Propuesta de definición y garantía del principio de lealtad institucional en la dinámica del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas

Jesús Ramos Prieto (IP)
Mónica Arribas León
Montserrat Hermosín Álvarez
José Manuel Macarro Osuna (Coord.)
José Miguel Martín Rodríguez (Coord.)
María José Trigueros Martín

IEHPA
F.P.A. INSTITUTO DE ESTUDIOS SOBRE LA HACIENDA PÚBLICA DE ANDALUCÍA, M.P.

Junta de Andalucía
Consejería de Hacienda y Financiación Europea

trabajo de investigación

Propuesta de definición y garantía del principio de lealtad institucional en la dinámica del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas

Jesús Ramos Prieto (Investigador Principal)
Mónica Arribas León
Montserrat Hermosín Álvarez
José Manuel Macarro Osuna (Coordinador)
José Miguel Martín Rodríguez (Coordinador)
María José Trigueros Martín

Departamento de Derecho Público, Área de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.

Este trabajo de investigación ha sido financiado por la Consejería de Hacienda y Financiación Europea de la Junta de Andalucía, a través de una subvención nominativa prevista en la Ley 3/2020, de 28 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2021.

Edita:
Fundación Pública Andaluza Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía, Medio Propio
Fundación IEHPA

© De la publicación: IEHPA
www.iehpa.es
ISBN: 978-84-09-38097-8

Diseño y maquetación: Lumen Gráfica SL

ÍNDICE

CAPÍTULO PRIMERO. La construcción del principio de lealtad institucional en el ordenamiento jurídico español. 7

1. Introducción. 9
2. Marco normativo sobre lealtad institucional 10
3. Construcción jurisprudencial 17
4. La doctrina científica española y el principio de lealtad institucional. 26
5. Conclusiones 29

CAPÍTULO SEGUNDO. Evaluación de la aplicación y efectividad del principio de lealtad institucional en el actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (2009-2021) 31

1. Introducción. 33
2. Antecedentes: alcance y aplicación del Principio de Lealtad Institucional en el Sistema de Financiación Autonómica del período 2002-2008 34
3. Alcance y aplicación del principio de lealtad institucional en el sistema de financiación autonómica vigente desde 2009 47
4. Análisis de actuaciones legislativas concretas, adoptadas por el estado o las Comunidades Autónomas, desde la perspectiva del principio de lealtad institucional 62
5. Conclusión general 104

ANEXO 106

CAPÍTULO TERCERO. Reconstrucción del principio y propuesta de protocolo de aplicación al sistema de financiación autonómica 109

1. El necesario desarrollo conceptual del principio de lealtad institucional 111
2. Propuesta de un mecanismo que permita aplicar de manera directa el principio de lealtad institucional en la financiación de las comunidades autónomas 118
3. Desarrollo de un ejemplo de aplicación del protocolo de lealtad institucional propuesto sobre la base de diferentes medidas 133

Bibliografía 139

Anexo jurisprudencial 145

CAPÍTULO PRIMERO

La construcción del principio de lealtad institucional en el ordenamiento jurídico español

Mónica Arribas León
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

María José Trigueros Martín
Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario

1. Introducción

El presente capítulo aborda el análisis de la construcción y concepción del principio de lealtad institucional en nuestro ordenamiento jurídico desde la promulgación de la Constitución hasta el día de hoy, con especial consideración a los hitos que han impulsado su desarrollo.

Para ello partiremos del marco normativo sobre lealtad institucional, examinaremos los pronunciamientos jurisprudenciales que lo han tomado en consideración y, por último, haremos un breve repaso de la doctrina científica que lo ha tratado. Cerraremos nuestro trabajo extrayendo las oportunas conclusiones.

2. Marco normativo sobre lealtad institucional

La intención de este apartado es hacer una relación de las normas jurídicas que recogen el principio de lealtad institucional, diferenciando a tales efectos los tres planos legislativos básicos para esta investigación: europeo, estatal y autonómico.

2.1. Normas jurídicas de ámbito europeo

No hemos conseguido encontrar dentro del Derecho de la Unión Europea ninguna referencia explícita al principio de lealtad institucional. Pero el artículo I-5.2 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, firmado en Roma el 29 de octubre de 2004, incluye el principio de cooperación leal en las relaciones entre la Unión y los Estados miembros, de tal forma que éstos se respeten y asistan mutuamente en el cumplimiento de las misiones derivadas de la referida Constitución.

2.2. Normas jurídicas de ámbito estatal

2.2.1. Constitución Española

El principio de lealtad institucional no está sancionado de forma expresa en nuestra Constitución. Ningún precepto de la Carta Magna lo contempla[1]. Sí fue objeto de reconocimiento directo por parte del Tribunal Constitucional desde bastante pronto, como veremos en el epígrafe siguiente, de ahí que hayamos encontrado Sentencias de finales de los años 80 y principios de los 90 refiriéndose a él[2].

2.2.2. Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

Esa construcción jurisprudencial, sin embargo, no se trasladó al Derecho positivo español hasta 1999. La primera vez que aparece recogido en un texto normativo es en la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas

1 El fundamento jurídico 4.d) de la Sentencia del Tribunal Constitucional 247/2007, de 12 de diciembre, deja constancia expresa de esta realidad.

2 GARCÍA MORALES, M. J., "Artículo 219. Principios" en CRUZ VILLALÓN, P. y MEDINA GUERRERO, M., (Directores), *Comentarios al Estatuto de Autonomía para Andalucía,* Volumen IV, Parlamento de Andalucía, 2012, página 3032, recalca que la "ausencia de previsión de un principio de cooperación o de lealtad institucional en el texto constitucional no es privativa del sistema español. En la mayor parte de sistemas políticamente descentralizados de nuestro entorno, ese principio suele surgir como un principio de creación jurisprudencial que solo ulteriormente y en algunos casos se ha llevado al texto de la Constitución", citando expresamente la Constitución suiza, italiana y alemana.

y del Procedimiento Administrativo Común[3]. Según explica la Exposición de Motivos, "como corolario del principio general de buena fe aplicado al derecho público, se incluye también el principio de lealtad institucional como criterio rector que facilite la colaboración y la cooperación entre las diferentes Administraciones públicas, recogiendo los pronunciamientos del Tribunal Constitucional". Es el apartado 2 del artículo primero el que incide sobre la redacción del artículo 4 de la Ley 30/1992, dedicado a los principios de las relaciones entre las Administraciones públicas, que pasa a señalar:

> "1. Las Administraciones públicas actúan y se relacionan de acuerdo con el principio de lealtad institucional y, en consecuencia, deberán:
>
> a) Respetar el ejercicio legítimo por las otras Administraciones de sus competencias.
>
> b) Ponderar, en el ejercicio de las competencias propias, la totalidad de los intereses públicos implicados y, en concreto, aquellos cuya gestión esté encomendada a las otras Administraciones.
>
> c) Facilitar a las otras Administraciones la información que precisen sobre la actividad que desarrollen en el ejercicio de sus propias competencias.
>
> d) Prestar, en el ámbito propio, la cooperación y asistencia activas que las otras Administraciones pudieran recabar para el eficaz ejercicio de sus competencias."[4]

Por el objeto de este trabajo no nos vamos a detener en el examen de estos deberes enlazados al principio de lealtad institucional. Nos remitimos a tales efectos a la doctrina científica administrativa[5].

La actual Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, es bastante más escueta. Se refiere al mismo en el artículo 3.1.e), al hilo de la enumeración de los principios generales que deben respetar las Administraciones públicas en sus actuaciones y relaciones, y en el artículo 140.1.a), donde se consignan los principios generales de las relaciones interadministrativas. El legislador se ha ceñido de esta forma a su mera enumeración, sin un "mínimo intento de delimitar su contenido"[6].

---

3 Antes de esta modificación el apartado 6, primer párrafo, de la Exposición de Motivos de la Ley 30/1992, rezaba así: "El título I aborda las relaciones entre las Administraciones Públicas de carácter directo en unos casos y, en otros, formalizadas a través de los órganos superiores de Gobierno, a partir de las premisas de la lealtad constitucional y la colaboración que han de presidir aquéllas, consustancial al modelo de organización territorial del Estado implantado por la Constitución".

4 Una dicción muy similar se constata en el artículo 8.1 de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía, que recoge el principio de lealtad institucional como fundamento de las relaciones interadministrativas.

5 GONZÁLEZ ALONSO, A., "La lealtad institucional como principio de relación entre las Administraciones Públicas", *Revista de Pensamiento Jurídico,* número 4, 2008, páginas 255-257; GONZÁLEZ PÉREZ, J., GONZÁLEZ NAVARRO, F. y GONZÁLEZ RIVAS, J. J., *Comentarios a la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992,* Civitas, Madrid, 1999, páginas 114-130; PÉREZ RODRÍGUEZ, M. D., *Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común*, 2ª. Edición, ICB editorial, Málaga, 2018, páginas 19-20.
Sobre la relación del artículo 4 de la Ley 30/1992 con el artículo 10 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, véase SOSA WAGNER, F. y FUERTES LÓPEZ, M., "El principio de lealtad institucional", en AA.VV., *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo,* La Ley, Madrid, 2010, página 907.

