución no determinase de forma precisa el modelo de financiación autonómico, optando por que ésta estableciese simplemente unos principios generales y ciertas limitaciones,

[1] Constitución de 19 de marzo de 1812, que estuvo vigente en 3 periodos, desde 1812 a 1814, desde 1820 a 1823 y desde 1836 a 1837; Estatuto Real de 10 de abril de 1934, en vigor hasta 1936; Constitución de 18 de junio de 1837, que estuvo vigente hasta 1845; Constitución de 23 de mayo de 1845, cuya vigencia se extendió hasta 1868; Constitución de 6 de junio de 1869, en vigor desde 1869 hasta 1873; Constitución de 30 de junio de 1876, vigente hasta 1923; y Constitución de 9 de diciembre de 1931, que estuvo vigente en todo el territorio hasta 1936, cuando se inició la Guerra Civil, y solo en una parte hasta que concluyó, en 1939.

ISSN 2036-7821

para trasladar después al Estado central la labor de concretar en cada momento el modelo de financiación autonómico a través de Ley Orgánica, colocándolo en un plano de superioridad.

Este planteamiento constitucional ha permitido que se hayan sucedido diferentes modelos de financiación autonómica en España; y es que la Constitución está redactada de forma tan general que puede albergar modelos dispares, en los que la autonomía financiera en materia de ingresos pueda variar sensiblemente.

Inicialmente la mayor fuente de financiación autonómica procedía de la transferencia directa de fondos del Estado central, siendo su peso relativo en el conjunto de la financiación autonómica sumamente elevado en contraposición con otros ingresos sobre los que las CC.AA. tenían poder normativo para regularlos.

Esta situación de la financiación autonómica, descrita gráficamente como "*la asimetría del poder tributario y del poder del gasto*"[2] o como "*la asimetría del proceso descentralizador*"[3], evidenciaba que "*una cosa es la cantidad de dinero que administran y otra la forma en que se financia*"[4], esto es, de donde procede y si las propias CC.AA. tienen capacidad de decisión para modificarlo, directa o indirectamente, tanto en la cuantía como en la estructura de los ingresos.

Sin embargo, esta situación de partida fue cambiando. Surgieron algunas voces que reclamaron un cambio en el modelo de financiación autonómica que redujera significativamente el peso de las transferencias estatales y dotara de mayor protagonismo a los ingresos propios autonómicos, permitiéndoles con ello mayor autonomía para llevar a cabo políticas propias en materia de ingresos públicos[5].

Pero el factor determinante para ese cambio vino por la coyuntura política. En diversas oportunidades durante los últimos 40 años, tanto las competencias como el sistema de financiación de las CC.AA. han sido objeto de negociación política entre los partidos estatales y los partidos nacionalistas - en especial los catalanes- o regionalistas, cuando los primeros han pedido a los segundos su apoyo parlamentario.

Como consecuencia, el Estado ha ido cediendo progresivamente competencias (Educación, Sanidad, etc.) a las CC.AA. y en cada reforma de su sistema de financiación ha ido aumentado su autonomía financiera y fiscal. Han dispuesto de

[2] RAMALLO MASSANET, J., 1993, "La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, p. 39.

[3] MONASTERIO ESCUDERO, C., 1994, "La evolución reciente de la Hacienda Autonómica", en *Papeles de Economía Española*, p. 59.

[4] CASTELL OLIVERES, A.M., 2003 "El sistema de financiación autonómica. Situación actual y perspectivas de reforma" en *El debate sobre el sistema de financiación autonómica*, Comares. El autor manifestó en aquella época que "*En España, por ejemplo, hemos avanzado mucho en la descentralización del gasto público y poca en la de los impuestos y ahí existe un problema importante que afecta de lleno al sistema de financiación*". La situación cambió posteriormente.

[5] SOLER ROCH, M.T., 1984-85 "La relación entre tributos cedidos y no cedidos", *Anales de la Universidad de Alicante*, Facultad de Derecho de la Universidad de Alicante, 3-4; RODRÍGUEZ BEREIJO, A., 1985 "Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas", *Revista Española de Derecho Constitucional*, p. 15.

ISSN 2036-7821

más dinero para poder prestar los servicios transferidas pero también de más autonomía para configurar su propio sistema de ingresos, acrecentando las diferencias tributarias entre regiones.

Así, tras más de cuatro décadas de vigencia de la Constitución española (CE), se ha pasado de un Estado centralizado a otro con una alta descentralización política, fiscal y financiera, de corte federal y todo ello, bajo los mismos principios constitucionales.

Principios constitucionales que inspiran y limitan el sistema de financiación de las CC.AA.: Unidad nacional, autonomía y solidaridad (Art.2), junto a la coordinación y lealtad institucional (art.156) y al principio de estabilidad presupuestaria (art.135); y junto a ellos, principios que inspiran y limitan el sistema tributario en su conjunto (art.31): Generalidad, capacidad económica igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

La convivencia de estos principios no siempre es pacífica y genera fricciones, dado que algunos de ellos resultan antagónicos. La Constitución formula el principio de autonomía financiera de las CC.AA. e, inmediatamente, otros principios que la limitan, como la unidad nacional, la solidaridad y la igualdad.

Pero también es cierto que este sistema de contrapesos, con principios que pueden estar correlacionados de forma inversa, ha permitido que el texto constitucional haya tenido la suficiente flexibilidad para admitir distintas interpretaciones del modelo de Estado y ha contribuido a la estabilidad democrática del país. Flexibilidad que alcanza su máxima expresión con el reconocimiento de derechos históricos de 2 regiones en la Disposición Adicional Primera de la Constitución, que ha sido fundamento posterior del régimen de financiación especial que vienen gozando País Vasco y Navarra.

Como consecuencia, en el Ordenamiento español conviven 2 sistemas de financiación regional diferenciados, conformando un modelo asimétrico:

a) Modelo de financiación general o común: Integrado por 15 Regiones.

b) Modelo de financiación especial de territorios forales: País Vasco y Navarra.

2. Régimen de financiación general o común.

El diseño del modelo de financiación autonómico debe salvaguardar la autonomía financiera de las CC.AA[6], tanto en materia de gastos como de ingresos.

[6] El art. 2 CE reconoce y garantiza *"el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que lo integran"*; el art. 137.1 CE atribuye a municipios, provincias y CC.AA *"autonomía para la gestión de sus respectivos intereses"*; y el art. 156.1 CE, específicamente dirigido a las CC.AA., reconoce que deberán gozar de *"autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias"*; autonomía financiera que según Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000 FJº3 resulta un *"instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política"*.

Conforme a la reiterada doctrina del Tribunal Constitucional en sus Sentencias 201/1988 FJ 4º, 96/1990 FJ 4º y 237/1392 FJ 6º, la autonomía financiera *"exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las competencias propias, en especial las que se configuran como exclusivas"*.

ISSN 2036-7821

En matera de gastos, la autonomía se proyecta en una doble dirección, objetiva y cuantitativa. Permite que las CC.AA decidan en qué conceptos se aplica el gasto y cómo se distribuyen las cuantías entre cada uno de ellos, sin perjuicio de los límites que en ambos casos contempla la propia Constitución.

En materia de ingresos, el alcance del principio de autonomía financiera tiene igualmente una doble vertiente y vas más allá de una mera transferencia de fondos para atender la ejecución de sus competencias.

