

DESAFÍOS JURÍDICOS DE LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL AUTONÓMICA: CONFLICTOS Y COMPETENCIA EN TRIBUTOS PROPIOS Y CEDIDOS

LEGAL CHALLENGES OF REGIONAL FISCAL CO-RESPONSIBILITY:
CONFLICTS AND COMPETENCE IN OWN AND CEDED TAXES

Carolina Blasco Delgado

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Burgos

RESUMEN

El trabajo analiza cómo la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas, articuladas a través de su capacidad normativa sobre tributos propios y cedidos, deben enmarcarse dentro de los límites establecidos por el Tribunal Constitucional para evitar desequilibrios, competencia fiscal desleal y falta de cohesión territorial. Aunque el ejercicio de esta capacidad es legítimo, requiere respetar principios fundamentales como la solidaridad interterritorial, la lealtad institucional y la unidad del sistema fiscal. El análisis jurisprudencial subraya que la corresponsabilidad fiscal no puede transformarse en una herramienta de competencia entre territorios, sino que debe garantizar la suficiencia financiera bajo parámetros que preserven la equidad y sostenibilidad del modelo. La reflexión final enfatiza la necesidad de un enfoque conjunto para la tributación sobre la riqueza, evitando que esta sea fuente de tensiones regionales y asegurando que los mecanismos diseñados para reforzar el modelo promuevan la cohesión territorial y la justicia fiscal.

Palabras clave: *Autonomía financiera; corresponsabilidad fiscal; tributos propios; tributos cedidos; competencia fiscal; solidaridad interterritorial; lealtad institucional; unidad del sistema fiscal; suficiencia financiera; cohesión territorial.*

ABSTRACT

The study examines how the financial autonomy and fiscal co-responsibility of the autonomous communities, articulated through their regulatory capacity over assigned and own taxes, must be framed within the limits established by the Constitutional Court to avoid imbalances, unfair tax competition, and a lack of territorial cohesion. While exercising this capacity is legitimate, it must respect fundamental principles such as interterritorial solidarity, institutional loyalty, and the unity of the tax system. The jurisprudential analysis highlights that fiscal co-responsibility cannot turn into a tool for competition between regions but must ensure financial sufficiency under parameters that preserve equity and the sustainability of the system. The final reflection emphasizes the need for a joint approach to wealth taxation, ensuring it does not become a source of regional tension and that mechanisms designed to strengthen the system promote territorial cohesion and fiscal justice.

Keywords: *Financial autonomy; fiscal co-responsibility; own taxes; assigned taxes; tax competition; interterritorial solidarity; institutional loyalty; unity of the tax system; financial sufficiency; territorial cohesion.*

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. CONTEXTO GENERAL DE LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN.
 - 2.1. AUTONOMÍA FINANCIERA, CORRESPONSABILIDAD FISCAL Y ASIMETRÍAS.
 - 2.2. DESAFÍOS JURÍDICOS DEL MODELO DE FINANCIACIÓN AUTÓNOMICA.

3. DELIMITACIÓN CONSTITUCIONAL DE LA AUTONOMÍA FINANCIERA Y DE LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL.
 - 3.1. PRINCIPIOS DE AUTONOMÍA Y CORRESPONSABILIDAD FISCAL.
 - 3.2. PRINCIPIO DE SUFICIENCIA FINANCIERA.
 - 3.3. PRINCIPIOS DE UNIDAD E IGUALDAD TERRITORIAL.
 - 3.4. PRINCIPIOS DE COORDINACIÓN Y SOLIDARIDAD.
 - 3.5. PRINCIPIOS DE LEALTAD INSTITUCIONAL Y DE COLABORACIÓN.
 - 3.6. PRINCIPIOS DE TERRITORIALIDAD E INSTRUMENTALIDAD FISCAL.
4. TRIBUTOS PROPIOS: RESTRICCIONES EN EL MARCO DE LA AUTONOMÍA FINANCIERA.
 - 4.1. LA CONFIGURACIÓN JURISPRUDENCIAL DE LOS TRIBUTOS PROPIOS: LA PROHIBICIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN NO COORDINADA EN UN SISTEMA ÚNICO.
 - 4.2. LA EVOLUCIÓN Y LA SITUACIÓN ACTUAL DE LOS TRIBUTOS PROPIOS.
 - 4.3. LA HETEROGENEIDAD Y ESCASA RELEVANCIA ECONÓMICA DE LOS TRIBUTOS PROPIOS AUTONÓMICOS.
5. IMPUESTOS CEDIDOS: LIMITACIONES A LA COMPETENCIA FISCAL EN EL MARCO DE LA AUTONOMÍA FINANCIERA.
 - 5.1. LA CONFIGURACIÓN JURISPRUDENCIAL DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS. CONTROVERSIA COMPETENCIAL.
 - 5.2. EVOLUCIÓN Y DESAFÍOS DEL MODELO DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA: URGENCIAS POLÍTICAS Y POSIBILIDADES DE REFORMA.
6. REFLEXIÓN FINAL SOBRE LA COMPETENCIA FISCAL Y SUS LÍMITES CONSTITUCIONALES: REPENSANDO EL MODELO DE CORRESPONSABILIDAD AUTONÓMICA.
7. BIBLIOGRAFÍA.

Abreviaturas:

CA/CC.AA. comunidad/es autónoma/s

CE Constitución Española

CPFF Consejo de Política Fiscal y Financiera

FGSPF Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales

FJ Fundamento Jurídico

IP Impuesto sobre el Patrimonio

IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ISD Impuesto sobre Donaciones

ITP y AJD Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

ITSGF Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

IVA Impuesto sobre el Valor Añadido

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

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

REF Régimen Económico y Fiscal de Canarias

STC Sentencia del Tribunal Constitucional

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como objetivo examinar el sistema de financiación autonómica en España, uno de los pilares fundamentales del modelo territorial establecido por la Constitución Española de 1978. Este sistema, que combina autonomía fiscal con corresponsabilidad, resulta esencial para el desarrollo de las competencias de las comunidades autónomas (CC.AA.) y para garantizar la prestación de servicios públicos bajo los principios de equidad, solidaridad y cohesión nacional. En este marco, se analizan los principios que estructuran el modelo de financiación autonómica y se estudian los instrumentos que lo conforman, con un enfoque particular en los tributos propios y los impuestos cedidos.

Asimismo, el análisis se estructura en varias secciones con el fin de proporcionar herramientas jurídicas que permitan abordar los conflictos derivados del ejercicio de la capacidad normativa de las CC.AA., especialmente en relación con la denominada competitividad fiscal, también conocida, dependiendo del enfoque, como competencia fiscal.

El concepto de autonomía tributaria, pese a su relevancia, no está recogido explícitamente en ninguna norma jurídica. Esta omisión no parece ser un descuido, sino una decisión deliberada de mantenerlo como un concepto abierto, capaz de configurarse progresivamente a medida que las CC.AA. exigieran más recursos y mayor capacidad normativa, en consonancia con la asunción de nuevas competencias transferidas.

Históricamente, las discrepancias en torno a la financiación autonómica han sido constantes, pero, a pesar de las tensiones, han propiciado acuerdos que permitieron avanzar en la consolidación del modelo. No obstante, en el contexto actual, estas diferencias se han exacerbado hasta generar una innecesaria crispación política que dificulta la configuración de un modelo cooperativo y equilibrado, ajustado al marco constitucional.

Por tanto, resulta inaplazable la revisión del sistema de financiación autonómica mediante un nuevo marco legal que respete los principios constitucionales y sea capaz de satisfacer los intereses de todos los actores implicados, tarea que se presenta especialmente compleja en el panorama político actual.

En primer lugar, se presentan las líneas generales para contextualizar el entorno en el que se va a realizar el estudio eminentemente jurídico sobre los tributos propios y cedidos. En este punto, se analizan los principios de coordinación,

solidaridad y lealtad institucional, que actúan como pilares y límites para garantizar un sistema tributario cohesionado, equilibrado y justo.

La segunda parte se centra en los tributos propios, instrumentos fiscales que las CC.AA. pueden diseñar y gestionar dentro de los límites impuestos por la Constitución y el bloque de constitucionalidad. Se examina su configuración jurídica, los retos asociados a su creación y la conflictividad derivada de su aplicación, especialmente en relación con la coordinación estatal y la prohibición de gravar hechos imposables ya existentes en otros niveles fiscales. Esta sección también reflexiona sobre la utilidad limitada de estos tributos en el contexto de las tensiones entre autonomía fiscal y unidad del sistema tributario.

En tercer lugar, llega el turno a los impuestos cedidos, que representan una herramienta clave para la corresponsabilidad fiscal de las CC.AA. Se analizan los conflictos que han surgido en su aplicación, fundamentalmente entre el Estado y las CC.AA., de modo que su análisis permita ofrecer algunos planteamientos para encaminar tanto las decisiones más conflictivas de las CC.AA. en uso de su autonomía como las del Estado en la coordinación por la unidad del sistema.

Para concluir el estudio, se trata de ofrecer el marco jurídico que se ha ido perfeñando a través de la doctrina constitucional para la conformación de cualquier modelo de financiación autonómico orientado por el principio de unidad del sistema fiscal que subyace claramente en el texto constitucional y que proscribía financiaciones singulares y competencias perniciosas para el resto de los territorios en virtud del principio de solidaridad y lealtad constitucional.

En conjunto, este trabajo ofrece desde el punto de vista jurídico una visión integral de los desafíos y tensiones del sistema de financiación autonómica en España, reflexionando sobre su configuración actual y las posibles reformas necesarias para garantizar su sostenibilidad y eficacia en un contexto de creciente complejidad territorial y fiscal.

2. CONTEXTO GENERAL DE LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

2.1. AUTONOMÍA FINANCIERA, CORRESPONSABILIDAD FISCAL Y ASIMETRÍAS

La autonomía financiera de las comunidades autónomas en España constituye uno de los elementos esenciales del modelo de descentralización territorial

consagrado en la Constitución Española (CE) de 1978. El artículo 156.1 establece que las comunidades gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias, en el marco de los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles. Esta autonomía permite a las comunidades ejercer su capacidad normativa sobre tributos propios y cedidos, adaptando la presión fiscal a sus necesidades específicas de gasto y configurando una herramienta clave para garantizar la suficiencia financiera. No obstante, este principio debe interpretarse en el contexto de un sistema fiscal único, que persigue tanto la cohesión territorial como la sostenibilidad económica, y está sujeto a los límites impuestos por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)¹ y el marco de estabilidad presupuestaria².

El desarrollo del principio de autonomía financiera ha ido acompañado del reconocimiento de la corresponsabilidad fiscal, aunque esta última no figura expresamente en el texto constitucional. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la legislación de desarrollo han consolidado este concepto como un elemento crucial del modelo, estableciendo que las comunidades autónomas no solo tienen la capacidad de recaudar ingresos, sino también la responsabilidad de las decisiones fiscales que adoptan, incluyendo los efectos de estas decisiones sobre la recaudación y la sostenibilidad financiera. A pesar de su relevancia, ni el texto constitucional ni la LOFCA han recogido el concepto de autonomía financiera³, limitándose a establecer en su artículo 1.1 que “[l]as Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos”, por lo que el Tribunal Constitucional se ha visto compelido a realizar una interpretación sobre qué ha de entenderse por tal creando una doctrina sobre su delimitación.

En este contexto, los tributos propios y cedidos se han convertido en el principal medio a través del cual se manifiesta la corresponsabilidad fiscal y, al mismo tiempo, se materializa la autonomía financiera en el ámbito de los ingresos. Sin embargo, el ejercicio de estas competencias debe ajustarse a los límites establecidos por la normativa estatal y las directrices constitucionales, que buscan

¹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades, modificada en varias ocasiones siendo la más relevante a los efectos de ese estudio la realizada mediante 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.

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

³ Esta circunstancia ha sido puesta de manifiesto por los autores, *vid.* por todos DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., «Los principios que limitan la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 32, 2008, p. 244.

preservar la unidad del sistema fiscal y garantizar una distribución equitativa de los recursos.

El sistema de financiación autonómica, basado en la combinación de asignaciones estatales y capacidad normativa sobre tributos cedidos, se enfrenta a importantes retos derivados de las tensiones entre autonomía y cohesión territorial. Un ejemplo paradigmático de estas tensiones es la competencia fiscal entre comunidades, que se ha intensificado en los últimos años, especialmente en relación con impuestos como el de Patrimonio (IP) y el de Sucesiones y Donaciones (ISD). Algunas comunidades, como Madrid y Andalucía, han optado por bonificar estos tributos en un 100 %, eliminándolos *de facto* en sus territorios, mientras que otras, como Cataluña o Aragón, mantienen una presión fiscal elevada. Estas decisiones han generado un debate político y académico sobre la equidad del sistema, la legitimidad de la competencia fiscal y su impacto en la unidad del sistema tributario español.

El problema de la competencia fiscal no solo reside en las disparidades entre territorios, sino también en sus implicaciones sobre la cohesión y la solidaridad del modelo. La competencia fiscal a la baja puede incentivar movimientos de deslocalización de contribuyentes hacia comunidades con menor presión fiscal, afectando negativamente a la recaudación en otras regiones y generando distorsiones en el sistema, aunque no son pocas las opiniones que se centran en los beneficios que genera la competencia fiscal favoreciendo la competitividad de los territorios⁴. De cualquier modo, la aproximación a este tema se analiza en términos exclusivamente jurídicos, en la línea de establecer si el ordenamiento jurídico actual apuesta por un modelo de financiación autonómica competitivo o cooperativo en tanto que la autonomía financiera y la corresponsabilidad implican necesariamente diferenciación. El reto está en fijar los límites constitucionales de esa corresponsabilidad⁵.

En este contexto, el reciente Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF), establecido por el Estado, ha sido concebido como una medida correctiva para mitigar las desigualdades que puede generar la tributación a la baja. No obstante, su implementación es tan solo, como su denominación indica, una respuesta temporal que no aborda de manera estructural las tensiones subyacentes del modelo de financiación autonómica. Estas tensiones

⁴ Vid. VV.AA., *Bajar impuestos para crecer más. Aportación de la Comunidad de Madrid al Comité de personas expertas para la elaboración del Libro blanco de la reforma tributaria del Ministerio de Hacienda*, Consejería de Economía, Hacienda y Empleo de la Comunidad de Madrid, Madrid, 14 de julio de 2021. https://www.comunidad.madrid/sites/default/files/doc/economia/210714_bajar_impuestos_para_crecer_mas.pdf, consultado el 14 de noviembre de 2024.

⁵ Coincidimos con ADAME MARTÍNEZ cuando señala que *«un alto grado de competencia fiscal desleal, podría no respetar esa obligación de no hacer y vulnerar pues, el principio de solidaridad»*, en ADAME MARTÍNEZ, F., «Reflexiones sobre la competencia fiscal de las comunidades autónomas», *Informe sobre Comunidades Autónomas*, Universidad de Barcelona/Instituto de Derecho Público, 2022-2023, p. 98.

reflejan la necesidad de una reforma integral que permita armonizar la autonomía financiera de las comunidades con los principios de equidad y cohesión territorial.

La autonomía financiera de las comunidades autónomas, aunque esencial, no se ejerce en un vacío normativo. El marco de estabilidad presupuestaria, regulado principalmente por la Ley Orgánica 2/2012, impone límites estrictos al déficit, el endeudamiento y el gasto de las administraciones públicas, incluidas las comunidades autónomas. Estas restricciones, inspiradas en las exigencias del Pacto de Estabilidad y Crecimiento de la Unión Europea, buscan garantizar la sostenibilidad financiera a largo plazo y la responsabilidad fiscal. Sin embargo, también reducen la flexibilidad de las comunidades para adaptar sus decisiones fiscales a las necesidades específicas de su territorio. Este marco refuerza la coordinación estatal, priorizando una visión macroeconómica nacional que, en ocasiones, puede entrar en conflicto con los objetivos regionales. Aunque la corresponsabilidad fiscal fomenta la adaptación de la presión fiscal a las necesidades autonómicas, las limitaciones impuestas por la estabilidad presupuestaria evidencian las tensiones inherentes al sistema.

En este escenario, es necesario considerar también las particularidades del régimen foral del País Vasco y de Navarra, así como el régimen económico y fiscal especial de Canarias. Estas singularidades, aunque aceptadas y validadas constitucionalmente, plantean interrogantes sobre la equidad del modelo de financiación autonómica. El sistema de concierto del País Vasco y de convenio de Navarra permite a estas comunidades recaudar y gestionar la mayor parte de sus tributos, transfiriendo al Estado un cupo negociado que cubre competencias centrales. Aunque este modelo responde a una tradición histórica reconocida en la Constitución, las diferencias en presión fiscal y recaudación han suscitado críticas desde la perspectiva de la igualdad fiscal. Por su parte, el Régimen Económico y Fiscal (REF) de Canarias incluye exenciones y medidas específicas justificadas por su condición de región ultraperiférica. Aunque estas singularidades contrastan con las tensiones del régimen común, su fundamento constitucional refuerza su legitimidad.

El debate sobre la posibilidad de extender un modelo singular a comunidades como Cataluña ha reabierto viejas tensiones sobre el equilibrio entre autonomía y solidaridad interterritorial. Las propuestas de un pacto fiscal diferenciado para Cataluña, que implicarían un nivel de autonomía similar al del régimen foral, se perciben como una amenaza a la unidad del sistema fiscal y la sostenibilidad de los principios de equidad y cohesión territorial. Estas demandas, lejos de resolverse en un contexto de estabilidad, han intensificado la necesidad de abordar una reforma estructural del modelo de financiación autonómica, que permita garantizar tanto la suficiencia financiera de las comunidades como la sostenibilidad del sistema en su conjunto.

La falta de equidad en la aplicación de los tributos cedidos, la competencia fiscal a la baja y las singularidades territoriales han puesto en evidencia las carencias del modelo actual. Sin embargo, estas tensiones también representan una oportunidad para avanzar hacia una reforma integral que armonice los principios de autonomía y cohesión, respetando el marco constitucional y las exigencias de sostenibilidad financiera. En este contexto, el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica de 2017⁶ y el Libro Blanco para la Reforma del Sistema Tributario de 2022⁷ ofrecen propuestas valiosas que abogan por un sistema más equilibrado y eficiente. Estas propuestas incluyen la revisión de los porcentajes de cesión del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), así como la modernización de la tributación del patrimonio y la riqueza.

Cualquier reforma del modelo de financiación autonómica debe partir de un análisis profundo de los principios constitucionales que lo sustentan, garantizando que las decisiones normativas de las comunidades y del Estado respeten los límites establecidos en la LOFCA y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Asimismo, es fundamental mejorar la transparencia y el conocimiento ciudadano sobre la distribución de competencias fiscales, promoviendo una corresponsabilidad fiscal más efectiva. El desafío consiste en encontrar un equilibrio entre las legítimas demandas de autonomía de las comunidades y la necesidad de garantizar un sistema fiscal sostenible y equitativo, capaz de responder a las necesidades de un Estado descentralizado en el siglo XXI.

