

# Instrumentos para la autonomía y la corresponsabilidad en la financiación autonómica: comparando recargos y tributos cedidos

**José Antonio Fernández Amor**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat Autònoma de Barcelona (España)

## **Tools to Achieve Autonomy and Co-responsibility in Autonomous Financing: Comparing Tax Surcharges and Assigned Taxes**

**ABSTRACT** The purpose of this article is to provide a contrast between two tax resources in the autonomous financing system, namely, assigned taxes and tax surcharges, from the perspective of the principles of financial autonomy and fiscal co-responsibility. The hypothesis is based on the idea that surcharges offer a different quality of the aforementioned principles, which is not provided by assigned taxes. It is confirmed after analysing their respective legal frameworks that autonomous surcharges allow autonomous communities to achieve fiscal autonomy and co-responsibility that is not dependent on transfers from the State as assigned taxes. Their use would enable to change from the methodology of the succession of financing models followed up to this point to a consolidated territorial financing system.

**KEYWORDS** autonomic public finance; fiscal policy; fiscal co-responsibility; assigned taxes; tax surcharges; tax legislation.

**RESUMEN** El objeto de este artículo es ofrecer un contraste entre dos recursos autonómicos como son los tributos cedidos y los recargos tributarios desde la perspectiva de los principios de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal. Se parte de la hipótesis de que el recargo procura una calidad diferente a los principios citados no provista por los tributos cedidos. Tras el estudio de los regímenes jurídicos respectivos se confirma que el recargo tributario autonómico permite a las comunidades autónomas alcanzar una autonomía y corresponsabilidad fiscales no dependientes de las cesiones desde el Estado en tributos de su titularidad. Su utilización permitiría cambiar de la metodología de sucesión de modelos de financiación seguida hasta el momento a consolidar un sistema de financiación autonómico.

**PALABRAS CLAVE** hacienda autonómica; política fiscal; corresponsabilidad fiscal; impuestos cedidos; recargo tributario; legislación tributaria.

## 1. Introducción: breve excursio sobre la financiación autonómica en España

La financiación de las comunidades autónomas ha sido, es y, seguramente, será uno de los aspectos más controvertidos de la organización territorial que empezó a gestarse con la entrada en vigor del capítulo III del título VIII de la Constitución de 1978 (en adelante, CE). Este carácter problemático que se asocia con el tema resulta justificado por un hecho que la realidad muestra como indiscutible: el grado de desarrollo y efectividad de la autonomía, principio básico en nuestra organización territorial, reconocido, entre otros, por el art. 2 de la CE, es directamente proporcional a la capacidad del territorio en cuestión de regular recursos y cubrir gastos derivados del ejercicio de las competencias que haya asumido de forma acorde con los arts. 148 y 149 de la CE, esto es, a la amplitud de su poder financiero. El alcance de este depende de cómo se organice el sistema de financiación sobre el cual Ferreiro Lapatza,<sup>1</sup> hace ya tiempo, nos indicaba que respondía a tres arquetipos posibles:

- Sistema de separación: los recursos para los entes públicos estarían repartidos entre ellos, sin que hubiera relaciones de interdependencia. Un ejemplo simple sería que el Estado fuese titular de los tributos de carácter indirecto, mientras que las comunidades autónomas lo fueran de los directos. En consecuencia, cada ente decidiría cómo diseñar sus propios recursos y, en función de estos, formarían sus presupuestos con los que financiar sus competencias.
- Sistema de unión: como es de suponer, es totalmente contrario al tipo anterior. Los posibles recursos se concentrarían en manos del Estado, quien, una vez recaudados los ingresos producidos, los repartiría entre los diferentes entes que comparten con él el poder político. En consecuencia, los presupuestos de estos últimos dependerían completamente de los ingresos procedentes de ese Estado que se puede adjetivar como *central* o *proveedor*. Mediante transferencias desde sus propios ingresos proporcionaría medios a las comunidades autónomas para cubrir un nivel determinado de gasto en los servicios públicos para la ciudadanía. Las comunidades aparecerían como proveedoras de servicios y sus índices de

---

1. Ferreiro, *Curso de Derecho financiero español*, 86, o Guerrero, “Más allá de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas”, 196-200.

calidad y cantidad dependerían de su gestión y de un volumen de dotación económica en los presupuestos del Estado a su favor, pero sobre el que no decidirían directamente.

- Sistema mixto: este es el resultado de mezclar las características de los dos anteriores de manera que coexistirían recursos propios de cada ente con recursos que implican una transferencia de un ente a otro. Los entes territoriales autonómicos cubrirían sus gastos con ingresos propios y transferidos. La gama posible de sistemas mixtos es muy amplia dependiendo del peso que se dé a uno u otro tipo de recursos o de quién los provea y quién los percibe o cómo se regulen.

Planteadas las diferentes alternativas para construir un sistema de financiación en un Estado descentralizado, se puede afirmar que España ha ido evolucionando dentro del último tipo a la hora de organizar este elemento de su organización territorial. Aquel supone, a grandes rasgos, la convivencia de dos subsistemas. Por un lado, el especial, que incluye a las comunidades autónomas del País Vasco y de Navarra, cuyo mecanismo de cupo y régimen de concierto y convenio las singulariza ante el resto de las comunidades siguiendo la disposición adicional primera de nuestra CE y las disposiciones adicionales primera y segunda de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA). Este marco acoge la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Todo este aparato jurídico incorpora al sistema de financiación un régimen en el que los entes autonómicos regulan un sistema tributario simétrico al que maneja el Estado, recaudan los ingresos que produce por sus propios medios y contribuyen a los, denominemos, gastos comunes causados por el ejercicio de competencias estatales mediante el conocido *cupo*.

Por otro lado, el común, que incluye a todas las demás comunidades y que se caracteriza por una organización que evoluciona mediante la sucesión de modelos de financiación acordados entre las partes encuadrados y acomodados en el bloque constitucional que forman, junto a la CE, la LOFCA y los

estatutos de autonomía. Con la referencia que provee López Martínez,<sup>2</sup> se observa que estos territorios han pasado por varias etapas:

- 1) Etapa del coste efectivo (1980-1986): es un periodo en el que las comunidades autónomas reciben sus competencias y se les procuran ingresos con los que asegurar su suficiencia financiera de manera que se cubra su coste efectivo. Se caracteriza por que la transferencia de ingresos desde el Estado a las comunidades tiene un peso específico mayor ante otras fuentes de financiación como podrían ser los tributos propios. En este sentido, se persigue más la efectividad del principio de suficiencia y el de solidaridad entre territorios que el de autonomía financiera en el ámbito del ingreso o, por supuesto, su derivado: la corresponsabilidad fiscal.
- 2) Etapa de autonomía en el gasto (1987-1996): este periodo se caracteriza por el hecho de que no se procura una cobertura del coste efectivo de las competencias asumidas, sino que se pasa a un mecanismo de negociación quinquenal de los costes que cubrir, lo que condiciona, *a posteriori*, los ingresos a percibir.<sup>3</sup> Estos, no obstante, provienen de unos recursos en los que siguen predominando las transferencias desde el Estado ante los medios propios.
- 3) Etapa de autonomía en el ingreso (1997-2001): en este quinquenio se prestó atención a la autonomía en la regulación de los recursos. Se regula una participación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF) del 30% (art. 11.a) de la LOFCA, modificado por el art. único.4 de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre) y aparecen las competencias normativas en el tramo autonómico de ese tributo y en los tributos cedidos (art. 19.2 de la LOFCA, modificado por el art. único.7 de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre) por primera vez. En este contexto, lo importante es que el volumen de gasto será cubierto mediante mecanismos en los que las comunidades autónomas tienen mayor participación por

---

2. López, “La necesaria construcción de un auténtico sistema de financiación de los Entes Territoriales en el Reino de España”, 38-45.

3. El Acuerdo 1/86, de 7 de noviembre, es el primero de una serie con los que se van sucediendo los diferentes modelos de financiación de las comunidades de régimen común. Pueden consultarse este y los que lo han sucedido en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Acuerdos%20del%20Consejo%20de%20Politica%20Fiscal%20y%20Financiera.aspx> (última visita: 25/05/2023).

lo que a su regulación se refiere. Una característica con la que se inicia un camino de desarrollo del grado de efectividad de los principios de autonomía financiera en el ingreso y de corresponsabilidad fiscal que pasa por el régimen jurídico de los tributos cedidos. Se opta por desarrollar esos principios desde espacios cedidos en el sistema tributario estatal y no desde la estabilización y consolidación coordinada por el Estado de un sistema tributario autonómico compuesto de recursos propios de esa naturaleza.

- 4) Etapa del Fondo de Suficiencia (2002-2008): se incide en el nivel de cesión de los tributos caracterizado por aumentar el porcentaje anterior del IRPF al 33% (art. 11.a) de la LOFCA, modificado por el art. 1.2 de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre), se amplían competencias normativas sobre tributos cedidos (por ejemplo, se modifica con el art. 1.4 de la Ley Orgánica 7/2001 el art. 19.2.b) de manera que del impuesto sobre el patrimonio pueden regularse no solo el mínimo exento y la tarifa, sino también las deducciones y las bonificaciones) y se regula un Fondo de Suficiencia que viene a cubrir el déficit de los ingresos por tributos cedidos y las necesidades de financiación (art. 13 de la LOFCA, modificado por el art. 2 de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre). En resumen, se sigue incidiendo en el régimen de los tributos cedidos para incrementar el grado de efectividad del principio fundamental de autonomía financiera, para redundar en el de autonomía territorial.
- 5) Etapa de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA, hasta la actualidad: se pretende pasar de un modelo de financiación revisado quinquenalmente a un sistema de financiación con vocación de permanencia. Se incorporan nuevos fondos como el de Servicios Públicos Fundamentales (vigente art. 15.2 de la LOFCA), el de Suficiencia Global (vigente art. 13 de la LOFCA) o los de Convergencia Autonómica —competitividad y cooperación— (arts. 22 y ss. de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias; en adelante, LSFCCAA), y se combinan con más pasos en el régimen jurídico de los tributos cedidos. Se aumenta la cesión de recaudación (por ejemplo, en relación con el IRPF, se pasa del 33% anterior al 50% actual según el art. 11.a), modificado por el art. único.4 de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre), incorporando nuevos tributos susceptibles de cesión (véase el

art. 11.k) de la LOFCA, que incluye el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos según modificación del precepto por la disposición final 4.1 de la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio) y ampliando las competencias normativas (por ejemplo, es el caso del IRPF, en el que se añade, a las materias regulables de la tarifa y las deducciones de la cuota, la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar, según modificación introducida en el art. 19.Dos.a) de LOFCA por el art. único.8 de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre).

Este último es el modelo que ha permanecido hasta ahora y sobre el que se están alzando voces sobre la necesidad de cambiarlo o revisarlo a pesar de haber sido considerado definitivo. Así parece desprenderse desde el *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica*<sup>4</sup> de 2017, que lo considera agotado y susceptible de mejora por lo que se refiere a aumentar tanto la autonomía financiera como la corresponsabilidad fiscal, sin perder de vista la suficiencia financiera. Así mismo, desde otros foros y ante las deficiencias que se imputan al modelo, se proponen reformas de calado como es la incorporación de la Comunidad Autónoma de Cataluña al *sistema de cupo* que inicialmente se pensó para Comunidad Autónoma del País Vasco y para Navarra.<sup>5</sup>

Hasta aquí se ha descrito el contexto en el que han de moverse las siguientes líneas: la financiación autonómica basada en la sucesión de modelos temporales, estando el actual en cuestión. El objetivo que se persigue con la presente exposición es trazar una posible línea de trabajo en torno al recargo para conformar un nuevo paso en la evolución de este elemento basilar del Estado de las autonomías. La hipótesis de la que se parte es que el recargo tributario autonómico es una vía acertada para hacer efectivos los principios de autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal no condicionada por cesiones estatales, avanzando hacia un sistema de financiación autonómica.