Además de garantizarles medios suficientes - suficiencia financiera, la Constitución otorga a las CC.AA. capacidad de decisión para que puedan modificar una parte de la cuantía y de la estructura de sus ingresos, como apuntaban las SSTC 104/2000 FJ4º y 289/2000 FJ3º, y como lo acredita el hecho de que entre sus recursos, además de las transferencia directas del Estado, el art.157.1 CE disponga, entre otros:

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

b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Por tanto, la autonomía financiera de las CC.AA. del régimen general se extiende a la configuración de sus ingresos, correspondiendo al Estado central determinar en cada momento la conjunción y el alcance de los distintos tipos de recursos que, conforme al art.157 CE, pueden manejar éstas.

El Estado central tiene una posición de superioridad en materia tributaria[7]. La atribución exclusiva al Estado de la potestad originaria para establecer tributos, sin otro límite que la propia Constitución, contrasta con los límites que encuentran la CC.AA. de régimen general para establecerlos y exigirlos. Límites que no se detienen en la propia Constitución, sino que también provienen de las leyes estatales que ordenan el sistema tributario y el régimen de financiación de las CC.AA[8].

En este sentido cobra especial importancia la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CC.AA. de régimen general (LOFCA) que fija los límites al poder autonómico para establecer tributos propios, determina las competencias normativas cedidas de los impuestos estatales y desarrolla igualmente el principio de solidaridad.

Desde su aprobación ha sufrido diversas modificaciones que han alterado el modelo de financiación autonómica en España. En la a actualidad, además de la LOFCA, el modelo se desarrolla y complementa con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

Exponemos a continuación los dos principales recursos previstos en el art.157.1 CE que disponen las CC.AA. para garantizar su autonomía financiera y que le permiten

[7] Art. 133 CE "*La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*" y que las "*Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes*".

[8] Art.157.3 CE "*Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras* (…), *las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado*".

ISSN 2036-7821

configurar su sistema de ingresos: los tributos propios y la cesión de competencias normativas en impuestos estatales

2.1. Tributos propios autonómicos.

En relación a los tributos propios autonómicos, el margen de maniobra que disponen las regiones es bastante limitado. Además de los límites que emanan de la propia Constitución, de los Tratados Internacionales y del Derecho de Unión Europea, las CC.AA. tienen otros 2 límites más, establecidos por la LOFCA y por el Tribunal Constitucional.

a) Evitar la doble imposición interna

Los límites que establece la LOFCA pretenden evitar esencialmente supuestos de doble imposición interna. Así, el art.6.2 LOFCA dispone que "*Los tributos que establezcan las CC.AA. no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado*". Por el contrario, el Estado si puede establecer tributos sobre hechos imponibles previamente gravados por alguna Comunidad Autónoma, como consecuencia del poder originario - art.133.1 CE- y la situación de superioridad que le otorga la Constitución; ahora bien, si esto ocurriera, deberá adoptar las medidas de compensación adecuadas a las CC.AA. para cubrir la disminución de ingresos que supondría dejar de aplicar el tributo autonómico[9].

También el art.6.3 LOFCA impide que las CC.AA. puedan establecer tributos sobre hechos imponibles gravados por los tributos municipales

La prohibición de la doble imposición que prevé este art.6 LOFCA se refiere a la duplicidad de hechos imponibles, al establecimiento de un nuevo tributo autonómico sobre un hecho imponible gravado previamente por otra Administración territorial. Ahora bien, el Tribunal Constitucional ha advertido que no basta para sortear la doble imposición con que se establezca un hecho imponible formalmente distinto. Habrá que analizar la regulación del tributo y comprobar si finalmente se acaba gravando una misma riqueza de la misma forma y sobre el mismo obligado[10].

[9] Así ocurrió con el Impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito aprobado en algunas regiones. El Estado Central, para evitar una proliferación de tributos regionales en esta materia aprobó uno de carácter estatal, con el mismo hecho imponible y la misma configuración, pero con tipo de gravamen 0 (art.19 Ley de la Ley16/2012, de 27 de diciembre) que posteriormente, a partir del 1 de enero de 2014, se elevó levemente (0,03%); tipo de gravamen en todo caso, sensiblemente inferior al previsto en las leyes autonómicas.

En su sentencia 26/2015, de 19 de febrero, el Tribunal Constitucional entendió que el Impuesto estatal sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito era constitucional en su propósito de desplazar los tributos autonómicos equivalentes sobre depósitos bancarios, a pesar de que ese impuesto inicialmente preveía un tipo cero. La ausencia de un gravamen efectivo no impedía considerar al tributo estatal como un verdadero impuesto, justificado por su finalidad de armonizar la tributación de las entidades de crédito en toda España.

Como consecuencia, las CC.AA. que habían aprobado su impuesto autonómico antes del 1 de diciembre de 2012 – Andalucía, Extremadura y Canarias – recibieron compensación económica. Aquellas que lo aprobaron con posterioridad a que lo hiciera el Estado central observaron cómo fue declarado inconstitucional, por aplicación del art.6.2 de la LOFCA.

[10] El Tribunal Constitucional indicó en su Sentencia 85/2013, de 1 de abril, que "*no basta con que exista una coincidencia formal de hechos imponibles tan solo porque su definición sea gramaticalmente idéntica, sino que es necesario analizar los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible*"; añadiendo en su

ISSN 2036-7821

b) Los tributos propios de las CC.AA. no pueden recaer sobre competencias de titularidad del Estado.

Las CC.AA. tienen otra limitación para establecer tributos propios. Deben establecerlos sobre alguna de las competencias constitucionales que tengan asumidas. Así lo manifestó el Tribunal Constitucional en sus sentencias 96/2013, de 23 de abril, y 49/1995, de 16 de febrero. En esta última se declaró inconstitucional una ley que aprobó el parlamento regional de las Islas Baleares (ley 12/1990) que establecía un impuesto sobre la loterías que gravaba la lotería nacional, competencia de titularidad estatal.

Como consecuencia de estas 2 limitaciones se ha restringido sustancialmente el poder para crear tributos propios por parte de las CC.AA. Por ello, al margen tasas y contribuciones especiales, la mayor parte de impuestos propios establecidos por las distintas CC.AA. de régimen general han tenido una finalidad extrafiscal, de protección del medioambiente[11].

2.2. Cesión de competencias normativas en los impuestos estatales.

Además de la facultad de establecer tributos propios, las CC.AA pueden disponer de recursos procedentes de la cesión de impuestos estatales. La Constitución no aclara nada más sobre el alcance de dicha cesión, habiendo sido el legislador estatal el que lo ha desarrollado en los últimos modelos de financiación autonómica en una triple vertiente:

a) Cesión de recaudación;

b) Cesión de competencias de gestión en un sentido amplio (gestión, inspección, recaudación, sanción);

c) Cesión de competencias normativas en algunas partes de la regulación de los impuestos estatales.

De estos 3 tipos de competencias cedidas, la más problemática están siendo la cesión de competencias normativas, dado que ha provocado una mayor desigualdad interregional; y es que igualdad y autonomía suelen estar correlacionadas en sentido inverso.

Esta desigualdad fiscal interregional se ha producido por la continua cesión de competencias normativas en los tributos de titularidad estatal, no por la cesión de recaudación o de la gestión; competencias que al ser ejercitadas han distanciado el

---

Sentencia 74/2016, de 14 de abril, que "*Se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se confrontan, al objeto de determinar no solo la riqueza gravada o materia imponible, que es punto de partida de toda norma tributaria, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo*".

[11] Así, en la Comunidad Autónoma de Andalucía, los impuestos propios vigentes son el impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera; el impuesto sobre vertidos a las aguas litorales; el impuesto sobre depósito de residuos peligrosos; el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés; y el impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso.