6 VILALTA REIXARCH, M., "Las relaciones interadministrativas en la nueva Ley de régimen jurídico del sector público", *Cuadernos de Derecho Local,* número 44, 2017, página 54. No obstante, en opinión de COLL COSTA, J., "Artículo 140. Principios de las relaciones interadministrativas" en RECUERDA GIRELA, M. A. (Director), *Régimen Jurídico del Sector Público y Procedimiento Administrativo Común,* Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, página 1729, del "redactado del nuevo precepto nada obsta a que el principio de lealtad institucional siga manteniendo el mismo contenido y alcance que antes estaba normativamente delimitado, en tanto el carácter continuista de la nueva normativa".

2.2.3. Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

En la primera reforma de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA en adelante) operada tras el cambio normativo anteriormente reseñado, el artículo 7 de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, añade una nueva letra al apartado 1 del artículo 2. Este precepto no sólo recoge el principio de lealtad institucional de la actividad financiera, sino que además lo conceptúa bajo la siguiente redacción:

> "e) La lealtad institucional, que determinará la valoración del impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones del Estado legislador en materia tributaria o la adopción de medidas de interés general, que eventualmente puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, y que deberán ser objeto de valoración anual en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas."

De esta letra e) podemos extraer dos características básicas del principio: por una parte, su eficacia en la doble vertiente financiera de los ingresos y los gastos; por otra, la necesaria valoración del impacto de las medidas adoptadas por el Estado con trascendencia sobre la Hacienda autonómica por parte del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

El texto vigente procede de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, cuyo artículo único. Uno da nueva redacción al apartado Uno del artículo segundo de la LOFCA. Es la letra g) la que sienta:

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

A pesar de que una lectura rápida nos pueda hacer pensar que ambas normas presentan diferencias mínimas, la realidad es otra bien distinta:

- La norma de 2001 simplemente contemplaba la incidencia, positiva o negativa, de las actuaciones legislativas estatales sobre las obligaciones de las Comunidades Autónomas; por tanto, tenía naturaleza unidireccional. La actual tiene carácter bidireccional, es decir, repara en el hecho de que los entes autonómicos también puedan adoptar medidas que repercutan en las arcas del Estado[7].

- El precepto de 2009 recoge una valoración quinquenal de esas consecuencias financieras, en tanto que el texto de 2001, como acabamos de mencionar, aludía a la necesidad de realizar dicha evaluación anualmente.

---

7 Este carácter bidireccional es destacado por GONZÁLEZ ALONSO, A., "La lealtad institucional...", *op. cit.,* página 251, quien defiende el hecho de que la lealtad "es un comportamiento recíproco que como tal pacto voluntario, exige que ambas partes se comporten lealmente la una con la otra, y en muy escasas ocasiones se puede exigir lealtad de manera unilateral a una sola de ellas. Se trata de un *do ut des* que adquiere todo su sentido cuando las dos partes cumplen las normas lealmente y que se quiebra cuando una de ellas las incumple de manera injustificada".

- La regulación dada en 2009 establece además la posibilidad de efectuar una compensación, llegado el caso, mediante la modificación del sistema de financiación para el siguiente quinquenio[8]. Nada se preveía en este sentido en 2001.

Las disparidades anotadas tienen una relevancia notable y no pueden ser minusvaloradas. Deben tomarse en consideración por lo que implican a la hora de perfilar correctamente y en toda su amplitud el diseño del principio que nos ocupa.

2.2.4. Leyes reguladoras del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas

Sorprende que la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, no contenga ninguna alusión a la lealtad institucional, dado que fue dictada el mismo día que ve la luz la reforma de la LOFCA que incluye el aludido principio por primera vez en su articulado.

Sí la hay, por fin, en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. La disposición adicional sexta lleva por rúbrica "Lealtad institucional" y dispone:

> "En el marco del principio de lealtad institucional, la Administración General establecerá todos los mecanismos que garanticen que las normas estatales que supongan incrementos de gasto o reducciones de los ingresos tributarios de las Comunidades Autónomas contengan la valoración correspondiente[9].
>
> Por otra parte, con la incorporación de recursos adicionales por parte del Estado a las necesidades de financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en el marco de la presente Ley, se garantiza la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía para el cumplimiento de la totalidad de las obligaciones legales existentes hasta la fecha de aprobación de esta Ley, dando satisfacción al principio de lealtad institucional."

En paralelo a la última reforma operada en la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, la disposición adicional séptima de la Ley 22/2009 prevé que el Consejo de Política Fiscal y Financiera, a través de su Comité Técnico Permanente de Evaluación, valore cada cinco años los distintos aspectos estructurales del sistema de financiación para informar sobre las posibles modificaciones que se puedan someter a la consideración de aquél, con el objeto de mejorar la coordinación financiera, garantizando la autonomía y suficiencia de las Comunidades Autónomas y el equilibrio y sostenibilidad del sistema.

---

8 BLANCO GARCÍA, A. del, recoge tres ejemplos en los cuales se daría esta compensación *(El Derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas,* Tesis doctoral defendida en la UNED, 2014, consultada en la página web: http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/tesisuned:Derecho-Ajblanco/Documento.pdf), páginas 204, 216 y 273-274.

9 En este sentido, la disposición transitoria sexta de esta ley establece: "Las Comunidades Autónomas recibirán en concepto de compensación estatal por la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a cada uno de los años 2009, 2010 y 2011, el importe transferido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el año 2008 a cada Comunidad Autónoma, por el Impuesto sobre el Patrimonio.
Para hacer esto posible, se realizarán los ajustes y correcciones necesarios en los recursos del sistema y se revisará el Fondo de Suficiencia Global con efectos de 1 de enero de 2011, de manera que el importe que corresponda a la compensación estatal de patrimonio integrada en este sea equivalente, en el año 2011, al valor señalado en el párrafo anterior".

2.2.5. Otras normas jurídicas estatales

En materia presupuestaria el principio se recoge en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera[10]. Su Preámbulo alude a la inclusión de tres nuevos principios generales: sostenibilidad financiera, responsabilidad y lealtad institucional; respecto a este último señala que es un "principio rector para armonizar y facilitar la colaboración y cooperación entre las distintas administraciones en materia presupuestaria".

El artículo 9 establece al respecto que:

> "Las Administraciones Públicas se adecuarán en sus actuaciones al principio de lealtad institucional. Cada Administración deberá:
>
> a) Valorar el impacto que sus actuaciones, sobre las materias a las que se refiere esta Ley, pudieran provocar en el resto de Administraciones Públicas.
>
> b) Respetar el ejercicio legítimo de las competencias que cada Administración Pública tenga atribuidas.
>
> c) Ponderar, en el ejercicio de sus competencias propias, la totalidad de los intereses públicos implicados y, en concreto, aquellos cuya gestión esté encomendada a otras Administraciones Públicas.
>
> d) Facilitar al resto de Administraciones Públicas la información que precisen sobre la actividad que desarrollen en el ejercicio de sus propias competencias y, en particular, la que se derive del cumplimiento de las obligaciones de suministro de información y transparencia en el marco de esta Ley y de otras disposiciones nacionales y comunitarias.
>
> e) Prestar, en el ámbito propio, la cooperación y asistencia activas que el resto de Administraciones Públicas pudieran recabar para el eficaz ejercicio de sus competencias."[11]

Como podemos comprobar el texto de este precepto es muy similar al del artículo 4 de la Ley 30/1992, en la redacción dada por la Ley 4/1999, que ya hemos traído a colación anteriormente, pues inserta un conjunto de mandatos específicos para armonizar y facilitar la colaboración y cooperación entre las distintas administraciones en materia presupuestaria[12].

---

10 En su redacción original, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria no hacía mención a este principio. Sin embargo, a raíz de la reforma operada por la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, el artículo 26.1 establece: "La programación presupuestaria se regirá por los principios de estabilidad presupuestaria, sostenibilidad financiera, plurianualidad, transparencia, eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos, responsabilidad y lealtad institucional, conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera".

11 El fundamento de derecho sexto de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 2018 (recurso de casación número 1099/2016) señala que conforme a este precepto "el principio de lealtad institucional obliga a las Administraciones Públicas no solo a respetar el ejercicio legítimo de las competencias que cada Administración Pública tenga atribuidas sino también a «valorar el impacto que sus actuaciones, sobre las materias a las que se refiere esta Ley, pudieran provocar en el resto de Administraciones Públicas» incluida la General del Estado, así como a «ponderar, en el ejercicio de sus competencias propias, la totalidad de los intereses públicos implicados y, en concreto, aquellos cuya gestión esté encomendada a otras Administraciones Públicas»".

12 En palabras de GALERA VICTORIA, A., "La Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. La exigencia de estabilidad presupuestaria del sector público", *Revista de Derecho Político,* número 86, 2013, página 263, conforme al principio de lealtad institucional "las administraciones públicas, en el ejercicio legítimo de sus competencias, deben valorar y ponderar el impacto que su política presupuestaria y económico-financiera pueda tener en el resto de las administraciones y, prestar información, cooperación y apoyo necesario para el logro del objetivo de equilibrio en el conjunto del Estado". MARTÍNEZ LAGO, M. A., "La Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera: naturaleza, función y principios generales. Instrumentación de las reglas numéricas", *Crónica Presupuestaria,* número 1/2013, recoge en sus páginas 172-175 la principal jurisprudencia emanada sobre la materia, si bien, en la página 175, al hilo de estos deberes, no hace ningún comentario. Tampoco lo hacen DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. y LÓPEZ JIMENEZ, J. M., "La reforma de la política de estabilidad presupuestaria en España: análisis de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera", *Documento de Trabajo Instituto Universitario de Análisis Económico y Local 9/2012,* quienes dejan constancia de esa práctica igualdad entre la norma administrativa y la presupuestaria.