---

4. Se puede consultar en [https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3n/informe\\_final\\_comisi%C3%B3n\\_reforma\\_sfa.pdf](https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3n/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf) (última visita: 25/05/2023).

5. Noticia de *La Vanguardia* de 19 de febrero de 2023, “La reforma del sistema de financiación emerge en Catalunya tras el ‘procés’: Los empresarios abren el debate hacia una mejora del modelo o a un pacto fiscal”.

La metodología seguida se basa en una comparativa del régimen jurídico de ese recurso con el del tradicionalmente utilizado para lograr el fin de mejora de los principios apuntados: el tributo cedido. Se quiere ofrecer un ejercicio en el que se evalúe qué ofrecen en este sentido el tributo cedido y el recargo tributario.

La comparativa anunciada se ha de desarrollar con un trabajo estructurado en tres partes. Por un lado, una descripción del régimen jurídico básico que contiene la LOFCA y que, en la actualidad, caracteriza los tributos cedidos. Por otro lado, una descripción del régimen jurídico que rodea el recargo autonómico. Después, se ofrece una comparativa de ambas figuras teniendo como referencia la consecución de un grado de autonomía y corresponsabilidad fiscal por los elementos cotejados. Ha de acabar la exposición con una reflexión final sobre una propuesta de cómo podría encajar el recargo autonómico en un sistema de financiación.

## **2. Régimen jurídico básico los de tributos cedidos**

El art. 157.1.a) de la CE establece que los recursos de las comunidades autónomas estarán constituidos, entre otros, por los “[...] impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado [...]”. La LOFCA ha desarrollado el régimen jurídico de esta figura desde su entrada en vigor en 1980, que se completa con los estatutos de autonomía, las sucesivas leyes ordinarias de cesión que han venido funcionando como marco general y las leyes específicas de cesión a cada comunidad autónoma. Este recurso ha pasado de tener una naturaleza de mera transferencia de ingresos a las comunidades autónomas, en los primeros compases de funcionamiento del sistema de financiación, a ser el elemento fundamental para que esos entes expresen su poder tributario incidiendo en su régimen jurídico. Se ha de estudiar ahora cómo es este agrupando las reflexiones en torno a tres manifestaciones de ese poder tributario: el establecimiento de un tributo, su gestión y su recaudación.

Centrando la atención en el establecimiento, se comienza recordando la magna regulación que realiza la CE sobre los tributos cedidos y, como sucede con otros aspectos del texto fundamental, queda a expensas de una regulación complementaria posterior. Esta se basa en el art. 157.3 de la CE, si bien podría haberse optado, como nos recuerda García-Ovies, por prescindir de un de-

sarrollo mediante ley orgánica de las competencias financieras, por cuanto, según el tenor literal del precepto, aprobar esa norma era y es una opción y no un mandato.<sup>6</sup> Sea como fuere, en la actualidad la LOFCA cumple ese papel de norma de desarrollo adquiriendo un carácter de pieza clave en la financiación autonómica. Tanto es así que, como expuso Muñoz Machado, se le puede atribuir un papel preponderante ante cualquier otra ley orgánica, como pueden ser los estatutos de autonomía, cuando se trata de regular la materia que forma la financiación autonómica.<sup>7</sup>

Según el art. 4.Uno.c) de la LOFCA, los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado componen, como un elemento más, los recursos de las haciendas de las comunidades autónomas. El art. 10 continúa completando la disciplina de estos recursos ordenando que son establecidos y regulados por el Estado, siendo su producto, el montante de su recaudación, lo que corresponde a la comunidad autónoma de que se trate. Este precepto enfatiza una característica clave en la normativa que ha de desarrollar este recurso: el titular del poder tributario necesario para su establecimiento y su regulación es el Estado. Es este ente el que determina el marco jurídico en el que el recurso *tributo cedido* se ha de desenvolver y, en este sentido, no parece que haya limitación en establecerlo, construir su régimen jurídico, alterarlo y modificarlo o, incluso, retirar el atributo de cedido a cualquier figura inicialmente prevista como tal. Consecuentemente, el legislador orgánico dispone que, reservando la plenitud del poder tributario estatal respecto a esta figura, la comunidad autónoma de que se trate habrá de estar a las modificaciones que pueda aprobar el Estado respecto de la figura tratada. Ni qué decir tiene que una consecuencia directa de esta posibilidad es que las expectativas de recaudación procedente de estos recursos se hallan, en última instancia, condicionadas a la regulación estatal que se establezca sobre elementos clave de un tributo como el hecho imponible, los sujetos o la base. No obstante, condicionantes como el económico o el político influyen de forma determinante en que la regulación del tributo cedido sea estable sin desmerecer, además, la efectividad del principio de seguridad jurídica que informa nuestro sistema en virtud del art. 9.3 de la CE. Si bien el tributo cedido depende del poder tributario estatal para su configuración, no sería ordenado que los cambios y modificaciones sean ar-

---

6. García-Ovies, “El sistema de financiación autonómica”, 65.

7. Muñoz, *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, 411.



bitrarios o discrecionales, pues habrá que tener en cuenta factores jurídicos y metajurídicos que insuflan estabilidad a todo el sistema.

El art. 10.2 de la LOFCA ofrece otra característica del tributo cedido por lo que a su regulación se refiere. La cesión efectiva se realiza mediante un precepto expreso del estatuto de autonomía correspondiente y sin perjuicio de que el alcance y sus condiciones se establezcan en una ley específica. En consecuencia, la cesión de la figura de que se trate no se realiza con su mera mención como tributo cedible a través de un precepto como el art. 11 de la LOFCA. Esto solo es un punto de partida. Se requiere, además, una *aceptación* de esa cesión mediante una previsión en los estatutos de autonomía correspondientes<sup>8</sup> y, en su caso, una ley específica que, en la actualidad, se identifica con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, ya citada en la introducción a estas letras. A todo el conjunto normativo se le han añadido, además, leyes específicas para cada comunidad autónoma de régimen común.<sup>9</sup> Se ha formado, a juzgar por todos estos hechos legislativos, un marco jurídico complejo a la hora de ceder un tributo, que depende de que:

- a) El tributo en cuestión sea considerado cedible por su titular, esto es, el Estado y así lo manifieste, lo que justifica un artículo como el 11 de la LOFCA. En este sentido, los tributos cedidos pasan por un momento de potencialidad en su cesión en tanto en cuanto que no es suficiente su designación como tales, sino que ha de seguirse un proceso.
- b) Las leyes fundamentales de las comunidades autónomas —sus estatutos— prevean la posible recepción/aceptación del tributo cedido de que se trate. Así lo expresa el art. 10.2 de la LOFCA cuando dice: “Se entenderá efec-

---

8. Sirvan como ejemplo la disposición adicional séptima de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, de Estatuto de Autonomía para Galicia, o la disposición adicional de la Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Asturias.

9. En paralelo con la nota anterior puede citarse la Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; la Ley 17/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, y la Ley 19/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

tuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente [...]”.

- c) Tal y como indica la experiencia acumulada de estos años, la cesión estará efectuada, pero no es plena hasta que una ley ordinaria y específica fija su alcance y condiciones (el art. 10.2 de la LOFCA indica que la cesión se efectúa con la previsión en el estatuto, sin perjuicio de una ley específica que fije alcance y condiciones). El apunte que ha de hacerse es que se han delimitado, *de facto*, los roles de las normas orgánicas —LOFCA y estatutos— y la ley ordinaria. Las primeras desarrollan la previsión constitucional, estableciendo los elementos básicos de la cesión, y la ley ordinaria habrá de concretarlos pormenorizadamente, pero con una vocación de establecer un marco coordinado de la acción de cesión a cada territorio. Así pues, además de concretar y plasmar en una regulación todos los extremos de la financiación autonómica, se da un paso más en la cesión de los tributos estableciendo un marco dentro del cual se habrá de producir.
- d) La cesión alcanza la plenitud cuando se promulga una ley específica para cada territorio autonómico en la que se fija la adaptación del estatuto de autonomía por lo que hace al conjunto de tributos cedibles y se hace la remisión oportuna a la ley ordinaria sugerida en la letra c).

De acuerdo con lo expuesto, el atributo de *cedido* no es inmediato, sino que requiere un proceso de consolidación mediante un complejo desarrollo legislativo, lo que lleva a diferenciar, en un primer momento, que el tributo es cedible o susceptible de cesión y, posteriormente, el tributo pasa a ser plenamente *cedido*. Déjese la sutileza jurídica para un momento posterior y limitémonos ahora a ponerla en evidencia, sintetizando que el tributo pasa de cedible a plenamente *cedido* siguiendo, según muestran los hechos, un protocolo compuesto de varios pasos.

La LOFCA permite al Estado que la cesión se haga parcial o totalmente, lo que condicionará la recaudación que se ha de transferir. La cesión es parcial cuando, siendo un tributo con varios hechos imposables, se cede alguno de ellos o cuando se cede parte de la recaudación. Si se atiende al art. 11 de la LOFCA y la LSFCCAA, se encuentran ejemplos fácilmente. El art. 31 de la LSFCCAA señala que se cede el rendimiento del impuesto sobre el patrimonio (en adelante, IP) que corresponda a los sujetos pasivos con residencia habitual

en el territorio autonómico, lo que excluye, en este caso, el rendimiento que puede producirse en relación con no residentes (vid. el art. 5.Uno.b) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP). Por su parte, el art. 11.a) de la LOFCA ya señala que, por lo que hace al IRPF, la cesión es, como máximo, del 50% de la recaudación. La cesión será total en casos como el de los tributos sobre el juego. Sea como fuere, el legislador prevé que el Estado, titular de la figura de que se trate, puede modular cómo ha de ser la cesión del producto de las diferentes figuras.

El art. 10.4 de la LOFCA completa el marco jurídico de la cesión determinando los puntos de conexión territorial que serán utilizados para identificar qué parte de la recaudación corresponde a cada comunidad autónoma. Establece que el tributo de naturaleza personal se atribuya en función del domicilio fiscal del sujeto pasivo y, si lo gravado es la adquisición *mortis causa*, se haga en función del domicilio fiscal del causante. Si se trata de tributos sobre el consumo, se dan diferentes alternativas como el lugar de consumo, el lugar en el que el vendedor realice operaciones o en función de los consumos calculados sobre una base estadística. Finalmente, siendo el más sencillo de determinar, para tributos que gravan operaciones inmobiliarias se aplica la regla *lex loci rei sitae*.

A poco que se lea el texto del art. 10 de la LOFCA sobre el que se están haciendo estas reflexiones, se observa que queda por comentar uno de sus párrafos: el que menciona las competencias normativas. Se han de tratar ahora insistiendo en que estas son un factor decisivo para justificar el peso que tienen los tributos cedidos en el desarrollo del sistema de financiación autonómico hacia grados de efectividad de los principios de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal.

El art. 10.3 de la LOFCA, *in fine*, hace la primera mención en el ordenamiento jurídico de las competencias normativas. Establece una posibilidad —que no un mandato— de que la cesión comprenda competencias normativas en los términos que determine la ley que regule la cesión de los tributos. En otras palabras, los tributos susceptibles de cesión y que se recogen en el art. 11 de la LOFCA pueden venir acompañados de la cesión de competencias normativas a concretar por la ley que regule este proceso. El art. 17.c) de la LOFCA prevé que las competencias serán ejercidas por los órganos competentes de las CC. AA. No obstante, no se ha dejado abierta esta posibilidad

de forma amplia al legislador ordinario y se han fijado límites<sup>10</sup> en el art. 19.2 de la LOFCA:

- 1) Respecto al IRPF, la competencia normativa se limita a la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar, la regulación de la tarifa y las deducciones de la cuota.
- 2) Por lo que hace al IP, la competencia normativa es sobre la determinación del mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones.
- 3) En relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones (en adelante, ISD), la competencia normativa se centra en las reducciones de la base imponible, la tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones y la regulación de la gestión.
- 4) Si se presta atención al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en adelante, ITPAJD), se ve cómo se diferencian diversas competencias en función de la complejidad del tributo:
  - En la modalidad de ITP, se puede regular el tipo de gravamen en arrendamientos, concesiones administrativas, transmisiones de bienes y constitución y cesión de derechos reales sobre bienes inmuebles, excluyendo los de garantía.
  - No se menciona nada en relación con la modalidad de operaciones societarias.
  - En la modalidad de AJD solo se menciona el tipo de gravamen para el caso de los documentos notariales.