En última instancia, las tensiones actuales no deben interpretarse exclusivamente como amenazas al modelo, sino como una oportunidad para reformar el sistema de financiación autonómica y fortalecer los principios que lo sustentan. Una reforma bien diseñada puede garantizar que la autonomía financiera de las comunidades autónomas se ejerza de manera sostenible, en coherencia con los principios constitucionales y en beneficio de la cohesión y la equidad en el conjunto del sistema fiscal español.

⁶ Vid. VV.AA., *Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica*, Ministerio de Hacienda, Madrid, julio de 2017. https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3n/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf, consultado el 14 de noviembre de 2024.

⁷ Vid. VV.AA., *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Secretaría de Estado de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022. https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf, consultado el 14 de noviembre de 2024.

2.2. DESAFÍOS JURÍDICOS DEL MODELO DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

El modelo de financiación autonómica en España ha sido, desde su creación, un pilar fundamental para articular la autonomía financiera de las comunidades autónomas de régimen común. Este sistema ha permitido un reparto descentralizado de recursos que, durante décadas, ha contribuido a garantizar el principio de solidaridad entre los territorios. Sin embargo, el diseño del modelo, que nació con ciertos parches para equilibrar intereses diversos, ha mostrado serias deficiencias con el paso del tiempo, agravadas por las nuevas demandas de las comunidades, los cambios en la coyuntura económica y las tensiones políticas.

En esencia, el sistema se estructura en torno a tres fuentes de ingresos principales: los tributos propios, los tributos cedidos y los mecanismos de nivelación y compensación. Los tributos propios, diseñados y gestionados por las comunidades dentro de sus competencias normativas, ofrecen un margen limitado de recaudación. Los tributos cedidos, que incluyen el IRPF, el IVA y los Impuestos Especiales, son la principal fuente de ingresos autonómicos. En este ámbito, las comunidades tienen capacidad normativa parcial sobre tipos y deducciones, lo que les permite adaptar parte de la política fiscal a sus necesidades. Por último, los mecanismos de nivelación y compensación, como el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y el Fondo de Suficiencia Global, son fundamentales para corregir desigualdades territoriales y garantizar una prestación equivalente de servicios públicos básicos. Este esquema, regulado por la LOFCA, refleja la dualidad entre autonomía financiera y solidaridad, y está diseñado para asegurar un sistema fiscal único y cohesionado.

Desde su implementación, el modelo ha sido objeto de valoraciones mixtas. Por un lado, ha permitido avances significativos en la descentralización financiera y ha contribuido, en mayor medida, a la solidaridad entre territorios. Por otro lado, ha evidenciado limitaciones estructurales y una evidente falta de actualización, que ha puesto de relieve las desigualdades y tensiones entre comunidades. Las críticas hacia el modelo provienen de diferentes sectores: comunidades más desfavorecidas que consideran insuficientes los mecanismos de nivelación, economistas que cuestionan su eficiencia, y expertos en derecho financiero que destacan su falta de alineación con las demandas de autonomía política y suficiencia financiera.

La autonomía financiera, tal como la reconoce el artículo 156 de la Constitución Española, está sujeta a límites claros establecidos por los principios de solidaridad, coordinación y unidad del sistema fiscal. Estos principios se desarrollan a través del bloque de constitucionalidad, que incluye la LOFCA y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y buscan preservar un equilibrio entre las competencias autonómicas y la cohesión del sistema. En este marco, el principio de

suficiencia financiera resulta crucial: las comunidades deben contar con recursos suficientes para ejercer las competencias transferidas. Sin embargo, la sensación generalizada es que los instrumentos actuales son insuficientes para garantizar este principio, especialmente en contextos de alta desigualdad fiscal. Esto se agrava cuando se observa que las comunidades con mayor capacidad económica pueden permitirse reducciones impositivas significativas, atrayendo bases imponibles y generando desequilibrios entre territorios.

Tal y como dijimos antes, el debate sobre la competencia fiscal a la baja, especialmente visible en impuestos como el de Patrimonio y el de Sucesiones y Donaciones, ejemplifica estas tensiones. Algunas comunidades, como Madrid, han optado por bonificaciones del 100 %, eliminando *de facto* estos tributos, mientras que otras mantienen una carga fiscal considerable. Estas decisiones no solo afectan a la recaudación en los territorios con fiscalidad más alta, sino que también plantean interrogantes sobre la cohesión del sistema y la equidad entre los ciudadanos. En respuesta a esta situación, el Gobierno ha creado el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, una medida controvertida que busca mitigar los efectos de la competencia fiscal, pero que ha sido cuestionada por su impacto en la autonomía financiera de las comunidades y por los litigios judiciales que ha generado.

La necesidad de coordinación y cooperación entre el Estado y las comunidades autónomas se hace cada vez más evidente. Los mecanismos establecidos, como el Consejo de Política Fiscal y Financiera, han demostrado ser insuficientes para evitar una polarización excesiva del debate. En un clima político cada vez más tensionado las comunidades y el Estado parecen alejados de un consenso sobre cómo debe reformarse el sistema de financiación autonómica. Este contexto exige no solo reforzar los mecanismos de coordinación existentes, sino también avanzar hacia un enfoque más equilibrado que permita a las comunidades ejercer su autonomía dentro de un marco claro de lealtad institucional y solidaridad.

El principio de solidaridad, que ha sido uno de los ejes fundamentales del modelo, debe entenderse en conexión con la lealtad institucional. La cohesión del sistema fiscal no puede mantenerse sin un compromiso mutuo entre el Estado y las comunidades, que garantice que las decisiones fiscales individuales no comprometan el interés general. En este sentido, la unidad del sistema fiscal es imprescindible para preservar tanto la suficiencia financiera como la equidad territorial. Sin embargo, esta unidad no debe interpretarse como una rigidez excesiva, sino como un marco que permita la actualización del modelo en función de las necesidades actuales, incluyendo decisiones sobre aspectos controvertidos como la tributación del patrimonio.

El sistema fiscal autonómico, además de su función recaudatoria, tiene una importante dimensión extrafiscal, que debe ser considerada en el análisis. Las

comunidades autónomas han utilizado su capacidad normativa no solo para generar ingresos, sino también para incentivar actividades económicas y sociales específicas en sus territorios. Este uso extrafiscal de los tributos es especialmente relevante en el marco de las exigencias de la Unión Europea, que introducen límites adicionales a la autonomía fiscal de las comunidades, particularmente en relación con los principios de no discriminación y libre circulación de capitales. La jurisprudencia europea ha incidido en la necesidad de evitar que los incentivos fiscales favorezcan de manera desproporcionada a determinados territorios o contribuyentes, en detrimento del mercado único.

En este contexto, cualquier propuesta de reforma del modelo de financiación autonómica debe partir de un análisis objetivo y riguroso de los principios constitucionales y los límites establecidos por el Tribunal Constitucional. Más allá de los debates políticos y las proclamas, es fundamental entender el marco jurídico en el que debe desarrollarse el sistema, para garantizar que las reformas propuestas sean viables y respeten los principios de unidad, solidaridad y suficiencia. El análisis de la jurisprudencia constitucional revela la necesidad de delimitar con precisión las competencias estatales y autonómicas, asegurando que el ejercicio de la capacidad normativa autonómica no comprometa la cohesión del sistema fiscal.

El futuro del modelo de financiación autonómica pasa por su capacidad de adaptarse a las nuevas realidades políticas, económicas y sociales. Esto implica repensar los mecanismos de nivelación y compensación, fortalecer los instrumentos de cooperación y actualizar las normas que regulan la cesión de tributos. Asimismo, es imprescindible abordar de manera decidida el debate sobre la tributación patrimonial, evitando tensiones innecesarias y buscando soluciones que armonicen la autonomía financiera con los principios de equidad y sostenibilidad. Solo a través de un enfoque integral y coordinado será posible construir un modelo de financiación que responda a las necesidades actuales y garantice la cohesión territorial en el marco de un Estado descentralizado.

3. DELIMITACIÓN CONSTITUCIONAL DE LA AUTONOMÍA FINANCIERA Y DE LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL

La Constitución Española establece un marco flexible en su Título VIII para la organización financiera de las comunidades autónomas, estructurado principalmente en los artículos 133, 149.1.14.^ª, 156, 157 y 158 CE. El artículo 156 CE garantiza la autonomía financiera de las CC.AA., vinculándola a los principios de coordinación y solidaridad, los cuales son esenciales para mantener la cohesión del sistema tributario nacional. No obstante, el artículo 157.1 CE no define

un sistema de distribución de competencias sobre los distintos recursos tributarios de los que las CC.AA. pueden ser titulares. Este sistema debe identificarse en otros preceptos constitucionales, tales como el artículo 157.1.b) en relación con el artículo 133.2 CE para los tributos propios, y el artículo 157.1.c) en relación con los artículos 133.1 y 149.1.14.^a CE para los impuestos cedidos. Por otro lado, el artículo 149.1.14.^a CE otorga al Estado la competencia exclusiva en materia de Hacienda general, incluyendo la facultad de regular los aspectos básicos del sistema tributario para garantizar su unidad y equidad.

La flexibilidad del diseño constitucional ha permitido que el Tribunal Constitucional desempeñe un papel crucial en la interpretación de los límites y el alcance de las competencias financieras. Sin embargo, las respuestas no deben buscarse únicamente en los preceptos constitucionales, sino también en el bloque de constitucionalidad, concretamente en la LOFCA, que delimita las competencias financieras autonómicas, y en los estatutos de autonomía de cada comunidad.

A estos efectos es relevante el artículo 2.Uno LOFCA, en el que se enumeran los principios con arreglo a los cuales se establecerá la actividad financiera de las CC.AA., señalando:

«La actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado, con arreglo a los siguientes principios:

a) El sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas, regulado en las normas básicas a que se refiere el artículo anterior, deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español, de conformidad con el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución.

b) La garantía del equilibrio económico, a través de la política económica general, de acuerdo con lo establecido en los artículos 40.1, 131 y 138 de la Constitución, corresponde al Estado, que es el encargado de adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa, la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español. A estos efectos, se aplicarán los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera definidos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

c) La garantía de un nivel base equivalente de financiación de los servicios públicos fundamentales, independientemente de la Comunidad Autónoma de residencia.

d) La corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas y el Estado en consonancia con sus competencias en materia de ingresos y gastos públicos.

e) La solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones que consagran los artículos segundo y los apartados uno y dos del ciento treinta y ocho de la Constitución.

f) La suficiencia de recursos para el ejercicio de las competencias propias de las Comunidades Autónomas.

g) La lealtad institucional, que determinará el impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia tributaria o la adopción de medidas que eventualmente puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas o sobre el Estado obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, y que deberán ser objeto de valoración quinquenal en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, y en su caso compensación, mediante modificación del Sistema de Financiación para el siguiente quinquenio».

El Tribunal Constitucional declaró tempranamente que la autonomía financiera es una parte esencial de la autonomía política, y que ambas deben coexistir para que las CC.AA. puedan gestionar sus competencias y responder a sus necesidades específicas. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 4/1981, de 2 de febrero, FJ 3, subraya que el artículo 137 de la Constitución «refleja una concepción amplia y compleja del Estado, compuesto por una pluralidad de organizaciones territoriales dotadas de autonomía».

Asimismo, el Tribunal enfatiza la necesidad de delimitar el alcance del principio de autonomía, relacionándolo con otros principios constitucionales. En particular, aclara que la autonomía implica un poder limitado: no es soberanía. Al ser cada organización territorial parte de un todo, el principio de autonomía no puede contradecir el principio de unidad. Este planteamiento, que no puede soslayarse en un análisis de esta naturaleza, implica que, aunque las CC.AA. tienen autonomía para gestionar ciertos tributos, el sistema tributario en su conjunto debe funcionar de manera unitaria. Esta estructura asegura la existencia de un sistema fiscal homogéneo en todo el país, lo que permite preservar la igualdad y evitar desigualdades significativas entre comunidades. Es precisamente dentro del marco de la unidad donde la autonomía adquiere su verdadero sentido.

3.1. PRINCIPIOS DE AUTONOMÍA Y CORRESPONSABILIDAD FISCAL

La amplitud del marco que ofrece la Constitución Española para el desarrollo del sistema de financiación de las comunidades autónomas constituye, según SOLER ROCH⁸, un escenario abierto «... *caracterizado a la vez por una certeza y una incertidumbre, lo cual no impidió que con la evolución posterior se haya configurado en un régimen que podría considerarse de federalismo fiscal encubierto o implícito y, por otra parte, atípico en el panorama comparado*». La certeza radicaba en la asimetría generada por la Disposición Adicional Primera de la Constitución, que dio cobertura a la existencia de dos modelos de financiación diferenciados: por un lado, las CC.AA. de régimen común, con un escenario fiscal esbozado en los artículos 156 y 157 CE; y, por otro, los Territorios Históricos, las Diputaciones Forales que integran la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, con un grado de autonomía que superaba los modelos tradicionales de federalismo fiscal. La incertidumbre, por su parte, residía en el desarrollo posterior del modelo de financiación, que contaba, entre otros, con instrumentos como tributos propios, cedidos, total o parcialmente, y participación en ingresos del Estado para dotar a las CC.AA. de un sistema de financiación con un grado muy amplio de autonomía si se consideraba oportuno. Este desarrollo posterior, sin embargo, quedó inicialmente por definir.

La STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 4, centra su atención en la evolución del sistema de financiación, destacando cómo ha pasado de depender casi exclusivamente de transferencias estatales a poner énfasis en los tributos cedidos, lo que permite a las CC.AA. ajustar sus recursos a través de competencias normativas sobre dichos tributos. Este cambio ha fortalecido la autonomía financiera de las comunidades y ha introducido el concepto de corresponsabilidad fiscal, según el cual las CC.AA. generan parte de sus propios ingresos, ampliando así la autonomía financiera, que deja de estar exclusivamente vinculada a decisiones en materia de gasto para centrarse también en los ingresos públicos y, especialmente, en los tributarios. En este sentido, el Tribunal señala:

«En efecto, sí que inicialmente el sistema de financiación descansaba, casi en su integridad, en los mecanismos de financiación establecidos por el Estado, y en particular en diferentes tipos de transferencias, en la actualidad los tributos cedidos tienen una importancia central como recurso que, además de garantizar determinados rendimientos a las Comunidades Autónomas, les permite modular el montante final de su financiación mediante el ejercicio de competencias normativas en el marco de lo dispuesto en las

⁸ Vid. SOLER ROCH, M. T., «Los retos tributarios del siglo XXI», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 183, 2019, pp. 31-46.

correspondientes leyes de cesión de tributos. De esta manera, el sistema permite en la actualidad que las Comunidades Autónomas puedan, por sí mismas, incrementar sustancialmente los recursos con los que han de financiarse. En consecuencia, esta evolución del sistema de financiación ha supuesto un mayor desarrollo del principio de autonomía financiera, de manera que la financiación autonómica no descansa ya, casi en su totalidad, en las transferencias del Estado [...] Basta con acudir al último modelo de financiación, correspondiente al quinquenio 1997-2001..., para comprobar cómo se ha puesto de manifiesto la voluntad del legislador estatal de estructurar un nuevo sistema de financiación menos dependiente de las transferencias estatales y más condicionado a una nueva estructura del sistema tributario que haga a las Comunidades Autónomas “corresponsables” del mismo [...] Concepto éste el de la “corresponsabilidad fiscal”, que no sólo constituye la idea fundamental de dicho modelo sino que además se erige en el objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación [...] A partir de esta doctrina, debe desestimarse la pretendida infracción del artículo 156.1 CE, que no garantiza la suficiencia en los términos sostenidos por los recurrentes. En cambio, exige atender a todos los recursos a disposición de las Comunidades Autónomas, y no solo a las transferencias garantizadas por el Estado o, como en este caso, a las entregas a cuenta como modalidad de participación en los ingresos estatales».

De este modo, el Tribunal Constitucional interpreta el principio de autonomía financiera vinculándolo al concepto de corresponsabilidad fiscal. Este concepto se había incorporado en este contexto a través de la STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3, donde se abogaba por la capacidad de las CC.AA. para generar y gestionar ingresos propios mediante tributos cedidos. La corresponsabilidad fiscal redefine por completo el modelo de financiación autonómica, estableciendo que los recursos de las CC.AA. no dependerán exclusivamente de transferencias del Estado, sino que estas deberán contribuir a su financiación mediante la generación de ingresos propios. Este principio fomenta que las CC.AA. asuman responsabilidad en la recaudación de sus ingresos, alineando sus competencias fiscales con la autonomía y el desarrollo regional. Así, la autonomía financiera implica que las CC.AA. puedan «generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público»⁹.

Este principio ha impulsado una evolución del sistema de financiación hacia un modelo en el que las CC.AA. han adquirido de forma progresiva mayores competencias sobre los tributos cedidos. Esto les ha permitido adaptar su estructura fiscal dentro de los márgenes establecidos por la legislación estatal, asumiendo la responsabilidad sobre el ejercicio de su poder financiero. En este sentido, la

⁹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3; STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4; STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8, y STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 3.a).

STC 65/2020 retoma la evolución del modelo de financiación autonómica, señalando que a partir del quinquenio 1997-2001 se pasó de un modelo basado en transferencias estatales, en el que el grueso de los ingresos provenía del presupuesto estatal y de la participación en ingresos del Estado, a un sistema presidido por el principio de corresponsabilidad fiscal. Este principio potencia la capacidad del sistema tributario para generar recursos propios, estableciéndolos como la principal fuente de ingresos de Derecho público para las CC.AA.

Actualmente, tras varias reformas del sistema de financiación autonómica, este modelo pivota sobre los tributos propios y, fundamentalmente, sobre la capacidad normativa que el Estado ha delegado en las CC.AA. en materia de impuestos cedidos.

En conclusión, aunque la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal permiten a las CC.AA. gestionar y generar ingresos propios, estas se mantienen subordinadas a la estructura y normativa del Estado, que actúa como garante de la unidad y la igualdad dentro del sistema tributario. La corresponsabilidad fiscal, por su parte, exige que las CC.AA. participen en la financiación pública, alineando sus decisiones con los principios generales del sistema nacional. El incumplimiento de este marco podría derivar en una vulneración de la autonomía política y financiera de las comunidades, al introducir cambios sin respetar los mecanismos legales que aseguran una coordinación efectiva y justa entre ambas partes.

3.2. PRINCIPIO DE SUFICIENCIA FINANCIERA

Avanzando en el desarrollo del principio de autonomía tributaria, es importante recordar que la autonomía financiera otorgada a las CC.AA. está estrechamente vinculada al desarrollo y ejercicio de sus competencias¹⁰. Esta consideración conlleva dos exigencias: en primer lugar, no tendría sentido financiar a las CC.AA. sin que estas dispongan de competencias; y, en segundo término, la financiación debe poner a su disposición los instrumentos necesarios para permitirles ejercer efectivamente esas competencias. Dichos instrumentos deben configurarse como parte de un sistema de financiación que refleje un nivel de descentralización en la obtención de ingresos en consonancia con la evolución del modelo de Estado. En este contexto, el principio de suficiencia se convierte en un elemento fundamental.