En último lugar, aunque no esté relacionada con el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, no queremos dejar de anotar que la Ley 2/2014, de 25 de marzo, de la Acción y del Servicio Exterior del Estado también se hace eco de este principio en su artículo 3.2.b). El apartado II de su Preámbulo lo incluye de hecho entre los siete principios rectores de la Acción Exterior del Estado, junto a la unidad de acción en el exterior, la coordinación y cooperación, la planificación, la eficiencia, eficacia y especialización, la transparencia y el servicio al interés general.

2.3. Normas jurídicas de ámbito autonómico

Analizados los Estatutos de Autonomía de las quince Comunidades Autónomas de régimen común existentes en España podemos afirmar que sólo los de Andalucía[13], Aragón[14], Canarias[15], Castilla y León[16], Cataluña[17], Comunidad Valenciana[18], Extremadura[19] e Islas Baleares[20] reconocen el principio de lealtad institucional como un principio de la organización territorial y de funcionamiento de la Administración. *Grosso modo* vienen a señalar que las relaciones entre sí de los distintos entes subcentrales (horizontales) y de éstos con el Estado (verticales, ascendentes o descendentes) deberán estar presididas, entre otros axiomas, por la aludida lealtad o fidelidad de carácter institucional[21].

En tales textos normativos subyacen dos ideas que debemos remarcar. La primera es que la lealtad institucional debe presidir las relaciones entre las distintas Administraciones públicas, de forma que sean leales entre ellas y no se causen perjuicios o se dañen las unas a las otras. La segunda es que siempre se presenta rodeado de otros principios que coadyuvan al desarrollo y ejercicio de las diferentes competencias públicas; éstos son, sin ánimo de exhaustividad, los principios de transparencia, coordinación, responsabilidad, eficacia, eficiencia, desconcentración, cooperación, buena fe, no discriminación, equidad, proximidad a los ciudadanos, ayuda mutua, solidaridad y defensa del interés general.

A partir de estas dos premisas comunes, podemos resaltar distintas peculiaridades.

Por ejemplo, el Estatuto balear establece en su artículo 74.1 que los acuerdos, deliberaciones, formulación de propuestas, participación e intercambio de información entre el gobierno autonómico y los

13 Artículos 90 y 133.1 de la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo. Al hilo del artículo 90 la doctrina se ha congratulado por la inclusión de dicho principio en el texto estatutario rellenando el hueco existente en el bloque de la constitucionalidad. Consúltese en este sentido NARANJO DE LA CRUZ, R., "Artículo 90. Principios de la organización territorial", en CRUZ VILLALÓN, P. y MEDINA GUERRERO, M., (Directores), *Comentarios al Estatuto de Autonomía para Andalucía,* Volumen IV, Parlamento de Andalucía, 2012, página 1458, y RUIZ-RICO RUIZ, G., "Título III. La Organización Territorial de la Comunidad Autónoma de Andalucía", en TEROL BECERRA, M. J., (Director), *Comentarios al Estatuto de Autonomía para Andalucía,* Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, página 272.

14 Artículos 62.2 y 88.1 de la Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril.

15 Artículos 191.1 y 194.1 de la Ley Orgánica 1/2018 de 5 de noviembre.

16 Artículo 57.1 de la Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre.

17 Artículo 3.1 de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio.

18 Artículo 59.3 de la Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril.

19 Artículo 15.3 de la Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero.

20 Artículo 116 de la Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero.

21 Los Estatutos autonómicos de Asturias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Galicia, La Rioja, Madrid y Murcia no hacen alusión alguna a este principio. Tampoco los Estatutos de Autonomía para las ciudades de Ceuta y Melilla contienen ninguna referencia a la lealtad institucional.

Consejos Insulares de cada una de las islas que conforman el archipiélago habrán de basarse, fundamentalmente, en la máxima de la lealtad institucional.

Los Estatutos de Andalucía (artículo 93.1[22]), Castilla y León (artículos 43.2 y 48) y Extremadura (artículo 59.1), por su parte, la reconocen como una de las reglas por las que se han de regir las entidades locales, tanto en sus relaciones mutuas, como en las que mantengan con su Comunidad Autónoma de referencia, añadiendo el artículo 61.1 de la Ley Orgánica por la que se aprueba el Estatuto extremeño que dicho ente podrá entablar contactos con entidades extranjeras o supranacionales, igualmente, bajo su paraguas. Estas Comunidades van más allá del carácter bidireccional contemplado en la LOFCA, haciéndolo extensible de este modo a otros planos. Puede interpretarse que tanto Aragón (artículo 62.2) como Canarias (artículo 194.1) incorporan el principio con un sentido más amplio, haciendo referencia a todas las Administraciones públicas españolas en el primer caso y regionales en el segundo.

En cualquier caso, amén de como principio de organización territorial, también se comporta, de conformidad con lo expuesto en los artículos 175.2.e), 183, apartados 1 y 5, y 219.1 del Estatuto andaluz, 103.1 y 107.4 del aragonés, 120.2.b), 122.1 y 126.2.c) del balear, 83.5 del castellanoleonés, 201.2 y 209.1 del catalán y 86.1 y 88 del extremeño, como uno de los axiomas generales en los que se fundamenta la financiación de las Haciendas autonómicas, de forma que actúa como vigía de la aplicación de los recursos al ejercicio de las competencias propias, procurando la igualdad en el acceso a los servicios y bienes públicos en todo el territorio español.

Según estos preceptos estatutarios, las relaciones financieras de los entes autonómicos y el Estado han de estar basadas, claramente, en este principio. Por ello, cuando el sistema tributario español se modifique y ello conlleve una supresión de figuras tributarias o una alteración de los ingresos públicos autonómicos dependientes de los tributos de naturaleza estatal, los entes subcentrales tendrán derecho a que se les compense para no ver mermadas sus posibilidades de desarrollo o crecimiento. De acuerdo con esta lealtad institucional, en un período de tiempo concreto, tendrá que valorarse el impacto financiero, positivo o negativo, que las normas estatales tengan sobre las Haciendas autonómicas y viceversa, con el objeto de establecer los ajustes necesarios, evitando que se perjudique el gasto o la capacidad fiscal[23].

22 Esta misma idea se reproduce en el artículo 17.1 de la Ley 5/2010, de 11 de junio, de autonomía local de Andalucía.

23 MEDINA GUERRERO, M., "Capítulo III. Hacienda de la Comunidad Autónoma", en CRUZ VILLALÓN, P. y MEDINA GUERRERO, M., (Directores), *Comentarios al Estatuto de Autonomía para Andalucía,* Volumen IV, Parlamento de Andalucía, 2012, páginas 2536-2537, afirma que el artículo 183.5 del Estatuto de Andalucía "no solo mantiene la exigencia de compensación cuando el Estado adopte decisiones tributarias que redunden en una merma de los recursos autonómicos (...), sino que incorpora el principio de lealtad en términos muy semejantes al art. 2.1. e) LOFCA. De este modo, el nuevo Estatuto afronta la problemática derivada de la circunstancia de que, en numerosos sectores materiales, las competencias normativas y ejecutivas se hallen repartidas por separado entre el Estado y las comunidades autónomas, de tal suerte que las decisiones normativas adoptadas por aquél pueden terminar imponiendo nuevos gastos al ente que ostenta la competencia de gestión sobre la materia afectada."

3. Construcción jurisprudencial

El principio que estamos analizando ha sido objeto de una construcción jurisprudencial. Como ya hemos apuntado, hay pronunciamientos de finales de los años 80 que lo refieren, perfilando algunas de sus notas más características[24]. A partir de este dato hemos considerado oportuno traer a colación las principales notas que acompañan a este axioma según el máximo intérprete de nuestro texto constitucional. Pasemos a continuación a examinar esa jurisprudencia.

3.1. Sentencia del Tribunal Constitucional 152/1988, de 20 de julio

El Tribunal encara la resolución de varios conflictos positivos de competencia promovidos por el Gobierno Vasco y por el Gobierno de la Nación en relación con el Real Decreto 3280/1983, de 14 de diciembre, sobre financiación de actuaciones protegibles en materia de vivienda, diversas Órdenes ministeriales de 1984 (Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo y Ministerio de Economía y Hacienda) y una Orden del Departamento de Política Territorial y Transportes del País Vasco de 1987.

Es el primer pronunciamiento de este Tribunal en el que hemos hallado una alusión explícita al principio de lealtad constitucional. El fundamento jurídico 6 afirma:

> "(...) es preciso partir de la idea de que una conjunción de actividades de las autoridades estatales y autonómicas como la que, en virtud del reparto de competencias establecido en la Constitución y los Estatutos de Autonomía, debe llevarse a cabo para la satisfacción del derecho que proclama el art. 47 de la Constitución, no sólo debe atenerse al respeto estricto de las competencias ajenas, incluida, en su caso, la de coordinación de la actividad económica, sino también a los principios de colaboración y solidaridad y, en definitiva, a una exigible actitud de lealtad constitucional."