Se completa con la posibilidad de regular deducciones de la cuota, bonificaciones y la propia gestión del tributo.

---

10. Entiéndase que las competencias normativas aparecen en el art. 10.3 de la LOFCA cuando es modificado por el art. único.4.1 y 2 de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre. Esa misma norma modifica el art. 19.2 de la LOFCA especificando las competencias normativas por primera vez en el ordenamiento. Este precepto ha ido evolucionando, ampliando las posibilidades de la regulación autonómica sobre tributos cedidos, hasta la regulación actualmente vigente, que es comentada en estas líneas.

- 5) En los tributos sobre el juego pueden regularse exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo y la propia aplicación de los tributos.
- 6) Por lo que se refiere al impuesto especial sobre determinados medios de transporte, la competencia normativa se ha de centrar en los tipos impositivos.
- 7) Por lo que hace al impuesto sobre hidrocarburos, la competencia normativa se centra en el tipo impositivo autonómico.
- 8) Finalmente, con respecto al impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, la competencia normativa se centra en los tipos impositivos y la gestión del tributo.

Los límites de las diferentes competencias normativas enumeradas se definen un poco más con una serie de principios mencionados en el propio art. 19: el principio de solidaridad, el principio de no discriminación por razón de ubicación en el territorio y un principio de presión fiscal efectiva equivalente. Finalmente, los pormenores de cada competencia normativa se han de concretar en la LSFCAA mediante sus arts. 45 a 53. De estos se destacan el primero y el último del grupo. El primero, por cuanto redundante en una idea ya aproximada antes. La titularidad del tributo cedido es del Estado, por lo que las competencias normativas que se han presentado también son de titularidad de ese ente. El último precepto, el 53, señala que, si una comunidad autónoma no ejerce las competencias normativas conferidas, habrá de aplicarse de forma subsidiaria la normativa del Estado.

Dicho todo lo anterior, es momento de aportar reflexiones sobre este importante elemento del régimen jurídico vigente de los tributos cedidos. Las competencias normativas han sido diseñadas como un espacio dentro del que las comunidades autónomas pueden establecer normas con el fin de adaptar el régimen jurídico del tributo cedido de que se trate a sus opciones. Esta oportunidad habrá de proveerse dentro de unos parámetros tanto específicos, por competencia, como genéricos, establecidos mediante principios. Como ya se advirtió en la introducción a estas líneas, desde 1997, las comunidades autónomas regulan en su virtud aspectos concretos de un tributo de titularidad estatal. Es, desde esa fecha, un instrumento mediante el cual se han de-

sarrollado, modelo a modelo de financiación, tanto el principio de autonomía financiera como su consecuencia, el principio de corresponsabilidad fiscal.<sup>11</sup>

Para fijar esta idea, baste con repasar lo sucedido con las competencias normativas relacionadas con el IRPF. En el texto original del art. 19 de la LOFCA no se mencionaba este concepto, que aparece por vez primera en el art. 19.2.a), mediante la modificación que introduce el art. único.7.2 de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre. Se hace, por tanto, un salto cualitativo importante, pues se pasa de que el tributo cedido no sea más que un vehículo a través del cual se obtienen ingresos a que sea un instrumento sobre el cual pueden regularse elementos: en ese momento, la tarifa y las deducciones de la cuota. La competencia normativa significa que el ente titular del tributo delimita espacios para que el ente cesionario ejerza su capacidad normativa. De método para transferir recursos desde el Estado, se pasa a tributo compartido en su regulación y, en ocasiones como esta, en su recaudación.

Esta realidad se mantiene hasta la modificación de la LOFCA del mismo precepto por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que amplía las competencias normativas. A la capacidad de regular la tarifa y las deducciones de la cuota se le añade regular también el mínimo personal y familiar. Esta ordenación se ha mantenido hasta ahora, pero no representa el máximo que puede ser alcanzado. No hay un límite normativo expreso al que haya de ceñirse el titular del tributo si se estima necesario modificar el alcance de las competencias normativas en el futuro. Como se ha venido haciendo, tras las oportunas negociaciones y acuerdos sobre los equilibrios a los que ha de aspirar el sistema de financiación autonómico y las cuotas de autonomía y corresponsabilidad que se quieran alcanzar, nada impide que se amplíe esta competencia normativa. De forma extensiva, idéntica reflexión se puede hacer con relación al resto de competencias normativas.

Estas se han convertido en un elemento con el que se compensa la estrechez que padece el poder tributario autonómico a la hora de establecer impuestos propios. El sistema tributario que han ido creando las comunidades autónomas de régimen común se caracteriza por la escasez de exacciones que

---

11. Sobre esta cuestión, Calvo considera que la introducción de competencias normativas ha supuesto que un instrumento como el tributo cedido pase a cumplir una función para la cual no estaba inicialmente diseñado, que era la de ceder gestión y recaudación. Calvo, “La modificación de la competencia normativa de las CC. AA. sobre los impuestos cedidos”, 15.

signifiquen una aportación de ingresos importante, por ser un conjunto de figuras que se asocian más con la extrafiscalidad principalmente ecológica y por ser un grupo de elementos de gran complejidad.<sup>12</sup> Esta realidad ha sido provocada, en gran medida, por el hecho de que las figuras que sí suponen ingresos de peso son las que el Estado ha ido regulando históricamente<sup>13</sup> y que las comunidades autónomas no pueden replicar en virtud de lo que establece el art. 6.Dos de la LOFCA, que prohíbe que los tributos autonómicos recaigan sobre hechos imponible gravados por el Estado. Durante este tiempo, la autonomía financiera en la vertiente del ingreso de la actividad financiera de las comunidades autónomas ha estado más íntimamente ligada a la amplitud y el ejercicio que las comunidades hagan de competencias normativas sobre tributos cedidos diseñadas por el Estado que al desarrollo de los propios recursos tributarios.

Unas competencias normativas que, no obstante, siempre han de ser vinculadas con el Estado, que es su titular último y, por consiguiente, quien las define ampliándolas o reduciéndolas. Esta circunstancia se evidencia formalmente por el hecho de que su ejercicio queda sometido a la dinámica de una ley marco. Según dispone —utilizando el precepto como un representante de la

---

12. No es objeto de estas páginas entrar en profundidad sobre el sistema tributario que se forma con la suma de sistemas tributarios autonómicos. Siguiendo el *Libro electrónico sobre tributación autonómica 2023*, que facilita el Ministerio de Hacienda y Función Pública (consúltese en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-Autonomica-2023.aspx>, última consulta: 29/5/2023), se puede ver que todas las comunidades de régimen común, menos Madrid, regulan impuestos propios. Estos se relacionan con los usos del agua, con el ejercicio de determinadas actividades, sobre grandes superficies, sobre el juego, sobre emisión de gases, sobre residuos, sobre tierras infrautilizadas, aprovechamientos cinegéticos, viviendas vacías, bebidas azucaradas, activos no productivos o inmuebles abandonados (vid. el capítulo I, 28-31).

13. Sobre esta cuestión, el Ministerio de Hacienda y Función Pública aporta un estudio de 2020, *Las Haciendas Autonómicas en Cifras*, del que puede extraerse un apunte. Tomando las comunidades que han servido de modelo en notas anteriores, sus impuestos propios más productivos han sido: para Cataluña, su canon sobre el agua, con 458.374,02 en miles de euros; para Galicia, su canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración, con 139.397,62 en miles de euros, y, para Asturias, su canon del agua residual, con 27.268,45 en miles de euros (datos extraídos del cuadro 16 del informe). En cambio, la tarifa autonómica del IRPF ha supuesto en el mismo año para Cataluña 10.404.408,86 (en miles de euros); para Galicia, 2.404.843,21 (en miles de euros), y para Asturias, 1.022.917,27 (en miles de euros). El informe puede consultarse en <https://www.hacienda.gob.es/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/Informaci%C3%B3nCCAA/Las-Haciendas-Autonomicas-en-cifras-2020.pdf> (última visita: 29/5/2023).

regulación a la que se alude— el art. 2.2 de la Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña, la cesión se hace con la dinámica que establece el art. 150.1 de la CE, esto es, “[...] en materia de competencia estatal [...]” las Cortes Generales pueden atribuir a las comunidades autónomas facultades para dictar para sí mismas “[...] normas legislativas en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal”. En otras palabras, las Cortes Generales, en materia de tributos cedidos, fijan mediante ese tipo especial de ley los infranqueables límites<sup>14</sup> de las capacidades de las comunidades autónomas para regularlos.

Las competencias normativas no se predicán sobre todos los tributos considerados susceptibles de cesión. La cesión del impuesto sobre el valor añadido, de los impuestos especiales (II. EE.) de fabricación que no se identifiquen con el de la electricidad o el de hidrocarburos (las competencias normativas sobre este tributo se concretan en el art. 52 de la LSFCCA) o del impuesto especial sobre determinados medios de transporte no abarca competencias normativas.

Añadiendo a la tónica histórica de ampliación de los límites de las competencias normativas el hecho de que haya tributos cedidos en los que no se han desarrollado, se obtiene que este elemento tiene recorrido para seguir ampliándose en reformas futuras del modelo de financiación actual. El Comité de Expertos que elaboró el *Informe para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica* de 2017 ya puso en evidencia esta circunstancia considerando que el Estado puede ampliar la autonomía financiera cediendo nuevos espacios

---

14. Sobre el carácter limitativo de las competencias, es un ejemplo la Sentencia del Tribunal Constitucional 186/2021, de 28 de octubre, en la que se declara inconstitucional, por exceder los límites de la competencia normativa sobre el IRPF en materia de mínimo personal, el art. 88 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril. En línea semejante están las sentencias 161/2012, de 20 de septiembre, y 197/2012, de 6 de noviembre. La primera declara inconstitucional, por exceder la competencia normativa, la regulación de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, sobre deducciones de la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Por el mismo motivo, se considera excesiva la regulación de deducciones autonómicas en el impuesto realizada por la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre. Sobre este tema, García estima acertado el parecer del Tribunal de que se da una extralimitación de las competencias normativas que puede ejercer la Comunidad Autónoma, en “La inconstitucionalidad de la modificación del mínimo personal y familiar del IRPF a las rentas más bajas efectuada por 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”, 257.



normativos en tributos donde no lo haya hecho o mejorando al ampliar los espacios normativos existentes.<sup>15</sup>

Pero también se ha de pensar en que el Estado tiene la posibilidad de reducir los ámbitos normativos que ha ido permitiendo hasta el momento. De esta posibilidad deriva la sugerencia del mismo Comité de Expertos por lo que se refiere a las competencias normativas sobre el IRPF.<sup>16</sup> Así mismo, yendo a un extremo, en esta línea podrían estar los que piensan que la competitividad fiscal a la baja en la que han entrado algunos territorios autonómicos podría remediarse con la conveniente reducción del ámbito competencial normativo. Sin embargo, no hay que desdeñar la influencia que habrían de tener factores de carácter político, social y económico para que esta posibilidad no tenga lugar: sería jurídicamente posible, pero ¿políticamente deseable?