La conexión indisoluble entre autonomía política, autonomía financiera y suficiencia se concreta en el artículo 156.1 CE. La STC 204/2011, de 15 de

¹⁰ Vid. CALVO ORTEGA, R., *Crisis de la financiación autonómica*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2015, p. 15.

diciembre, FJ 4, señala que *«la autonomía política tiene una vertiente económica central, porque “la amplitud de los medios determina la posibilidad real de alcanzar los fines”, hemos afirmado que la suficiencia financiera, ligada a la autonomía financiera, es un principio que encuentra un límite evidente en la propia naturaleza de las cosas, y en particular en el “marco de las posibilidades reales del sistema financiero del Estado en su conjunto” (SSTC 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6; 13/2007, de 18 de enero, FJ 5; y 31/2010, de 28 de junio, FJ 130)»*. Además, el Tribunal ha subrayado que, *«para poder valorar si una Comunidad Autónoma goza de suficientes recursos es preciso atender, en primer lugar, a las competencias que tiene atribuidas, y, en segundo lugar, al conjunto de recursos de que puedan disponer»* (por todas, STC 109/2011, de 22 de junio, FJ 5). Es decir, la suficiencia financiera se refiere a la totalidad de recursos de que disponen las comunidades autónomas para el efectivo ejercicio de las competencias asumidas, no encontrándose, por tanto, limitada a un único recurso como son las transferencias garantizadas por el Estado (STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 5; y STC 58/2007, de 14 de marzo, FJ 3).

Por consiguiente, la autonomía financiera de las CC.AA., como competencia instrumental de la autonomía política, es justificación y límite de su suficiencia financiera. En este sentido, la STC 49/2018, de 10 de mayo, FJ 7, subraya que *«la autonomía política de las CC.AA. incluye una dimensión económica fundamental, ya que la disponibilidad de medios financieros es esencial para alcanzar los objetivos de dicha autonomía»*. Asimismo, aclara que *«la suficiencia no está limitada exclusivamente a los recursos que le facilita el Estado, sino que las CC.AA. deben adoptar las medidas que posibiliten la obtención de suficientes recursos para dar cobertura a sus necesidades de gasto, por lo que es preciso prestar atención a la vertiente del gasto, en tanto que es el que determina el límite de las necesidades financieras de las CC.AA.»*.

3.3. PRINCIPIOS DE UNIDAD E IGUALDAD TERRITORIAL

La estructura de financiación autonómica en España plantea desafíos específicos en la interacción entre la autonomía de las comunidades autónomas y la unidad del sistema fiscal. Estos desafíos subrayan la importancia de analizar cómo se puede alcanzar un equilibrio entre la diversidad que propicia la corresponsabilidad fiscal de las CC.AA. y el principio de igualdad en el tratamiento tributario de los ciudadanos, recogido en el artículo 139.1 de la Constitución Española. El Tribunal Constitucional ha abordado la tarea de interpretar la coexistencia entre los principios de corresponsabilidad y autonomía fiscal y la necesidad de cohesión fiscal y distributiva a nivel nacional.

En este sentido, la STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4, define el sistema tributario como una estructura unitaria, en la que el conjunto de tributos debe

funcionar bajo la premisa de que sea el Estado quien ordene por ley *«los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria»*. Esta concepción se reafirma en la STC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 6; que, al referirse al principio de coordinación como límite intrínseco a las facultades estatales, alude a la idea de un conjunto de tributos como *«sistema o estructura unitaria, homogénea y sin distorsiones que impliquen la desigualdad de los españoles según su localización»*.

Sobre la base de esta estructura unitaria y homogénea, el Tribunal Constitucional ha abordado, en diferentes pronunciamientos, la relación entre la autonomía financiera de las CC.AA. y la unidad del sistema tributario. Así, en la STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4, se afirma que *«el Estado tiene competencia para ordenar por ley los criterios o principios que rigen la materia tributaria, desde una concepción del conjunto de tributos como un sistema o estructura unitaria. Consecuencia del art. 31.1 y también del art. 31.3 es la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles»*. Estos principios se reiteran en la STC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 8, en la que se destaca que estos criterios generales comunes son los garantes de una homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un sistema integrado. De manera complementaria, la STC 66/1998, de 18 de marzo, FJ 12, califica la Ley General Tributaria (LGT) como una norma de unificación de criterios que garantiza un mínimo de uniformidad en los aspectos básicos del régimen tributario y un tratamiento homogéneo ante las administraciones públicas.

Estos pronunciamientos reflejan con claridad la interpretación del Tribunal Constitucional sobre la necesidad de mantener la unidad en el sistema tributario español, asegurando la igualdad y homogeneidad en el tratamiento fiscal de los ciudadanos, sin perjuicio de la autonomía financiera de las CC.AA.

Desde esta perspectiva, la jurisprudencia constitucional ha respaldado el equilibrio que debe existir entre la autonomía financiera y la igualdad territorial. La doctrina del Tribunal ha señalado, en numerosas ocasiones, que la igualdad de derechos y obligaciones no debe entenderse en términos que resulten incompatibles con la descentralización política del Estado, consagrada en el artículo 2 de la CE, ya que ello limitaría la capacidad de las comunidades para configurar políticas propias en materia tributaria. Por ejemplo, en la STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 4, se expone que *«el principio de igualdad no exige uniformidad absoluta en la aplicación de competencias autonómicas»*.

El Tribunal Constitucional también ha reconocido que las diferencias fiscales entre comunidades, derivadas de su autonomía, son legítimas siempre que respeten los límites de razonabilidad y proporcionalidad, y no generen situaciones de privilegio injustificado. Así, el Tribunal Constitucional permite que las CC.AA. ejerzan su autonomía financiera, reconociendo que esta puede dar lugar a una

cierta desigualdad en la carga tributaria entre territorios. Sin embargo, esta diversidad no es contraria al principio de igualdad siempre que se base en razones objetivas y no otorgue una ventaja insuperable.

En conclusión, es imprescindible mantener un equilibrio entre la autonomía y la unidad en el marco del sistema de financiación autonómica de un Estado descentralizado como España. Diversas sentencias del Tribunal Constitucional refuerzan la idea de un sistema tributario unitario que garantice la igualdad en el tratamiento fiscal a todos los ciudadanos, a través de principios homogéneos y comunes. Aunque la autonomía financiera de las comunidades autónomas permite ciertas diferencias fiscales, estas son admisibles siempre que respeten criterios de razonabilidad y proporcionalidad, y no conduzcan a privilegios injustificados. En este contexto, la igualdad tributaria no implica una uniformidad absoluta, sino que admite una diversidad fiscal fundamentada en principios de equidad en la distribución de recursos.

3.4. PRINCIPIOS DE COORDINACIÓN Y SOLIDARIDAD

El principio de coordinación fiscal refleja la necesidad de unificar criterios y principios tributarios entre el Estado y las comunidades autónomas, con el propósito de mantener la cohesión del sistema fiscal. Este principio implica la armonización de determinados impuestos y la adopción de medidas que eviten interferencias entre las políticas fiscales autonómicas y las estatales, siendo esencial en un Estado descentralizado con distintos poderes tributarios territoriales.

La STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 6, fundamenta la coordinación estatal en la financiación autonómica en tres razones principales. En primer lugar, señala que, aunque las CC.AA. disponen de competencias financieras, estas están vinculadas a la potestad del Estado para establecer tributos (art. 133.1 CE) y a su competencia exclusiva en materia de hacienda general (art. 149.1.14.^a CE). En segundo lugar, el artículo 157.3 CE otorga al Estado la función de fijar el marco de actuación autonómica mediante la LOFCA, la cual regula estas competencias, resuelve conflictos y establece fórmulas de colaboración. Por último, dado que el reparto de ingresos afecta a todos los entes territoriales y los recursos son limitados, el Estado debe intervenir para garantizar tanto la suficiencia como la autonomía financiera de las CC.AA., integrándolas en un sistema unitario. Este sistema, a su vez, se basa en el principio de solidaridad interterritorial (art. 138 CE), garantizando un equilibrio económico justo entre regiones y exigiendo la coordinación de la actividad financiera autonómica y estatal en virtud de la solidaridad.

El Tribunal Constitucional ha delimitado el ámbito de la autonomía financiera, subrayando la competencia exclusiva del Estado para dictar normas en materia

de hacienda general. Por ejemplo, la STC 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4, establece que *«el art. 149.1.14 CE confiere al Estado la competencia exclusiva para dictar un conjunto de normas en materia de hacienda general que proporcionen el marco jurídico para la estructura y funcionamiento del sistema tributario, ordenando mediante ley los principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria»*. Además, añade: *«la conexión de este título con los arts. 133.1 y 157.3 CE determina que el Estado no solo ostente la competencia para regular sus propios tributos, sino específicamente el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado»*. Asimismo, precisa que *«la finalidad última de los citados límites no es otra que la coordinación del ejercicio de las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de “un sistema” tributario en los términos exigidos por el art. 31.1 CE»*.

En un pronunciamiento más reciente, la STC 149/2023, de 7 de noviembre, FJ 3, el Tribunal Constitucional declara que *«el Estado puede utilizar su potestad tributaria para armonizar un espacio ocupado por tributos propios autonómicos; con mayor razón podrá hacerlo respecto de su propio espacio fiscal, sin que ninguna competencia autonómica se vea perturbada»*. En consecuencia, se desestima la alegación de vulneración del principio de autonomía financiera y de la autonomía política vinculada a este.

El principio de solidaridad interterritorial, por su parte, está constitucionalmente consagrado como un elemento esencial del sistema de financiación autonómica. Su objetivo es garantizar un desarrollo equitativo entre las CC.AA., promoviendo un nivel similar de servicios públicos y calidad de vida para todos los ciudadanos, en función de un esfuerzo fiscal comparable. Este principio asegura que los recursos financieros del Estado se distribuyan de forma que se reduzcan las disparidades económicas entre territorios.

La STC 50/2023, de 10 de mayo, FJ 4, recoge sintéticamente las distintas derivadas del principio de solidaridad en su vertiente territorial:

«La Constitución se refiere en varios preceptos al principio de solidaridad en su vertiente territorial: en el art. 2, para apoyar en él la garantía de la unidad de la Nación española y el buen funcionamiento del sistema de autonomías; en el art. 138, para atribuir al Estado la garantía de la realización efectiva de aquel principio, velando por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular; en el art. 156, para condicionar el alcance de la autonomía financiera de las comunidades autónomas; y en el art. 158, como criterio justificativo de la existencia y ulterior reparto del fondo de compensación que tal precepto contempla.»

En particular, el art. 138 CE hace garante al Estado de “la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español”. Dicho principio, que también vincula a las comunidades autónomas en el ejercicio de sus competencias (art. 156.1 CE), trasciende la perspectiva económica y financiera y se proyecta en las diferentes áreas de la actuación pública. En este sentido, hemos señalado que “la virtualidad propia del principio constitucional de solidaridad, que aspira a unos resultados globales para todo el territorio español, recuerda la técnica de los vasos comunicantes” (STC 109/2004, de 30 de junio, FJ 3). Por ello, el art. 138.1 CE, que incorpora el principio de solidaridad, “no puede ser reducid[o] al carácter de un precepto programático, o tan siquiera al de elemento interpretativo de las normas competenciales. Es, por el contrario, un precepto con peso y significados propios, que debe ser interpretado, eso sí, en coherencia con las normas competenciales que resultan de la Constitución y de los estatutos” (STC 146/1992, de 16 de octubre, FJ 1), toda vez que dicho principio ha de constituirse en la práctica en “un factor de equilibrio entre la autonomía de las nacionalidades y regiones y la indisoluble unidad de la Nación española (art. 2)” [STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4 b), citando la STC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 7]».

En una de sus vertientes, este principio se materializa a través del Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF), compuesto por dos mecanismos: la asignación de recursos basada en el volumen de servicios asumidos y la garantía de un nivel mínimo de prestación de servicios esenciales en todo el territorio. Según la STC 31/2010, de 28 de junio, FJ 134, «*el Estatuto enuncia el alcance de los “recursos” de la Generalitat sin alterar, en principio, los mecanismos de solidaridad y de prestación de servicios públicos fundamentales en todo el territorio español, mecanismos que corresponde configurar al Estado para garantizar tanto un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español (art. 158.1, en su conexión con los arts. 139.1 y 149.1.1 CE), como, asimismo, la solidaridad interterritorial (arts. 2, 138.1, 156.1 y 158 CE, en su interconexión)*». La sentencia precisa que «*la nivelación de los servicios fundamentales se proyecta sobre sus usuarios, mientras que la garantía de la solidaridad tiene como referencia a los distintos territorios autonómicos*».

Este principio promueve la equidad entre territorios y ha sido interpretado como un instrumento clave para evitar desigualdades significativas en la prestación de servicios públicos. En este sentido, la STC 101/2013, de 23 de abril, FJ 3, señala que «*el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas es el vehículo a través del cual se articula el principio de solidaridad interterritorial, razón por la cual [...] le corresponde al Estado garantizar, de conformidad con*

el art. 138 CE, la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el art. 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español». Además, establece que las CC.AA. están obligadas a coordinar su actividad financiera con la hacienda estatal, conforme al principio de «solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones», según lo dispuesto en el art. 2.1.c) LOFCA.

Desde la perspectiva del comportamiento leal entre CC.AA., la STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 7, enfatiza que «*todos los poderes públicos deben observar en el sistema autonómico un comportamiento leal en el uso de sus atribuciones. Este Tribunal se ha referido con reiteración a la existencia de un “deber de auxilio recíproco” (STC 18/1982), de “recíproco apoyo y mutua lealtad” (STC 96/1986), “concreción, a su vez, del más amplio deber de fidelidad a la Constitución” (STC 11/1986)*». En consecuencia, subraya que el principio de solidaridad exige que las CC.AA. actúen evitando adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen el interés general y, por el contrario, consideren la comunidad de intereses que las vincula, absteniéndose de una gestión insolidaria de sus propios intereses.

En síntesis, el sistema de financiación autonómica en España persigue un equilibrio delicado entre la autonomía fiscal de las CC.AA. y la unidad de un Estado centralizado. Este equilibrio se logra a través de los principios de coordinación y solidaridad, garantizando que todas las regiones puedan sostener un nivel equitativo de servicios y desarrollo. Al mismo tiempo, se preserva la cohesión y estabilidad del sistema tributario nacional, promoviendo un comportamiento leal y honesto entre los poderes territoriales del Estado.

3.5. PRINCIPIOS DE LEALTAD INSTITUCIONAL Y DE COLABORACIÓN

Las relaciones entre el Estado y las comunidades autónomas deben regirse por dos principios fundamentales: el de lealtad constitucional y el de colaboración institucional. La STC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 11, establece el principio de lealtad constitucional, mientras que la STC 64/1982, de 4 de noviembre, FJ 8, y la STC 158/1992, de 26 de octubre, FJ 6, destacan la importancia del principio de colaboración institucional.

El principio de lealtad constitucional constituye, a su vez, una concreción del deber general de fidelidad a la Constitución, tal como establece la STC 42/2014, de 25 de marzo, FJ 4. Aunque no está expresamente recogido en el texto constitucional, sí se menciona en el artículo 2.1.g) de la LOFCA. La STC 76/2014, de 8 de mayo, FJ 4, subraya que este principio «*constituye un soporte esencial*

del funcionamiento del Estado autonómico [...] cuya observancia resulta obligada».

La STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4, explica que este principio exige que las decisiones tanto del Estado como de las CC.AA. tengan como referencia la satisfacción del interés general, incluso cuando se gestionan intereses propios. Así, se configura como un presupuesto esencial para el funcionamiento del sistema de financiación autonómica, impidiendo la competencia fiscal desleal entre CC.AA. Además, también obliga al Estado a actuar con lealtad institucional al tomar decisiones que impacten en el ámbito financiero de las CC.AA.

Por su parte, el principio de colaboración institucional es definido en la STC 158/1992, de 26 de octubre, FJ 6, como *«imperante, con carácter general, en las relaciones entre el Estado y las comunidades autónomas»*. Este principio es necesario para el buen funcionamiento del Estado de las Autonomías, independientemente de cómo se distribuyan constitucional y estatutariamente las competencias. La STC 18/1982, de 4 de mayo, FJ 14, destaca que *«la propia estructura territorial del Estado aboca necesariamente a la colaboración, pues esta se encuentra comprendida en la esencia misma de la organización territorial que se implanta en la Constitución»*.

El carácter implícito de este principio implica que *«no necesita justificarse en preceptos constitucionales o estatutarios determinados»*, como señalan la STC 152/1988, de 20 de julio, FJ 11, y la STC 141/1993, de 22 de abril, FJ 6. Además, la STC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 13, y la STC 214/1989, de 21 de diciembre, FJ 20, precisan que *«la necesidad de hacer compatibles los principios de unidad y autonomía en que se apoya la organización territorial del Estado constitucionalmente establecida implica la creación de instrumentos que permitan articular la actuación de las diversas administraciones públicas»*. Por lo tanto, la consolidación y el funcionamiento adecuado del Estado de las Autonomías dependen de una estricta observancia de fórmulas de cooperación, consulta, participación, coordinación, concertación y acuerdo, previstas tanto en la Constitución como en los estatutos de autonomía. Este enfoque es reiterado en diversas sentencias como la STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 7; la STC 40/1998, de 19 de febrero, FJ 30; y la STC 204/2002, de 31 de octubre, FJ 7.

El Tribunal Constitucional ha resumido su doctrina respecto de estos principios en la STC 217/2016, de 15 de diciembre, FJ 3, señalando que *«el principio de cooperación tiende a garantizar la participación de todos los entes involucrados en la toma de decisiones (STC 101/2016, de 25 de mayo, FJ 9, con cita de otras), pero no puede entenderse en un sentido que sustituya, impida o menoscabe el libre y pleno ejercicio por el Estado de sus propias competencias (STC 162/2012, de 20 de septiembre, FJ 6)»*, así como que *«lo que el principio de lealtad constitucional exige es que el Gobierno extreme el celo por llegar a acuerdos con las comunidades autónomas, pero no que dichos acuerdos deban*

ser vinculantes (SSTC 209/1990, de 20 de diciembre, FJ 4; 13/2007, de 18 de enero, FJ 11, y 31/2010, de 28 de junio, FJ 138)». Y concluimos: «de la doctrina de este tribunal se deduce un principio inherente de colaboración y lealtad constitucional, que postula la adopción de procedimientos de consulta, negociación o, en su caso, la búsqueda del acuerdo previo (STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 8)».

En conclusión, la lealtad y la colaboración entre el Estado y las CC.AA. refuerzan su relación institucional, promoviendo una coexistencia basada en la cooperación y el respeto mutuo. Estos principios resultan fundamentales para garantizar el funcionamiento efectivo del Estado de las Autonomías, en beneficio de todos los ciudadanos.