ISSN 2036-7821

marco regulador y, por tanto, la carga tributaria que soportan contribuyentes con idéntico perfil pero con residencia en distintas CC.AA.

Así, el art.19.2 de la LOFCA, desarrollado en la Sección 4 del Título III de la Ley 22/2009, establece un escenario en el que 8 impuestos estatales tienen competencias normativas cedidas a las CC.AA: El Impuesto sobre la Renta Personas Físicas (IRPF); el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales; el Impuesto sobre Actos jurídicos Documentados; Tributos sobre el juego (excepto el que se realiza por Internet); Impuesto especial sobre determinados medios de transporte; e Impuesto sobre hidrocarburos.

La cesión de competencias normativas en cada impuesto tiene particularidades, pero también comparten unos rasgos comunes. Dependiendo del tributo, el Estado ha cedido, total o parcialmente, la facultad para regular la tarifa/tipo de gravamen y de establecer ciertos beneficios fiscales.

Cabe destacar que de los grandes impuestos españoles, el Estado solo regula íntegramente los que están armonizados en la Unión Europea -IVA y algunos Impuestos Especiales-, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes; y solo en estos 2 últimos no hay cesión de recaudación. En el resto, la regulación es compartida con las CC.AA.

Sintéticamente, la situación es la siguiente:

IMPUESTOS ESTATALES	COMPETENCIAS NORMATIVAS CEDIDAS A CC.AA. Art 19 LOFCA y Arts. 45 a 53 Ley 22/2009				GESTIÓN CEDIDA	RECAUDACIÓN CEDIDA
	Exenciones	Base Imponible o Reducciones	Tarifa/Tipos impositivos	Deducciones sobre Cuota		
Impuesto Renta Personas Físicas (Residentes)	SI	NO	SI	SI	NO	50%
Impuesto Patrimonio (Personas físicas Residentes)	SI	NO	SI	SI	NO	100%
Impuesto Sucesiones y Donaciones (Personas físicas)	NO	SI	SI	SI	SI	100%
Impuesto Transmisiones Patrimoniales (Personas físicas)	NO	NO	SI	SI	SI	100%
Impuesto Actos Jurídicos Documentados	NO	NO	SI	SI	SI	100%
Impuestos sobre el Juego (excepto por Internet)	SI	SI	SI	SI	SI	100%
Impuesto Especial sobre Determinados Medios Transporte	NO	NO	SI	NO	NO	100%
Impuesto sobre Hidrocarburos	NO	NO	SI	NO	NO	58%
Impuesto Operaciones Societarias	NO				SI	100%
IVA	NO					50%
Impuesto Especial sobre el Tabaco	NO					58%
Impuesto Especial sobre bebidas alcohólicas	NO					58%
Impuesto Especial sobre Electricidad	NO					100%
Impuesto sobre Sociedades (Personas Jurídicas Residentes)	NO					
Impuesto Renta No Residentes (Personas Físicas y Jurídicas)	NO					
Otros impuestos menores (7)	NO					

ISSN 2036-7821

Llama la atención como se han ejercido esas competencias en algunos tributos, como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio, en los que el grado de diferenciación entre CC.AA. ha sido notable. Algunas los han anulado o reducido a su mínima expresión, estableciendo importantes beneficios fiscales.

La situación creada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en 2019 apunta a una tendencia a la baja en la carga tributaria y en la recaudación, más o menos acentuada dependiendo del territorio[12].

En el Impuesto sobre el Patrimonio sólo 2 regiones han anulado o reducido sustancialmente la tributación. Desde 2011 el Estado estableció un mínimo exento de 700.000€, pero además, algunas CC.AA. han ampliado los beneficios fiscales generales, aprobando Madrid una bonificación en cuota del 100% y La Rioja del 75%.

Por otro lado, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pese a que también existen diferencias de tributación, aún no son tan notables, aunque han ido acentuándose con el paso de los años. En este impuesto se aplican 2 tarifas, una estatal y otra regional. Desde 2011 todas las CC.AA. tienen que fijar su propia tarifa autonómica, con el único requisito de que sea progresiva. Este hecho, junto a la regulación deducciones propias en cada Comunidad Autónoma, ha acrecentado las diferencias.

Y estas diferencias normativas, con mayor o menor intensidad, también están presentes en el resto de los impuestos en los que se cedido a las CC.AA la capacidad de regular algunas partes del tributo.

Como ya apuntamos en anteriores trabajos, el panorama descrito evidencia una clara fragmentación tributaria interregional, que conlleva por un lado, una erosión del principio de igualdad tributaria y, por otro, procesos de competencia fiscal interna[13].

A modo de ejemplo, la Comunidad de Madrid resulta muy atractiva para el contribuyente, ejerciendo una notable atracción fiscal, dado que sus residentes no tributan en el Impuesto sobre el Patrimonio, apenas lo hacen en el ISD (quedando prácticamente excluidos descendientes, ascendientes y cónyuge), y también tienen un trato más ventajoso en el IRPF.

---

[12] Además de los territorios forales del País Vasco y Navarra, CC.AA. como Baleares, Castilla-La Mancha, Galicia, Canarias, Extremadura, Madrid, Murcia, La Rioja introdujeron bonificaciones del 99%; en el caso de Cantabria la bonificación es del 90% para familiares más cercanos y del 100% si las bases imponibles son inferiores a 100.000€; Cataluña regula una bonificación que va del 99% al 20% e inversamente proporcional a la base imponible; En la Comunidad Valenciana la bonificación es del 75%; en Andalucía se ha establecido una reducción general sobre la base imponible de 1.000.000€ y, en su caso, una bonificación del 99%; otras CC.AA. no han establecido bonificaciones sobre la cuota, pero si han previsto reducciones sobre la base, como Castilla y León (400.000€), Asturias (300.000€) y Aragón, donde los menores de edad tienen una reducción del 100%, aunque hasta un máximo de 3.000.000€. Además, para aquellos que tributan, cada región ha establecido su propia tarifa impositiva.

[13] MARTOS GARCÍA, J.J., 2014 "Desigualdad Tributaria Interregional. Análisis constitucional y propuesta para limitarla". *Quincena Fiscal*, p. 21; MARTOS GARCÍA, J.J., 2014 "Residencia fiscal, control y competencia interna inconstitucional", en *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters-Aranzadi.

ISSN 2036-7821

Esta situación ha venido provocando una preocupante deslocalización interregional de contribuyentes. Algunos han trasladado su residencia fiscal, de forma real o ficticia, a CC.AA. con un mejor régimen. El fantasma de la competencia fiscal internacional y de la deslocalización se reproduce a nivel interno. La causa radica en la elevada autonomía financiera de las regiones para configurar sus ingresos tributarios[14].

2.3. El principio de igualdad tributaria como límite constitucional al desarrollo de la autonomía fiscal de la CC.AA.

La situación descrita nos lleva a plantearnos algunas cuestiones. ¿Existen límites constitucionales al desarrollo de la autonomía financiera a través de la cesión de competencias normativas en los impuestos cedidos? O dicho de otro modo, ¿Existen límites constitucionales a la desigualdad tributaria interregional? La respuesta es claramente afirmativa.

La Constitución española se muestra especialmente preocupada por el principio de igualdad[15]. Autonomía financiera e igualdad son principios correlacionados de forma inversa, de manera que cuanto más se desarrolla el primero más se resiente el segundo. Sin embargo, como suele ocurrir tantas veces en los ordenamientos jurídicos, ambos principios inicialmente enfrentados deben convivir de forma armónica.