La opción por las competencias normativas que se están describiendo plantea si el camino escogido para ampliar la autonomía financiera de las comunidades guarda semejanzas con lo que sucede con el sistema de financiación de los entes locales. Si fuera así, cabría plantearse si, *de facto*, las comunidades autónomas, en materia de ingresos tributarios y dada la importancia y el peso específico de los tributos cedidos, no tienen el mismo nivel de autonomía financiera que los entes locales. Recordemos que el art. 142 de la CE reconoce para estos entes medios suficientes para ejercer sus competencias y que mantienen una cierta autonomía en el ingreso con relación a sus impuestos fundamentales. Por un lado, pueden regular aspectos de tributos como el impuesto sobre bienes inmuebles o el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica y, por otro lado, establecer otros como el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras o el impuesto sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana. Estas posibilidades derivan del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley

---

15. En la página 53 de ese informe se dice que “[...] la Comisión considera que el reparto de los rendimientos del IVA y posiblemente de los II. EE. es el instrumento idóneo para mantener el equilibrio vertical en el reparto de recursos entre niveles de administración y que existe margen para dotar a las Comunidades Autónomas de una cierta capacidad normativa sobre estos tributos de la que ahora carecen, aumentando así tanto su autonomía de ingreso como su nivel de responsabilidad fiscal”.

16. En la página 51 del informe se expone: “12. En consonancia con el principio general de mantener una base homogénea en los tributos cedidos, se recomienda eliminar la capacidad normativa autonómica sobre los mínimos personales y familiares cuya función es la de determinar un nivel mínimo de renta no sometido a gravamen [...]”.

Reguladora de las Haciendas Locales, que delimita los espacios normativos que los entes locales pueden ejercer.

La equiparación apuntada, sin embargo, es solo aparente. Sí que parece que el Estado regula una serie de tributos para comunidades autónomas y entes locales y que a ambos les permite ejercer capacidades de normación. Sin embargo, hay profundas diferencias que impiden la equiparación, ya que, primero, mientras que las competencias normativas sobre tributos cedidos son una opción para el Estado, en el caso de los entes locales no, dado que son los espacios que ha de establecer (que no ceder) para que, sobre estos últimos, pueda hablarse de autonomía financiera o alguna forma de ejercicio del poder tributario que poseen. Segundo, mientras que, en el caso de los tributos cedidos, está relacionado con tributos cuya recaudación se cede, en el caso de los entes locales se trata de una forma de ser titulares de tributos propios. No es posible considerar que las competencias normativas sobre tributos cedidos sean la forma ineludible de que las comunidades autónomas, a diferencia de lo que ocurre con los entes locales, cuenten con una vía de desarrollo de su poder tributario conforme a principios de autonomía financiera o corresponsabilidad fiscal. Se trata, en todo caso, de un elemento accesorio y no imprescindible a la hora de considerar la efectividad de los principios citados.

En síntesis, las competencias normativas son un espacio normativo que permite a las comunidades autónomas participar en la regulación de los tributos cedidos. Con ellas se han fomentado la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal en relación con recursos que tienen un peso específico en la recaudación si se compara con los impuestos propios. Así mismo, son espacios normativos flexibles en tanto en cuanto ofrecen opciones de ampliación o, si se considera justificado, reducción. A pesar de la apariencia, no significan equiparar, pues hay razones distintas, el sistema de financiación autonómico basado en modelos con el sistema de financiación de los entes locales.

Si se concluye que el Estado comparte la regulación de los tributos cedidos con las comunidades autónomas, ahora hay que tratar qué sucede con las actividades o funciones propias de la aplicación de los tributos (vid. el art. 83 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en adelante, LGT), lo que lleva a tratar la segunda manifestación de poder antes referida: la gestión. Según el art. 19.Dos de la LOFCA, sus aspectos pueden ser asumidos por delegación del Estado sin perjuicio de construir formas de colaboración y siempre en el marco de la ley de cesión de que se trate. No obstante, no hay

posibilidad de que la delegación se produzca para todos los tributos quedando el IRPF, el IVA o los II. EE. de fabricación fuera de esta posibilidad. En estos casos, sigue siendo el Estado el que ejercerá las actividades de aplicación y estas se han de extender al resto de tributos estatales (por ejemplo, el IS) recaudados en la comunidad autónoma, sin perjuicio de posibles delegaciones o fórmulas de colaboración.

Se observa que la cesión de tributos sigue girando, en la fase aplicativa de un tributo, en torno a la titularidad del Estado, al que se le abre la posibilidad de delegar la realización de actividades en relación con determinados tributos. La delegación se concreta a través de la LSFCCAA y sus arts. 54 a 59 dejando estipulado, mediante el art. 45.1 del mismo texto legal, que las competencias no dejan de ser de titularidad estatal.

Si, como se ha dicho, los tributos cedidos tienen un peso específico mayor que los tributos propios, esto se puede trasladar también a otra manifestación del poder tributario como es la de gestión/aplicación que ahora se trata. El desarrollo de actividades de aplicación tributaria y, por ende, el peso de una Administración tributaria propia depende, en la actualidad, en gran medida de los tributos cedidos. Depende de la asunción de las delegaciones que considere el Estado útiles y dentro del marco jurídico de la combinación de LOFCA y LSFCCAA. El aumento o la mejora del grado de sofisticación o de peso específico de esta parte de la Administración pública autonómica derivará en el futuro —si no hay ampliación en el ámbito de los tributos propios— de las mejoras en este ámbito, que, en cualquier caso, no dejarán de ser delegaciones que circunstancialmente podrían ser aumentadas o reducidas.

Se ha de entrar ahora en el tercer aspecto del poder tributario: la recaudación. Después de reflexionar sobre la competencia normativa relacionada con el establecimiento y la regulación del tributo y la delegación de la realización de actividades aplicativas, llega el momento de considerar qué es lo que se cede a las comunidades autónomas y forma su capacidad tributaria.<sup>17</sup> Del art. 10.1 de la LOFCA se deriva la esencia de un tributo cedido: lo que se cede es su producto. Este corresponderá a la comunidad de que se trate siendo la totalidad de la recaudación en su territorio como ocurre, por ejemplo y siguiendo

---

17. Elemento básico del sistema de financiación autonómico a juzgar por lo dispuesto en el art. 8 de la LSFCCAA en combinación con el art.10 de la misma Ley. Recordemos que la capacidad tributaria es parte de la fórmula que determina el Fondo de Suficiencia Global.

el art. 11 b) o d) de la LOFCA, con el IP o el ISD, o con parte de ella como ocurre con el IRPF o el IVA, que está cedido en un 50% tal y como dispone el mismo precepto en sus letras a) o e).

El producto es el aspecto clave de los tributos cedidos. Es un aspecto esencial en tanto en cuanto es igual a los ingresos de los que las comunidades autónomas disponen en función del modelo de financiación en el que se insertan esas figuras y con los que hacen efectivas sus competencias materiales. Tan importante como la autonomía en materia de regulación de los recursos de los que obtener ingresos es la capacidad de disponer de ellos para cubrir los gastos de la actividad autonómica. De hecho, la génesis de los tributos cedidos en nuestro sistema es consecuencia de dirigir ingresos a las comunidades autónomas para cubrir necesidades y darles razón de ser y fue, como se ha mostrado en la introducción, el aspecto protagonista sobre el que giró el sistema de financiación en un primer momento.

Los tributos cedidos se han convertido en la mayor fuente de ingresos de las comunidades autónomas. Lógicamente, su volumen va a depender tanto de la cantidad de figuras que se han cedido como de su regulación. En relación con esta última, esos entes territoriales, como se ha visto, pueden incidir. Pero la dinámica de la cesión no se ve alterada. Tanto el número de tributos cuya recaudación se cede como su volumen en cuanto a recaudación cedida habrán de depender del Estado, el cual abre o cierra espacios y márgenes en función de las negociaciones que se vayan realizando y los acuerdos a los que se vaya llegando. Es más, no solo dependerá de esas negociaciones, sino que también habrá de depender de las modificaciones que pueda introducir en el régimen jurídico de cada tributo cedido.<sup>18</sup>

Con lo comentado hasta ahora se evidencia que la evolución del poder tributario autonómico en función de la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal que pueda desprenderse de la regulación de la financiación autonómica viene dependiendo de la sucesión de modelos de financiación. En ellos se ha dado un peso específico clave a los tributos cedidos cuyo régimen jurídico

---

18. Un ejemplo de esta cuestión es el propio IP, que, como se conoce, quedó suspendido en su vigencia —en virtud de una bonificación— durante los ejercicios de 2009 a 2011. Según la disposición transitoria sexta de la LSFCAA, esta decisión origina la necesidad de compensar a las comunidades autónomas. En 2012 se vuelve a recuperar el tributo y, por tanto, se incorpora a la recaudación por tributos cedidos a las CC. AA.

ha ido cambiando para potenciar la capacidad de regulación autonómica. En consecuencia, atendiendo a los precedentes, el desarrollo de esos principios, si se continúa en la misma línea, dependerá de la voluntad de ceder espacios y posición negociadora que tenga el Estado. Una voluntad y posición negociadora que, como es sabido, está condicionada por los consensos y acuerdos que puedan alcanzar las diferentes representaciones políticas. En cualquier caso, desde un punto de vista jurídico no puede calificarse como inválida esta fórmula de profundizar en los principios citados a través del régimen jurídico de un recurso, sobre todo cuando las partes (las comunidades autónomas y el Estado) están de acuerdo en seguir por ese camino. En definitiva, es una forma para que la autonomía financiera que se reclama del sistema y su traspaso, la corresponsabilidad fiscal, se desarrollen dentro de un principio de coordinación, siendo los referentes básicos del art. 156 de la CE.

No obstante, el continuar profundizando en la misma línea de trabajo para formar un nuevo modelo de financiación autonómica<sup>19</sup> debería llevar, a juicio del que escribe, a reflexionar sobre una serie de cuestiones:

- a) El Estado ha de evaluar los recursos que está dispuesto a ceder so pena de perder su propia razón de ser por infrafinanciación. En materia de tributos cedidos, siempre habrá de tener en cuenta su propia realidad para conocer a qué nivel de ingresos puede renunciar y ceder, y ello va a depender del coste de las competencias materiales que ineludiblemente ha de ejercer por ser exclusivas o, en todo caso, básicas. Un tope a la capacidad de cesión estatal es la propia razón de ser del Estado.
- b) Se llega a una situación de cesión de competencias normativas que, en vez de servir para fomentar un esfuerzo fiscal por parte de las comunidades, se desnaturalizan y se convierten en instrumentos para la competitividad interterritorial y política. Puede justificarse con que es producto de la autonomía financiera y ha de asumirse esta posibilidad, pero es olvidan-

---

19. Esa parece la línea que hay que seguir a juzgar por el *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica* de 2017 cuando dice, en su página 48: "3. La Comisión no cuestiona el modelo existente de descentralización tributaria basado en los impuestos cedidos. A su entender, esta fórmula permite mantener una estructura básica común en todo el territorio para las principales figuras tributarias, lo que facilita considerablemente su gestión y reduce los costes de cumplimiento, permitiendo un margen de actuación a las Comunidades Autónomas para modular sus ingresos al alza o a la baja".

do que, según el art. 19.Dos de la LOFCA, se ha de mantener una presión fiscal efectiva global equivalente en el territorio, lo que, como mínimo, implica una fiscalidad armonizada.<sup>20</sup>

- c) Se insertan en una estructura normativa que ha de ser revisada de forma periódica para incorporar cambios en las circunstancias que rodean los entes públicos, lo que depende de la voluntad de negociación de las partes implicadas. En este sentido, si bien el sistema alcanzado en 2009 se preveía como definitivo, no se ha adaptado pacíficamente a las crisis económicas que sobrevinieron, por lo que se debió completar con otros instrumentos como, por ejemplo, el Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas.<sup>21</sup>
- d) Por su propia naturaleza, ha de llegar un punto en que la cesión de más figuras no sea posible o la apertura de nuevos espacios de regulación no sea adecuada por incrementar las diferencias entre territorios sobrepasando los instrumentos con los que se ha de buscar la coordinación que demanda el art. 156 de la CE en relación con la autonomía financiera.