3.6. PRINCIPIOS DE TERRITORIALIDAD E INSTRUMENTALIDAD FISCAL

Después de analizar diversos principios que estructuran la autonomía fiscal de las comunidades autónomas, resulta esencial destacar los principios de territorialidad e instrumentalidad fiscal, los cuales delimitan los límites y las funciones de la potestad tributaria autonómica.

El principio de territorialidad, recogido en el artículo 157.2 de la Constitución Española, constituye uno de los límites esenciales al ejercicio de la autonomía fiscal de las comunidades autónomas. Este principio ha sido interpretado de manera estricta por el Tribunal Constitucional y establece que las CC.AA. solo pueden aplicar tributos a personas y bienes situados dentro de su propio territorio. Dicho principio restringe el alcance de la autonomía fiscal de las CC.AA., evitando que sus impuestos interfieran en la libre circulación de personas, bienes y servicios en el resto del país.

Este límite exige que los tributos autonómicos se apliquen exclusivamente a personas y bienes ubicados en el territorio de cada comunidad, asegurando así que no se vulneren los principios de unidad económica y circulación en el ámbito nacional. En este sentido, la STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 5, examinó la constitucionalidad de un recargo autonómico sobre el IRPF en la Comunidad de Madrid, concluyendo que los recargos son viables siempre que respeten los principios de igualdad y territorialidad. En esta sentencia, el Tribunal Constitucional destacó el carácter de cierre del sistema, añadiendo:

«... desde una perspectiva estrictamente jurídica, [...] como señalábamos en la STC 76/1983, (fundamento jurídico 3.º), el art. 150.3 de la Constitución “constituye una norma de cierre del sistema, aplicable sólo a aquellos supuestos en que el legislador estatal no disponga de otros cauces constitucionales para el ejercicio de su potestad legislativa, o éstos no sean

suficientes para garantizar la armonía exigida por el interés general”. [...] Pero, en cualquier caso, tal como explicado queda y sin perjuicio de las competencias que al Estado reserva el art. 157.3 de la Constitución, no cabe concluir que, en ausencia de una legislación estatal distinta y más extensa que la contenida en la L.O.F.C.A., la Comunidad Autónoma de Madrid no pueda regular el recargo de que se trata».

El principio de territorialidad, por tanto, se erige como un instrumento de cohesión fiscal, limitando la potestad tributaria de las comunidades autónomas al ámbito territorial propio. Su finalidad es evitar interferencias que puedan afectar a la libre circulación de personas y bienes en el resto del país, garantizando al mismo tiempo la igualdad tributaria entre los ciudadanos.

Sin embargo, la interacción del principio de territorialidad con la asimetría entre los regímenes foral y común plantea tensiones significativas en la configuración fiscal del Estado. La asimetría del régimen foral describe las diferencias en el tratamiento fiscal entre las CC.AA. de régimen común y aquellas con regímenes forales, como el País Vasco y Navarra. Estas comunidades cuentan con una mayor autonomía para recaudar y gestionar sus tributos a través de mecanismos propios, lo que crea un sistema de financiación distinto y más independiente en comparación con las demás. Mientras que el principio de territorialidad limita la potestad tributaria autonómica a su territorio, los regímenes forales permiten excepciones sustanciales al otorgar una independencia fiscal significativa.

En este contexto, la STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 5, señaló que las ventajas fiscales del régimen foral no deben menoscabar la capacidad de atracción económica de las comunidades vecinas. El Tribunal Constitucional determinó en dicha sentencia que *«las ventajas fiscales derivadas de los regímenes forales deben ser compatibles con los principios de solidaridad y equilibrio económico, limitando sus posibles efectos extraterritoriales y asegurando un tratamiento fiscal equitativo».*

Por otro lado, el principio de instrumentalidad fiscal ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional como una herramienta positiva en la esfera de la imposición autonómica. Este principio se refiere a la capacidad de las CC.AA. para utilizar su potestad tributaria con fines más allá de la mera recaudación de ingresos, tales como promover objetivos extrafiscales relacionados con el desarrollo económico, la cohesión social o la protección ambiental.

La STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, aborda este principio señalando que *«es preciso determinar si la función extrafiscal de los tributos tiene o no lícito acomodo en el ámbito del poder tributario autonómico. La respuesta ha de ser también afirmativa. Pues, en efecto, ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria —y, en concreto, su poder de imposición— en relación con la*

consecución de objetivos no fiscales. Antes bien, la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas “para el desarrollo y ejecución de sus competencias” (art. 156.1), lo que permite admitir la facultad de aquéllas para utilizar también el instrumento fiscal —como parte integrante de su autonomía financiera— en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria. Con ello hay, en definitiva, un implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma».

En consecuencia, el Tribunal concluye que las CC.AA. pueden establecer impuestos con fines extrafiscales siempre que estos respeten el marco competencial, los principios constitucionales (art. 31 CE), la Ley Orgánica que regula sus competencias financieras (art. 157.3 CE) y los respectivos estatutos de autonomía.

En resumen, los principios de territorialidad e instrumentalidad fiscal establecen un equilibrio entre los límites y las oportunidades de la potestad tributaria autonómica. Mientras el principio de territorialidad refuerza la cohesión fiscal y la igualdad territorial, el principio de instrumentalidad fiscal potencia la capacidad de las CC.AA. para alcanzar objetivos de desarrollo y cohesión dentro del marco constitucional, promoviendo tanto la eficacia en la gestión regional como la unidad en el sistema tributario nacional.

4. TRIBUTOS PROPIOS: RESTRICCIONES EN EL MARCO DE LA AUTONOMÍA FINANCIERA

4.1. LA CONFIGURACIÓN JURISPRUDENCIAL DE LOS TRIBUTOS PROPIOS: LA PROHIBICIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN NO COORDINADA EN UN SISTEMA ÚNICO

La Constitución Española de 1978 enumera los recursos de las comunidades autónomas en el art. 157 y, en su primer apartado, señala «*sus propios impuestos, tasas y contribuciones*». De esta forma, estos recursos permiten a las comunidades autónomas gozar de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias.

Para entender el sistema tributario en su conjunto y, en concreto, el lugar que en este sistema operan los impuestos propios de las comunidades autónomas, el Tribunal Constitucional ha establecido la siguiente clasificación:

«A) Poder tributario originario y derivado. El art. 133 CE reconoce potestad tributaria a los entes públicos territoriales para que hagan efectivos los fines públicos que tienen constitucional y legalmente encomendados; “poder tributario” que tradicionalmente se ha identificado con las competencias normativas sobre sus propios tributos. Y en el caso del Estado y las comunidades autónomas, dotados todos ellos de poder legislativo, se traduce en la creación y regulación ex lege de sus elementos esenciales y en su consiguiente desarrollo reglamentario. Así, el art. 133.1 CE atribuye al Estado una potestad “originaria” para establecer tributos, entendiendo dicho término como potestad únicamente sometida a la Constitución y, en concreto, limitada en su ejercicio por los principios materiales y formales de justicia tributaria contenidos en el art. 31 CE. En cambio, la potestad para establecer y exigir tributos que el art. 133.2 CE reconoce a las comunidades autónomas está doblemente condicionada: por la Constitución y las leyes.

B) Encuadramiento de las competencias de las comunidades autónomas sobre sus propios tributos. La competencia autonómica sobre sus tributos propios, que puede implicar tanto “establecimiento” (normación) y como “exigencia” (ejecución) ex art. 133.2 CE, ha sido asumida como propia en todos los estatutos de autonomía [...]. Para su ejercicio las comunidades autónomas deben observar, por un lado, los límites constitucionales impuestos a todo poder tributario (art. 31 CE), a la actividad financiera autonómica en general (principios de instrumentalidad, de coordinación con la hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles del art. 156.1 CE) y al poder tributario autonómico en particular (principios de territorialidad y neutralidad del art. 157.2 CE). Por otro lado, el poder tributario autonómico está sujeto también a los límites establecidos en las leyes del Estado a que se refieren los arts. 133.2 y 157.3 CE [por todas, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4; 54/2013, de 12 de abril, FJ 3 a), y 30/2015, de 19 de febrero, FJ 3]»¹¹.

Así pues, la creación de los tributos propios debe circunscribirse a los principios contenidos en la propia Constitución Española y en las leyes del Estado, en especial la LOFCA. El artículo 9 de la LOFCA recoge los principios que las CC.AA. deben respetar en el establecimiento de sus propios impuestos. Así, se fijan cuatro principios:

El primero, la base sobre la que opera todo el artículo, es el principio de competencia, por el cual las comunidades autónomas tienen potestad para establecer tributos. Si bien estas potestades tributarias deben ser ejercidas en los límites establecidos por la CE en el ejercicio de su potestad originaria (arts. 133.1, 149.1.14.^a y 157.3 de la CE), y, además, dentro del marco de

¹¹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 65/2020, de 18 de junio, FJ 5.

competencias asumidas en los estatutos de autonomía de las propias comunidades autónomas.

Hay que tener en cuenta que, también en los tributos propios autonómicos, «*uno de los elementos centrales de la noción de tributo es su finalidad recaudatoria, o lo que es lo mismo, allegar recursos a la hacienda pública, inherente a la propia función de sostener la financiación del gasto público a que se refiere el artículo 31.1 CE. Dicha finalidad central, predicable del conjunto del sistema tributario, no impide sin embargo que las concretas figuras tributarias pueden perseguir, además, otras finalidades, distintas de la puramente recaudatoria, denominadas por ello “extrafiscales”. De hecho, en los sistemas tributarios modernos, en los que coexisten diversas figuras tributarias, es frecuente que además de la recaudatoria se persigan otras finalidades [como dijimos, con respecto del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)]. De esta manera, y como recordamos recientemente, “difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros” ya que “resulta evidente que todos los impuestos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos, de manera que es preciso distinguir entre los fines y sus efectos, queridos o no, que la norma tributaria produce en la vida social y económica” [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c)]. En suma, “el tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal)” [STC 19/2012, FJ 3 a), con cita de las STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 179/2006, de 13 de junio, FJ 3]»¹².*

El segundo principio es el de territorialidad, cuando señala que «(a) no podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma” y “(b) no podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo».

Un tercer principio es la unidad de mercado, cuando señala que «(c) no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales dentro del territorio español, de

¹² Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4.

acuerdo con lo establecido en el artículo segundo, uno, a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades»¹³.

El cuarto principio es la prohibición de equivalencia, recogido en la redacción original del artículo 6 de la LOFCA, cuando señalaba que «*los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado*» y en su siguiente apartado que «*las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple*». Esta redacción, que establecía las limitaciones en los «hechos impositivos» en el primer caso y en las «materias» de la legislación de régimen local en el segundo caso, generaba dificultades jurídicas por moverse en distintos planos.

Así, en el apartado segundo, la prohibición se basaba en el plano del hecho imponible, permitiendo que una misma materia o fuente de riqueza pudiera ser gravada tanto por un tributo estatal como por tributo autonómico siempre que no existiese duplicidad de «hechos impositivos».

Sobre esta cuestión hubo varias sentencias del Tribunal Constitucional señalando inicialmente la imposibilidad de que una norma autonómica hiciera recaer el «*objeto impositivo que somete a gravamen la misma actividad productora de ingresos o recursos para la Hacienda estatal ejercida como explotación de un monopolio fiscal del Estado*»¹⁴, para posteriormente aclarar con más detalle que la limitación de la Ley «*no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado*» [STC 186/1993, F.J. 4 c)], sino que «*lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos impositivos, estrictamente*» [STC 37/1987, F.J. 14; y en términos similares STC 186/1993, F.J. 4 c)]. *Es decir, la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base*»¹⁵.

Por tanto, a tenor de lo dispuesto en el apartado segundo del art. 6 de la LOFCA, se establece la preferencia del Estado central a la hora de establecer y regular tributos. En este sentido, desde el inicio de la andadura autonómica en relación con los tributos propios, el Tribunal Constitucional se ha expresado en la misma línea cuando señaló que «*aunque se pensase que el poder tributario del Estado*

¹³ En relación con este principio, *vid.* JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, BOE, Madrid, 1994, p. 224 y ss.

¹⁴ *Vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional 49/1995, de 16 de febrero, FJ 5.

¹⁵ *Vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4.

y de las Comunidades Autónomas es de la misma especie (y que, por tanto, la idea política de soberanía no hubiera de influir en él) es lo cierto que los preceptos constitucionales subordinan y delimitan esta potestad de las Comunidades Autónomas. Según el art. 133 de la Constitución no cabe atribuir la misma fuerza y extensión al poder tributario del Estado y al de las Comunidades Autónomas, evidentemente limitado por aquél, tal como resulta de este precepto constitucional y de los 156 y 157»¹⁶.

Es, por tanto, importante remarcar la configuración constitucional de un «sistema tributario justo» (art. 31.1 CE), y que el Tribunal Constitucional remarca en sus sentencias la necesaria coordinación estatal para crear un único sistema tributario¹⁷. Por eso, hay que tener en cuenta que la financiación de las CC.AA. y, en especial, la potestad tributaria de estas no gozan de autonomía plena, ya que el Tribunal Constitucional sentencia que «[a]l Estado le corresponde la coordinación en materia de financiación de las Comunidades Autónomas, [...] porque, aun cuando las Comunidades Autónomas en virtud de su autonomía sean titulares de determinadas competencias financieras, es indudable la conexión con la potestad originaria del Estado para establecer tributos (art. 133.1 CE) y con la competencia exclusiva de éste en materia de “hacienda general”, conforme establece el art. 149.1.14 CE (STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3), el art. 157.3 CE atribuye al Estado la “fijación del marco y los límites en que esa autonomía ha de actuar” (STC 179/1987, de 12 de noviembre, FJ 2) mediante una ley orgánica a la que confiere una función específica y constitucionalmente definida (a tal previsión responde la aprobación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas)»¹⁸.

¹⁶ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre.

¹⁷ Vid. la Sentencia Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero, que señala que el «régimen jurídico de ordenación de los tributos es considerado como un sistema, lo que reclama una dosis inevitable de homogeneidad. Consecuencia del art. 31.1 y también del art. 31.3 es la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles».

¹⁸ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 101/2013, de 23 de abril.

En la misma línea se expone en la Sentencia Tribunal Constitucional 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4, cuando se señala que «... como también hemos reiterado [...] el Estado no sólo ostent[a] la competencia para regular sus propios tributos, sino específicamente “el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado” (por todas, SSTC 72/2003, de 10 de abril, FJ 5; 31/2010, de 28 de junio, FJ 130; 32/2012, de 15 de marzo, FJ 6, y 101/2013, de 23 de abril, FJ 3, con cita de muchas otras). Este reparto competencial tiene consecuencias precisas cuando se trata de la creación de impuestos nuevos, que se traduce en una preferencia del Estado en la ocupación de los hechos imposables expresamente recogida en el artículo 6 LOFCA, cuyos límites “reflejan que la competencia autonómica para establecer tributos ex novo no se configura constitucionalmente en términos absolutos, sino que se encuentra sujeta a lo establecido en las leyes del Estado a que se refieren los artículos 133.2 y 157.3 CE” (por todas, STC 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4). Así, la finalidad última de los citados límites no es otra que la coordinación del ejercicio de las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas, “garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de ‘un sistema’ tributario en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE [SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b)]” [SSTC

Si bien el Estado goza de una preferencia en la cúspide del sistema tributario y «el poder tributario de las Comunidades Autónomas puede así ser delimitado por el Estado, salvaguardando en todo caso su propia existencia de manera que no se produzca un vaciamiento de la competencia, pues como afirmamos tempranamente “ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria” (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3)»¹⁹.

La necesaria coordinación del sistema tributario en su conjunto requiere de unas normas jurídicas generales establecidas por el Estado. Así, la STC 64/2020, de 18 de junio, recuerda que «las comunidades autónomas podrán establecer y exigir tributos, como preceptúa el art. 133.2 CE, de acuerdo con la Constitución y con las leyes que el Estado promulgue en el ejercicio de sus competencias, entre las que se encuentran no solo la LOFCA y los estatutos de autonomía, sino también aquellos preceptos de la Ley general tributaria que, ex art. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE, establezcan “principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español”, siempre que sean reconducibles efectivamente a los mencionados títulos competenciales estatales.

En consecuencia, cualquier regulación autonómica de carácter general sobre ordenación y aplicación de los tributos que contravenga los principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español, reservados ex Constitutione al Estado y regulados actualmente en la Ley general tributaria, será inconstitucional por invadir las competencias estatales (arts. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE) y por exceder asimismo el marco competencial a ellas reconocido para el establecimiento y exacción de sus propios tributos».

Por otro lado, una vez analizada la necesaria coordinación de los tributos estatales y los autonómicos en un plano de jerarquía, hay que analizar la posibilidad de establecer tributos locales por parte de las CC.AA. Así, la redacción originaria del apartado tercero del art. 6 de la LOFCA señalaba que «las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple». A diferencia de la prohibición de establecer tributos sobre «hechos imponibles» gravados por el Estado, en relación con los tributos de ámbito local,

210/2012, FJ 4, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a)]. El poder tributario de las Comunidades Autónomas puede así ser delimitado por el Estado, salvaguardando en todo caso su propia existencia, de manera que no se produzca un vaciamiento de la competencia autonómica, pues como afirmamos tempranamente ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria [SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a)].»

¹⁹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4.

la ley situaba la prohibición en el plano de la «materia imponible», reduciendo sustancialmente la capacidad de actuación de las comunidades autónomas para regular los tributos locales.

En este sentido también se pronunció el Tribunal Constitucional, destacando que el segundo límite reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible. Para aclarar la diferenciación entre hecho imponible y materia imponible, debemos acudir a la interpretación de Tribunal Constitucional cuando señala que «*debe entenderse por materia imponible “toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, de manera que en relación con una misma materia impositiva el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes” (STC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 3, con cita de las SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 6; 179/2006, de 13 de junio, FJ 4, y 122/2012, de 5 de junio, FJ 3). Por su parte, hecho imponible, de acuerdo con la definición que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), es el “presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal” (artículo 20.1 LGT)*»²⁰.

El doble plano sobre el que operaban los apartados 2 y 3 del art. 6 de la LOFCA resultó muy conflictivo, dando lugar a múltiples sentencias del Tribunal Constitucional²¹. Para aclarar y delimitar claramente los tributos autonómicos, en el Acuerdo del Consejo Fiscal de Política Fiscal y Financiera 6/2009, de 15 de julio, se acordó la necesidad de dar una nueva redacción a la LOFCA para aumentar el espacio fiscal de las CC.AA. y reducir la conflictividad que hasta la fecha se había generado por la redacción original de la LOFCA. De esta forma, se procedió a modificar el art. 6.3 de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad

²⁰ Vid. Sentencia Tribunal Constitucional 84/2020, de 15 de julio.

²¹ Así, el Tribunal Constitucional declaró como tributos autonómicos inconstitucionales: el impuesto balear sobre las loterías (STC 49/1995, de 16 de febrero), el impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (STC 289/2000, de 30 de noviembre) y el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (declarado inconstitucional por la STC 179/2006, de 13 de junio, en la redacción previa a su modificación por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de reforma de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura).