El marco constitucional español exige que autonomía e igualdad sean respetados, sin que pueda ser posible prescindir enteramente de alguno de ellos.

Cabe preguntarse entonces hasta dónde resulta admisible constitucionalmente el desarrollo del principio de autonomía financiera, a través de la cesión de competencias normativas en los impuestos estatales, sin quebrantar el principio de igualdad.

La solución pasa por encontrar una regulación mínima que salvaguarde el principio de igualdad (tributaria) en todo el Estado español. Sin embargo, esta cuestión no ha sido concretada en la propia Constitución ni tampoco lo ha sido aún en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional español –Auto del TC 182/1986 y las Sentencias TC 37/1987 FFJJ 9º y 10º, 14/1998 FJ11º, 233/1999 FJ26º y 150/1990 FJ7º, entre otras- que el desarrollo de nuestro modelo debe garantizar en todo caso una "identidad básica de derechos y deberes de los españoles" o una "igualdad de posiciones jurídicas fundamentales", pero no ha llegado a precisarlos.

[14] MARTOS GARCÍA, J.J., 2014 "Desigualdad Tributaria Interregional. Análisis constitucional y propuesta para limitarla". *Quincena Fiscal*, 21; MARTOS GARCÍA, J.J., 2014 "Residencia fiscal, control y competencia interna inconstitucional" en *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters-Aranzadi.

[15] Lo proclama en sus artículos 1.1, 9.2, 14, 31.1, 138.2, 139.1 y 149.1.1º CE.

ISSN 2036-7821

A través de la aprobación del modelo de financiación autonómica, el Estado desarrolla el grado de autonomía en los ingresos que corresponde a las CC.AA. Pero conforme a los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, si este fuese muy elevado y, por tanto, la desigualdad tributaria interterritorial también lo fuese, el sistema no garantizaría una «*identidad básica de derechos y deberes de los españoles*» o una «*igualdad de posiciones jurídicas fundamentales*».

Cabe plantearse si esto ocurre en la actualidad, en un modelo de financiación autonómica con un alto grado de fragmentación fiscal, como hemos descrito. ¿Qué ocurriría si se formulase recurso de inconstitucionalidad, alegando que vulnera el principio de igualdad, al no garantizar esta "identidad básica de derechos y deberes" o "igualdad de posiciones jurídicas fundamentales" de todos ciudadanos?

Correspondería al Tribunal Constitucional determinarlo, valorar si el marco regulador de la autonomía financiera ha traspasado los límites que marcan los indicados principios, exponiendo claramente cuáles son éstos.

En anteriores trabajos hemos propuesto que el Tribunal Constitucional podría acudir coherentemente a su doctrina sobre el deber de contribuir y los tributos del alcance general o global para fijar esa "identidad básica de derecho y deberes" o esa "igualdad de posiciones jurídicas fundamentales" de todos los ciudadanos[16]. Sin embargo, hasta el momento, el máximo Tribunal no se ha pronunciado sobre este asunto. Esta inacción impide que sepamos con certeza hasta dónde puede llegar la desigualdad tributaria interregional sin que ésta sea contraria a Constitución española.

Por ello, se echa en falta un modelo de financiación autonómico estable, que reduzca sensiblemente el debate político en esta materia, y que fije con claridad los límites de la desigualdad tributaria interregional, armonizando claramente los principios constitucionales de igualdad tributaria y de autonomía financiera; y como hemos expuesto en anteriores trabajos, creemos que ambos objetivos podrían conseguirse con una reforma constitucional[17].

2.4. Garantizar la prestación de los servicios públicos fundamentales como límite mínimo del principio de solidaridad.

En la Constitución española se hacen numerosas referencias al principio de solidaridad – arts.2, 45, 138, 156, 158. De hecho, en varios preceptos – arts.2 y 156 – va

[16] MARTOS GARCÍA, J.J., 2014 "Desigualdad Tributaria Interregional. Análisis constitucional y propuesta para limitarla". *Quincena Fiscal*, p. 21; MARTOS GARCÍA, J.J., 2014 "Residencia fiscal, control y competencia interna inconstitucional" en *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters-Aranzadi.

[17] MARTOS GARCÍA, J.J, 2016, "Financiación autonómica y propuestas de reforma de la Constitución Española" Quincena Fiscal, p. 4; MARTOS GARCÍA, J.J, 2017 "Federalismo fiscal y Constitución Española", en *La reforma de la financiación territorial,* Tirant lo Blanch; MARTOS GARCÍA, J.J., 2018, "Constitución financiera y estructura territorial del Estado. Financiación de las Comunidades Autónomas" en *Estudios en conmemoración del 40 aniversario de la Constitución financiera Española*, Tirant lo Blanch.

ISSN 2036-7821

inmediatamente a continuación de proclamar la autonomía financiera de las CC.AA; y es que prever un Estado descentralizado políticamente que otorgue autonomía financiera a las regiones sin contemplar, simultáneamente, un mecanismo de solidaridad acrecentaría las desigualdades reales, por lo que obviamente no es un accidente la formulación conjunta en los arts. 2 y 156 CE de términos como autonomía, unidad nacional y solidaridad[18].

Se trata de los principios básicos que conforman la base de la organización territorial del Estado español[19].

El principio de solidaridad corrige las desigualdades que se podrían agravar a consecuencia de la autonomía fiscal y financiera de las regiones y por ello el art.138.1 CE encomienda al Estado central que garantice la realización efectiva de este principio[20]; y para ello, le ofrece en el art.158 CE dos grupos de instrumentos, que responden a objetivos distintos.

Por un lado el fondo de compensación interterritorial del art.158.2, que junto con los fondos europeos de desarrollo regional persiguen la corrección de los desequilibrios económicos estructurales entre las CC.AA. a través de proyectos de inversión en áreas con menos desarrollo[21].

Por otro lado, las asignaciones de nivelación previstas en el art. 158.1 CE, que a su vez tienen una doble vertiente. Conforme al primer inciso de este precepto, contribuyen a garantizar la suficiencia financiera de las CC.AA.; mientras que conforme al segundo, garantizan los servicios públicos fundamentales en todo el país, evitando que las diferencias de riqueza o de necesidades se traduzcan en un acceso desigual de los ciudadanos a este tipo de servicios en cada región[22].

La equidad fiscal horizontal es un principio clásico de los Estados federales que pretende garantizar que los servicios públicos se presten de una forma razonablemente homogénea a todos los ciudadanos, sea cual fuere su lugar de

---

[18] LINARES MARTÍN DE ROSALES, J., 1981, *Régimen Financiero de las CC.AA. españolas,* Diputación General de Aragón, p. 86.; MARTOS GARCÍA, J.J., 2014 "Desigualdad Tributaria Interregional. Análisis constitucional y propuesta para limitarla". *Quincena Fiscal*, p. 21.

[19] Como apuntó el Tribunal Constitucional en su Sentencia 25/1981 FJ3º, "*el derecho a la autonomía de nacionalidades y regiones, que lleva como corolario la solidaridad entre todas ellas, se da sobre la base de la unidad nacional*". Autonomía que no puede ser confundida con soberanía, como señaló la STC 4/1981 FJ3º cuando manifestó que «*Ante todo resulta claro que la autonomía hace referencia a un poder limitado. En efecto, autonomía no es soberanía –y aún este poder tiene sus límites–, y dado que cada organización territorial dotada de autonomía es una parte del todo, en ningún caso el principio de autonomía puede oponerse al de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde alcanza su verdadero sentido, como expresa el artículo 2 de la Constitución*».