Estas cuestiones constituyen una invitación a explorar otras vías por las que puede discurrir el desarrollo del sistema de financiación autonómica. Con esta justificación y con el ánimo de exponer, como se señaló al comienzo de este trabajo, el otro elemento que comparar, se inicia el siguiente apartado, dedicado al recargo autonómico.

---

20. Sobre esta cuestión, baste señalar, como ejemplo de la situación de discrepancias entre comunidades autónomas y de estas con el Estado en materia de ejercicio de competencias normativas de tributos cedidos, la aprobación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, que regula la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. Según su exposición de motivos, el tributo nace con una vocación armonizadora y con “[...] el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC. AA., especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas CC. AA. que han desfiscalizado total o parcialmente el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las CC. AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación de dicho impuesto”. Este tributo ha sido avalado en su constitucionalidad por la Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, de 7 de noviembre.

21. Vid. el art. 6 del Real Decreto-ley 17/2014, de 26 de diciembre, de medidas de sostenibilidad financiera de las comunidades autónomas y entidades locales y otras de carácter económico.

### 3. Régimen jurídico básico del recargo tributario autonómico

Sin atribuir el recurso a ningún ente en particular, para nuestro ordenamiento, el recargo tributario se prevé en el art. 58.2.d) de la LGT como una figura que formará parte, en su caso, de la deuda tributaria y que será exigible legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos. De esta regulación se extraen primeras características de esta figura:

- Se trata de un recurso que se exige legalmente. En otros términos, su exigibilidad dependerá de que su régimen jurídico esté establecido por la ley.
- No constituye una categoría tributaria diferente a las tradicionales, sino que se construye sobre elementos de un tributo previo como son su base o la cuota.
- La recaudación que produce puede adjudicarse al Estado, representado en el precepto con el término *Tesoro*, o a otro ente público.

Estos son aspectos básicos de esta figura, que habrá de manifestarse, si se hace el paralelismo con otros recargos como el extemporáneo del art. 27 de la LGT o del periodo ejecutivo del art. 28 del mismo texto legal, mediante un porcentaje aplicable a la base o la cuota de un tributo previo que ha de dar lugar a una cuota paralela, pero propia. De esta simple manera de constituirse se derivan aspectos que añadir a los anteriores:

- El presupuesto de hecho de esta figura no es, como sucede en los otros casos citados, por un incumplimiento de los términos de la obligación tributaria. Más bien habrá de compartir el presupuesto de hecho o hecho imponible de la figura tributaria que le sirve de fundamento, que, en principio, habrá de ser expresión de capacidad económica. En otras palabras, el recargo de que se trata ahora constituye una obligación tributaria principal y no una accesoría.
- Esta posibilidad de compartir hecho imponible conduce a concluir que la figura participa de la naturaleza y categoría jurídica de la exacción que le sirve de base.

- El requisito según el cual se deba construir sobre una base o una cuota da a entender que no solo ha de compartir el presupuesto de hecho, sino también el régimen jurídico que se haya establecido sobre esos elementos (por ejemplo, en cada caso, formas de cuantificación, reducciones a la base, bonificaciones a la cuota, etc.).
- Se tratará de una figura dependiente del régimen jurídico de la figura base, sin perjuicio de que tenga una estructura propia simple como es que cuente con un tipo porcentual (progresivo o proporcional) que dé lugar a una cuota al aplicarlo sobre la base o la cuota de aquella. Ahora bien, no parece que haya impedimento normativo a que se sofisticue esta estructura mediante la introducción de medidas como reducciones sobre la base para obtener una liquidable sobre la que aplicar el recargo o deducciones que den lugar a otras cuotas como la cuota líquida sobre la que establecer el tipo porcentual.

Teniendo en cuenta lo anterior, el art. 157.1.a) de la CE establece, tras mencionar los impuestos cedidos, la posibilidad de que entre los recursos de las comunidades autónomas se incluyan “recargos sobre impuestos estatales”. En consecuencia, sobre los impuestos estatales (y no otras categorías tributarias como pudieran ser tasas o contribuciones especiales) podrán ser establecidos recargos tributarios autonómicos. Las comunidades autónomas cuentan, por tanto, como recursos de naturaleza tributaria con los tributos cedidos, sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales y los mencionados recargos. La CE no añade nada más a su régimen jurídico, por lo que ha de consultarse la LOFCA con el objeto de extraer algún referente para añadir a los recopilados hasta ahora.

Según el art. 4.Uno.e) de la LOFCA, entre los recursos de las comunidades autónomas están los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado. De esta regulación no se extrae ninguna característica que añadir a lo ya dicho, pues simplemente se ha incluido el recurso entre los que cuenta la hacienda autonómica.

Es del art. 12.1 y 2 de la LOFCA del que se deducen más características para la figura en el contexto de la financiación autonómica. Para llevar a cabo un análisis del régimen jurídico, es útil transcribir el texto del precepto citado:



1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre Hidrocarburos. En el resto de Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido únicamente podrán establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen.
2. Los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración de los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos.

Considerando el primer apartado, la primera cuestión que resalta de esa regulación es que se apunta al sujeto que puede establecer esta figura. Las comunidades autónomas pueden ordenar estos recargos, lo que es corroborado con el art. 17.d) de la LOFCA cuando señala que estos entes territoriales regularán por sus órganos competentes y de acuerdo con sus estatutos el establecimiento y la modificación de los recargos sobre los tributos del Estado. Se deriva, por tanto, que el legislador orgánico admite que sean las comunidades autónomas los entes que, en virtud del poder tributario que les es reconocido *ex art. 133.2 de la CE*, regulen los recargos que estimen oportunos en el marco que se está estableciendo. Nótese que no se está atribuyendo en ningún momento al recargo el adjetivo de propio en exclusiva de las comunidades autónomas en tanto en cuanto es concebible que el Estado lo regule.<sup>22</sup> Pero nótese también que el legislador no se ha planteado que se trate de un recurso cuyo régimen jurídico o recaudación haya de cederse a la comunidad autónoma. En este sentido, las comunidades autónomas pueden crear, a semejanza de lo que ocurre con los tributos propios, un recargo cuya recaudación sea a su favor.

La segunda cuestión que se deriva de la regulación anterior es que hay una diferencia entre la base del recargo si se estima la CE o si se presta atención a la LOFCA. El art. 157.1 a) de la CE se refiere a los impuestos estatales como aquellos sobre los que puede construirse la figura. Sin embargo, los arts. 4.1.e) y 12.1 de la LOFCA hablan de tributos. La inmediata pregunta es si el legislador orgánico desarrolla o amplía la previsión constitucional, a lo que ha de

---

22. Con la distancia que hay que considerar por su génesis en el marco del sistema de financiación de los entes locales, podría hacerse un paralelismo con lo que sucede con el impuesto sobre actividades económicas y determinadas comunidades autónomas uniprovinciales como el Principado de Asturias, Cantabria, La Rioja y la Región de Murcia (vid. el art. 134 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).

responderse negativamente, poniendo de manifiesto, en realidad, una cierta deficiencia técnica. De hecho, si con el recargo tributario autonómico se va a compartir un hecho imponible de un tributo previo, se da una paradoja. El hecho imponible viable es el de un impuesto en tanto en cuanto, como se conoce, no supone una contraprestación por parte de la Administración. Sin embargo, esto no ocurre con tasas y contribuciones especiales que sí la presuponen. Estableciendo un recargo sobre semejantes figuras, se entraría a valorar si la actuación de la Administración estatal es debida a sus propias competencias y valorar si estas son exclusivas o, en todo caso, compartidas. Solo en este último supuesto podría haber un recargo, puesto que, de lo contrario, difícilmente una Administración autonómica ha de ser sujeto acreedor en un tributo como tasa o contribución especial en el que no realiza la actividad que requiere la figura, pues no es competente. Especial interés tiene esta cuestión si se focaliza en la lista de tributos susceptibles de cesión del art. 11 de la LOFCA, donde todos son impuestos, excepto la letra i), en la que se hace referencia a “tributos” sobre el juego.<sup>23</sup> En este sentido, se entraría en la cuestión anterior. Si esa categoría incorpora no solo un impuesto que grave esa actividad, sino también tasas, hay que valorar la viabilidad del recargo en supuestos en que la comunidad autónoma que lo establece no tenga competencias sobre la materia.

El tercer punto que se ha de plantear sobre el régimen jurídico que está en vigor en torno al recargo también es relativo a su base. Los impuestos sobre los que puede ser establecido son los “susceptibles de cesión” según el art. 12.1 transcrito. Esta idea conduce a que puedan ser base de recargo aquellos tributos que son potencialmente cedibles y que se pueden identificar con los que establece el art. 11 de la LOFCA. Este precepto prevé que estrictamente (pues utiliza el adjetivo “solo”) son cedibles los que se listan en sus letras a) a k).<sup>24</sup> Sin embargo, esa potencialidad a la que se ha aludido cambia a realidad

---

23. La naturaleza de estas exacciones ha planteado desde su cesión en 1980 algunos problemas. La LOFCA original hablaba, en su art. 11.Uno.f), de “Tasas y demás exacciones sobre el juego”, y mediante el art. único.5 de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, paso a denominarse “Tributos sobre el juego”.

24. a) impuesto sobre la renta de las personas físicas, con carácter parcial con límite máximo del 50 por ciento; b) impuesto sobre el patrimonio; c) impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados; d) impuesto sobre sucesiones y donaciones; e) impuesto sobre el valor añadido, con carácter parcial con límite máximo del 50 por ciento; f) los impuestos especiales de fabricación, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento de cada uno de ellos, excepto el impuesto sobre la electricidad y el impuesto sobre hidrocarbu-

en el momento en que efectivamente se ceden. Para ello se ha de dar una serie de pasos ya tratados más arriba representados por una sucesión de normas.

Pues bien, una interpretación literal de la norma llevaría a la conclusión de que el recargo tributario autonómico pierde su ámbito de aplicación en el momento en que, retomando una idea anterior, el impuesto susceptible de cesión pasa a ser efectivamente cedido. Cuando esto se produce, por tanto, y como consecuencia, no sería posible para una comunidad autónoma acudir a este recurso al carecer de base sobre la que construirse. En otros términos, podría deducirse que los recargos son factibles solo para aquellos casos en que el tributo permanece en un estado de *susceptible de cesión*, pero no ha sido *efectivamente cedido* a través de la previsión correspondiente en el estatuto de autonomía pertinente.<sup>25</sup>

Esta reflexión desde una interpretación literal de derecho positivo se puede juzgar de maximalista y, por lo tanto, dada la voluntad del legislador constitucional de que los recargos puedan ser establecidos, habría que adoptar una interpretación sistemática de los textos y, así mismo, teleológica. Si el espíritu del legislador constitucional es habilitar este recurso, no es coherente que, ese mismo legislador, en el bloque de constitucionalidad que se forma con la LOFCA, impida la viabilidad. La falta de técnica legislativa se supera con una interpretación posibilista, de forma que los tributos del art. 11, aunque estén efectivamente cedidos, puedan servir de base de un recurso autonómico como el recargo.<sup>26</sup>

---

ros; g) impuesto sobre la electricidad; h) impuesto especial sobre determinados medios de transporte; i) tributos sobre el juego; j) impuesto sobre hidrocarburos, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento para el tipo estatal general y en su totalidad para el tipo estatal especial y para el tipo autonómico, y k) impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos.