Por otro lado, el Tribunal Constitucional declaró tributos autonómico constitucionales: el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas (STC 37/1987, de 26 de marzo), el impuesto extremeño sobre las dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento (STC 186/1993, de 7 de junio), el impuesto extremeño sobre aprovechamientos cinegéticos (STC 14/1998, de 22 de enero), el gravamen catalán de protección civil (STC 168/2004, de 6 de octubre), el impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas (AATC 417/2005, de 22 de noviembre y 434/2005, de 13 de diciembre) y el impuesto andaluz sobre Depósito de Residuos Radioactivos (ATC 456/2007, 12 de diciembre inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad).

se refirieran al «hecho imponible» y no a la «materia imponible», de forma que existiese una uniformidad en las incompatibilidades de los tributos autonómicos, tanto en el ámbito estatal como en el local. Así, esta modificación se realizó a través de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, la cual entró en vigor el 1 de enero de 2009, vigente en la actualidad²².

Tal y como señala el Tribunal Constitucional, «*al impedir a las Comunidades Autónomas establecer tributos equivalentes a los ya establecidos por el Estado y las entidades locales lo que se pretende evitar es, en suma, que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de “un sistema” tributario en los términos exigidos por el art. 31.1 CE [SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b)]*»²³.

Así, una vez aprobada la reforma en el art. 6 de la LOFCA para unificar las incompatibilidades y establecer un sistema más claro y homogéneo, el Tribunal Constitucional declaró varios tributos autonómicos constitucionales²⁴, en aquellos recursos de inconstitucionalidad pendientes de fallo, basado en un control abstracto de la constitucionalidad de las normas, utilizando como canon de enjuiciamiento las normas del bloque de la constitucionalidad vigentes en el momento de dictar la sentencia, basándose en la doctrina del *ius superveniens*.

Por otro lado, la reforma introducida por esa Ley Orgánica 3/2009 no pudo ser de aplicación a situaciones anteriores a su entrada en vigor, en las relativas al

²² Así, la modificación realizada deja el artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, de la siguiente forma: «*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».

²³ Sentencia 210/2012, de 14 de noviembre.

²⁴ El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña (STC 122/2012, de 5 de junio), el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Asturias (STC 197/2012, de 6 de noviembre), el impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales de Navarra (STC 208/2012, de 14 de noviembre), el impuesto extremeño sobre depósitos de las entidades de crédito (STC 210 /2012, de 14 de noviembre), el Canon del agua establecido por la Ley del Parlamento Vasco 1/2006, de 23 de junio, de aguas (STC 87/2013, de 23 de abril), y el impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta (SSTC 96/2013, de 23 de abril de 2013 y 200/2013, de 5 de diciembre).

juicio de constitucionalidad que el TC efectuó sobre los preceptos impugnados, los cuales se conectaban con su aplicación a un concreto proceso en el que el órgano judicial proponente de la cuestión debía resolver sobre la pretensión ejercitada a la luz de la normativa vigente y aplicable en el concreto momento en el que se suscitó el proceso²⁵.

Una vez que la LOFCA señala el «hecho imponible» como garante para evitar duplicidades entre los distintos niveles territoriales, varios tributos han sido analizados por el Tribunal Constitucional ante recursos interpuestos por una coincidencia o similitud entre hechos imponibles, llegando este a concluir que, para declarar la constitucionalidad o no de un tributo autonómico, hay que analizar diferentes aspectos de este, además del propio hecho imponible. Así, el Tribunal Constitucional ha señalado que *«no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponibles de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imponibles de ambos impuestos [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; y 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A)]. Asimismo, para analizar la regulación del hecho imponible, hemos de tomar en consideración no sólo el precepto que el legislador ha dedicado nominalmente a regular este elemento, sino abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible, la capacidad económica gravada, dado que “el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza” (por todas, SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5) o los supuestos de no sujeción y exención»²⁶.*

A la vista de lo expuesto por el Tribunal Constitucional, la prohibición de dobles imposiciones en los diferentes niveles territoriales debe analizarse en todos los aspectos del tributo. Uno de los argumentos que se han empleado por las CC.AA. a la hora de establecer tributos propios es que muchos de los vinculados

²⁵ En este sentido, se declararon inconstitucionales por afectar a materias reguladas por los tributos locales la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, y, concretamente, en la modalidad del gravamen sobre la producción de energía termonuclear (STC 196/2012, de 31 de octubre), la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, y, concretamente, en sus modalidades de producción termonuclear de energía eléctrica y de almacenaje de productos radiactivos (STC 60/2013, de 13 de marzo), y los arts. 2 a), 6 y 8 de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, en la redacción dada a aquellos por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, que regulan el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (STC 22/2015, de 16 de febrero).

²⁶ *Vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional 122/2012, de 5 de junio.

con el medio ambiente tienen finalidades extrafiscales y, por tanto, no colisionan con otros impuestos estatales o locales, que tienen finalidades recaudatorias.

En este sentido, el Tribunal Constitucional ha aclarado cuáles son los límites en esta cuestión, señalando que, «*en lo que se refiere a la alegada finalidad extrafiscal del tributo, desde la STC 37/1987, de 26 de marzo, dijimos que “constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter” [STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a)]. El tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria, de modo que el legislador puede “configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales” (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4). Partiendo de esta doctrina, otro de los criterios que podría ser útil para distinguir los hechos impositivos de los impuestos es si su finalidad es básicamente fiscal o extrafiscal, pues a diferencia del tributo con finalidad fiscal o recaudatoria, en el tributo primordialmente extrafiscal “la intención legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos” (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13), no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación. Ahora bien, ni la mera declaración de intenciones sobre la finalidad de un tributo es suficiente para salvar el obstáculo del art. 6.3 LOFCA, ni tampoco basta, a los efectos de distinguir sus hechos impositivos, con incorporar a un impuesto primordialmente fiscal una finalidad extrafiscal adicional. La finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en su hecho imponible, y no será suficiente para considerar que un tributo es primordialmente extrafiscal, y diferenciarlo de otro básicamente fiscal, con introducir en sus elementos coyunturales o accesorios, como son, por ejemplo, los beneficios fiscales, ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas [STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6 B)]»²⁷.*

Para MORENO GARCÍA existe una alta conflictividad en los tributos propios autonómicos, y la gran mayoría ha acabado con sentencias y autos del Tribunal Constitucional y, después de examinar dichos pronunciamientos, concluye que «el TC ha interpretado restrictivamente la prohibición de doble imposición de la

²⁷ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 122/2012, de 5 de junio.

LOFCA y se ha decantado por una tutela más favorable al principio constitucional de autonomía financiera de las CCAA»²⁸.

4.2. LA EVOLUCIÓN Y LA SITUACIÓN ACTUAL DE LOS TRIBUTOS PROPIOS

Una vez analizados los principios sobre los que se deben sustentar los tributos propios autonómicos, y como se ha señalado, el Estado tiene la potestad tributaria originaria, pudiendo establecer, por tanto, tributos sobre hechos imponible gravados por las comunidades autónomas. Y, en la medida que así se hiciera, estas deberían dejar sin efecto o suspender sus propios tributos, con el fin de evitar la prohibición que establece el artículo 6.2. LOFCA, aunque el Estado deberá compensarlas económicamente, instrumentando para ello las medidas de compensación o coordinación necesarias.

Este mecanismo de coordinación tributaria se estableció por primera vez en 2012, a raíz de la aprobación de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, en la cual el Estado creó el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, para asegurar un tratamiento fiscal armonizado al sistema financiero. En la STC 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4, sobre el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, se señala que el Estado es competente *«para establecer un tributo cuya finalidad central es precisamente la coordinación de la sujeción a gravamen de las entidades de crédito o, lo que es lo mismo, la armonización de esta concreta materia imponible»*, lo que *«encuentra fácil acomodo en el título de coordinación contenido en el art. 149.1.14 CE, en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE»*.

Este Impuesto estatal se aprobó debido a que alguna CA ya lo había establecido previamente y otras tenían intención de aprobarlo. De esta forma, se compensó por los ingresos que iban a dejar de percibir a todas aquellas CC.AA. que hubieran creado el tributo antes del 1 de diciembre de 2012. La primera CA que estableció el tributo fue Extremadura en 2002, declarado constitucional por el Tribunal Constitucional frente a un recurso presentado por el Gobierno, y que ahora mismo se encuentra regulado en el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios. En el año 2012, al establecerse el impuesto estatal, Extremadura ha optado por una bonificación del 100 %, a través del art. 34 de la Ley 6/2013, de 13 de

²⁸ Vid. MORENO GARCÍA, J., «La alta conflictividad sobre los tributos propios autonómicos ante el Tribunal Constitucional: un problema no resuelto», *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 115, septiembre-diciembre de 2019, pp. 289-313.

diciembre, de medidas tributarias de impulso a la actividad económica en Extremadura.

Además, el impuesto estatal afectó a Andalucía y Canarias, cuya aprobación se produjo antes de la citada fecha del 1 de diciembre de 2012, y ambas dejaron sin efecto su impuesto a cambio de una compensación. Posteriormente afectó a Asturias, a Cataluña y Comunidad Valenciana. En concreto, respecto al Impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito, en el caso de Cataluña, el Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucionales y nulos el Decreto-Ley 5/2012, de 18 de diciembre, y la Ley 4/2014, de 4 de abril, mediante la STC 107/2015 y 111/2015, de 28 de mayo. En Asturias, ha declarado inconstitucional y nulo este tributo por la STC 108/2015, de 28 de mayo, y la STC 202/2015, de 24 de septiembre. Y, en el caso de la Comunidad Valenciana, lo ha declarado inconstitucional mediante la STC 30/2015, de 19 de febrero.

Como puede verse, en las diferentes comunidades autónomas se han producido diversas soluciones, desde dejarlo sin efecto a declararse inconstitucional el impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito, pero en todos los casos se ha producido el efecto de que solo se recaude a través del impuesto estatal.

Este mismo procedimiento de creación de nuevos tributos estatales que ya se estaban gravando por las CC.AA. se utilizó con la aprobación de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, la cual creaba tres nuevos tributos: el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, y el tercero el Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica. Por ello, tras su creación, nuevamente el Estado regula la posibilidad de compensar a las CC.AA. que tuvieran implementados dichos impuestos.

Otro ejemplo es el relativo a la creación por parte del Estado del Impuesto sobre actividades de juego, mediante la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego. En este caso, los estatutos de autonomía recogen la competencia exclusiva del juego a las respectivas comunidades. En este contexto se buscó una solución para contentar a las dos partes. Por un lado, se reguló la participación de las comunidades autónomas en este nuevo impuesto a través de la cesión de la recaudación obtenida por el gravamen correspondiente a los ingresos por el juego de los residentes en cada comunidad. Además, las CC.AA. podían seguir con las tasas que estuvieran vigentes sobre el juego y con los impuestos propios establecidos en su competencia. Por otro lado, el Estado se reservó lo recaudado por cuenta de los jugadores no residentes en España y lo correspondiente a las apuestas mutuas deportivas e hípcas estatales. De esta forma, se encontró un acomodo que satisfizo a ambas partes, y hoy se mantiene

esta modalidad de reparto en la recaudación en la materia de actividades del juego.

Por un lado, la necesaria aplicación de directivas europeas en materia de medio ambiente y *«la falta de armonización en los elementos configuradores de los diversos impuestos autonómicos y el hecho de que algunas comunidades autónomas hayan hecho uso de estas figuras impositivas y otras no, debilita la efectividad de este instrumento de cara al cumplimiento de los objetivos fijados por la Unión Europea e implica un incremento de los costes indirectos para los contribuyentes, dificultando la aplicación de las normas»*²⁹, lo que ha llevado a la aprobación por parte del Estado de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que ha creado dos nuevos impuestos: el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos.

El gravamen sobre los plásticos no reutilizables ya existía en Andalucía, aunque tanto su hecho imponible como el sujeto pasivo poseen algunas diferencias con el Impuesto estatal, de forma que el Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso en Andalucía sigue vigente en la actualidad.

Respecto a la creación del Impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos como un impuesto cedido, ha supuesto la necesidad de articular la cesión a las CC.AA. del impuesto, lo cual ha supuesto la modificación de la LOFCA para la configuración del tributo como plenamente cedido a las CC.AA. Mientras se produce la cesión del impuesto, recibirán la recaudación de este en función del lugar en el que se realicen los hechos imponibles gravados en el tributo.

Las autonomías que tenían regulado un impuesto sobre residuos son: Andalucía, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Extremadura, Madrid (lo tenía, pero ya lo había derogado), Región de Murcia, La Rioja y la Comunidad Valenciana. Ello ha supuesto que se haya derogado, dejado sin efecto o suspendido la aplicación de los impuestos autonómicos que gravan este concepto.

En este impuesto, el Estado ha buscado mecanismos de coordinación y compensación. Así, las CC.AA. pueden asumir, por delegación del Estado, la gestión del impuesto respecto de los hechos imponibles producidos en su territorio, y las CC.AA. que no ejerzan la opción de cesión de la gestión recibirán trimestralmente el importe de la recaudación que les corresponda. En cuanto a la recaudación, la propia norma estatal establece que se asignará a las

²⁹ Vid. Exposición de motivos de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

comunidades autónomas en función del lugar donde se realicen los hechos im-
ponibles gravados por aquel.

Una vez modificada la LOFCA para establecer la posibilidad de la cesión de la
gestión del tributo, algunas autonomías lo han solicitado. Este el caso de Anda-
lucía (Ley 32/2022, de 27 de diciembre), Baleares (Ley 37/2022, de 27 de di-
ciembre), Canarias (Ley 33/2022, de 27 de diciembre), Cataluña (Ley 34/2022,
de 27 de diciembre), Comunidad Valenciana (Ley 35/2022, de 27 de diciembre)
y Galicia (Ley 36/2022, de 27 de diciembre).

No todos los tributos han tenido la misma tipología de conflictividad en relación
con la aprobación de una ley estatal con el mismo hecho imponible que ya exis-
tiese en algunas CC.AA. En este caso, un tributo autonómico ha sido objeto de
polémica por la intervención de la Comisión Europea, el Impuesto sobre grandes
establecimientos comerciales que se aprobó en diversas CC.AA., como Cata-
luña³⁰, Aragón, Canarias, La Rioja y Asturias. La idea original era establecer un
tributo con finalidades extrafiscales que penalizase el impacto territorial y me-
dioambiental de la implantación de explotaciones comerciales de gran superfi-
cie, estableciendo la sujeción al impuesto un determinado número de metros
cuadrados de superficie de venta.

La Comisión Europea en 2014 consideró que los pequeños comercios, los cua-
les no estaban sujetos a dichos impuesto, poseían una ayuda estatal contraria
a la libre competencia e incompatible con la regulación comunitaria, e instó a
España a resolver esta situación en las comunidades autónomas afectadas.

A la vista de esta situación, La Rioja y Canarias optaron por no seguir aplicando
el Impuesto, pero el resto de las CC.AA. —Cataluña, Aragón y Asturias— han
esperado a la sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea —TJUE—,
debido a los recursos que había interpuesto la Asociación Nacional de Grandes
Empresas de Distribución.

Así, en 2018, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en Sentencia de 26
de abril de 2018, falló a favor del impuesto sobre grandes superficies conside-
rando que no vulnera la libertad de establecimiento ni tampoco el derecho sobre

³⁰ La Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales de la
Comunidad Autónoma de Cataluña, ya derogada, justificó este impuesto en su exposición de motivos seña-
lando que la *«implantación de explotaciones comerciales de gran superficie, en la mayoría de los casos
periféricas a los centros urbanos, produce un impacto en el equilibrio y la ordenación territoriales del país,
tanto por la construcción de nuevas áreas urbanizadas en las cercanías de los centros comerciales como
por el incremento del número total de desplazamientos que generan. Estas circunstancias imponen, a me-
nudo sin alternativa, el uso del automóvil particular para acceder a los centros, con unas consecuencias
indeseadas tan previsibles como la saturación periódica de la circulación rodada en las zonas afectadas y
el consiguiente aumento de los índices de polución atmosférica. La implantación de estos establecimientos
comporta, asimismo, la construcción de accesos y viales, y la intensificación de las tareas de mantenimiento
de la red viaria a causa de su sobreutilización, actuaciones que deben llevar a cabo las administraciones
públicas competentes»*.

ayudas de Estado, en tanto que establece un criterio de diferenciación en apariencia objetivo, como es la superficie de venta del establecimiento, lo cual no supone una discriminación directa, aunque establecía algunas consideraciones sobre la fijación del hecho imponible en relación con la superficie de venta.

A la vista de lo anterior, Cataluña derogó la norma que regulaba este tributo, estableciendo un nuevo Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, a través de la Ley 5/2017, de 28 de marzo. La exposición de motivos recoge que se ha reformulado la base imponible, la cual *«recae sobre un parámetro que se ajusta mejor a la finalidad extrafiscal del tributo, como es la medición del número de vehículos reales o potenciales que acceden al establecimiento comercial, cuya afluencia comporta un impacto importante en términos de polución atmosférica»*³¹.

Como puede observarse, la conflictividad judicial no solo abarca el ámbito nacional, ya que a veces es necesaria la intervención del TJUE, a través de recursos o cuestiones prejudiciales, para aclarar las cuestiones que son objeto de controversia.

La aplicación de tributos de carácter medioambiental viene directamente influenciada por las directivas europeas, aunque la aplicación de estas medidas europeas está siendo complicada en el ámbito tributario autonómico. No deja de sorprender la aprobación de la Ley 4/2022, de 22 de abril, por la que se suspende la aplicación del canon medioambiental del agua previsto en la Ley 2/2022, de 18 de febrero, de Aguas de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, cuya justificación, apenas dos meses después de que la ley regional incorporara la obligación establecida en el artículo 9 de la Directiva Europea del Agua de aplicar un Canon Europeo Medioambiental al uso del agua, establecido para todas las regiones de la Unión Europea. En este sentido, Castilla-La Mancha era una de las pocas comunidades autónomas que todavía no lo había incorporado a su legislación, estando en el límite de lo permitido por las instituciones europeas, pero *«la guerra de la invasión de Ucrania por parte de la Federación Rusa [...] hace que no sea el momento más adecuado para poner en marcha en nuestra región este tipo de canon»*³². No deja de sorprender la justificación para no implementar el Canon por el uso del agua, y más cuando, casi tres años después, esa imposición europea todavía no ha sido incorporada

³¹ Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono, de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

³² Vid. Exposición de motivos de la Ley 4/2022, de 22 de abril, por la que se suspende la aplicación del canon medioambiental del agua previsto en la Ley 2/2022, de 18 de febrero, de Aguas de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

a Castilla-La Mancha y a algunas CC.AA., creando una heterogeneidad poco deseable.