Al margen de la referencia que hace a otros principios, sobre lo que ya volveremos al analizar la Sentencia 13/2007, de 18 de enero, entendemos que ha de destacarse el reconocimiento que se hace de la proyección vertical del principio al referirse al juego de relaciones entre el Estado y las Autonomías.

3.2. Sentencia del Tribunal Constitucional 181/1988, de 13 de octubre

Esta Sentencia resuelve el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Generalidad de Cataluña contra la disposición final primera de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. El apartado 3.º de esta norma pretendía derogar la Ley 41/1981, de 28 de octubre, relativa a la cesión normal de Tributos del Estado a la Generalidad, sin haber respetado la reserva especial de procedimiento de pasar por el filtro de la Comisión Mixta paritaria Estado-Generalidad prevista por la disposición transitoria tercera del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

---

24 GARCÍA MORALES, M. J., "Artículo 219. Principios", *op. cit.,* página 3034, indica que la principal característica de la jurisprudencia constitucional en esta materia es la debilidad de su fuerza vinculante, ya que en muy pocas ocasiones se ha empleado este principio como parámetro para declarar la inconstitucionalidad de una norma. Nuestro Tribunal ha deducido únicamente límites al ejercicio de competencias, sin anexionarle obligaciones de hacer.

En su fundamento jurídico 4 se hace referencia al principio de colaboración en conexión con el de lealtad constitucional, "que postula la adopción de procedimientos de consulta, negociación o, en su caso, la búsqueda del acuerdo previo para la concreción normativa de temas de tanto relieve respecto a la puesta en marcha del Estado de las Autonomías"[25].

Más adelante, en el fundamento jurídico 7, concreta que el reiterado principio de lealtad constitucional "obligaba al Gobierno a elaborar el correspondiente proyecto de ley de modificación de la Ley 41/1998, sobre la base de un Acuerdo adoptado por la Comisión Mixta paritaria que el Estatuto crea".

De lo anterior podemos colegir que lo relevante, por tanto, para entender que se da cumplida cuenta del principio es que se negocie, tratando de llegar a un acuerdo, pero no que se alcance efectivamente el mismo. He aquí una de las notas características del principio determinada jurisprudencialmente.

3.3. Sentencia del Tribunal Constitucional 64/1990, de 5 de abril

En este caso se aborda la impugnación interpuesta por el Gobierno de la Nación contra el artículo 16 del Decreto 151/1984, de 13 de septiembre, de la Junta de Galicia por el que se establecen determinadas subvenciones para el traslado de empresas a la citada Comunidad Autónoma.

Esta Sentencia en ningún momento alude al principio de lealtad, si bien en su fundamento jurídico 7 se refiere de modo expreso a un "comportamiento leal" y a "mutua lealtad". De ahí que hayamos considerado oportuno incluirla en la relación de jurisprudencia.

El citado fundamento, tras recoger pronunciamientos previos del Tribunal acerca de que todos los poderes públicos deben actuar con lealtad en materia autonómica, añade lo siguiente:

> "Y aunque, en los supuestos en que así ha tenido ocasión de hacerlo, lo haya identificado como regla a la que debe acomodarse el proceder entre autoridades estatales y autonómicas, igualmente está vigente y ha de ser atendido entre los poderes de las diversas Comunidades Autónomas, a las que, en efecto, el principio de solidaridad, que en el art. 2 de la Constitución encuentra general formulación y en el art. 138 de la misma se refleja como «equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español» y prohibición entre éstas de «privilegios económicos o sociales», requiere que, en el ejercicio de sus competencias, se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses."

La primera cuestión que podemos resaltar de este párrafo es la manifestación que se realiza de la vertiente horizontal del implícito principio de lealtad que ha de presidir las relaciones entre los entes territoriales del mismo nivel.

25 Este argumento es transcrito por el fundamento jurídico 8 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 13/2007, de 18 de enero, que más adelante citaremos.

Por otra parte, no es baladí poner de manifiesto el reconocimiento directo por parte del Tribunal Constitucional de dos binomios: lealtad constitucional-solidaridad y lealtad constitucional-intereses generales. Se trata de una llamada de atención que se efectúa a todas las Administraciones territoriales para que eviten una gestión insolidaria de sus intereses propios y busquen, por mandato constitucional, la satisfacción de los de naturaleza general. Recordemos que el artículo 103.1 de la Carta Magna dispone: "La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho".

3.4. Sentencia del Tribunal Constitucional 209/1990, de 20 de diciembre

Los antecedentes de este pronunciamiento nada tienen que ver con la materia financiera. Es un tema de contratación de personal. El Gobierno de la Nación procedió al nombramiento del Secretario de la Cámara Agraria Provincial de La Coruña, dado que aún no se habían traspasado las competencias sobre esta materia. No obstante, el Consejo de la Junta de Galicia, no conforme con la decisión adoptada, tomó el Acuerdo de requerir la incompetencia del Estado. Hablamos, por consiguiente, de un conflicto positivo de competencias para tal nombramiento.

Lo más relevante de esta sentencia se localiza, a los efectos de nuestro trabajo, en la última frase del fundamento jurídico 4 que dispone:

> "La lealtad constitucional obliga a todos, y en el campo que nos ocupa es el Gobierno, máximo responsable de la finalización efectiva del reparto de competencias quien debe extremar el celo por llegar a acuerdos en la Comisión Mixta con Galicia, merced a los cuales puedan dictarse los correspondientes y obligados Reales Decretos de transferencias"[26].

Dos notas destacan de este párrafo. Por una parte, describe el ámbito subjetivo del principio con máxima amplitud, al sostener que "obliga a todos"[27]; eso significa que tiene alcance general, afectando a las distintas Administraciones territoriales, además de a los ciudadanos. Por otra, profundiza en la construcción preliminar esbozada por la Sentencia de 1988 anteriormente analizada, en la que como vimos se aludía a la negociación. El Tribunal en este pronunciamiento precisa aún más al prever que se debe "extremar el celo por llegar a acuerdos"; en otras palabras, no se requiere el resultado final de un pacto, sino la existencia de un procedimiento en aras a obtener el mismo. Se hace evidente que el principio demanda, según esta jurisprudencia, la constatación de un proceso y una actitud proclive al consenso, con independencia de que pueda desembocar o no en un acuerdo concreto.

---

26 El Tribunal Constitucional traslada estas mismas palabras en el fundamento jurídico 11 de la Sentencia 13/2007, de 18 de enero, el fundamento jurídico 5 de la Sentencia 58/2007, de 14 de marzo, el fundamento jurídico 138 de la Sentencia 31/2010, de 28 de junio, y el fundamento jurídico 9 de la Sentencia 204/2011, de 15 de diciembre.

27 Procedemos a relacionar cronológicamente las principales Sentencias en las que el Tribunal Constitucional realiza dicha aseveración, conectando el principio de lealtad institucional con el deber que recae sobre los ciudadanos y los poderes públicos de sujeción a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico del artículo 9.1 de la Constitución: fundamento jurídico 4 de la Sentencia 46/1990, de 15 de marzo; fundamento jurídico 8 de la Sentencia 208/1999, de 11 de noviembre; fundamento jurídico 7 de la Sentencia 158/2004, de 23 de septiembre; fundamento jurídico 5 de la Sentencia 58/2007, de 14 de marzo; fundamento jurídico 9 de la Sentencia 38/2012, de 26 de marzo; fundamento jurídico 26 de la Sentencia 245/2012, de 18 de diciembre; y el fundamento jurídico 9 de la Sentencia 26/2013, de 31 de enero.

3.5. Sentencia del Tribunal Constitucional 40/1998, de 19 de febrero

En este pronunciamiento se resuelven los recursos de inconstitucionalidad acumulados interpuestos por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, la Xunta de Galicia, el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña y el Gobierno de Canarias contra la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, centrándose en cuatro puntos: 1.- Se cuestiona la Ley en su conjunto por cuanto se configura de manera encubierta como una Ley de armonización reguladora de todos los puertos, reformulando la distribución de competencias sobre la materia mediante una serie de modificaciones conceptuales de la legislación precedente; 2.- Se consigna que supone una invasión en las competencias de las Comunidades Autónomas en materia de puertos; 3.- Se señalan ciertos aspectos de inconstitucionalidad relativos a la materia de salvamento marítimo: 4.- Se refiere una intrusión en la competencia autonómica en materia de ordenación del territorio y urbanismo.

De esta extensa Sentencia nos interesa especialmente esta afirmación contenida en el fundamento jurídico 33:

> "(...) este condicionamiento de una competencia autonómica hace especialmente necesario el respeto del deber constitucional de lealtad que debe presidir la actuación del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como la búsqueda de soluciones cooperativas, pero, a priori, no puede afirmarse que la simple previsión de que en la zona de servicio portuario se incluyan espacios de reserva suponga un ilegítimo menoscabo de las competencias autonómicas"[28].

Se deduce de modo reiterado que estamos ante un deber constitucional que ha de presidir la actuación de las Administraciones públicas territoriales. Por otro lado, el Tribunal conmina a los dos grandes entes territoriales a cooperar entre sí, de tal forma que en esa ayuda mutua se vislumbre la materialización del principio de lealtad institucional.