25. Lo que sería difícil, puesto que, si se toman como ejemplo los estatutos de autonomía de las comunidades de Cataluña (disposición adicional séptima), Galicia (disposición adicional primera) o Asturias (disposición adicional), todos los tributos del art. 11 de la LOFCA figuran como cedidos.

26. Así parece entenderlo el legislador cuando en la exposición de motivos de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, con la que se modifica la LOFCA aclara que la nueva formulación de los tributos susceptibles de cesión obliga a modificar el tenor del art. 12 de forma que se aclare que “[...] las Comunidades Autónomas pueden establecer recargos sobre todos los tributos susceptibles de cesión, esto es, sobre los tributos antes relacionados, con independencia de que los mismos se hayan cedido o no, efectivamente, a la Comunidad Autónoma de que se trate”.

Superado este inconveniente técnico para la imposición de recargos, todavía hay que considerar otra cuestión relacionada con esas bases sobre las que construirlos. La cesión de los tributos puede ser plena como ocurre con el IP o el ISD. Pero, en otros casos, se ha de ceñir a un porcentaje, lo que viene ocurriendo con el IRPF (cesión parcial del 50%), el IVA (cesión parcial del 50%), los impuestos especiales de fabricación (cesión parcial del 58%) o el impuesto sobre hidrocarburos (cesión parcial del 58%).

La duda en este caso es qué consecuencia tiene para el recargo esta cesión parcial. Si se toma, dada la importancia de la figura, el IRPF como referencia, surge la pregunta de si el recargo se puede establecer sobre el impuesto entendido como un todo y por su carácter de figura susceptible de cesión o, en cambio, si la figura estudiada ha de ceñirse únicamente a la porción que se puede ceder, la cual, naturalmente, habría de estar identificada en una base o una cuota. Obviamente, esta cuestión puede tener dos soluciones para el intérprete. La primera es que el impuesto es susceptible de cesión como figura y que no ha de haber restricción derivada del límite cuantitativo del rendimiento que se cede a la comunidad autónoma. De hecho, este límite es un factor de carácter circunstancial que, como se conoce, puede ser cambiado según evolucione el modelo de financiación. En este sentido, no habría de trasladarse ningún tipo de cambio en la cuantía cedida en el rendimiento recaudatorio que pudiera producir un hipotético recargo. La segunda respuesta lógica es que el recargo sí que ha de ceñirse a la base que implica la porción cedida, por lo que no puede aspirarse a establecerlo sobre la figura susceptible de cesión considerada en su totalidad.

Esta segunda posibilidad es la que encaja mejor en el ordenamiento desde un punto de vista del derecho positivo. En virtud del art. 157.3 de la CE, una ley orgánica es la que puede regular el ejercicio de las competencias financieras que regula el apartado 1 del mismo artículo. Como se conoce, esa norma la encarna la actual LOFCA, con la que se hace, con más o menos fortuna, la coordinación que limita la autonomía financiera contemplada en el art. 156 de la CE. Si se añaden a esos preceptos los arts. 11 y 12 de la LOFCA, se deriva que, si bien los recargos pueden establecerse sobre impuestos susceptibles de cesión, en el caso de los cedibles parcialmente, habrá de considerarse únicamente esa parte como la base de un posible recargo. Las otras porciones del impuesto no están pensadas para ser cedibles y, por ende, no están dentro del grupo de elementos susceptibles de cesión.

Del concepto “susceptibles de cesión” que se recoge en el primer apartado del art. 12 de la LOFCA se han derivado las cuestiones anteriores de importancia para la viabilidad de la figura estudiada. Pero el precepto también impone límites expresos al establecimiento del recurso en tributos que tiene aquella categoría. Por un lado, excluye el impuesto sobre hidrocarburos y, por otro lado, no permite un recargo sobre impuestos especiales o el IVA mientras no haya competencias normativas en materia de tipos de gravamen. De estos límites se extraen más reflexiones que ponen en evidencia, tras lo ya visto, como de complejo es el régimen jurídico del recargo.

En primer término, se ha excluido el recargo de uno de los tributos susceptibles de cesión como es el de hidrocarburos. Sobre esta figura, hay que dar algún apunte. Contó con un tipo impositivo autonómico desde 2013 (art. 53 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales), lo que justificaba apartarla del recargo autonómico, lo cual se reflejó en la modificación del art. 12.1 de la LOFCA del año 2012 y que entra en vigor en 2013 hasta nuestros días. Ese tipo impositivo se derogó en 2018 (art. 82.2.1 de la Ley 6/2018, de 3 de julio), siendo cedible a las comunidades autónomas el 58% para el tipo estatal general y la totalidad del tipo estatal especial. Estos cambios, dado que el texto del art. 12.1 de la LOFCA no ha sido modificado, no alteran la limitación que se comenta.

La segunda reflexión es una derivada de la anterior en tanto en cuanto sobre determinados tributos susceptibles de cesión solo se establecerán recargos si las comunidades autónomas cuentan con competencias normativas en materia de tipos. Si esto se añade a que, en virtud también de competencias normativas, sobre otros tributos como el IRPF o el IP las comunidades autónomas pueden establecer tipos impositivos, ¿cómo se combina esta posibilidad con el establecimiento de recargos? En otros términos, ¿tiene algún sentido o diferencia que una comunidad autónoma pueda establecer un recargo sobre un tributo sobre el cual, además, puede incidir en una parte decisiva del gravamen que significa: el tipo impositivo? La entidad puede conseguir un nivel de recaudación determinado con la regulación de sus propios tipos en el tributo susceptible de cesión determinado, lo que retira toda utilidad de establecer un recargo.<sup>27</sup> Sobre todo, en el caso de aquellos tributos cuya competencia

---

27. López y Ruiz de Velasco son contundentes en este punto, pues entienden que el recargo es víctima del sistema de financiación basado en tributos cedidos. El motivo es que carece de sentido si las comunidades autónomas pueden regular tipos impositivos en la mayoría de

normativa sobre tipos no tiene límite máximo específico (por ejemplo, el IP, el ISD o el ITP). El motivo para establecer un recargo estaría, en todo caso, en el supuesto de que la comunidad autónoma obtenga con él recaudación añadida a la máxima que ya recibe del tributo cedido.

Por lo que hace al segundo apartado del art. 12 de la LOFCA, se ve que los dos límites que implica no han variado desde 1980. El primero es que el recargo no puede configurarse de forma que minore los ingresos del Estado. Esta prohibición no es tanto para las comunidades autónomas como para el propio Estado. La razón es que esas no tienen competencia para incidir, regulando deducciones del recargo, en el régimen jurídico de los tributos susceptibles de cesión si de ellos el Estado obtiene ingresos.

El segundo límite del art. 12 es de carácter más abstracto y de difícil comprensión, dado que ¿cómo puede desvirtuarse la naturaleza o la estructura del tributo que es base de un recargo? ¿Está pensando el legislador en que un tributo directo pase a ser indirecto en virtud del recargo o de impuesto a tasa o que lo que es la estructura básica de un tributo variable, constituida por la fórmula de base multiplicada por tipo es igual a cuota, se altere? El establecimiento de un recargo se rodea de unas precauciones como las señaladas que sobreestiman sus capacidades en tanto en cuanto su estructura básica es la de un tipo impositivo sobre algo previamente construido como puede ser la base imponible o la cuota de un impuesto susceptible de cesión, lo que no puede suponer el efecto pernicioso que se prohíbe.

La síntesis de lo comentado sobre la regulación del recargo es que el legislador no se ha ocupado de forma extensa en regular este recurso: solo ha establecido su base y algunos límites. En relación con ambos puntos, se presentan problemas técnicos de dos índoles. El primero, concretar sobre qué tributos estatales cabe establecerlo y cómo cuando los tributos son parcialmente cedidos. También, concretar sus límites de forma más clara. El segundo, qué

---

los tributos cedidos, lo que, además, no implica un rechazo ciudadano al uso de la palabra *recargo*. López, “Los recargos autonómicos sobre impuestos estatales”, 491, y Ruiz de Velasco, “La recuperación del recargo como instrumento de financiación autonómica”, 470. En la misma línea, Calvo, cuando señala que “La atribución de un poder normativo limitado sobre los impuestos susceptibles de cesión reduce además en la práctica la necesidad de establecer recargos”, en “El papel de los recargos sobre impuestos estatales en la financiación de las comunidades autónomas”, 105.

papel ha de jugar el recurso frente a tributos cedidos sobre los que pueden regularse tipos impositivos. La causa de que haya estas incógnitas sin resolver normativamente<sup>28</sup> sobre el recurso tributario autonómico que constituyen los recargos bien puede ser una realidad: las comunidades autónomas no han mostrado interés en el recurso con un uso importante de esta figura en todo este tiempo.<sup>29</sup>

Pero los actuales problemas regulatorios del recurso no desdibujan sus potenciales efectos en la configuración del régimen de financiación autonómico en cuanto a autonomía y corresponsabilidad. Siguiendo el guion inicial, el objeto del apartado siguiente es comparar a estos efectos el régimen jurídico del recurso utilizado, el tributo cedido, con el régimen del recurso utilizable, el recargo.

#### **4. Contraste de recargos y tributos cedidos desde la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal**

Una vez se ha descrito el régimen jurídico de los tributos cedidos y de los recargos, ahora se contrastan para determinar su aporte a dos objetivos del sistema de financiación autonómica. Por un lado, el principio de autonomía financiera entendido como la capacidad de las comunidades para regular de acuerdo con sus opciones el régimen jurídico de su financiación,<sup>30</sup> focalizando en uno de sus aspectos: el ingreso a través de tributos cedidos y recargos. Por

---

28. Lasarte y Calero dieron noticia en su artículo “El recargo en el Impuesto sobre la Renta de la Comunidad de Madrid”, 387-427, de un anteproyecto de ley reguladora de los recargos sobre los impuestos del Estado a favor de las comunidades autónomas con el que se pretendía completar el régimen jurídico del recurso.

29. Es tradicional en este tema citar un intento de establecer el recargo por parte de la Comunidad de Madrid a través de la Ley 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad de Madrid. Su vigencia fue suspendida con la Ley 4/1985, de 18 de abril, y finalmente fue derogado, tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, que lo consideró acorde con la Constitución, por la Ley 10/1990, de 4 de diciembre.

30. Este significado se extrae de pronunciamientos del Tribunal Constitucional como, por ejemplo, la Sentencia 65/2020, de 18 de junio, fundamento jurídico 4º, cuando indica que la autonomía financiera en el ingreso es “[...] la capacidad de las comunidades autónomas para establecer y exigir sus propios tributos (art. 133.2 CE) [...]” o la más antigua Sentencia 179/1989, de 12 de noviembre, donde el Tribunal, en el fundamento jurídico 2º, afirma que la autonomía financiera supone para las comunidades “[...] la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones”.

otro lado, la corresponsabilidad fiscal entendida como la capacidad de asumir las consecuencias derivadas de las decisiones que se adoptan cuando se ejerce el poder tributario autónomamente. La comparativa se realiza en tres espacios de ese poder: el establecimiento de la figura, la regulación y realización de tareas de aplicación y la recaudación.

Por lo que hace al tributo cedido, ya se ha visto que, a lo largo de estos años, el recurso evoluciona de *transferencia a tributo compartido* para mejorar cotas de autonomía y corresponsabilidad fiscal. La consecución de efectividad de estos objetivos ha ido en continua progresión y en función de ámbitos que el propio Estado ha delimitado en virtud de los sucesivos modelos de financiación pactados. Pero, en cualquier caso, este tributo es, en última instancia, de titularidad estatal y, por tanto, está y es condicionado por el ejercicio del poder tributario del Estado. Tanto el número y la calidad de los tributos cedidos como las competencias normativas habilitadas son elementos sujetos a evolución en función de cada modificación del modelo. La financiación autonómica, entendida como instrumento para cubrir gastos de competencias materiales que ha de estar cruzada por el principio de autonomía financiera, no deja de ser, por lo que hace a un eje del sistema como son los recursos tributarios autonómicos, dependiente del Estado. Este desarrollará espacios de autonomía y corresponsabilidad en función de los consensos a los que llegue con las comunidades autónomas en virtud de su capacidad negociadora en los órganos de coordinación territorial que se habiliten<sup>31</sup> (vid. el Consejo de Política Fiscal y Financiera del art. 3 de la LOFCA).