Pero la implantación de tributos autonómicos que después se suspenden por diversos motivos sin que lleguen a entrar en vigor es una realidad que se ha producido en algunas ocasiones. Por ejemplo, el Impuesto valenciano sobre estancias turísticas, creado mediante la Ley 7/2022, de 16 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales para impulsar el turismo sostenible, y que debía entrar en vigor el 19 de diciembre de 2023, fue derogado por el Decreto-ley 12/2023, de 10 de noviembre, justificado en la necesidad que tiene el sector turístico en la actualidad de enfrentarse a desafíos adicionales derivados de la incertidumbre económica.

Otro ejemplo ha ocurrido en Extremadura, en donde el Decreto-Ley 4/2023, de 12 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes, deroga el Impuesto sobre las viviendas vacías a los grandes tenedores, cuya entrada en vigor debía producirse el 1 de enero de 2024. En este caso, la justificación contenida en la exposición de motivos³³ es relativa a la coyuntura económica general, aunque en este caso el sujeto pasivo recaía en los grandes tenedores, quizá menos afectados por la crisis económica.

En esta producción legislativa autonómica, a veces errática, se han configurado proyectos de ley que finalmente no fueron aprobados en el parlamento autonómico. Por ejemplo, en 2013, Baleares aprobó un proyecto de ley de medidas tributarias para la sostenibilidad financiera de Baleares que preveía la creación de tres nuevos tributos: el Impuesto sobre los envases de bebidas, el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por grandes áreas de venta y el Impuesto sobre el daño medioambiental derivado de la utilización de vehículos de arrendamiento sin conductor, y que finalmente no fue aprobado.

Si bien es cierto que en los últimos años se ha producido la supresión de algún tributo autonómico, la creación de nuevos tipos impositivos, especialmente por Cataluña, abre nuevas vías, bien con un carácter fiscal bien con un carácter extrafiscal. Los límites difusos en los que se regulan estos nuevos impuestos derivan en una alta litigiosidad. Así, el Impuesto sobre la provisión de contenidos

³³ Vid. la exposición de motivos del Decreto-ley 4/2023, de 12 de septiembre, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, por el que se aprueban medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes, se amplían las ayudas al acogimiento familiar, se incrementan las ayudas a los nuevos autónomos y se conceden ayudas directas a los productores de cerezas, señala que *«la Región se encuentra en una situación de emergencia. Es urgente incrementar la renta disponible de los contribuyentes y hacerlo con la mayor celeridad posible con un paquete de medidas tributarias que afectan a las principales figuras impositivas sobre las que la Comunidad Autónoma puede ejercer competencias normativas. Resulta apremiante reducir la presión fiscal y atender a los principios constitucionales contenidos en el artículo 31 de la Constitución española de igualdad y progresividad, pues se erigen en las verdaderas garantías de un sistema tributario justo»*.

por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector y la difusión de la cultura digital fue declarado inconstitucional por STC 94/2017, de 6 de julio, por gravar el mismo hecho imposible que el impuesto estatal sobre el valor añadido, vulnerando el art. 62 LOFCA.

A pesar de la sentencia desfavorable del Tribunal Constitucional, Cataluña ese mismo año creó cuatro nuevos tributos: el Impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos, el Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas, el Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y el Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas. En el caso del Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica, este se reguló en la Ley 5/2017, de 28 de marzo, y fue derogado al poco tiempo para incluirlo en la Ley 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático. Así, otros de los tributos creados, el Impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos, ha sido declarado inconstitucional por STC 43/2019, de 27 de marzo.

Tal y como concluye el Consejo General de Economistas, *«todo este panorama complica el conocimiento real y exacto de la tributación propia, pues la normativa aplicable a cada uno de los tributos propios aprobado por las CCAA, en la mayoría de los casos, se encuentra muy dispersa. Si bien es cierto que, en numerosas ocasiones, se aprovechan las leyes de medidas fiscales o de presupuestos anuales para crear los nuevos impuestos propios, otras veces, se regulan en normas aprobadas a lo largo del año. Además, no todas las autonomías han optado por elaborar un Texto refundido que recoja la tributación propia (algunas excepciones son las de Aragón, para los impuestos ambientales, Extremadura para todos los tributos propios, o Asturias)»*³⁴.

Resumiendo la situación actual, y según los datos del Ministerio de Hacienda³⁵, a junio de 2024 todas las CC.AA. del régimen común, a excepción de la Comunidad de Madrid, tienen vigentes impuestos propios, habiendo un total de 76 impuestos propios y recargos, de los cuales nueve de ellos están sin efecto, un impuesto canario tiene su aplicación suspendida y tres de los impuestos de la Comunidad Valenciana entrarán en vigor el 1 de enero de 2025.

La CA que más impuestos propios tiene es Cataluña, que tiene 15 impuestos propios, aunque cuatro de ellos vinculados a los residuos están sin efecto (el

³⁴ Datos obtenidos de *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2024*, Servicio de Estudios del Consejo General de Economistas/REAF Asesores Fiscales, Madrid, marzo de 2024.

³⁵ *Vid. Tributación Autonómica. Medidas 2023*, Capítulo III, «Impuestos propios». Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Comunidades Autónomas.

Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales, el Canon sobre la incineración de residuos municipales, el Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción y el Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales).

Cataluña es quien ha desarrollado más cantidad de impuestos y además en cuestiones de muy diversa índole, desde alguno vinculado a la salud, como el Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas, otros vinculados al medio ambiente, como el Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial o incluso los vinculados al turismo, como el Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

La recaudación de Cataluña en el año 2023 en impuestos propios y recargos ha sido de 833,3 millones de euros, de los cuales 444 millones de euros corresponden al Canon del agua, lo que supone el 53 % de la recaudación de los tributos propios, y 200,9 millones de euros al impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente, lo que supone un 24,1 % de la recaudación de los tributos propios. Así, los otros nueve tributos en su conjunto recaudan unos exiguos 188,4 millones de euros.

La siguiente CA con más impuestos propios es Andalucía, la cual ha aprobado hasta ocho impuestos propios, aunque tres de ellos están sin efecto (el Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos, el Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos y el Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito).

El resto de las CC.AA., a excepción de la Comunidad de Madrid, han aprobado algunos impuestos propios vinculados generalmente con el medio ambiente, aunque no hay una clara uniformidad en el hecho imponible de estos.

Conviene destacar un tipo de impuesto propio, establecido por cuatro CC.AA. uniprovinciales (Principado de Asturias, Cantabria, La Rioja y la Región de Murcia), que es el Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas. La posibilidad de imponer recargos sobre los impuestos estatales siempre estuvo entre las posibilidades que el legislador daba a las CC.AA. para aumentar su recaudación tributaria. De hecho, tanto el Principado de Asturias como Cantabria y la Región de Murcia establecieron este recargo entre los años 1991 y 1992.

Al margen de la excepción de la Comunidad de Madrid, sin tributos propios, la CA de Castilla y León tan solo posee un tributo propio, el impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión, con la que recaudó en 2023 68,5 millones de euros.

Respecto de la Comunidad de Madrid conviene señalar que, si bien tenía dos impuestos propios, el Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados y el Impuesto sobre depósito de residuos, además del Recargo de la Comunidad de Madrid sobre las cuotas municipales sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas (aunque con un porcentaje del 0 % desde el 1 de enero de 2010), en la actualidad han sido suprimidos totalmente por la Ley 3/2021³⁶. En su exposición de motivos, la Ley justifica que *«la autonomía financiera de las comunidades autónomas supone la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones. La Comunidad de Madrid ha optado desde hace casi dos décadas por una política fiscal de impuestos bajos que ha permitido, a su vez, mantener los servicios públicos con altos niveles de calidad, fomentar el crecimiento económico y mantener los objetivos de estabilidad presupuestaria y favorecer las condiciones para la generación de empleo y riqueza. [...] Por otro lado, la experiencia en la Comunidad de Madrid ha demostrado que la reducción ordenada y coherente de tributos genera mayores ingresos públicos debido a la ampliación de las bases imponibles y a la mayor dinamización de la actividad económica»*.

Si se analizan los ingresos tributarios por materias, los impuestos medioambientales que recaen sobre las emisiones, el agua, los recursos y los residuos aportan casi el 60 % de la recaudación por impuestos propios, aunque mezclan su carácter fiscal con diferentes objetivos extrafiscales, en muchos casos derivados de las directivas europeas. Aun así, en este campo hay una amplia capacidad de homogeneización y coordinación, es decir, la armonización de estos tributos medioambientales desde el Estado.

4.3. LA HETEROGENEIDAD Y ESCASA RELEVANCIA ECONÓMICA DE LOS TRIBUTOS PROPIOS AUTONÓMICOS

Sobre la recaudación de los tributos propios, el Tribunal Constitucional ha señalado su escasa relevancia económica y una de sus posibles causas en la STC 65/2020, de 18 de junio, donde destaca que *«la capacidad de las comunidades autónomas para establecer y exigir sus propios tributos (art. 133.2 CE) en la que se traduce fundamentalmente la autonomía financiera autonómica en su vertiente del ingreso [por todas, SSTC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a), con cita de las SSTC 176/1999, de 30 de septiembre, FJ 4, y 96/2002, de 25 de abril, FJ 3] ha sido delimitada, como se verá, no solo por*

³⁶ Ley 3/2021, de 22 de diciembre, de Supresión de impuestos propios de la Comunidad de Madrid y del recargo sobre el Impuesto de Actividades Económicas.

la Constitución, sino también, y más intensamente, por la LOFCA ex art. 157.3 CE, por lo que nunca ha sido una fuente de ingresos públicos significativa».

Si bien en los últimos años, de forma general, se ha observado un aumento de nuevos impuestos autonómicos, no han destacado por su capacidad recaudatoria en la estructura de los ingresos de las comunidades autónomas³⁷. Así, si se analizan las cifras globales de todas las CC.AA., se recaudaron por tributos propios 2.380 millones de euros en 2021 y 2.640 millones de euros en 2022, lo que ha supuesto un crecimiento del 10,9 %. Estas cifras suponen el 2,0 % en 2021 y un 2,2 % del total de ingresos tributarios de las CC.AA., las cuales recaudaron un total de 119.776 millones de euros en 2021 y 118.450 millones de euros en 2022³⁸.

Analizando los datos por CC.AA., se puede observar el diferente peso relativo que tienen los tributos propios en el total de los ingresos tributarios. Así, en 2022, el 13,2 % de los ingresos tributarios corresponden en Canarias a tributos propios, aunque esta comunidad autónoma tiene consideraciones fiscales especiales, siendo del 5,5 % en el caso de Baleares y del 5,4 % en Extremadura. En el lado contrario, en Castilla-La Mancha solamente suponen el 0,3 %, en Andalucía el 0,8 % y en Castilla y León el 1,2 %.

Si bien podría pensarse que Cataluña podría tener una importante recaudación por tributos propios en relación con el total de ingresos, se observa que en 2022 es tan solo el 3,6 %, a pesar de ser la CA que en términos comparativos más recauda en cifras absolutas, suponiendo estas un 34,9 % del total de ingresos propios de las CC.AA.

La utilización de estos datos puede llegar a ser confusa teniendo en cuenta la heterogeneidad de los ingresos tributarios de cada comunidad autónoma. Un dato que puede ser relevante es la participación de los tributos propios con respecto al total de ingresos tributarios de cada CA, ya que en algunos casos no se corresponde con la importancia de la recaudación por ingresos tributarios en el total nacional. En esta cuestión, se puede observar que Madrid en 2022 no obtiene ingresos por impuestos propios, mientras que recauda el 20,3 % de los ingresos tributarios autonómicos respecto del total nacional. Baleares, en el lado opuesto, obtiene unos ingresos por tributos propios que suponen el 5,5 % del total nacional, y su recaudación por ingresos tributarios solamente supone el 3,8 %.

³⁷ Según el Consejo General de Economistas, «no obstante, muchas veces, la recaudación obtenida por ciertos tributos propios probablemente no cubre los costes de gestión de los mismos, dada la escasa cuantía percibida». *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2024*, Servicio de Estudios del Consejo General de Economistas/REAF Asesores Fiscales, Madrid, marzo de 2024.

³⁸ Datos obtenidos de *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2024*, Servicio de Estudios del Consejo General de Economistas/REAF Asesores Fiscales, Madrid, marzo de 2024.

Finalmente, como recuerdan DURÁN CABRÉ y VILALTA FERRER, hay que tener en cuenta que los gobiernos autonómicos, además de los impuestos y cánones, obtienen recursos mediante el establecimiento de tasas y precios públicos que, en la mayoría de los casos, deben ser establecidos respetando el marco legislativo del gobierno central. En este sentido señalan que «*existe, no obstante, un cierto margen para el ejercicio de la autonomía financiera por parte de las Comunidades Autónomas a la hora de fijar y diseñar dichas tasas y precios públicos (su peso es de alrededor del 3 % del total de ingresos del conjunto de las Comunidades Autónomas, en concreto del 2,7 % en 2019)*»³⁹.

Si bien es cierto que los precios públicos no tienen la consideración de tributos, no dejan de ser ingresos presupuestarios que utilizan las CC.AA. en su gestión financiera. Y, como ha podido observarse, el conjunto de las tasas y precios públicos supera la recaudación obtenida por los impuestos y cánones propios autonómicos⁴⁰.

Una reflexión que hacen RAMOS PRIETO *et al.* es que «*dada la ocupación de las manifestaciones de riqueza más destacadas (renta, consumo, titularidad de elementos patrimoniales y tráfico de bienes y servicios) por parte de la imposición estatal y local, las Comunidades Autónomas se han visto obligadas a explorar la senda de la extrafiscalidad, con tributos concebidos primordialmente al servicio de objetivos de política social y económica que van más allá de la finalidad estrictamente contributiva. Por ello, un número muy elevado de los impuestos propios existentes hoy en día responden, con mayor o menor acierto en su configuración técnico-jurídica, a la idea de tributos extrafiscales. Y de ahí, justamente, que muchos de ellos generen una recaudación bastante exigua, lo cual podría tomarse paradójicamente como un indicio de un cierto éxito desde la perspectiva del logro de su pretendida finalidad extrafiscal*»⁴¹.

³⁹ Vid. DURÁN CABRÉ, J. M., y VILALTA FERRER, M., «La autonomía fiscal de las comunidades autónomas: ventajas y riesgos», *Informe Comunidades Autónomas. 2022*, II, Estudios Monográficos, Universidad de Barcelona, Instituto de Derecho Público, 2023, <https://idpbarcelona.net/docs/foro/autonomia.pdf>, consultado el 12 de noviembre de 2024.

⁴⁰ Conviene tener en cuenta la existencia de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario en el contexto de la financiación de los servicios públicos ya que, aun no siendo ingresos presupuestarios, sus cifras pueden ser elevadas en la ejecución de infraestructuras públicas (autopistas u hospitales mediante concesiones de obra) o la prestación de servicios mediante la modalidad de concesión de servicios.

⁴¹ Vid. RAMOS PRIETO, J., GARCÍA MARTÍNEZ, A., MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., y MACARRO OSUNA, J. R., «A propósito de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general: problemas y propuestas», *Documentos*, núm. 2, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019.

5. IMPUESTOS CEDIDOS: LIMITACIONES A LA COMPETENCIA FISCAL EN EL MARCO DE LA AUTONOMÍA FINANCIERA

5.1. LA CONFIGURACIÓN JURISPRUDENCIAL DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS. CONTROVERSIAS COMPETENCIALES

La evolución de sistema tributario ha ido en paralelo con el desarrollo competencial de las comunidades autónomas y la necesidad de financiación de estas para la prestación de servicios. Así, el artículo 156.1 CE reconoce la garantía constitucional de la autonomía financiera conferida a las comunidades autónomas como instrumento para la consecución de su autonomía política.

Como señala el Tribunal Constitucional, «*la autonomía financiera, como instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política, implica tanto la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado —en términos de suficiencia— de ingresos, de acuerdo con los arts. 133.2 y 157.1 CE. La autonomía financiera de los entes territoriales va, entonces, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas; es decir, para posibilitar y garantizar el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida en los arts. 137 y 156 CE (SSTC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3; 63/1996, de 21 de mayo, FJ 11; 201/1988, de 27 de octubre, FJ 4; 96/1990, de 24 de mayo, FFJJ 7 y 14; 13/1992, de 6 de febrero, FJ 6; 132/1992, de 28 de septiembre, FJ 8; 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6; 331/1993, de 12 de noviembre, FFJJ 2 y 3; 68/1996, de 18 de abril, FJ 10; 171/1996, de 30 de octubre, FJ 5; 166/1988, de 26 de septiembre, FJ 10; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22, y 104/2000, de 13 de abril, FJ 4)*»⁴².

En este sentido, las comunidades autónomas plantearon diversos conflictos competenciales en materia tributaria que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha ido delimitando conforme se avanzaba en el desarrollo de la financiación autonómica.

Muy inicialmente se planteó si las comunidades autónomas tenían derecho a una hacienda general para la gestión de sus intereses, y el Tribunal Constitucional aclaró que «*es concorde en señalar que atribuida al Estado la*

⁴² Vid. Sentencia Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3.

competencia exclusiva en materia de “Hacienda General” (149.1.14 de la C.E.), sin que figure en ningún momento entre las que pueden atribuirse a las Comunidades Autónomas la “Hacienda regional” o cualquier otra locución similar que induzca a subsumir las cuestiones de tal índole en el ámbito propio de las funciones a desarrollar por las Comunidades Autónomas (art. 148 de la C.E.), ello no es obstáculo a que deba admitirse que su Hacienda privativa es materia propia de dichas comunidades, bien que para alcanzar esta conclusión las opiniones a veces tomen pie en preceptos diversos, como pueden ser el art. 156 de la C.E., que les atribuye autonomía financiera, el 157.3 referente al “ejercicio de las competencias financieras”, con previsión de su desarrollo por Ley Orgánica, como así lo ha sido, o incluso por mor de lo admitido en el art. 149.3 de la C.E., por tratarse de una materia no expresamente atribuida al Estado por la CE y que por ello puede ser asumida por los estatutos de autonomía, pudiéndose resumir tales criterios prácticamente unánimes en el sentido de que, aun sin manifestación expresa incluida en el art. 148 de la C.E., del espíritu de su conjunto normativo se desprende que la organización de su Hacienda es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma»⁴³.

Hay que tener en cuenta que tanto la Constitución (arts. 138, 156 y 149.1.14.^a CE) como la Ley Orgánica a la que se remite el art. 157.3 CE delimitan el ejercicio de las competencias financieras autonómicas, en este caso, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas.

«Así, el art. 157.1 CE no diseña un concreto modelo de hacienda autonómica, ya que se limita a enumerar las distintas clases de rendimientos de que pueden disponer las comunidades autónomas para financiar su gasto público, entre los que se encuentran los derivados de “a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado” y de “b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”.

[...] Cabe asimismo advertir que el art. 157.1 CE tampoco establece el sistema de distribución de competencias sobre los distintos recursos tributarios de cuyo producto puede ser titular la comunidad autónoma, que habrá que buscar no solo en otros preceptos constitucionales [art. 157.1 b) en relación con el art. 133.2 CE para los propios, y art. 157.1 c) en relación con los arts. 133.1 y 149.1.14 CE para los impuestos cedidos] sino también en el bloque de la constitucionalidad. Concretamente, en la LOFCA, como norma estatal que delimita las competencias financieras autonómicas (SSTC 72/2003, de

⁴³ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1986, de 31 de enero, FJ 2.