[20] Art.138.1 CE "*El Estado garantizará la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el art.2 CE, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español* (…)".

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

[22] Art. 158.1 CE "*En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español*".

ISSN 2036-7821

residencia y, por tanto, con independencia del mayor o menor grado de desarrollo económico y de capacidad tributaria que tenga cada territorio[23].

La equidad fiscal horizontal y la solidaridad interterritorial están correlacionadas directamente, de manera que el desarrollo del principio de solidaridad a través de mecanismos de nivelación mejorará la equidad fiscal horizontal del sistema.

En todo caso no debe confundirse nivelación plena de todos los servicios públicos, que sería el escenario en cada Comunidad Autónoma estaría en disposición de obtener los mismos recursos (euros); con que cada Comunidad Autónoma disponga de unos recursos mínimos e imprescindibles para prestarlos.

Así, podríamos contemplar un escenario en el que se garantizase a todas un mínimo esencial de recursos para llevar a cabo las competencias asumidas pero, que una vez alcanzado, el resto de ingresos de cada Comunidad dependiese de su capacidad tributaria, de manera que las más ricas dispusiesen de más recursos.

En relación al alcance de la solidaridad, la Constitución española deja abierta la posibilidad de que estas asignaciones puedan contribuir a nivelar desde la totalidad de las competencias transferidas hasta, simplemente, un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales.

Permite interpretar que la solidaridad debe proyectarse de forma amplia, hasta conseguir en todo el territorio español una nivelación total de los servicios públicos autonómicos; o bien de forma restrictiva, limitándola a garantizar la prestación de los servicios públicos fundamentales que tienen encomendados las CC.AA. Por supuesto, también caben interpretaciones intermedias entre la nivelación total y la nivelación parcial o mínima.

Cabe considerar que la Constitución proyecta el principio de solidaridad garantizando, al menos, la prestación de los servicios públicos fundamentales de forma homogénea en todo el territorio nacional. Esta es la posición que parece desprenderse de la STC 31/2010, en la que el Tribunal Constitucional entiende que esta garantía operaría como un límite mínimo del principio de solidaridad, sin perjuicio que puedan nivelarse otros servicios; y en esta línea debemos interpretar el FJº134, cuando señala que "*corresponde al Estado determinar qué servicios públicos son fundamentales y cuál es el nivel en la prestación de los mismos que debe resultar garantizado*".

Diversas CC.AA. (Cataluña, Aragón, Andalucía y Baleares, entre otras) también establecieron expresamente en sus respectivos Estatutos de Autonomía, que debía garantizarse la nivelación en el ámbito de la educación, la sanidad y otros servicios sociales esenciales, lo que evidenciaba un cierto consenso al respecto.

[23] FERNÁNDEZ LEICEAGA, X., 2015 "La equidad horizontal en el modelo de financiación de 2009 de las Comunidades Autónomas Españolas de régimen común" *Papeles de Economía Española*, p. 143.

ISSN 2036-7821

Este hecho no pasó desapercibido para el legislador estatal. Los distintos modelos de financiación autonómica que ha aprobado han establecido entre sus principios inspiradores el de equidad[24], pero fue en 2009, con la reforma del art.15 de la LOFCA y la aprobación del art.9 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, cuando creó el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales con una clara finalidad, que todas las CC.AA. reciban los mismos recursos por habitante, en términos de población ajustada o unidad de necesidad[25]; y no sólo en el primer año de aplicación, sino también en el futuro, para poder prestar en términos similares estos servicios públicos esenciales del Estado del bienestar.

En la actualidad, para dotar ese fondo se establece que cada Comunidad Autónoma debe aportar el 75% de los impuestos estatales cedidos más una cuantía adicional aportada por el Estado. A través de esta equivalencia se cuantifica el coste de los servicios públicos en todo el Estado.

Posteriormente, una vez dotado el fondo, se reparte, de tal manera que cada Comunidad Autónoma recibiría la misma cantidad por habitante ajustado, sin que existiesen diferencias entre ellas; y es que como ha apuntado López Laborda (2014), su diseño es un ejemplo de manual de transferencias de nivelación[26].

El debate seguirá abierto en sucesivos modelos sobre como estimar cuál es el coste de esos servicios públicos fundamentales[27]. En todo caso existe un consenso generalizado -Estatutos de Autonomía, Tribunal Constitucional y el propio modelo de financiación autonómico – sobre la conveniencia de que los servicios públicos fundamentales estén nivelados en todo el territorio español, dotándose a tal fin un

[24] En este sentido, algunos autores han señalado que han hecho una interpretación del art.158 CE tendente a cubrir la totalidad de las competencias asumidas. MEDINA GUERRERO, M., 2011 "Las Haciendas Autonómica y local en la STC 31/2010" *Revista d'Estudis Autonòmics i federals*, p. 21; MONTILLA MARTOS, J.A., 2015, *Reforma federal y Estatutos de segunda generación. Los Estatutos de Autonomía de segunda generación como modelo para la reforma federal y de la Constitución,* Thomson Reuters-Aranzadi, p.198.

[25] La "población ajustada" o "unidad de necesidad" es una variable que se diseña para cada servicio público y que sirve para determinar en cada territorio, con mayor precisión, el coste global para prestarlo. Debe determinarse atendiendo a los factores relevantes que afectan a la cuantía del coste asociado a la prestación del mismo. La forma de determinar la unidad de necesidad en relación a cada servicio o grupo de servicios puede variar, dado que esto dependerá de los criterios que se acuerden como relevantes para la determinación del coste, así como de la ponderación de las diversas variables utilizadas. Entre esos criterios, la población normalmente tendrá un peso muy importante, aunque ajustada con otros parámetros, de ahí que se utilice la expresión "población ajustada". Así, para calcular el coste de la Educación se debe tener en cuenta que porcentaje de la población está en la enseñanza primaria, secundaria y universitaria, así como la dispersión del territorio; mientras que para la Sanidad, la población debe ser ponderada teniendo en cuenta el porcentaje de ancianos y de personas que padecen algún tipo de discapacidad, así como, igualmente, la dispersión geográfica. No obstante, de forma excepcional la variable principal en la determinación del coste del servicio puede diferir de la población. A modo de ejemplo, si se quisiera nivelar la competencia del cuidado de las playas, la variable más relevante sería el número de kilómetros de playas de cada región, de tal manera que aquellas regiones de interior, que no tuvieran costa, no recibirían nada, pues el coste del servicio sería nulo.

[26] LÓPEZ LABORDA, J., 2014 "Posibles reformas en la regulación constitucional de la financiación autonómica", *Fedea Policy Papers*, p. 2.

[27] DÍAZ DE SERRALDE, S., 2011 "La Garantía de Servicios Públicos Fundamentales en el nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas" *Presupuesto y Gasto Público*, p. 62.

ISSN 2036-7821

fondo que lo garantice, sin perjuicio de la existencia de otros fondos en el modelo de financiación que respondan a finalidades distintas.

2.5. El principio de ordinalidad como límite máximo del principio de solidaridad.

La solidaridad es un valor loable que humaniza y cohesiona las sociedades, pero no es menos cierto también que no puede ni debe ser ilimitada y que se deben tomar las cautelas necesarias para evitar que se produzcan situaciones abusivas, alejadas de la recomendable equidad que debe acompañarla.