No ocurre lo mismo con el recargo, pues su titular para establecerlo y regularlo es la propia comunidad autónoma y de sus opciones habrá de depender su estructura, que puede ser simple (un porcentaje sobre una base o una cuota) o compleja (añadiendo reducciones o deducciones). No presenta, además, la complejidad legislativa que tiene el tributo cedido antes referida para pasar de ser susceptible de cesión a plenamente cedido.

---

31. Sobre esta cuestión, hay voces en la doctrina que consideran que las competencias normativas no son el camino que transitar para incidir en la efectividad de esos principios. Sánchez ha indicado: “[...] no creemos que los problemas de corresponsabilidad fiscal se solucionen por la vía de la cesión de más competencias normativas sino, más bien, a partir de la armonización y reordenación de las mismas junto al uso eficaz y eficiente de la capacidad tributaria normativa”. Sánchez, “Reflexiones acerca de las propuestas de reforma de la financiación autonómica”, 72.



Si bien depende de las opciones que se adopten desde un principio de coordinación *ex art.* 156 de la CE, que pueden ir de más posibilista (como sucedía con el art. 12.1 de la LOFCA original, que lo preveía sobre impuestos cedidos y no cedidos que graven la renta o el patrimonio de personas físicas con domicilio fiscal en el territorio autonómico) a más restrictiva (como sucede con el precepto vigente), el recargo da la oportunidad de alcanzar cualquier tributo del sistema tributario estatal. Esto permite reproducir en cada territorio un sistema tributario básico semejante al del Estado sin incurrir en la prohibición del art. 6.Dos de la LOFCA, pero de titularidad autonómica. Esta posibilidad cambia la calidad de la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal actuales. Las comunidades autónomas podrían establecer los gravámenes en forma de recargo de acuerdo con sus intereses y con el nivel de presión fiscal que considerasen, sin atender a más condiciones estatales que hacer efectivo un principio de coordinación. Practicarían así una autonomía financiera derivada de forma inmediata desde el bloque de constitucionalidad y no desde espacios cedidos por el Estado en su propio sistema tributario.<sup>32</sup> Así mismo, se transparentaría con mayor claridad hacia el contribuyente el ejercicio del poder tributario autonómico, debiendo asumir el ente ejerciente las consecuencias de sus acciones, tal y como demanda un principio de corresponsabilidad fiscal.<sup>33</sup> En este sentido, hay que remarcar que las acciones adoptadas no estarían excusadas por la calidad del ámbito de actuación cedido desde el Estado, sino que serían plenamente propias.<sup>34</sup>

---

32. Sobre esta cuestión, López indica que los principios de autonomía y responsabilidad financiera derivan de ingresos propios autonómicos en sentido económico. Estos se identifican, lo que sucede con el recargo, con aquellos sobre los que se puede regular el tipo de gravamen. López, “Sugerencias para una reforma de la regulación constitucional de la financiación autonómica”, 10.

33. Según Espasa, el grado de autonomía en los ingresos propios es un buen indicador del grado de responsabilidad que asume un gobierno ante sus electores y, al tiempo, el pago de impuestos a gobiernos subcentrales genera un incentivo a los ciudadanos para supervisar su actuación. Espasa, “La financiación autonómica”, 2.

34. Hierro et al. recuerdan a Bosch (“Descentralización y corresponsabilidad fiscal”) y su clasificación de los recursos en función de cuál es más adecuado para expresar la corresponsabilidad fiscal. En esa clasificación, los tributos propios y los recargos son los recursos sobre los que mayor capacidad de decisión tienen las CC. AA. De ello se extrae que la corresponsabilidad fiscal viene definida por la participación de esos recursos en la financiación total de los presupuestos autonómicos. En consecuencia, “[...] bastaría incrementar el peso de las fuentes que aportan una mayor corresponsabilidad, para que el sistema de financiación en su conjunto obtuviese una mayor corresponsabilidad fiscal”. Hierro et al., “El papel de los tributos cedidos en la financiación autonómica”, 3084.

Si se centra la atención en el ejercicio de competencias en materia de aplicación de los tributos, no hay grandes diferencias entre las figuras contrastadas. Los recargos serían objeto de gestión —en sentido amplio— de la misma forma que lo son los tributos cedidos. Las comunidades autónomas gestionarían su recurso regulando este aspecto de acuerdo con sus competencias. Sin embargo, en aras de la sencillez para el contribuyente, habría que apostar por la gestión coordinada entre administraciones, creando órganos integrados con los que procurar la eficiencia y la simplicidad en las diferentes funciones.

Por lo que hace a la recaudación, el tributo cedido y el recargo coinciden en este aspecto. El montante producido por ambas figuras es de titularidad autonómica, si bien su cuantía es menos dependiente en el recargo (pues la comunidad autónoma puede regular su tipo impositivo) que en el tributo cedido (pues la comunidad autónoma depende de los espacios que brinde el Estado, si bien pueden ser plenos como sucede en el IP).

De acuerdo con lo dicho, si el establecimiento del recargo depende de la comunidad autónoma, lo que redonda en su autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal; si la aplicación puede hacerse separada o juntamente con el tributo base y si la recaudación es de la comunidad autónoma que lo establece, se obtiene que el recurso es una figura de naturaleza tributaria que reúne condiciones para cumplir con los mismos cometidos que se han asociado al tributo cedido. Pero con una diferencia: las características de aquel dependen de las propias opciones autonómicas, y no vienen condicionadas en los mismos términos que las de los tributos cedidos, que, como se ha visto, dependen de la disciplina que establece el Estado. La autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal que se ponen en práctica con el recargo tributario derivan inmediatamente del bloque constitucional, solo condicionadas por un principio de coordinación y de solidaridad que, en ningún caso, podrán desnaturalizar su esencia.

Se trata de una diferencia sutil, pero importante. La autonomía financiera obtenida mediante los tributos cedidos está marcada por la acción del Estado a través de las competencias normativas. La autonomía financiera practicable mediante los recargos estaría marcada por las decisiones de las propias comunidades autónomas. Nótese además que, en el primer caso, el Estado no está ejerciendo un principio de coordinación limitativo de autonomía, sino que marca la línea de desarrollo de este concepto. Tanto es así que podría retroceder en lo conseguido hasta ahora. En cambio, con el recargo, se vería

en la tarea de establecer un marco de coordinación para evitar la dispersión regulatoria de las comunidades autónomas a la hora de establecer el recargo, sin posibilidad de eliminar la capacidad regulatoria sobre él.

Habiendo mostrado cómo la financiación autonómica tiene en el recargo una vía de desarrollo que permite alcanzar y superar objetivos obtenidos con los tributos cedidos, es momento de añadir alguna reflexión.

## **5. Reflexión final y propuesta: el recargo como instrumento sobre el que construir un sistema de financiación autonómico**

Como ya se ha apuntado, la financiación de las comunidades autónomas es, desde sus inicios, un factor que ha tensionado el “Estado de las autonomías”. La tirantez es consecuencia, básicamente, de perseguir unos objetivos que van desde la suficiencia de los recursos para garantizar la financiación de un determinado nivel básico (cuya concreción no deja de ser política) de servicios públicos representativos del Estado social (educación, sanidad o dependencia) hasta la autonomía financiera a la hora de disponer de esos recursos, pasando por la corresponsabilidad fiscal como criterio de transparencia hacia el ciudadano. Todo ello, desarrollado en un marco jurídico basado en un principio de coordinación con la hacienda general por el que se ha encargado velar al Estado y sin olvidar, además, un principio de solidaridad, pues así lo establece el art. 156 de la CE.

Su estructuración se ha hecho con la sucesión de modelos de financiación basados en acuerdos económicos y políticos hasta llegar al vigente, que se consideró definitivo y que, sin embargo, está cuestionado.<sup>35</sup> Esta forma de

---

35. Tensiones de diverso tipo cuestionan el modelo de financiación actual. Estas van desde aspiraciones nacionalistas que lo consideran ineficiente para garantizar un desarrollo acorde con las posibilidades económicas del territorio que aspira a la autodeterminación hasta centralistas que denuncian la desigualdad que introduce por la competencia fiscal en la que han entrado las comunidades autónomas en materia de beneficios fiscales. Tampoco se ha de olvidar la crítica desde la sociedad misma en tanto en cuanto hay descontento en la calidad de los servicios públicos prestados, como es el caso de la sanidad, la justicia o la educación. Sobre estos y otros factores de tensión, puede verse Hinojosa, “La evolución del modelo de financiación autonómica en España”.

organizar la financiación ha permitido adaptarla a las necesidades que han ido surgiendo, pero siempre condicionado todo por las relaciones entre las comunidades autónomas y el Estado o, quizá más evidente, por las mayorías políticas que en unos y otros parlamentos se hayan dado y su capacidad o posibilidades de pacto.<sup>36</sup> En cualquier caso, con esta metodología, a estas alturas del desarrollo del Estado autonómico no se ha acordado de forma estable el significado de elementos basilares de la financiación, pues ¿qué ha de entenderse por autonomía financiera, por cuanto, con cada acuerdo de financiación, se pretende aumentar su grado?, ¿no tiene límite potenciarla mediante un recurso de titularidad estatal?, ¿no sería más adecuado abrir espacio para el desarrollo de recursos propios autonómicos?, ¿qué ha de entenderse por solidaridad?, ¿una justificación para obtener de forma ordinaria o extraordinaria recursos?, ¿tiene algún límite?, ¿qué ha de entenderse por suficiencia?, ¿los ingresos condicionan el nivel de gasto o un nivel de gasto previamente fijado ha de ser alcanzado allegando los recursos que sean necesarios?, ¿se tiene en cuenta que todo depende finalmente de la situación económica del contribuyente del que se obtienen los ingresos? o ¿percibe el ciudadano realmente la corresponsabilidad fiscal en su situación tributaria?, ¿qué medios son los mejores para ello? En fin, todas esas preguntas y otras que, seguramente, no se han contenido en estas líneas pretenden ser respondidas cada vez que se gesta un modelo de financiación, pero la respuesta suele ser válida de forma contemporánea a ese modelo, sin que haya garantía de que vaya a ser estable en el tiempo. De hecho, mientras se considere la financiación como una *moneda de cambio* más en el juego político, difícilmente va a conseguir la estabilidad deseada.

La alternativa podría ser trabajar hacia la consolidación de un *sistema* de financiación que, sin perjuicio de adaptaciones circunstanciales, permitiese dotar de estabilidad básica la financiación en sus pilares: la tributación y la contribución de los territorios al desarrollo equilibrado. En relación con el

---

36. Bosch, Vilalta y Lago entienden, precisamente, que uno de los problemas del sistema de financiación son aspectos de carácter institucional y consideran que “Se trata de elementos esenciales que se dan en cualquier modelo de los países federales analizados y que deben asegurar el buen funcionamiento del proceso de toma de decisiones. Nos referimos a la transparencia, la coordinación y la lealtad institucional. El incumplimiento de estos principios es quizás la gran asignatura del modelo de descentralización español”. Bosch et al., “Escenarios para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en España”, 256-257.

primero, los tributos propios, los cedidos y los recargos son los instrumentos para considerar.