10 de abril, FJ 5; 31/2010, de 28 de junio, FJ 130; 32/2012, de 15 de marzo, FJ 6, y 30/2015, de 19 de febrero, FJ 3) y en el Estatuto de Autonomía»⁴⁴.

Hay que tener en cuenta que la evolución experimentada por el sistema de financiación de las comunidades autónomas en los últimos años en relación con los recursos tributarios de que disponen, y sus posibilidades de actuar sobre estos mismos recursos, no ha estado exenta de conflictividad, y ha tenido que ser el Tribunal Constitucional quien haya ido perfilando y delimitando dicha evolución.

Como bien señala este, *«dentro del marco constitucional flexible y abierto que regula el sistema de financiación autonómica (arts. 156 a 158 CE), completado por la LOFCA ex art. 157.3 CE y los estatutos de autonomía, se han ido sucediendo diferentes modelos. Como ha señalado este tribunal, a partir del quinquenio 1997-2001 (con la consiguiente modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre; y con la aprobación de la nueva Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas) se pasó de un modelo de hacienda autonómica de transferencias “en las que el grueso de sus ingresos procedían del presupuesto estatal, a través del porcentaje de participación en los ingresos del Estado (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7; 68/1996, de 18 de abril, FJ 10, y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3) a una concepción del sistema presidida por el principio de ‘corresponsabilidad fiscal’, potenciando la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público” [por todas, SSTC 289/2000, FJ 3; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4; 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a)].*

Ahora bien, los sucesivos modelos de hacienda autonómica “corresponsable” implantados desde 1997, si bien amplían notablemente la financiación de carácter tributario, no lo hacen a través del fomento o la ampliación del margen para la tributación autonómica propia, sino por la vía de la cesión de determinados tributos estatales»⁴⁵.

En la Exposición de Motivos de la Ley 14/1996 citada es donde se proclama que *“a partir de estos momentos se inicia una nueva etapa en la evolución histórica del régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, presidida por el principio de corresponsabilidad fiscal efectiva”*. Este novedoso concepto en la evolución de la financiación autonómica se recoge también en las sentencias del Tribunal Constitucional: *«en efecto, si inicialmente el sistema de financiación descansaba, casi en su integridad, en los mecanismos de*

⁴⁴ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 65/2020, de 18 de junio, FJ 4.

⁴⁵ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 65/2020, de 18 de junio, FJ 4.

financiación establecidos por el Estado, y en particular en diferentes tipos de transferencias, en la actualidad los tributos cedidos tienen una importancia central como recurso que, además de garantizar determinados rendimientos a las Comunidades Autónomas, les permite modular el montante final de su financiación mediante el ejercicio de competencias normativas en el marco de lo dispuesto en las correspondientes leyes de cesión de tributos. De esta manera, el sistema permite en la actualidad que las Comunidades Autónomas puedan, por sí mismas, incrementar sustancialmente los recursos con los que han de financiarse. En consecuencia, esta evolución del sistema de financiación ha supuesto un mayor desarrollo del principio de autonomía financiera, de manera que la financiación autonómica no descansa ya, casi en su totalidad, en las transferencias del Estado. Por ello, si bien es cierto que en sus orígenes la autonomía financiera se configuraba más en relación con la vertiente del gasto (STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7 y 104/2000, de 13 de abril, FJ 4), no cabe duda alguna de que en los últimos años se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los Presupuestos Generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de “corresponsabilidad fiscal” y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público»⁴⁶.

Con 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, se sigue produciendo una evolución del modelo de financiación autonómica. En este contexto, los tributos cedidos empiezan a adquirir una gran importancia como recurso de las haciendas autonómicas ya que, además de la gran cantidad de recursos que se transfieren, el nuevo modelo les permite modular su financiación mediante el ejercicio de competencias normativas en el marco de lo dispuesto en las correspondientes leyes de cesión de tributos.

«De esta manera, el sistema permite que las comunidades autónomas puedan, por sí mismas, incrementar sustancialmente los recursos con los que han de financiarse [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a), con cita de la STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8]. Es más, los principios de autonomía y corresponsabilidad se refuerzan en el vigente sistema de financiación establecido en la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de reforma de la LOFCA y en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común

⁴⁶ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3.

y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Primero, manteniendo los tributos totalmente cedidos y aumentando los porcentajes de participación en los tributos cedidos parcialmente; segundo, manteniendo las competencias autonómicas de ejecución (potestades de aplicación y sanción) de los tributos totalmente cedidos, incluyendo ahora la posibilidad de delegar la potestad de revisión en vía administrativa de los actos dictados por la comunidad autónoma; y, finalmente, ampliando las competencias normativas de determinados tributos cedidos parcialmente (como el impuesto sobre la renta de las personas físicas) de cara a que tengan una mayor capacidad para decidir la composición y el volumen de ingresos de que disponen.

Es en este marco de una hacienda autonómica que, de acuerdo con el bloque de la constitucionalidad, se va haciendo progresivamente más corresponsable y autónoma, al haber ampliado sus competencias normativas sobre tributos propios y cedidos»⁴⁷.

Los tributos cedidos, a diferencia de los tributos propios autonómicos, son tributos de titularidad estatal, como ya se ha señalado, fruto de la potestad tributaria originaria del Estado ex art. 133.1 CE y de su competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14.ª CE). Así, estando vigente la Ley 22/2009, la regulación esencial de la cesión se encuentra actualmente recogida en los arts. 10, 11, 19.2 y 20.2, 3 y 5 LOFCA; y en las leyes reguladoras del sistema de financiación, de forma que se complementa y desarrolla ese marco orgánico general, que determina el régimen de cesión de tributos a las comunidades autónomas, regulando las condiciones y el alcance de aquella.

Hay que tener en cuenta que, «*en lo que concierne a la delegación de facultades normativas al amparo del art. 150.1 CE, tanto esta última ley ordinaria (en adelante, Ley 16/2010 o ley específica de cesión) como la Ley 22/2009, a la que la primera se remite, forman parte del bloque de la constitucionalidad ex art. 28 LOTC al delimitar competencias entre el Estado y las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos [por todas, SSTC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 2 c), y 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 2]. Y lo mismo ha de valer en lo que respecta a las transferencias de facultades ejecutivas al amparo del art. 150.2 CE*».

Así pues, los tributos cedidos son tributos establecidos por el Estado y regulados principalmente por él y, aunque su recaudación corresponde total o parcialmente a las comunidades autónomas, su cesión a las comunidades autónomas

⁴⁷ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 65/2020, de 18 de junio, FJ 4.

no implica la transmisión de su titularidad o sobre el ejercicio de las competencias a él inherentes.

Para señalar la distribución competencial de los tributos cedidos, el Tribunal Constitucional recoge cómo se encuentra en la actualidad. Así, *«el régimen legal de los tributos cedidos es sustancialmente distinto en función de la figura impositiva objeto de cesión. Las diferencias entre impuestos cedidos se proyectan sobre la triple desmembración de la competencia que puede ejercerse sobre la materia tributaria: la competencia normativa, la competencia ejecutiva o administrativa (que incluye también las funciones de sanción y de revisión) y la competencia sobre el rendimiento o producto de la recaudación de dichos tributos.*

De otro lado, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 150.1 CE y 19.2 LOFCA, a partir del sistema de financiación autonómica implantado en España en 1997, la cesión de tributos a las comunidades autónomas incluye la delegación de competencias normativas que en cada caso se indiquen al regular la cesión aplicable ratione temporis (por todas, SSTC 25/2016, de 15 de febrero, FJ 2, y 33/2016, de 18 de febrero, FJ 4). Actualmente “se atribuye a la Comunidad Autónoma de Cataluña la facultad de dictar para sí misma normas legislativas, en los casos y en las condiciones previstos en la Ley 22/2009 [...]” (art. 2.2 de la Ley 16/2010). Estas competencias normativas consisten, por una parte, en la regulación de determinados elementos esenciales (tarifas, tipos, bonificaciones, mínimos exentos, deducciones) de los tributos total o parcialmente cedidos con el alcance y las condiciones establecidas en los arts. 46 a 52 de la Ley 22/2009, en función de la figura impositiva cedida. Por otra parte, se delegan competencias normativas procedimentales en tres tributos cedidos totalmente, cuya aplicación y revisión asumen las comunidades autónomas por delegación: primero, competencias de gestión (y liquidación) en los impuestos sobre sucesiones y donaciones, y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados [arts. 19.2 c) y d) LOFCA y 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009] con el alcance del art. 55 de la Ley 22/2009; y, segundo, competencias de aplicación en los tributos sobre el juego (art. 50.2 de la Ley 22/2009) con el alcance de los arts. 55 a 58 de la Ley 22/2009. En este contexto, lo que deba entenderse por “gestión” y “aplicación” de tributos debe hacerse por referencia a los conceptos de la vigente Ley general tributaria, dado que, como declara la exposición de motivos de la Ley 16/2010, en el actual modelo de financiación autonómica, establecido por la Ley Orgánica 3/2009, de modificación parcial de la LOFCA, se ha procedido, en materia de tributos cedidos, “a realizar las actualizaciones terminológicas necesarias en función del ordenamiento tributario vigente”. A esas funciones debe añadirse dentro de las competencias gestoras la potestad sancionadora por expreso mandato del art. 55.1 c) de la Ley 22/2009, aunque técnicamente la sanción ya no forma parte de la deuda tributaria (art. 58.3 LGT) [...]

Llegados a este punto, debe plantearse cuál es la normativa aplicable a los tributos cedidos y, por ende, la distribución de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas al respecto. Pues bien, en el art. 27.1 de la Ley 22/2009 se reconoce, junto a las normas estatales (Ley general tributaria y reglamentos de desarrollo, y normativa propia de cada tributo), la aplicación “en los términos previstos en este título, [de] las normas emanadas de la comunidad autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo”, especificando a renglón seguido que “[l]a terminología y conceptos de las normas que dicten las comunidades autónomas se adecuarán a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria”. De tal precepto, interpretado a la luz del art. 53 de la Ley 22/2009 [“Si una comunidad autónoma no hiciera uso de las competencias normativas que le confieren los artículos 46, excepto la letra b) del apartado primero, a 52, se aplicará, en su defecto, la normativa del Estado”], cabe extraer una primera conclusión: la Ley general tributaria se aplica a los tributos cedidos en función del alcance y las condiciones de la cesión, y del efectivo ejercicio por parte de las comunidades autónomas de las competencias normativas en su caso cedidas»⁴⁸.

A partir 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, se han ido sucediendo diversas muestras de conflicto con las comunidades autónomas, ya que en su capacidad legislativa han habilitado mecanismos financieros en los tributos cedidos que chocaban con la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con el bloque de constitucionalidad.

Son varias las sentencias que refuerzan el papel del Estado preeminente en los tributos cedidos, «como hace la STC 186/2021, de 28 de octubre, FJ 2 A), [cuando dice] que “[l]os impuestos cedidos son tributos de titularidad estatal, fruto de la potestad tributaria originaria del Estado ex art. 133.1 CE y de su competencia exclusiva sobre hacienda general (art. 149.1.14 CE)”. Por tanto, es el Estado el que establece en la LOFCA, ex art. 157.3 CE, “la regulación esencial de la cesión” (STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3); regulación que está actualmente recogida en los arts. 10, 11, 19.2 y 20.2, 3 y 5 LOFCA, posteriormente desarrollados por la ley reguladora del sistema de financiación autonómica (la citada Ley 22/2009). También hemos destacado que, mediante el ejercicio de las competencias normativas sobre los tributos cedidos, las comunidades autónomas pueden, por sí mismas, no solo incrementar sustancialmente sus recursos financieros [STC 53/2014, FJ 3 a), con cita de la STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8] sino, al mismo tiempo, decidir la composición de sus ingresos, por ejemplo, aumentando el peso de unos tributos y reduciendo el de otros,

⁴⁸ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 65/2020, de 18 de junio, FJ 5.

dentro de los márgenes establecidos en la normativa de la cesión»⁴⁹. Pero el poder normativo autonómico en los impuestos cedidos no es total, sino que tiene que estar sometido a las leyes estatales y al bloque de constitucionalidad.

Es cierto que varias comunidades autónomas han tratado de modificar las reglas básicas establecidas tratando de conseguir fines, bien de carácter fiscal o bien de carácter extrafiscal, pero han generado la intervención del Tribunal Constitucional para fijar los límites autonómicos en relación con los tributos cedidos.

Sirvan como ejemplo dos medidas adoptadas por parlamentos autonómicos que han tratado de intervenir en algunas cuestiones que afectan a los derechos individuales de los españoles en su conjunto. La primera, Cataluña modificó a través de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público, y de creación del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, la parte autonómica del IRPF regulando conceptos y circunstancias personales y familiares comprendidas en el mínimo del contribuyente no recogidas en la norma estatal.

Así, la Sentencia del Tribunal Constitucional 186/2021, de 28 de octubre, declaró inconstitucional dicha Ley autonómica porque no hacerlo *«conllevaría desvirtuar el concepto unitario de mínimo personal y familiar para todos los contribuyentes con las mismas situaciones personales y familiares con independencia de su nivel de renta que, según el legislador del IRPF de 2006, se halla no a través de la cuantía de ese mínimo (que es única para todos), sino a través de la aplicación a la misma de un tipo cero. En este sentido, este tribunal ya ha reconocido expresamente la legitimidad constitucional de que el legislador condicione o no el mínimo vital de subsistencia (y dentro de él, el mínimo personal y familiar del IRPF) en función del nivel de renta “pudiendo ser válida la opción de condicionar la aplicación del mínimo hasta un determinado umbral de renta, igual de válida es la opción contraria, esto es, la de garantizar aquel mínimo vital de subsistencia libre de gravamen para todos los obligados al sostenimiento del gasto público” (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4). Pero, en todo caso, la elección de la articulación de la protección de ese mínimo en el IRPF entre las diferentes opciones legislativas constitucionalmente posibles solo puede competir al Estado en el legítimo ejercicio de su poder tributario originario (art. 133.1 CE) y de su competencia exclusiva de hacienda general (art. 149.1.14 CE) para la regulación de sus propios tributos, con la única excepción exclusivamente cuantitativa establecida en el art. 46.1 a) de la Ley 22/2009 y cedida a la comunidad autónoma catalana ex art. 2.2 de la Ley 16/2010 [arts. 203 EAC y 19.2 a) LOFCA]».*

⁴⁹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, de 7 de noviembre, FJ 3.

La segunda medida es la relativa a la vulneración del principio de igualdad de los españoles en materia tributaria, quebrando la noción de un «sistema tributario justo». En este sentido, la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre, aprobó una disposición que establecía una bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para adquisiciones *mortis causa* aplicable solo a aquellos causahabientes que tuvieran residencia habitual en la Comunidad Valenciana. En una línea similar, la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, supeditó el disfrute de una bonificación en el Impuesto sobre Donaciones al requisito de que el sujeto pasivo tuviera su residencia habitual en Castilla-La Mancha.

Así, el Tribunal Constitucional fue claro en ambos casos, y declaró ambos supuestos inconstitucionales y nulos⁵⁰, señalando en la primera sentencia que *«no estamos ante un supuesto en el que la diferencia de trato venga dada por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial en que se configura la nación española, sino ante un supuesto en el que la diferencia se consagra en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la Comunidad Autónoma. Si bien las desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, en principio, no sólo de forma objetiva sino también razonable, siempre que sus consecuencias sean proporcionales, en la propia diversidad territorial, al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas (por ejemplo, SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26), en el caso que nos ocupa y, como señala el órgano judicial, el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente “favorecer a sus residentes”, tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el sólo hecho de su distinta residencia»*. En definitiva, en dicho pronunciamiento el Tribunal Constitucional descarta que la residencia pudiera legitimar la diferencia introducida por la norma autonómica, vulnerando el principio de igualdad (art. 14 CE) y, en particular, la igualdad tributaria, como exigencia de un sistema tributario justo (art. 31.1 CE).

En este sentido, el Tribunal Constitucional, fijando unos límites competenciales claros, concluye en la segunda sentencia que *«ahora bien, ni la autonomía financiera ni el uso del tributo para la realización de políticas extrafiscales les*

⁵⁰ En el primer caso mediante Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo, y en el segundo caso mediante STC 52/2018, de 10 de mayo.

habilitan a introducir beneficios fiscales que desconozcan el principio de igualdad ante la ley, en este caso, ante la ley tributaria».

Otro bloque de extralimitaciones de las comunidades autónomas en relación con la propia gestión de los tributos cedidos ha sido extralimitarse en la creación de normas propias que diferían de lo contenido en las leyes estatales, provocando la interposición de recursos de inconstitucionalidad que han terminado declarando nulos e inconstitucionales algunos de los preceptos aprobados por los parlamentos autonómicos.

Sirva como ejemplo de estos supuestos la Ley de la Asamblea Regional de Murcia 15/2002, de 23 de diciembre, que introducía un medio a aplicar en los procedimientos de comprobación de valores no contemplado en la normativa estatal. El Tribunal Constitucional volvió a incidir en la importancia de aplicar las normas estatales en los impuestos cedidos, aunque las leyes de cesión puedan también incluir, además del rendimiento total o parcial del tributo y, en su caso, el ejercicio de las potestades de aplicación de aquel, una delegación de facultades normativas, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 150.1 CE.

Así, como señala el Tribunal Constitucional, tanto para el caso de la Ley por la que se regula sistema de financiación de 2001 como para la de 2009, una comunidad autónoma *«podrá regular determinados aspectos de los tributos cedidos, pero siempre dentro del marco establecido por el legislador estatal, esto es, el fijado en la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas y en la correspondiente Ley de cesión de tributos. Si, al regular dichos aspectos, la Comunidad Autónoma excede el marco indicado, la norma autonómica será inconstitucional por invadir la competencia estatal sobre estos tributos.*

Se debe precisar, asimismo, que cuando la normativa reguladora de la cesión se remite a la legislación tributaria del Estado para definir las condiciones de la delegación, dicha legislación [tanto la Ley general tributaria (LGT) como, en su caso, las leyes reguladoras de cada tributo] también formará parte del canon de enjuiciamiento (STC 161/2012, FJ 5).

En la mencionada STC 161/2012 concluimos que la competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas para regular “los aspectos de gestión y liquidación” (arts. 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009, aplicable en el caso allí resuelto, cuyo contenido coincide con el del art. 41.2 de la Ley 21/2001, aquí aplicable) no puede suponer una modificación de los medios de comprobación de valores previstos en la normativa estatal, ya que la propia Ley de cesión obliga a las Comunidades Autónomas a sujetarse a los criterios del Estado [art. 55.1 a) de la Ley 22/2009, coincidente con el art. 47.1 a) de la Ley 21/2001]»⁵¹.

⁵¹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 25/2016, de 15 de febrero.