Una implementación inadecuada de este principio puede suponer un desincentivo para la gestión eficiente de los recursos o para poner en marcha políticas que fomenten la riqueza; incluso puede llegar a premiar a las regiones con mayor fraude fiscal.

Además, en los Estados descentralizados el principio de solidaridad interterritorial también debe convivir armónicamente con el principio federal o territorial, esto es, con el deseo de los territorios más ricos de beneficiarse de su mayor capacidad tributaria; deseo que puede verse truncado si el alcance de la solidaridad no está sometido a límites[28].

Así, en España, el modelo de financiación autonómico provocó en 2001 que CC.AA. que generaban mayores ingresos tributarios per cápita acabaran disponiendo de menos recursos por ciudadano que otras con menor potencial tributario, invirtiéndose el orden de las posiciones de partida[29]. Para evitar situaciones como ésta, el principio de ordinalidad surge como límite al principio de solidaridad.

Algunos Tribunales Constitucionales lo han formulado, siendo uno de los pioneros el Tribunal Constitucional Federal Alemán, que ha desarrollado una sólida construcción jurisprudencial[30].

Pese a no estar recogido expresamente en la Constitución Española, el principio de ordinalidad también ha sido reconocido por Tribunal Constitucional español en su

[28] MEDINA GUERRERO, M., 2011 "Las Haciendas Autonómica y local en la STC 31/2010" *Revista d'Estudis Autonòmics i federals*, 21; MONTILLA MARTOS, J.A., 2015, *Reforma federal y Estatutos de segunda generación. Los Estatutos de Autonomía de segunda generación como modelo para la reforma federal y de la Constitución,* Thomson Reuters-Aranzadi, p.197.

[29] BOSCH ROCA, N., 2006 "El model de finançament autonòmic del projecte de reforma de l'Estatut d'autonomia de Catalunya". *Revista Catalana de Dret Públic*, p. 32.

[30] Conforme a su ya lejana Sentencia de 20 de febrero de 1952 (BVerfGE 1, 117), las transferencias de nivelación que exige el principio de Estado federal no deben comportar ni una nivelación total de la capacidad financiera de los *Länder* ni un debilitamiento excesivo de la posición de aquellos que aportan recursos a la nivelación. Años después, las sentencias de 24 de junio de 1986 (BVerfGE 72, 330), de 27 de mayo de 1992 (BVerfGE 86, 148) y de 11 de noviembre de 1999 (BVerfGE 101, 158), entre otras, completaron esta doctrina formulando el principio de ordinalidad, de tal manera que no debe alterarse la posición de los *Länder en* el ranking en función de su capacidad financiera como consecuencia de las aportaciones que éstos realicen a los mecanismos de nivelación; admitiendo solo en situaciones excepciones que se pueda alterar ese orden a través de las aportaciones realizadas por el Estado central – transferencias complementarias – o mediante ponderación positiva de la población – ciudades Estado. Para un estudio de esta jurisprudencia en español, consúltese el trabajo de VEGA GARCÍA, A., 2014 "El principio constitucional de solidaridad interterritorial en España y en Alemania: aplicación y límites" *Revista d'Estudis Autonòmics i federals*, p. 20.

ISSN 2036-7821

STC 31/2010, FJ 134, al considerar que es "*expresión reiterada de un deber que para el Estado trae causa inmediata y directa de la propia Constitución, que le impone la garantía de la realización efectiva del principio de solidaridad velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español (art. 138.1 CE)*". Continua la sentencia señalando que el equilibrio económico dejaría de ser adecuado y justo cuando al proyectar el principio de solidaridad de deje en *"peor condición relativa de quien contribuye respecto de quien se beneficia de una contribución que dejaría de ser solidaria y servir al fin del equilibrio para propiciar, en cambio, un desequilibrio de orden distinto al que se pretende corregir"*[31].

Pero la STC 31/2010 también advirtió que el principio de ordinalidad solo operaría como límite "*cuando la alteración de la posición de la Comunidad Autónoma* (…) *se debiera, no a la aplicación general de los mecanismos de nivelación, sino exclusivamente a la aportación que realizase ésta (…) como consecuencia de su posible participación en dichos mecanismos*".

El Tribunal Constitucional español no concretó claramente cuál es la diferencia entre la aplicación general de los mecanismos de nivelación y la aportación de cada región a estos[32], siendo deseable una mayor concreción al respecto.

En todo caso resulta indiscutible que el principio de ordinalidad debe ser respetado por el legislador en el desarrollo del modelo de financiación autonómica. Cualquier Comunidad Autónoma puede recurrirlo cuando arroje unos resultados que no lo respeten, conforme a la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional.

El principio de ordinalidad se convertiría en un techo a la solidaridad de las CC.AA. que generan mayores recursos; pero ese techo a la solidaridad entendemos que también puede romperse, quedando supeditado al objetivo constitucional previo de garantizar la nivelación plena de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español.

Garantizar una prestación homogénea de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español sería un objetivo prioritario. En consecuencia, la Constitución española debería admitir el quebrantamiento del principio de ordinalidad siempre que fuese necesario para lograrlo, como hemos apuntado en

[31] "*Con esta fundamentación entiende que ese precepto es manifestación expresa de un principio inherente al modelo de solidaridad interterritorial e indirectamente está reconociendo que esta última tiene límites para poder seguir llamándola solidaridad interterritorial, de tal manera que cabe la posibilidad de que el Estado en el ejercicio de sus competencias tenga que aplicar correctores para conseguir materializar esa solidaridad*". ARIAS ABELLÁN, M.D., 2010, "Sobre la constitucionalidad de determinados preceptos del Estatuto de Autonomía de Cataluña relativos a la financiación autonómica y local" en *Revista Catalana de Dret Públic*, número especial sobre la Sentencia 31/2010 del Tribunal Constitucional, sobre l'Estatut d'autonomia de Catalunya de 2006.

[32] PAGÉS I GALTÉS, J., 2010, "La financiación autonómica en la Sentencia 31/2010 del Tribunal Constitucional sobre el Estatuto de Catalán de 2006" *Revista Catalana de Dret Públic*, número especial Sentencia 31/2010 del Tribunal Constitucional, sobre l'Estatut d'autonomia de Catalunya de 2006.

ISSN 2036-7821

anteriores trabajos, en los que también hemos abogado por una reforma constitucional que clarifique esta cuestión[33].

3. Régimen de financiación de los territorios forales.

El contexto histórico en que nació la Constitución Española de 1978 y el objetivo fijado de que ningún partido político votará en contra, hizo que se diseñara lo suficientemente abierta para que todos pudieran hacerla suya y justificó, a través de su Disposición Adicional Primera, que se dejará la puerta abierta a posibles concesiones a 2 territorios especialmente reivindicativos, País Vasco y Navarra.

La Disposición Adicional Primera de la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales, añadiendo que su actualización general se llevará a cabo en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

Atendiendo a este precepto, y al desarrollo que se hizo del mismo en los respectivos Estatutos de Autonomía[34], el sistema de financiación de País Vasco y Navarra difiere al del resto de las CC.AA.

Estos territorios tienen mayores competenticas normativas especialmente en la imposición directa (IRPF, Impuesto sobre Sociedades) que el resto de las CC.AA, lo que acentúa la desigualdad tributaria entre sus residentes y los de otras CC.AA.

Pero además gestionan y recaudan la mayor parte de los tributos devengados en su territorio para, posteriormente, transferir una aportación o cupo al Estado central, determinada en virtud del coste de los servicios que presta el Estado en su interior por las competencias no asumidas por aquellos[35].