3.6. Sentencia del Tribunal Constitucional 239/2002, de 11 de diciembre

Esta Sentencia afronta otro conflicto positivo de competencias entre el Estado y, en este caso, la Junta de Andalucía. Esta Comunidad aprobó por Decreto unas ayudas económicas complementarias, de naturaleza extraordinaria, a favor de los pensionistas por jubilación e invalidez, en sus modalidades no contributivas. La Abogacía del Estado, en representación del Gobierno de la Nación, promovió el conflicto, arguyendo el carácter exclusivo de la competencia estatal en materia de Seguridad Social. El Tribunal consideró que la norma reglamentaria autonómica no infringía el artículo 149.1.17 de la Constitución, puesto que regula una prestación en materia de asistencia social de las previstas en el artículo 148.1.20 de nuestra Carta Magna.

28 Esta literalidad se repite en el fundamento jurídico 21 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 245/2012, de 18 de diciembre.

En relación con el principio que nos ocupa, el fundamento jurídico 11 advierte que es doctrina reiterada de este Tribunal que:

> "(...) la lealtad constitucional es un principio esencial en las relaciones entre las diversas instancias de poder territorial, que constituye un soporte esencial del funcionamiento del Estado Autonómico y cuya observancia resulta obligada"[29].

Las siguientes conclusiones se extraen de este fragmento jurisprudencial: la primera, en la línea de la sentencia anterior, que se trata de un principio básico por el que han de regirse las relaciones entre los entes territoriales; la segunda, que es un puntal que sostiene el Estado de las Autonomías; y la tercera, se insiste en su condición de regla de obligado cumplimiento.

3.7. Sentencia del Tribunal Constitucional 13/2007, de 18 de enero

En este caso, el Tribunal tiene que resolver el recurso de inconstitucionalidad planteado por el Parlamento de Andalucía contra diversos artículos de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998. La Cámara andaluza considera que dicha norma legislativa afecta a dos recursos financieros autonómicos: la participación en los ingresos del Estado (PIE) y las asignaciones de nivelación de los servicios públicos fundamentales. Respecto a la primera se alega la vulneración de los principios de coordinación entre la Hacienda estatal y la de las Comunidades Autónomas y de la suficiencia financiera, puesto que para su cálculo se tuvo en cuenta el dato poblacional de 1991 y no de 1996, así como que el porcentaje correspondiente se hubiera fijado de forma unilateral por el Estado sin el acuerdo previo de la Comisión Mixta Estado-Junta de Andalucía. Con relación a las segundas considera que se incumple la disposición adicional segunda del Estatuto de Autonomía que exigiría la puesta a disposición de la Comunidad de cuantías adicionales.

En esta Sentencia se vuelve a engarzar el principio de lealtad constitucional con otros principios; en este supuesto, el de coordinación y cooperación (fundamento jurídico 3) y el de coordinación y colaboración (fundamento jurídico 6)[30].

---

29 Esta argumentación es reproducida por el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 7 de la Sentencia 13/2007, de 18 de enero, el fundamento jurídico 5 de la Sentencia 109/2011, de 22 de junio, y el fundamento jurídico 9 de la Sentencia 204/2011, de 15 de diciembre. El fundamento jurídico 3 de la más reciente Sentencia del Tribunal Constitucional 33/2019, de 14 de marzo, alude al hecho de que constituye un soporte esencial del funcionamiento del Estado autonómico, cuya observancia resulta obligada. En este sentido, pueden asimismo consultarse las Sentencias de este Tribunal 247/2007, de 12 de diciembre (fundamento jurídico 4), 109/2011, de 22 de junio (fundamento jurídico 5), 123/2012, de 5 de junio (fundamento jurídico 8), 76/2014, de 8 de mayo (fundamento jurídico 4), 215/2014, de 18 de diciembre [fundamento jurídico 4.a)].

30 Las Sentencias del Tribunal Constitucional 247/2007, de 12 de diciembre, en el fundamento jurídico 23 y 62/2012, de 20 de septiembre, en el fundamento jurídico 6 vuelven a hacerse eco de la relación entre la lealtad institucional y los principios de coordinación y cooperación. Son numerosos los pronunciamientos en los que el máximo intérprete de nuestra Constitución se limita a citar el principio, con la única intención de vincularlo a otras máximas; como ejemplo pueden relacionarse las siguientes sentencias: 96/1986, de 10 de julio (colaboración y recíproco apoyo en el fundamento jurídico 3); 201/1988, de 27 de octubre (colaboración y solidaridad en el fundamento jurídico 4); 209/1989, de 15 de diciembre (buena fe en el fundamento jurídico 3); 77/2004, de 29 de abril (colaboración institucional en el fundamento jurídico 1); 47/2005, de 3 de marzo (colaboración en el fundamento jurídico 10); 123/2012, de 5 de junio (fundamento jurídico 8);
GONZÁLEZ ALONSO, A., alude a estos principios en su obra "La lealtad institucional...", *op. cit.,* página 254. En las "Propuestas para el debate sobre la reforma del sistema de financiación autonómica", publicadas en 2019 en el número 114 de la *Revista de Estudios Regionales,* se defiende que coordinación, lealtad institucional y multilateralidad son en realidad "tres principios intrínsecamente conectados. No en vano (...) la lealtad y la multilateralidad son en realidad concreciones o derivaciones de la idea matriz de coordinación" (página 234).

El razonamiento jurídico empleado no es original, dado que se recurre a argumentaciones ya esgrimidas en pronunciamientos previos. Hemos dejado constancia de ello en las oportunas notas al pie. No obstante, sí nos gustaría incidir en el binomio lealtad-exigencia de negociación resaltado en el fundamento jurídico 6; el Abogado del Estado profundiza en el hecho de que "en ocasiones la negociación (...) no conduce a Acuerdos, pero ello no permite afirmar (...) que no ha existido negociación". Sin duda este es uno de los pilares sobre los que reposa la construcción jurisprudencial del principio, como ya hemos tenido ocasión de ver.

3.8. Sentencia del Tribunal Constitucional 247/2007, de 12 de diciembre

El Gobierno de la Comunidad Autónoma de Aragón interpone recurso de inconstitucionalidad contra el artículo 20 de la Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril, de reforma de la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, que reconoce el derecho de todos los valencianos a disponer del abastecimiento suficiente de agua de calidad y a la transferencia de aguas sobrantes de cuencas excedentarias intercomunitarias.

Al hilo del examen de la cuestión planteada, el Tribunal plasma la siguiente aseveración en el fundamento jurídico 4.d):

> "(...) el principio de lealtad constitucional requiere que las decisiones tomadas por todos los entes territoriales, y en especial, por el Estado y por las Comunidades Autónomas, tengan como referencia necesaria la satisfacción de los intereses generales y que, en consecuencia, no se tomen decisiones que puedan menoscabar o perturbar dichos intereses, de modo que esta orientación sea tenida en cuenta, incluso, al gestionar los intereses propios".

El Tribunal se hace eco una vez más del binomio lealtad institucional-intereses generales e insiste en el fundamento jurídico 23 "que el adecuado funcionamiento del Estado Autonómico se sustenta en los principios de cooperación y coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas y de estas entre sí". Destaca, asimismo, la necesidad de dar cumplimiento a tales principios al margen, incluso, del régimen de distribución competencial[31].

3.9. Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio

Esta Sentencia despertó en su día un interés exacerbado dado que el Tribunal tuvo que dilucidar acerca de un recurso de inconstitucionalidad planteado por varios diputados del Grupo Parlamentario del Partido Popular contra distintos artículos de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

31 El fundamento jurídico 5 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 109/2011, de 22 de junio, reitera que estos principios deben hacerse efectivos incluso con independencia del sistema de reparto competencial.

A pesar de la extensión y del calado jurídico y político innegable de este pronunciamiento, sólo hay una alusión al principio de lealtad constitucional. En el fundamento jurídico 138 se transcribe un párrafo de la Sentencia 209/1990, de 20 de diciembre, según el cual la actuación del Estado debe estar presidida por el principio de lealtad que "obliga a todos" y que impone que el Gobierno deba extremar el celo por llegar a acuerdos en la Comisión Mixta.

3.10. Sentencia del Tribunal Constitucional 109/2011, de 22 de junio

El Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía promueve conflicto positivo de competencias contra el Real Decreto 1909/2000, de 24 de noviembre, por el que se fija el complemento de destino de los funcionarios de los Cuerpos de médicos forenses, técnicos facultativos del Instituto de Toxicología, oficiales, auxiliares y agentes de la Administración de Justicia, técnicos especialistas, auxiliares de laboratorio del Instituto de Toxicología y agentes de laboratorio a extinguir del Instituto de Toxicología.

Esta Sentencia plasma una nueva dualidad: lealtad institucional-suficiencia financiera. Comienza reconociendo en el fundamento jurídico 5 que el reiterado principio "tiene una específica proyección en la materia financiera, tal y como se recoge en las normas vigentes que integran el bloque de constitucionalidad en esta materia"[32].

Posteriormente en el mismo fundamento jurídico señala que la disposición adicional sexta de la Ley 22/2009 "traduce dicha lealtad institucional en la obligación de la Administración General del Estado de establecer todos los mecanismos que garanticen que las normas estatales que supongan incrementos de gasto o reducciones de los ingresos tributarios de las Comunidades Autónomas contengan la valoración correspondiente".