Por lo que hace al recargo autonómico, sobre el que no se ha prestado atención<sup>37</sup> en todo este tiempo, podría jugar un papel importante en ese sistema. Sin perjuicio de admitir que son necesarios estudios de carácter económico para agotar un análisis de lo que el recurso ofrece, sí que es posible considerarlo como opción jurídica que contribuya a que un sistema de financiación pueda dar respuesta estable a alguna de las preguntas anteriores, como es el caso de la autonomía financiera o la corresponsabilidad.

Pudiera considerarse un ejercicio de ciencia ficción jurídica pensar que el Estado mantuviera un sistema tributario de manera que fuera básico y homogéneo para todo el territorio y contribuyente,<sup>38</sup> ocupando las diferentes manifestaciones de capacidad económica con diversos hechos imposables. El gravamen a través de estas figuras no habría de ser agotando el económicamente aconsejable, sino que habría de abstenerse de llegar a ese nivel. El espacio de gravamen viable no utilizado podría ser ocupado por los tipos impositivos que conforman los recargos autonómicos. Esto daría lugar a un efectivo reparto del gravamen posible sobre manifestaciones de capacidad económica en el que las comunidades autónomas ejercen plenamente su poder tributario sin condicionamiento estatal. De esta forma se pasaría de una cesión de materia gravable a una filosofía de compartir las capacidades económicas existentes.

Un ejemplo didáctico sería que el tramo autonómico actual sobre el IRPF pasase a ser un verdadero recargo sobre la base imponible del impuesto diseñada por el Estado, que, de acuerdo con lo dicho, mantendría su tramo. Desde un punto de vista jurídico, se pasa de ceder un tramo que es del Estado, y no renuncia a ello (pues es su titular), a que la comunidad autónoma que sea ocupe, por sus propios medios y siguiendo sus propias opciones de acuerdo con su autonomía, un espacio regulatorio mediante un recurso que le ha de proporcionar ingresos propios. Lógicamente, ingresos propios y no cedidos por los que se tiene que responsabilizar ante la ciudadanía, tanto por lo que

---

37. De hecho, en el *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica* de julio de 2017 no se hace ninguna reflexión sobre este recurso.

38. No obstante, es evidente que la pervivencia de los sistemas de concierto y convenio del País Vasco y de Navarra no permitiría que esa homogeneización básica fuera completa.

se refiere a la presión fiscal que ejerce para obtenerlos como por el uso que de ellos pueda hacer.

Esta propuesta, no obstante, requeriría cambios de la actual regulación que hace el art. 12 de la LOFCA sobre el recurso autonómico. En primer término, habría que precisar el grupo de tributos sobre el que pueden establecerse los recargos que podrían seguir siendo los tributos actualmente cedidos. Dicho esto, no se interprete que se aboga por la sustitución completa de los tributos cedidos por recargos autonómicos sobre tributos estatales. Es obvio que se pueden combinar ambas posibilidades de financiación autonómica de manera que, por ejemplo, el recargo sea sobre los tributos directos que son fácilmente territorializables y como cedidos se mantengan los tributos indirectos conjurando la posibilidad de que el recargo pueda tener efectos extraterritoriales no deseados a la luz del art. 157.2 de la CE.

En segundo lugar, los límites que se han mantenido durante todo este tiempo relativos a prohibir la minoración de los ingresos del Estado o desvirtuar la naturaleza o estructura de los tributos base habrían de modificarse. Este último, por su carácter arcano, debería simplificarse o, si no es posible, derogarse. El primero, en cambio, podría merecer una consideración, dado lo dicho anteriormente. Puede entenderse que la alternativa aquí expuesta que implica que el Estado no grave plenamente capacidades económicas y, con ello, pierda recaudación, habría de proibirse, dado que hay una prohibición tradicional de que ese ente no minore sus ingresos por establecer un recargo. Es evidente que una derogación del límite puede resolver el impedimento y el problema.

No obstante, su mantenimiento se antoja inocuo en tanto en cuanto la alternativa expuesta no ha de suponer una minoración de ingresos estatales. El recargo que ocupa el espacio que el Estado habilita no habrá de suponer una disminución de ingresos del Estado mayor de la que implica la actual cesión de recaudación a las comunidades autónomas por cada tributo. No hay necesidad de configurar el recargo como una partida deducible dentro del tributo recargado, ya que el Estado disminuye la presión fiscal del tributo del que es titular de acuerdo con sus propias opciones y creando margen a ocupar por la comunidad autónoma. Así mismo, no hay que perder de vista que la disminución de ingresos a la que se alude habrá de verse compensada también por la disminución de la obligación de transferir recursos por diferentes vías a las propias comunidades autónomas.

En síntesis, el recargo tributario autonómico puede ser el instrumento mediante el cual se consigan dos efectos en un sistema de financiación. Por un lado, mejorar la calidad de la autonomía financiera, pues las comunidades autónomas ejercerían su poder tributario de forma no dependiente de los límites establecidos por el Estado con la cesión de figuras de las que es titular: ejercerían su autonomía con recursos propios. Por otro lado, la sincronía que mantiene este principio con el de corresponsabilidad fiscal implica también la mejora de su efectividad en tanto en cuanto la comunidad autónoma habrá de transparentar hacia el ciudadano una acción totalmente propia y no excusable con argumentos que den a entender que lo ejercido o no ejercido es por los condicionantes procedentes de normativa estatal o de capacidad de negociación. Finalmente, el principio de suficiencia también puede mejorar en tanto en cuanto completar los ingresos transferidos desde el Estado por conceptos como la solidaridad interterritorial o la propia suficiencia dependerá del ejercicio autónomo de establecer recargos con los que se mejoren los números de la recaudación y, por ende, las posibilidades de financiación de servicios públicos.

Desde estas páginas se ha pretendido hacer una modesta aportación al debate sobre la financiación autonómica en el entendido de que no se están contemplando todas las opciones para pasar de una metodología de sucesión de modelos de financiación a un sistema de financiación con estabilidad estructural en sus principios. El contenido de estos está dependiendo en cada momento de qué modelo se está creando, en vez de ser los que marcan cómo ha de ser regulada la financiación autonómica.

Para este cambio de paradigma, confirmando la hipótesis de partida, la figura del recargo tributario autonómico es útil y viable desde un punto de vista jurídico. Mejorando la regulación actual, con él es posible duplicar para las comunidades autónomas el sistema tributario estatal, de manera que se mantenga de forma armonizada la posición básica del contribuyente y se especialice o singularice según el territorio en el que reside. Permite superar los límites que presentan los tributos cedidos en materia de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal. Los dos principios tendrían un perfil y una calidad distintos al relacionarlos directamente con las posibilidades de ejercer poder tributario. Por un lado, el recargo dependería del ejercicio autónomo de esa capacidad sin más condición que el principio de coordinación y solidaridad. Por otro lado, las opciones adoptadas sobre él serían transparentes

para la ciudadanía, pues conocería qué entidad está gravando su capacidad económica y con qué nivel.

En opinión del que escribe, el recargo tributario autonómico es una pieza importante para construir un futuro sistema de financiación autonómico. Se ha desestimado precipitadamente no por razones jurídicas o económicas, sino políticas. Estas han estado basadas más en la posible impopularidad de su denominación que en argumentos de otro tipo. Sin embargo, con ese recurso se puede superar la metodología de la sucesión de modelos de financiación, acercándose a una estructura cuya evolución no dependa tanto de circunstancias políticas y mayorías en un momento dado como de las opciones que, conforme a derecho, tienen los entes territoriales que en el sistema participan y del que, no se olvide, es destinataria directa la ciudadanía que los sustenta.

## Bibliografía

- Bosch, Núria. “Descentralización y corresponsabilidad fiscal. Un test para los gobiernos subcentrales españoles”. *Hacienda Pública Española*, monografía 1 (1992): 105-112.
- Bosch, Núria, Maite Vilalta, y Ignacio Lago. “Escenarios para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en España: entre los principios técnicos y las preferencias políticas”. *Revista de Estudios Políticos* 197 (2022): 233-259.
- Calvo Vérguez, Juan. “La modificación de la competencia normativa de las CC. AA. sobre los impuestos cedidos. Tras el largo camino recorrido ¿volvemos a la ‘casilla de salida’?”. *Quincena Fiscal* 6 (2021): 9-17.
- . “El papel de los recargos sobre los impuestos estatales en la financiación de las comunidades autónomas: ¿una vía olvidada?”. *Nueva Fiscalidad* 8 (2006): 63-110.
- Espasa, Marta. *La financiación autonómica: una historia interminable*. Mqite Working Paper Series WP # 15-02, 2014. <https://web.ua.es/es/dmcte/documentos/qmetwp1502.pdf>.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. *Curso de Derecho financiero español*. 17.<sup>a</sup> ed. Madrid: Marcial Pons, 1995.
- García Carretero, Belén. “La inconstitucionalidad de la modificación del mínimo personal y familiar del IRPF a las rentas más bajas efectuada por 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”. *Nueva Fiscalidad* 4 (2021): 251-261.



- García-Ovies Sarandeses, Isabel. “El sistema de financiación autonómica (Algunas reflexiones en torno a su ordenación jurídica)”. En Juan López Martínez, y José Manuel Pérez Lara, dirs., *La reforma de la financiación territorial*, 63-80. Valencia: Tirant lo Blanch, 2017.
- Guerrero Vázquez, Pablo. “Más allá de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas: implicaciones constitucionales en el diseño del sistema de financiación subcentral”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 126 (2022): 189-219.
- Hierro Recio, Luis A., David Patiño Rodríguez, Pedro Atienza Montero, y Rosario Gómez-Álvarez Díaz. “El papel de los tributos cedidos en la financiación autonómica. Tres cuestiones para el debate”. En Marta Villar Ezcurra, coord., *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. 3, 3081-3098. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008.
- Hinojosa Torralvo, Juan José. “La evolución del modelo de financiación autonómica en España. Evaluación y perspectivas”. *Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa* 22, n.º extraordinario - febrero (2020): 73-94.
- Lasarte Álvarez, Javier, y Juan Calero. “El recargo en el Impuesto sobre la Renta de la Comunidad de Madrid”. *Hacienda Pública Española* 99 (1986): 387-427.
- López Laborda, Julio. “Sugerencias para una reforma de la regulación constitucional de la financiación autonómica”. *Fedea Policy Papers* 2 (2014): 1-17.
- López Martínez, Juan. “La necesaria construcción de un auténtico sistema de financiación de los Entes Territoriales en el Reino de España”. En Juan López Martínez, y José Manuel Pérez Lara, dirs., *La reforma de la financiación territorial*, 26-61. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2017.
- . “Los recargos autonómicos sobre impuestos estatales. Un instrumento del sistema víctima del modelo de financiación”. En Juan Arrieta Martínez de Pisón, Juan Zornoza Pérez, Félix Alberto Vega Borrego, y Juan Ramallo Massanet, dirs., *La distribución del poder financiero en España*, 475-494. Madrid: Marcial Pons, 2014).
- Menéndez Moreno, Alejandro. “¿Qué fue de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas?”. *Quincena Fiscal* 9 (2023).
- Ministerio de Hacienda y Función Pública. *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica*, 2017. [https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/informe\\_final\\_comisi%C3%B3n\\_reforma\\_sfa.pdf](https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf).
- . *Libro electrónico sobre tributación autonómica de 2023*. 2023. <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-Autonomica-2023.aspx>.
- Muñoz Machado, Santiago. *Derecho público de las Comunidades Autónomas*. Tomos I y II. Madrid: Civitas, 1982.
- Ruiz de Velasco Punín, Carlota. “La recuperación del recargo como instrumento de financiación autonómica”. En Juan López Martínez, y José Manuel Pérez Lara, eds., *La reforma de la financiación territorial*, 456-472. Valencia: Tirant lo Blanch, 2017.

Sánchez López, Marta Esther. “Reflexiones acerca de las propuestas de reforma de la financiación autonómica (especial referencia a los tributos cedidos)”. *Quincena Fiscal* 9 (2019): 43-72.