[33] MARTOS GARCÍA, J.J, 2016, "Financiación autonómica y propuestas de reforma de la Constitución Española" Quincena Fiscal, 4; MARTOS GARCÍA, J.J, "Federalismo fiscal y Constitución Española", en *La reforma de la financiación territorial*, Tirant lo Blanch, 2017; MARTOS GARCÍA, J.J., 2018, "Constitución financiera y estructura territorial del Estado. Financiación de las Comunidades Autónomas" en *Estudios en conmemoración del 40 aniversario de la Constitución financiera Española*, Tirant lo Blanch.

[34] Ley Orgánica 3/1979 que aprobó el Estatuto de Autonomía del País Vasco, como la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

[35] El Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, establece, en su artículo 41, apartado 1, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco se regularán por el sistema tradicional de Concierto Económico, y el apartado 2.d) de dicho artículo dispone que el País Vasco contribuirá al sostenimiento de las cargas generales del Estado mediante la aportación de un cupo global integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos. En términos similares, el art.45 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, del Régimen Foral de Navarra dispone que la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico, que determinará las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado señalando la cuantía de las mismas y el procedimiento para su actualización, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado. En consonancia, el art.52 de la ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio económico entre el Estado y Navarra prevé que la contribución de Navarra al Estado consistirá en una aportación anual, como participación de la Comunidad Foral en la financiación de las cargas generales del Estado.

ISSN 2036-7821

Para determinar esa aportación o cupo, se aplica un índice de imputación al importe total de las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Foral, practicándose posteriormente ciertos ajustes y compensaciones[36].

Cabe destacar que tanto la Ley Orgánica 3/1979 que aprobó el Estatuto de Autonomía del País Vasco, como la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, prevén que sus relaciones financieras con el Estado central se adecuarán al principio de solidaridad contenido en la Constitución[37].

Sin embargo, la traslación de este principio se ha hecho solo parcialmente. En ambos casos, entre las cargas del Estado no asumidas por cada uno de los territorios forales, solo se ha computado el fondo de compensación interterritorial del art.158.2 CE, ignorando otras partidas o asignaciones destinadas a la implementación de este Principio, como los fondos de nivelación[38].

Así, por ejemplo, no abonan cuantía alguna por las partidas destinadas a dotar el Fondo de Garantía de los servicios públicos fundamentales y tampoco se establecen como gastos del Estado a efectos del cupo la dotación que este realiza en el resto de fondos, excluido el de compensación interterritorial.

Como consecuencia, la contribución de los territorios forales a los mecanismos de solidaridad interregionales ha sido sensiblemente inferior respecto a otras CC.AA. con un nivel de riqueza similar. Este hecho, unido a la metodología empleada para calcular el cupo o aportación, ha provocado que dispongan tradicionalmente de más recursos per cápita para financiar sus competencias que el resto de las CC.AA[39].

Notemos que la situación financiera privilegiada que gozan de forma continuada no puede justificarse en el reconocimiento de derechos históricos, ni obedece a mayores

[36] Art.3 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011 y art.53 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio económico entre el Estado y Navarra.

[37] Art.41.2.f) Ley Orgánica 3/1979 que aprobó el Estatuto de Autonomía del País Vasco y art.1 y 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, del Régimen Foral de Navarra

[38] Arts. 2.1, 48.2 y 52.3.a) Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y art.4.3.a) Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco Arts. 2.1.d) y 54.2.a) Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y Navarra.

[39] ZUBIRI ha apuntado que el País Vasco y Navarra obtienen un 65% más de recursos que las Comunidades Autónomas de régimen común, aunque destaca que esta diferencia no es consustancial a los regímenes financieros forales, sino que responde a cómo se fija el cupo y la aportación ZUBIRI, I, 2007 "Los sistemas forales: características, resultados y su posible generalización", en *La financiación del Estado de las Autonomías: perspectivas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, p. 360; SEVILLA, J. V., 2005, "Saldos fiscales y solidaridad interterritorial" en *La financiación de las comunidades autónomas: políticas tributarias y solidaridad interterritorial*, Universidad de Barcelona, p. 258; FERREIRO LAPATZA, J.J., 2006, "El sistema de financiación autonómica de Cataluña: Estatuto y Constitución", *Revista Catalana de Dret Públic*, p. 32; Generalitat de Catalunya, 2006, *La problemática del vigente sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común*; MEDINA GUERRERO, M., 2011 "Las Haciendas Autonómica y local en la STC 31/2010" *Revista d'Estudis Autonòmics i federals*, p. 21; MONTILLA MARTOS, J.A., 2015, *Reforma federal y Estatutos de segunda generación. Los Estatutos de Autonomía de segunda generación como modelo para la reforma federal y de la Constitución*, Thomson Reuters-Aranzadi, p.186.

ISSN 2036-7821

necesidades de gasto ni a la realización de un mayor esfuerzo fiscal[40]; ni por supuesto, tampoco a motivos geográficos, como podría considerarse en el caso de los territorios insulares.

En realidad esta situación resulta difícilmente justificable en el marco de una Constitución que pretende como valor supremo del ordenamiento la igualdad, que proclama la solidaridad interterritorial y que en su art.138.2 declara expresamente que las diferencias entre los Estatutos de Autonomía "*no podrán implicar en ningún caso privilegios económicos o sociales*".

Esta sobrefinanciación de los territorios forales[41], fruto de la financiación autonómica asimétrica, es un foco extraordinario de desestabilización política, al aspirar legítimamente las CC.AA de mayor renta per cápita[42], entre las que se encuentra Cataluña, a tener un sistema de financiación similar al de aquellos.

Pero cabe preguntarse cómo corregir esta situación ¿Podrá hacerlo unilateralmente el Estado Central mediante una Ley aprobada en el Parlamento nacional?

La respuesta es negativa. Para modificar el Convenio económico se debe acordar previamente en una Comisión bilateral formada por Estado Central y el territorio foral, de tal manera que sin ese acuerdo, el Estado no puede unilateralmente modificar la ley que lo regula. La modificación legal de este régimen exige aprobación mediante ley ordinaria previo sometimiento al Parlamento Foral y al Parlamento de España.

Además, la falta de acuerdo no supondrá un peligro financiero para los territorios forales, ya que a través de su Hacienda recaudarán la mayor parte de los impuestos del sistema tributario, por lo que tienen asegurada su financiación[43].

Es fácil vaticinar que manteniéndose el marco constitucional en los términos actuales, difícilmente los territorios forales aceptarán modificaciones que perjudiquen notablemente su financiación. Por ello, la sobrefinanciación y el agravamiento de la desigualdad tributaria interregional que conllevan los regímenes forales debería corregirse en una hipotética revisión constitucional[44].

---

[40] GENERALITAT DE CATALUNYA, 2006, *La problemática del vigente sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común*.

[41] UTRILLA DE LA HOZ, J., 2005, "La solidaridad interterritorial en el sistema de financiación foral" en *La financiación de las CC.AA.: políticas tributarias y solidaridad interterritorial*, Universidad de Barcelona; DE LA FUENTE, A., 2008 "Implicaciones de la equiparación de la financiación de Cataluña con los resultados del sistema foral: un análisis preliminar y algunas reflexiones" *FEDEA - Colección de Estudios Económicos*, 2.

[42] MEDINA GUERRERO, M., 2011 "Las Haciendas Autonómica y local en la STC 31/2010" en *Revista d'Estudis Autonòmics i federals*, p. 21.