De manera complementaria, en el fundamento jurídico 6 se añade que este principio "recibe diversas plasmaciones en nuestro ordenamiento, dirigidas a asegurar que la suficiencia financiera autonómica no se vea afectada por decisiones estatales, para lo que se establecen mecanismos y procedimientos específicamente diseñados para la corrección de tal situación".

El Tribunal aborda por lo tanto en este caso una de las dos proyecciones del principio de lealtad, la que lo vincula con las relaciones verticales descendentes, tomando en consideración únicamente el impacto negativo que las eventuales medidas estatales puedan tener sobre la Hacienda autonómica. Ello no es óbice para subrayar que existe una segunda proyección, la horizontal, amparada, como ya reconocimos, entre otras, en la Sentencia 64/1990, de 5 de abril.

32 El bloque de constitucionalidad en materia financiera está compuesto, de forma principal, por los artículos 137 y 156.1 de la Constitución que reconocen, respectivamente, la autonomía en términos generales y la financiera de forma específica; y el artículo 2.1.f) de la LOFCA que garantiza la suficiencia de recursos para el ejercicio de las competencias propias de las Comunidades Autónomas.
Este argumento se repite en el fundamento jurídico 9.b) de la Sentencia del Tribunal Constitucional 204/2011, de 15 de diciembre, y en el fundamento jurídico 8 de la Sentencia del mismo Tribunal 123/2012, de 5 de junio.

3.11. Sentencia del Tribunal Constitucional 204/2011, de 15 de diciembre

Se plantea en este supuesto un recurso de inconstitucionalidad por parte del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados contra diversos preceptos de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.

Hay tres aspectos, reseñados en el fundamento jurídico 9, que deben destacarse en este pronunciamiento: el primero, la dependencia del principio de lealtad con la seguridad jurídica plasmada en el artículo 9.3 de la Constitución, como parte de la misma[33]; el segundo, la insistencia por parte del Tribunal en el hecho de que el Estado debe procurar con firmeza llegar a acuerdos con los entes autonómicos, añadiendo un inciso final conforme al cual el repetido principio no requiere "que dichos acuerdos deban ser vinculantes"[34]; y el tercero, la unión entre los mecanismos de cooperación y coordinación y el principio de lealtad, de forma tal que un fallo en los primeros conlleva una vulneración del segundo.

3.12. Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1160/2016, de 23 de mayo

Resuelve el Alto Tribunal un recurso de casación planteado por la Junta de Andalucía contra la liquidación definitiva del Fondo de Suficiencia de 2008.

Esta Sentencia recopila de manera magnífica y con una claridad encomiable en el fundamento de derecho cuarto la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional sobre el principio de lealtad institucional. No consideramos, por tanto, necesario volcar su contenido, puesto que ya hemos ido dejando constancia fidedigna de las palabras del principal garante de la Constitución en los apartados precedentes.

Sí vamos a destacar a continuación del fundamento de derecho indicado lo siguiente:

> "(...) no se trata de un derecho unidireccional que sólo contempla los gastos a cargo del Estado, sino que (...) debe tener en consideración tanto el impacto positivo como negativo por lo que no puede contemplarse como un principio generador de una responsabilidad para lo que sería preciso que se valorase sólo el impacto negativo y además de cada actuación que no está previsto en modo alguno ni siquiera en la última redacción del precepto indicado en el que se refiere a una compensación pero no de cada actuación independiente sino por períodos de tiempo la cual sería aplicable, de cualquier manera, desde la vigencia de la Ley".

33 Este razonamiento de los recurrentes toma en consideración la doctrina Bundestreue de la Constitución alemana y citan la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán BverfGE 12 205 245 255. GONZÁLEZ ALONSO, A., "La lealtad institucional...", *op. cit.,* página 251, se refiere a esta conexión al defender que "la lealtad genera seguridad jurídica y evita incertidumbre".

34 De la literalidad del párrafo del que hemos extraído el entrecomillado parece desprenderse que esta idea ya estaba recogida en pronunciamientos anteriores del mismo Tribunal, concretamente, se alude entre paréntesis al fundamento jurídico 4 de la Sentencia 209/1990, de 20 de diciembre, al fundamento jurídico 11 de la Sentencia 13/2007, de 18 de enero, y al fundamento jurídico 138 de la Sentencia 31/2010, de 28 de junio, pero en ninguno de ellos hallamos esa coletilla final. Los tres de forma coincidente se limitan a señalar que el principio de lealtad constitucional "obliga a todos y en el campo que nos ocupa es el Gobierno (...) quien debe extremar el celo por llegar a acuerdos en la Comisión Mixta".

A pesar de la farragosa redacción de este texto en cuestión, entendemos que lo que viene a decirnos el Tribunal Supremo es que el impacto positivo o negativo de las actuaciones estatales que repercuten en las Comunidades Autónomas debe ser valorado de forma global en un período de tiempo determinado[35]. El principio de lealtad institucional no requiere de un análisis individual de cada actuación, menos aún si de forma simplista se tiene en cuenta únicamente el impacto negativo (más gastos o menos ingresos), pues ha de tomarse en consideración también la faceta positiva (menos gastos o más ingresos).

De forma sorpresiva además el Alto Tribunal califica el principio, al que estamos dedicando estas líneas, como derecho. Afirmación que no compartimos, puesto que se trata de un principio inspirador de la actuación de los poderes públicos, cuyo incumplimiento puede ser esgrimido como argumento a favor de los intereses de la Administración que se entienda perjudicada.

35 Cuando reflejamos las sucesivas modificaciones de la Ley Orgánica 8/1980 pusimos de manifiesto que, en la reforma de 2001, que recordemos es la primera vez que se incorpora a dicho texto el principio de lealtad institucional, se prevé una valoración anual, mientras que en la Ley Orgánica 3/2009 se establece una valoración quinquenal.

4. La doctrina científica española y el principio de lealtad institucional

En este apartado nuestra intención es reflejar las opiniones vertidas por los autores que se han enfrentado con este axioma, dedicando un subepígrafe específico al informe publicado en 2019 por un grupo de docentes universitarios acerca del modelo de financiación autonómico andaluz, en el que se analizan los problemas que lo aquejan para ofrecer propuestas de solución a los mismos.

4.1. Algunos apuntes doctrinales

Comenzando por la doctrina constitucionalista y administrativista, hemos de destacar los vínculos que, según esta, se forjan entre lealtad, unidad y solidaridad. En palabras de GONZÁLEZ ALONSO la lealtad constitucional está "implícitamente reconocida en el artículo 2 de la Constitución cuando combina con extrema finura los principios de unidad, autonomía y solidaridad". Aunque este principio no se plasma expresamente en nuestra Carta Magna "también se puede deducir sin grandes esfuerzos hermenéuticos del artículo 9.1 de dicho texto normativo, cuando obliga a todos a acatar la Constitución y el resto del ordenamiento jurídico, deber este que está perfectamente constitucionalizado"[36]. En este mismo sentido, ÁLVAREZ HERRANZ señala que este principio "constituye una obligación derivada de todos los poderes públicos a la Constitución y al ordenamiento jurídico establecida en el artículo 9.1 de la Constitución y se manifiesta en el ejercicio de las propias competencias sin obstaculizar las ajenas"[37]. Recordemos que el Tribunal Constitucional ha reiterado en numerosas ocasiones que estamos ante un principio de alcance general, que "obliga a todos".

Para COLL COSTA, es un deber de colaboración que, dada su indeterminación, "aconseja la implementación de mecanismos preventivos que lo hagan operativo, tales como notificaciones y consultas previas a otras Administraciones potencialmente afectadas por la adopción de una decisión, ofreciendo a estas últimas la posibilidad de exponer y hacer valer de manera suficiente las exigencias que resulten de los intereses públicos cuya gestión les esté encomendada, proporcionando la ocasión de alcanzar un acuerdo"[38].

Según PÉREZ RODRÍGUEZ, la "lealtad institucional exige que la gestión de los propios intereses tenga en cuenta que cada gobierno dispone de libertad de actuación, aunque todos debe respetar el legítimo ejercicio de la libertad de actuación de otros gobiernos. La lealtad institucional obliga a que se consideren las competencias de los otros gobiernos en el desempeño de la competencia propia. Este principio supone, por tanto, una autolimitación del ejercicio autónomo de los propios poderes"[39].

Para lograr que se haga efectivo este principio es fundamental que las competencias de las distintas Administraciones estén bien perfiladas. En este sentido, el Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo Financiación Autonómica de 2017 advierte lo siguiente:

---

36 GONZÁLEZ ALONSO, A., "La lealtad institucional...", *op. cit.,* página 253.

37 ÁLVAREZ HERRANZ, B., "Artículo 3. Principios generales", en RECUERDA GIRELA, M. A. (Director), *Régimen Jurídico del Sector Público y Procedimiento Administrativo Común,* Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, página 987.

38 COLL COSTA, J., "Artículo 140...", *op. cit.,* página 1729.

39 PÉREZ RODRÍGUEZ, M. D., "Régimen jurídico de las administraciones...", *op. cit.,* página 20.

"(...) debería reinterpretarse como un principio orientador del diseño institucional y del reparto de competencias que exigiría que, en la medida de lo posible, se delimiten con claridad las competencias de cada administración y se limite su capacidad para imponer unilateralmente costes a las demás. En aquellas materias que por su naturaleza afecten necesariamente a varias administraciones deberían establecerse mecanismos conjuntos de decisión que garanticen la adecuada representación de todas las partes interesadas. Cuando esto no sea posible, debería valorarse someter las más importantes de dichas decisiones a la ratificación por parte del CPFF u otro ente de características similares que deberían tener un mayor protagonismo en las relaciones entre el Estado y las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía"[40].