Así, por tanto, se puede concluir que, mediante el ejercicio de las competencias normativas sobre los tributos cedidos, las comunidades autónomas pueden, por sí mismas, no solo incrementar sustancialmente sus recursos financieros sino, al mismo tiempo, decidir la composición de sus ingresos, por ejemplo, aumentando el peso de unos tributos y reduciendo el de otros, dentro de los márgenes establecidos en la normativa de la cesión.

5.2. EVOLUCIÓN Y DESAFÍOS DEL MODELO DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA: URGENCIAS POLÍTICAS Y POSIBILIDADES DE REFORMA

Esta progresiva transformación ha acompañado el proceso de descentralización administrativa, adaptándose a la asunción de nuevas competencias y revisión de los estatutos de las CC.AA. Sin embargo, a pesar de las reformas implementadas, el modelo actual sigue siendo fuente de tensiones territoriales y controversias políticas, especialmente ante el incumplimiento de revisiones periódicas prometidas, la competencia fiscal entre CC.AA. y las demandas de financiación diferenciada derivadas de pactos políticos entre el Gobierno y partidos nacionalistas.

El análisis de los instrumentos que articulan la autonomía financiera de las CC.AA. y su responsabilidad fiscal muestra que el año 1996 fue un punto de inflexión en el modelo de financiación, al permitirse a las CC.AA. participar en los principales impuestos del sistema español, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Esto introdujo el concepto de corresponsabilidad fiscal y permitió a las CC.AA. gestionar una parte de sus ingresos. La reforma de 2001 incrementó esta autonomía, otorgando a las CC.AA. competencias normativas sobre ciertos tributos cedidos parcialmente, como el tramo autonómico del IRPF y algunos impuestos especiales. Estas medidas fortalecieron la corresponsabilidad fiscal, desplazando la dependencia de transferencias estatales hacia una mayor participación en la gestión de ingresos propios.

El modelo vigente, regulado por la Ley 22/2009, consolidó el avance hacia una hacienda autonómica con mayor autonomía y corresponsabilidad fiscal. Este modelo se estructura en torno a una cesta de impuestos cedidos, que combina tributos totalmente transferidos a las CC.AA. y otros cedidos parcialmente. Entre los primeros se incluyen el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y ciertos tributos sobre el juego y los medios de transporte, sobre los cuales las CC.AA. tienen plena competencia normativa y de gestión. En los tributos parcialmente cedidos, como el IRPF

(50 %), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) (50 %) y algunos impuestos especiales sobre el alcohol, tabaco e hidrocarburos (58 %), las CC.AA. tan solo tienen capacidad normativa en algunos de ellos y su gestión, por diversas razones que se expondrán más adelante, corresponde al Estado.

El modelo también incluye un mecanismo de nivelación que garantiza la igualdad en el acceso a los servicios públicos esenciales, independientemente de la capacidad fiscal de cada comunidad. Este mecanismo se articula a través del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF), financiado por las CC.AA. (75 % de su capacidad normativa) y por aportaciones del Estado. La distribución de este fondo se basa en una «población ajustada» que considera factores como población general, superficie, dispersión, insularidad y proporción de población mayor o menor de cierta edad, adaptando así los recursos a las características demográficas y geográficas de cada CA.

En 2022, el sistema de financiación autonómica aportó aproximadamente 130.043,92 millones de euros a las quince CC.AA. de régimen común, de los cuales el 87,5 % provino de la cesta de impuestos cedidos. Este esquema permite a las CC.AA. gestionar sus propios ingresos y asegura una redistribución para compensar las diferencias fiscales entre regiones.

A pesar de estas ventajas, el modelo de financiación enfrenta importantes limitaciones y desafíos. Entre sus fortalezas destacan la capacidad de redistribución para asegurar la provisión de servicios públicos en todas las CC.AA., la autonomía fiscal parcial que permite a las CC.AA. adaptar ciertos impuestos a sus necesidades, y la legitimidad del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF), donde las CC.AA. participan en decisiones sobre su financiación. Sin embargo, la complejidad del sistema y su falta de transparencia dificultan a las CC.AA. prever sus ingresos y planificar sus presupuestos de manera eficaz. Además, la competencia fiscal entre CC.AA. en impuestos como el IRPF y el ISD ha fomentado una reducción continuada de las cargas fiscales que afecta a la equidad territorial y genera desigualdades. La dependencia de las transferencias estatales y los criterios de nivelación también restringen la autonomía real de algunas CC.AA., reforzando un sistema en el que algunas dependen significativamente de la solidaridad interterritorial y enfrentan posibles incentivos negativos en la gestión fiscal.

En 2017, una Comisión de Expertos recomendó revisar el sistema para mitigar estos problemas, sugiriendo una armonización de impuestos cedidos para reducir la competencia fiscal, una mayor transparencia en los mecanismos de distribución de recursos, y la creación de una administración tributaria integrada. No obstante, a pesar de que la Ley 22/2009 preveía la revisión del modelo cada cinco años, este ajuste no se ha realizado. La crisis económica de 2008 y las políticas de austeridad impuestas por la Unión Europea complicaron el contexto para abordar reformas sustanciales en la distribución de recursos. El sistema

ha seguido funcionando bajo un enfoque incremental, con parches que han consistido en incrementos de recursos estatales y fondos adicionales que en muchos casos no siguen criterios de nivelación.

Además, dos circunstancias recientes han intensificado la urgencia de una reforma: la competencia fiscal entre CC.AA., que se ha agudizado debido a la capacidad normativa que tienen sobre algunos impuestos cedidos, y el acuerdo entre el Gobierno central y partidos nacionalistas para desarrollar un modelo de financiación singular para Cataluña, percibido como un trato diferencial que podría poner en riesgo la equidad territorial. Estas circunstancias, junto con la falta de transparencia y la inercia de un sistema no revisado en más de una década, subrayan la necesidad de una reforma integral que resuelva los problemas estructurales del modelo de financiación autonómica en España, avanzando hacia un sistema más justo y equilibrado.

Entre los desafíos que una reforma del modelo de financiación autonómica debería abordar, destacan la infrafinanciación de algunas CC.AA., incluso tras la aplicación del FGSPF y otros fondos de nivelación, así como la necesidad de reducir las desigualdades que la competencia fiscal entre territorios ha generado debido al ejercicio de la capacidad normativa sobre los impuestos cedidos. Esta competencia, en especial en impuestos como el IRPF y el ISD, ha conducido a una disminución gradual de las cargas fiscales que afecta a la equidad territorial, incentivando desigualdades entre comunidades y erosionando los principios de cohesión y solidaridad territorial que deberían sustentar el modelo.

Además, la posibilidad de un modelo de financiación diferenciado para Cataluña plantea un desafío complejo para la solidaridad del sistema. Si bien algunos partidos nacionales y regionales han defendido la necesidad de un trato singular, otros argumentan que una financiación diferenciada podría debilitar los principios de igualdad y justicia interterritorial. En este contexto, una solución podría incluir el incremento de las aportaciones estatales para nivelar las disparidades y, al mismo tiempo, la creación de un fondo transitorio dirigido a CC.AA. que actualmente enfrentan infrafinanciación. Esto podría ir acompañado de un aumento en los porcentajes de cesión de impuestos clave, ampliando la autonomía de las CC.AA. sin llegar a introducir un modelo exclusivo para una sola región.

Complementariamente, la armonización de ciertos impuestos cedidos, como aquellos que gravan la riqueza, podría ayudar a reducir la competencia fiscal entre CC.AA. y a estabilizar el sistema tributario en un marco más equitativo. Dicha armonización evitaría distorsiones y proporcionaría una mayor coherencia en la política fiscal a nivel nacional, respetando a la vez la diversidad normativa autonómica.

El proceso de reforma exige no solo la negociación y el consenso en el seno del CPFF sino, en algunos aspectos, también la modificación de leyes orgánicas.

Alcanzar acuerdos suficientes sobre estos cambios es esencial para avanzar hacia un modelo de financiación que mantenga el equilibrio entre la autonomía financiera y la solidaridad interterritorial, asegurando además una distribución de recursos equitativa y duradera en el tiempo. Solo un consenso político amplio y comprometido permitirá transformar el modelo de financiación autonómica en un sistema que responda mejor a las necesidades actuales de cohesión territorial y equidad en España, proporcionando además una base financiera estable para las CC.AA. en el cumplimiento de sus competencias y en la atención de sus ciudadanos.

6. REFLEXIÓN FINAL SOBRE LA COMPETENCIA FISCAL Y SUS LÍMITES CONSTITUCIONALES: REPENSANDO EL MODELO DE CORRESPONSABILIDAD AUTONÓMICA

La competencia fiscal se ha convertido en una de las cuestiones más controvertidas dentro del modelo de financiación autonómica en España, un sistema diseñado para equilibrar la autonomía financiera de las CC.AA. con la necesidad de garantizar la cohesión y la unidad del Estado. El fenómeno de la competencia fiscal, que surge como una consecuencia de la descentralización, ha puesto en evidencia tanto las virtudes como las debilidades de un modelo que necesita ser revisado de manera integral. Las diferencias en las decisiones fiscales entre comunidades autónomas, particularmente en relación con la tributación de la riqueza, no solo reflejan la diversidad territorial, sino que también destacan las tensiones estructurales que atraviesan el sistema. Este escenario plantea interrogantes fundamentales sobre los límites que deben establecerse para garantizar que la autonomía fiscal no desnaturalice los principios constitucionales de solidaridad interterritorial y lealtad institucional, pilares esenciales para el sostenimiento de un Estado moderno y descentralizado.

El diseño del sistema de financiación autonómica tenía como objetivo principal garantizar que las comunidades dispusieran de recursos suficientes para ejercer sus competencias de manera adecuada. Sin embargo, en la práctica, las herramientas fiscales incluidas en este modelo han evolucionado de tal manera que han fomentado dinámicas de competencia fiscal que, en ocasiones, contravienen los principios de equidad y solidaridad. Esto se manifiesta especialmente en el ámbito de los impuestos cedidos, donde la flexibilidad normativa ha derivado en un uso estratégico de las bonificaciones fiscales y otras medidas que no siempre responden a las necesidades locales, sino más bien a un intento de atraer bases imponibles a determinados territorios. Esta estrategia, lejos de promover la cohesión y la unidad del modelo, ha generado desigualdades que

afectan tanto a la percepción de la justicia del sistema como a su sostenibilidad. El principio de suficiencia financiera, que originalmente se diseñó para dotar a las comunidades autónomas de capacidad normativa para garantizar los recursos necesarios, se ha transformado en una herramienta de competencia que desvirtúa su propósito inicial.

Los tributos propios, que se concibieron como una vía adicional de financiación para complementar los recursos procedentes de los tributos cedidos y de los mecanismos de nivelación, no han logrado desempeñar un papel significativo en el sistema de financiación autonómica. Diversos factores han limitado su efectividad, entre ellos las restricciones legales que dificultan la creación de figuras tributarias nuevas y la saturación del sistema fiscal, que complica la identificación de bases imponibles viables. Además, la intervención del Estado para armonizar ciertos tributos propios ha reducido aún más el margen de maniobra de las comunidades autónomas, consolidando un modelo en el que la financiación depende casi exclusivamente de los impuestos cedidos y de los mecanismos de nivelación. Este escenario acentúa la importancia de gestionar de manera responsable y coordinada las herramientas fiscales disponibles, ya que las decisiones unilaterales pueden tener efectos negativos sobre el conjunto del sistema, comprometiendo su capacidad para ofrecer servicios públicos esenciales de manera equitativa.

El caso de la desaparición práctica de la imposición sobre la riqueza en determinadas regiones es un ejemplo paradigmático de cómo las decisiones fiscales autonómicas pueden generar tensiones en el modelo de financiación. Las bonificaciones extremas y otras medidas similares adoptadas por ciertas CC.AA. no solo afectan a la recaudación en los territorios donde se aplican, sino que también tienen efectos colaterales que se trasladan al conjunto del sistema. Desde la óptica de la autonomía fiscal, estas decisiones pueden considerarse legítimas; sin embargo, adquieren un carácter insolidario cuando su impacto se traduce en una reducción de los recursos disponibles para garantizar la igualdad de oportunidades y la provisión de servicios públicos esenciales en todas las regiones. En este sentido, resulta imprescindible reflexionar sobre los límites constitucionales que deben guiar el ejercicio de la autonomía fiscal y garantizar que esta capacidad normativa no contravenga los principios fundamentales de cohesión y equidad.

El Tribunal Constitucional ha establecido con claridad que la autonomía fiscal de las comunidades autónomas está sujeta a una serie de límites derivados del marco jurídico constitucional, entre los que destacan el principio de solidaridad interterritorial y el principio de lealtad institucional. Estos principios no deben interpretarse como restricciones que limiten arbitrariamente la capacidad de las CC.AA., sino como garantías fundamentales para preservar la unidad del sistema fiscal. El principio de solidaridad interterritorial, consagrado en la CE, exige

que las diferencias fiscales entre territorios no comprometan la igualdad de oportunidades ni la provisión de servicios esenciales en todo el territorio nacional. La solidaridad, tal como ha señalado el TC, no implica una uniformidad absoluta en las políticas fiscales, pero sí requiere que las decisiones autonómicas respeten el interés general y no generen privilegios injustificados ni agraven las desigualdades entre ciudadanos. En este sentido, la desaparición de ciertos tributos, como la imposición sobre la riqueza, pone de manifiesto las contradicciones del modelo, ya que estas decisiones, aunque legítimas desde una perspectiva normativa, afectan negativamente al sistema en su conjunto.

El principio de lealtad institucional, por su parte, constituye un eje vertebrador del Estado autonómico y obliga tanto a las comunidades autónomas como al Estado central a actuar de manera coordinada y cooperativa. Este principio implica que las decisiones fiscales no pueden adoptarse en perjuicio de otros territorios ni del conjunto del sistema. La autonomía fiscal, tal como ha señalado el Tribunal Constitucional, debe ejercerse dentro de un marco que garantice la estabilidad del modelo y que priorice la cohesión territorial y el interés general. Esto significa que las CC.AA. tienen la responsabilidad de considerar el impacto de sus decisiones fiscales no solo en sus propios territorios, sino también en el sistema en su conjunto. La lealtad institucional, en este sentido, no limita la autonomía, sino que la enmarca dentro de un proyecto común que exige corresponsabilidad y cooperación.

La suficiencia financiera, entendida como la capacidad de las comunidades autónomas para obtener los recursos necesarios para el ejercicio de sus competencias, es otro de los límites fundamentales que debe guiar el diseño del modelo de financiación autonómica. El TC ha subrayado que la suficiencia financiera no es un fin en sí mismo, sino un medio para garantizar el bienestar de los ciudadanos y la cohesión del sistema. Sin embargo, este concepto ha sido utilizado en ocasiones como un pretexto para justificar prácticas de competencia fiscal que desvirtúan su propósito original. La suficiencia financiera, tal como fue concebida en el marco de la LOFCA y en la doctrina del Tribunal Constitucional, no busca incentivar la competencia entre territorios, sino garantizar que todas las CC.AA. dispongan de los recursos necesarios para cumplir con sus responsabilidades. En este sentido, la suficiencia financiera debe entenderse dentro de un modelo unitario que priorice la equidad y que respete los principios de solidaridad y lealtad institucional.

El actual modelo de financiación autonómica ha alcanzado un punto crítico en el que las tensiones entre autonomía y solidaridad, entre diversidad y cohesión, requieren una revisión integral que aborde los problemas estructurales del sistema. El TC ha sido claro al establecer que las diferencias fiscales entre territorios deben responder a criterios objetivos y razonables, evitando prácticas que generen privilegios injustificados o que comprometan la cohesión del sistema.

En este sentido, cualquier reforma del modelo de financiación autonómica debe partir de los límites establecidos por el marco constitucional y garantizar que la autonomía fiscal no se convierta en un factor de fragmentación, sino en una herramienta para fortalecer la unidad y la cohesión del Estado.

El principio de unidad, entendido como un marco común que garantice igualdad de oportunidades y cohesión territorial, no está reñido con la diversidad que caracteriza al modelo autonómico. El reto no consiste en eliminar las diferencias fiscales entre territorios, sino en garantizar que estas respondan a criterios objetivos y razonables, sin poner en peligro la cohesión del sistema ni la percepción de equidad por parte de los ciudadanos.

En última instancia, la autonomía fiscal debe ser entendida como una capacidad normativa para obtener recursos suficientes en el marco de un modelo unitario. Este diseño no puede contravenir el marco constitucional ni los principios que lo informan, tal como han sido interpretados por el Tribunal Constitucional y desarrollados en la LOFCA. La suficiencia financiera, medida en términos de capacidad para obtener recursos, debe articularse dentro de un modelo que priorice la equidad y la sostenibilidad. El Estado autonómico español, basado en la unidad dentro de la diversidad, exige un equilibrio entre las diferencias territoriales y los principios de cohesión. Como ha señalado el TC, el Estado sigue siendo el garante último de esta unidad. Por ello, cualquier reforma del sistema de financiación debe garantizar que la autonomía fiscal no se convierta en un factor de fragmentación, sino en una herramienta para fortalecer el proyecto común que define a España como un Estado moderno y descentralizado.

7. BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, F., «Reflexiones sobre la competencia fiscal de las comunidades autónomas», *Informe sobre Comunidades Autónomas*, Universidad de Barcelona, Instituto de Derecho Público, 2022-2023.

CALVO ORTEGA, R., *Crisis de la financiación autonómica*, Thomson-Reuters Aranzadi, 2015.

DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., «Los principios que limitan la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 32, 2008.

DURÁN CABRÉ, J. M., y VILALTA FERRER, M., «La autonomía fiscal de las comunidades autónomas: ventajas y riesgos», *Informe Comunidades Autónomas. 2022*, II, Estudios Monográficos, Universidad de Barcelona, Instituto de Derecho Público, 2023.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, BOE, Madrid, 1994.

MORENO GARCÍA, J., «La alta conflictividad sobre los tributos propios autonómicos ante el Tribunal Constitucional: un problema no resuelto», *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 115, septiembre-diciembre de 2019.

RAMOS PRIETO, J., GARCÍA MARTÍNEZ, A., MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. y MACARRO OSUNA, J. R., «A propósito de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general: problemas y propuestas», *Documentos*, núm. 2, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019.

SERVICIO DE ESTUDIOS DEL CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS, *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2024*, Consejo General de Economistas/REAF Asesores Fiscales, Madrid, marzo de 2024.

SOLER ROCH, M. T., «Los retos tributarios del siglo XXI», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 183, 2019.

VV.AA., *Bajar impuestos para crecer más*, Aportación de la Comunidad de Madrid al Comité de personas expertas para la elaboración del Libro blanco de la reforma tributaria del Ministerio de Hacienda, Consejería de Economía, Hacienda y Empleo de la Comunidad de Madrid, Madrid, 14 de julio de 2021.

VV.AA., *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Secretaría de Estado de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022.

VV.AA., *Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica*, Ministerio de Hacienda, Madrid, julio de 2017.