[43] MONTILLA MARTOS, J.A., 2015, *Reforma federal y Estatutos de segunda generación. Los Estatutos de Autonomía de segunda generación como modelo para la reforma federal y de la Constitución,* Thomson Reuters-Aranzadi, p. 186.

[44] MARTOS GARCÍA, J.J, 2016, "Financiación autonómica y propuestas de reforma de la Constitución Española" Quincena Fiscal, p. 4; MARTOS GARCÍA, J.J, "Federalismo fiscal y Constitución Española", en *La reforma de la financiación territorial*, Tirant lo Blanch, 2017; MARTOS GARCÍA, J.J., 2018, "Constitución financiera y estructura territorial del Estado. Financiación de las Comunidades Autónomas" en *Estudios en conmemoración del 40 aniversario de la Constitución financiera Española*, Tirant lo Blanch.

ISSN 2036-7821

4. Conclusiones.

Primera. La Constitución española de 1978 tuvo presente los errores del pasado y para que tuviera una larga vigencia y contribuyera a la estabilidad democrática del país evitarlos apostó por buscar el respaldo de todos los partidos políticos. Para conseguirlo se diseñó tan abierta que todos pudieran hacerla suya, incluidos los nacionalistas, dejando el modelo de Estado inconcluso. La Constitución no lo denomina Estado federal pero, sin embargo reconoce autonomía política, financiera y fiscal a las Regiones, denominadas Comunidades Autónomas.

Segunda. La flexibilidad de la Constitución española alcanza su máxima expresión con el reconocimiento en la Disposición Adicional Primera de derechos históricos a 2 regiones - País Vasco y Navarra-, que ha sido fundamento posterior del régimen de financiación especial que éstas vienen disfrutando.

Como consecuencia, en el Ordenamiento español conviven 2 sistemas de financiación regional diferenciados, conformando un modelo asimétrico:

a) Modelo de financiación general o común: Integrado por 15 regiones.

b) Modelo de financiación especial de territorios forales: Integrado por 2 regiones, País Vasco y Navarra.

Tercera. Tras casi medio siglo, se ha pasado de un Estado centralizado a otro con una alta descentralización política, fiscal y financiera, de corte federal y todo ello, bajo los mismos principios constitucionales.

La convivencia de estos principios no siempre es pacífica y genera fricciones, dado que algunos de ellos resultan antagónicos. Se formula el principio de autonomía financiera de las CC.AA. e, inmediatamente, otros principios que la limitan, como la unidad nacional, la solidaridad y la igualdad.

Cuarta. Para garantizar el principio de autonomía financiera en la configuración de sus ingresos la Constitución española dispone que las CC.AA. de régimen general tendrán, entre otros recursos, sus propios tributos e impuestos cedidos por el Estado.

Corresponde al Estado central diseñar su modelo de financiación autonómico, regulándolo a través de la LOFCA y de la ley 22/2009.

Debido a los límites establecidos en el ordenamiento español –prohibición de doble imposición interna y que los tributos autonómicos no puedan recaer sobre materias cuya competencia es titularidad del Estado-, sus tributos propios tienen un peso recaudatorio menor. La mayor parte de sus ingresos proceden de la cesión de tributos estatales, habiéndole transferido, además, competencias de gestión y competencias normativas sobre algunos elementos de éstos, especialmente tipos/tarifas y beneficios fiscales a modo de deducciones o bonificaciones sobre la cuota.

Quinta. La cesión a las CC.AA. de competencias normativas en los principales impuestos estatales ha provocado una fragmentación tributaria interregional, que ha

ISSN 2036-7821

producido procesos de competencia fiscal interna y de deslocalización interregional de contribuyentes, trasladando su residencia fiscal, de forma real o ficticia, a CC.AA. con un régimen tributario más benévolo, reproduciendo a nivel interno los procesos de competencia fiscal internacional.

También ha provocado una erosión del principio de igualdad tributaria interregional, con notables diferencias en la carga tributaria que pueden soportar contribuyentes en idéntica situación –capacidad económica, procedencia de las rentas, circunstancias familiares y personales- pero con residencia en distintas CC.AA.

Pero conforme a los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, si la desigualdad tributaria interterritorial fuese muy elevada, el sistema no garantizaría una «identidad básica de derechos y deberes de los españoles» o una «igualdad de posiciones jurídicas fundamentales» y sería inconstitucional por violentar el principio de igualdad. Hasta el momento, no ha concretado este límite. De no hacerlo, a nuestro juicio, este asunto debería abordarse en una futura reforma constitucional.

Sexta. La Constitución proyecta el principio de solidaridad garantizando, al menos, la prestación de los servicios públicos fundamentales de forma homogénea en todo el territorio nacional. La STC 31/2010 entiende que esta garantía operaría como un límite mínimo del principio de solidaridad, sin perjuicio que puedan nivelarse otros servicios, correspondiendo "al Estado determinar qué servicios públicos son fundamentales y cuál es el nivel en la prestación de los mismos que debe resultar garantizado".

La LOFCA y la Ley 22/2009 contemplan diversos Fondos de nivelación, entre los que destaca el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales. Para dotarlo, cada Comunidad Autónoma aporta el 75% de los impuestos estatales cedidos y el Estado aporta una cuantía adicional, suficiente para cubrir el coste de los servicios mínimos fundamentales en todo el Estado. Una vez dotado el fondo se reparte entre las CC.AA. de tal manera que cada una recibiría la misma cantidad por habitante ajustado. De esta manera e independientemente del nivel de riqueza, a través de este fondo todas reciben los mismos ingresos por habitante, en términos de población ajustada, para poder prestarlos en términos similares.

Séptima. Para evitar que CC.AA. que generaban mayores ingresos tributarios per cápita acabaran disponiendo de menos recursos por ciudadano que otras con menor potencial tributario, invirtiéndose el orden de las posiciones de partida, el principio de ordinalidad surge como límite máximo al principio de solidaridad. Este principio no está recogido expresamente en la Constitución, pero ha sido reconocido por Tribunal Constitucional español en su STC 31/2010.

ISSN 2036-7821

El principio de ordinalidad se convertiría en un techo a la solidaridad de las CC.AA. que generan mayores recursos; pero ese techo a la solidaridad, a nuestro juicio, también puede romperse, supeditándose al objetivo constitucional de garantizar la nivelación plena de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español. Tema no resuelto y pendiente de aclaración.

Octava. Navarra y País Vasco, las 2 CC.AA. forales con un régimen especial de financiación, han contribuido en menor medida que otras CC.AA. con un nivel de riqueza similar a los mecanismos de solidaridad interregionales. Este hecho, unido a la metodología empleada para calcular su aportación al Estado, ha provocado que dispongan tradicionalmente de más recursos per cápita para financiar sus competencias que el resto de CC.AA. de régimen general.

Este privilegio resulta difícilmente justificable en el marco de una Constitución que formula como valor supremo del ordenamiento la igualdad, que proclama la solidaridad interterritorial y que en su art.138.2 declara expresamente que las diferencias entre los Estatutos de Autonomía "no podrán implicar en ningún caso privilegios económicos o sociales". Se trata de un foco extraordinario de desestabilización política, al aspirar legítimamente las CC.AA de mayor renta per cápita, entre las que se encuentra Cataluña, a tener un sistema de financiación similar al de aquellos.

No obstante, a través exclusivamente de una Ley estatal aprobada en el Parlamento nacional no se puede revertir esta situación. Para terminar con la financiación privilegiada de las 2 regiones forales se requiere una revisión constitucional.

ISSN 2036-7821