Compartimos plenamente esta recomendación realizada por el grupo de expertos.

4.2. Propuestas elaboradas por el Grupo de Trabajo sobre Financiación Autonómica de las Universidades andaluzas

El Grupo de Trabajo sobre Financiación Autonómica de las Universidades de Andalucía, integrado por siete profesores del ámbito académico, recibió en 2018 el encargo de analizar las posibles líneas de reforma de dicho sistema desde la perspectiva de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Su trabajo fructificó en una publicación titulada *Propuestas para el debate sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*[41].

Abordan la exégesis del principio de lealtad institucional en el apartado 6.3. A juicio de los autores de esta investigación hay tres aspectos claves de este principio sobre los que convendría profundizar en el futuro:

- El primero es la exigencia de una evaluación adecuada, realizada con criterios objetivos y transparentes, del impacto de las decisiones en materia de ingresos tributarios o de gastos públicos sobre el sistema de financiación autonómica, cumpliendo con lo preceptuado en el marco normativo analizado con anterioridad[42].

---

40 Este Informe se publicó, junto al "Análisis de propuestas de reforma del sistema de financiación local", dentro del Libro blanco *Reforma de la financiación territorial: informes de las Comisiones de expertos de 2017,* Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Hacienda, Madrid, 2018, páginas 116-117 consultable a través del enlace https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/libros/lb/2018_ReformaFinanciacionTerritorial.pdf.
GONZÁLEZ ALONSO, A., "La lealtad institucional...", op. cit., página 255, ya se refirió a esta idea de que las competencias deben estar perfectamente identificadas en el ordenamiento jurídico, como requisito de eficacia externa de la lealtad institucional, de modo que cada ente u órgano sepa a qué atenerse y conozca el marco competencial en el que pueda desplegar su actuación.

41 Publicado en la *Revista de Estudios Regionales*, núm. 114, 2019, páginas 199-244.

42 Al tratarse de un encargo autonómico este grupo de trabajo se centra en ejemplificar tres supuestos en los que la adopción de medidas financieras por parte del Estado puede incidir sobre la suficiencia financiera de las regiones, dejando de lado el hecho de que también éstas puedan realizar actuaciones que repercutan en la Hacienda central. Son:
1. La aprobación de una norma estatal que "implicara la generación de nuevas necesidades de gasto para las Comunidades Autónomas", que "debería ir acompañada del correspondiente ajuste al alza en los recursos que les proporciona su sistema de financiación".
2. La eliminación por parte del Estado de "alguno de los tributos cedidos, total o parcialmente, o realizar modificaciones tributarias que comportasen una minoración de los ingresos obtenidos" que iría de la mano del "derecho a recibir la correspondiente compensación".
3. La implantación de medidas estatales sobre tributos cedidos, total o parcialmente, que conllevaran un incremento de la recaudación asignada a los entes autonómicos, como puede ser una subida de los tipos de gravamen o una minoración o supresión de beneficios fiscales. En tal caso "debería ajustarse la dotación de los fondos complementarios de transferencias".

El segundo está referido a la interdicción de la competencia fiscal desleal, perniciosa o perjudicial. En este sentido, aluden a que resulta paradigmático lo ocurrido con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, respecto al que "las Comunidades Autónomas se han lanzado a una espiral de competencia a la baja ante la inacción del Estado, titular último del tributo"[43].

El tercero está relacionado con el fortalecimiento de los mecanismos de colaboración entre la Administración tributaria estatal y las Haciendas regionales, dado que la cesión de figuras tributarias por parte del Estado a las regiones puede conllevar la cesión de la aplicación (gestión, recaudación e inspección) de las mismas. Aunque la Ley 22/2009 arbitra distintos cauces de interacción, tanto a nivel orgánico como funcional[44], la práctica demuestra que su virtualidad es muy limitada.

43 RAMOS PRIETO, J., "La competencia fiscal en el ámbito interno. Planteamiento general", en AA.VV., *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna,* Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, páginas 640-641, defiende que la "idea de lealtad es antitética con el hecho de que una o varias Haciendas territoriales abusen de sus competencias tributarias y aprueben disposiciones (supresión de figuras tributarias, rebajas de tipos o beneficios fiscales) que perturben o menoscaben los intereses de los demás".

44 Desde una perspectiva orgánica, el artículo 65 de la Ley 22/2009 contempla como órgano colegiado el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, en tanto que el precepto siguiente hace referencia a los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria. Desde un plano funcional, el artículo 61.2.a), b) y c) del mismo texto normativo alude al intercambio de información entre Administraciones a través de los mecanismos técnicos precisos, los planes de inspección coordinados, preparados por los Servicios de Inspección, y las modalidades específicas de cooperación y asistencia.

5. Conclusiones

El principio de lealtad institucional no está recogido en nuestra Carta Magna. Ante esta realidad, fue el Tribunal Constitucional quien tomó la iniciativa de reconocer su existencia de manera directa y de esbozar un diseño jurídico del mismo a través de diversos pronunciamientos.

No obstante, esta jurisprudencia no le ha otorgado un contenido sustancial propio, sino que se limita a señalar algunos de sus perfiles; es decir, reconoce el principio y da pinceladas de sus notas características, pero no elabora una construcción jurídica sólida del mismo. Son las posteriores normas jurídicas las que emprenden esa tarea integradora a partir de los retazos dibujados por el Tribunal Constitucional.

Tras la exposición efectuada de las normas de nuestro ordenamiento jurídico que aluden al principio de lealtad institucional y vista la interpretación sostenida por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, podemos deducir que este principio presenta las siguientes características cuando se traslada al terreno de la financiación autonómica, donde tiene una específica proyección reconocida.

Es un axioma de alcance general, con vigencia respecto a todos los entes territoriales: Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales. Tomando en consideración los dos primeros, debe advertirse que es aplicable tanto a las relaciones verticales ascendentes (actuaciones financieras autonómicas con incidencia sobre el Estado) como a las descendentes (medidas estatales con repercusión sobre la Hacienda autonómica). De igual forma es predicable en las relaciones horizontales entre los diferentes entes subcentrales del mismo nivel.

Es un deber que ha de presidir la actuación de las Administraciones públicas, como soporte del funcionamiento del Estado autonómico. Una de sus manifestaciones más apreciables en este campo se vincula con la necesidad de que se verifique una negociación entre las partes con competencia, sin que de ello quepa colegir la existencia obligatoria de un acuerdo. Lo que se requiere es una actitud de consenso no la ratificación de un acuerdo.

Tiene una incidencia dual respecto a la actividad financiera, lo que se traduce en su afectación tanto ámbito de los ingresos como de los gastos públicos.

CAPÍTULO SEGUNDO

Evaluación de la aplicación y efectividad del principio de lealtad institucional en el actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (2009-2021)

Jesús Ramos Prieto
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Autor de los apartados 1, 2, 3, 4.2, 4.4, 4.5, 5 y 6

Montserrat Hermosín Álvarez
Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Autora de los apartados 4.1 y 4.3

1. Introducción

En el capítulo primero de este trabajo se ha expuesto el contenido básico del principio de lealtad institucional, conforme a la formulación explícita o implícita del mismo que recogen diversas disposiciones de nuestro ordenamiento jurídico (fundamentalmente, la LOFCA, varios Estatutos de Autonomía, la Ley Orgánica 2/2012 y la Ley 40/2015) y a la luz de la interpretación mantenida por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de las principales aportaciones doctrinales.

En particular, en la explicación precedente ha quedado claro que este principio en su proyección al terreno de las relaciones entre las Haciendas Públicas estatal y autonómicas tiene una *configuración poliédrica*, ya que comprende tres facetas básicas:

1. Tiene una *incidencia dual*, por cuanto opera en las dos vertientes (ingresos y gastos públicos) de la actividad financiera de la Hacienda general del Estado y las Haciendas autonómicas.

2. Opera tanto en un plano de *relaciones verticales* (entre el Estado y las Comunidades Autónomas) como en otro de *relaciones horizontales* (entre las Comunidades Autónomas).

3. En el ámbito de las relaciones verticales actúa bidireccionalmente, es decir, tanto en un *sentido descendente*, al modular la incidencia de las medidas financieras aprobadas por el Estado sobre las Haciendas autonómicas; como en un *sentido ascendente*, toda vez que persigue asimismo atenuar las posibles repercusiones de las medidas financieras aprobadas por las Comunidades Autónomas sobre la Hacienda general del Estado.

A partir de esas bases conceptuales elementales, nos corresponde ahora examinar la virtualidad que ha adquirido este principio durante el periodo de vigencia del actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Como ahora veremos, este sistema comenzó a aplicarse en 2009 y, a pesar de las reiteradas denuncias sobre su obsolescencia e inadecuación para atender adecuadamente las necesidades de recursos de las Haciendas autonómicas y garantizar su suficiencia financiera, continúa hoy en día en vigor ante los reiterados aplazamientos de su anhelada reforma.

2. Antecedentes: alcance y aplicación del principio de lealtad institucional en el sistema de financiación autonómica del período 2002-2008

2.1. Primera plasmación del principio: Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 2/2001, de 27 de julio

Si repasamos los sucesivos acuerdos alcanzados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera desde la puesta en marcha del sistema de financiación autonómica al inicio de los años 80, la primera mención específica al principio de lealtad institucional la encontramos en el Acuerdo 2/2001, de 27 de julio, por el que se aprueba el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.

A pesar de que la lealtad no aparecía recogida en el listado de los principios inspiradores del sistema que habría de regir desde 2002, el undécimo y último apartado del acuerdo se hizo brevemente eco de ella en los términos siguientes:

> "A lo largo del ejercicio, el Estado legislador lleva a cabo actuaciones tributarias. Dichas actuaciones, habida cuenta de la participación de las Comunidades Autónomas en la práctica totalidad de los tributos del Estado, pueden tener, para ellas, consecuencias positivas o negativas. Igualmente, la adopción de medidas de interés general puede hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobarse el Sistema de Financiación.
>
> Por todo lo anterior se propone que, anualmente, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas realice un informe, que a tal efecto preparará un Grupo de Trabajo del mismo Consejo, sobre las consecuencias derivadas de las actuaciones del Estado legislador tanto en materia de ingresos como de gastos."

El segundo párrafo contiene la novedosa propuesta de que se efectuase a una evaluación anual del impacto de las medidas sobre ingresos o gastos aprobadas por el Estado, a través de un informe cuya preparación se encomendaba a un grupo de trabajo del propio Consejo. A este respecto conviene recordar que durante la vigencia del sistema de financiación 2002-2008, la creación de grupos de trabajo estaba prevista en el Reglamento de Régimen Interior del Consejo de Política Fiscal y Financiera. En virtud del artículo 5 de dicho Reglamento (modificado por el Acuerdo 1/2000), corresponde al Pleno acordar la creación de tales grupos, integrados por los funcionarios que designen la Administración central y las Administración autonómicas, con la composición y régimen de funcionamiento que se determinen por aquel en el momento de su creación.

Aun cuando supuso un avance relevante, esta primera recepción del principio de lealtad entre las reglas que han de modular el sistema de financiación autonómica fue, en nuestra opinión, demasiado parcial e incompleta. Es cierto que integra la doble perspectiva de los ingresos y gastos públicos, pero se trata de una visión que queda demasiado acotada en cuanto a su alcance en un doble sentido.

Por un lado, solo abarca las relaciones verticales entre el Estado y las Comunidades Autónomas, dejando fuera las relaciones horizontales de estas entre sí, donde también pueden producirse colisiones de intereses a causa, por ejemplo, de fenómenos de competencia fiscal lesiva interterritorial. Recuérdese

que, como vimos en el capítulo primero de esta investigación, el principio de lealtad, en conexión con el de solidaridad, conlleva que en el ejercicio de sus competencias las Comunidades Autónomas han de abstenerse de "adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses" (Sentencia del Tribunal Constitucional 64/1990).

Por otro lado, dentro de esas relaciones verticales únicamente se atiende a las relaciones de corte descendente, demandando que se tomen en consideración los efectos de tres modalidades de las medidas financieras que el Estado puede adoptar a lo largo de un determinado ejercicio presupuestario:

1. Medidas tributarias sobre los tributos compartidos por la Hacienda estatal y las Haciendas autonómicas, es decir, sobre los tributos cedidos total o parcialmente, que puedan suponer un incremento de recaudación (consecuencias positivas).

2. Medidas tributarias sobre los tributos compartidos por la Hacienda estatal y las Haciendas autonómicas, nuevamente sobre los tributos cedidos total o parcialmente, que comporten una disminución de recaudación (consecuencias negativas).

3. Medidas de interés general que se traduzcan en la realización y la prestación de nuevas actividades y servicios públicos, de los que se deriven obligaciones de gasto adicionales para las Haciendas autonómicas no contempladas en las necesidades de gastos computadas al diseñar el sistema de financiación.

Al concebirse la lealtad en ese sentido unidireccional, nada se dijo en cambio sobre las relaciones verticales ascendentes, esto es, sobre el posible impacto de las medidas financieras adoptadas por las Comunidades Autónomas sobre la Hacienda general del Estado.

2.2. Incorporación del principio al artículo 2.1.e) de la LOFCA (Ley Orgánica 7/2001)

Con el fin de formalizar la inclusión del principio de lealtad institucional en el marco normativo regulador del sistema de financiación autonómica, el artículo 7 de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la LOFCA, añadió una nueva letra e) al artículo 2.1 de dicha LOFCA, consagrándolo como uno de los principios rectores de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas.

Esta norma, que ya aparece reproducida en el capítulo 1 de esta investigación, exige una evaluación anual por parte del Consejo de Política Fiscal y Financiera, que tras la modificación del artículo 3.2 de la LOFCA (Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria) pasó de ser un órgano consultivo y de deliberación a asumir la función más amplia de órgano de coordinación del Estado y las Comunidades Autónomas en materia fiscal y financiera.

En cuanto a la metodología y procedimiento para llevar a cabo esa evaluación, se trata de cuestiones que quedaron confiadas al propio Consejo. La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, no incluyó ninguna mención al respecto, confiando estos extremos a la negociación intergubernamental dentro del Consejo.

A nuestro modo de ver, la principal innovación del artículo 2.1.e) de la LOFCA, en comparación con el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 2/2001, es que ensancha su ámbito objetivo para englobar el conjunto de los recursos tributarios (tributos cedidos por el Estado y tributos propios) de las Comunidades Autónomas previstos por el artículo 157.1 de la Constitución, el artículo 4 de la LOFCA y los Estatutos de Autonomía.

El Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera contempló literalmente solo las actuaciones normativas del Estado en materia tributaria que afectasen a tributos estatales en cuyo rendimiento participen las Haciendas autonómicas, es decir, a los tributos cedidos total o parcialmente. En cambio, la LOFCA alude en términos genéricos a *actuaciones del Estado legislador en materia tributaria.* Ello da pie para conectar el principio de lealtad con la incidencia que el establecimiento de nuevos tributos estatales pueda tener sobre tributos propios de las Comunidades Autónomas creados con anterioridad. Recuérdese, a este respecto, el mandato contenido en el artículo 6.2 de la LOFCA (en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre):

> "Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas."

Este precepto comporta una obligación para el Estado de solventar el riesgo de sobreimposición que existiría en el supuesto de que decida, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria (artículo 133.1 de nuestra Norma Fundamental), establecer un tributo sobre un hecho imponible que hasta la fecha ya había sido gravado por una o varias Comunidades Autónomas. La LOFCA le deja libertad en este punto para optar entre medidas de compensación o de coordinación. Las primeras procederán cuando el Estado obligue a las Comunidades Autónomas a derogar o a dejar sin efecto sus tributos propios en tanto subsista el nuevo impuesto estatal equivalente. En cambio, la coordinación presupone la convivencia del nuevo tributo estatal con impuesto autonómico preexistente, pero permitiendo que la cuota del segundo sea deducible del primero.

2.3. Aplicación del principio por el Consejo de Política Fiscal y Financiera durante el período 2002-2008

El instrumento más idóneo para valorar el grado de efectividad que alcanzó ese primer reconocimiento de la lealtad institucional como principio rector de la financiación autonómica nos lo proporcionan las *Memorias de Actuaciones* del Consejo de Política Fiscal y Financiera correspondientes a los años 2002 a 2008[45].

En la *Memoria de Actuaciones de 2002*, primer ejercicio de vigencia del sistema de financiación autonómica diseñado por la Ley 21/2001, no se dio aún cuenta de la realización de ninguna actuación sobre este particular. No obstante, interesa dejar constancia de que la lealtad ya salió a escena y generó un cierto debate con motivo de la información dada por el Secretario de Estado de Hacienda a los Consejeros de las Comunidades Autónomas respecto de la reforma de la Ley del IRPF que el Estado acometió

45 Las Memorias de Actuaciones del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 1997 a 2018, en cuanto documento exigido por el artículo 11 del Reglamento de Régimen Interior, se encuentran disponibles en el enlace siguiente: https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Memorias%20de%20actuacion.aspx.

ese año, materializada a la postre en la aprobación por las Cortes Generales de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre[46]. Varias Comunidades Autónomas mostraron ya su preocupación por las consecuencias que podía tener esta reforma sobre la parte cedida del impuesto y su recaudación.

2.3.1. Creación del Grupo de Trabajo para definir la metodología de aplicación del principio de lealtad institucional (2003)

Sin duda, el primer hito significativo que hay que reseñar lo encontramos en la *Memoria de Actuaciones de 2003*, donde se informa del punto referente a la "Fijación de la metodología a seguir para dar cumplimiento al principio de lealtad institucional" tratado en la sesión plenaria del Consejo celebrada el 10 de abril de 2003[47].

Tras una breve explicación por el Secretario del Consejo de los antecedentes y el alcance de este principio, se elevó al Pleno la propuesta de creación de un Grupo de Trabajo "para definir la metodología a seguir para dar cumplimiento al principio de lealtad institucional, de tal modo que el Consejo, en base a los estudios que aquél lleve a cabo, pueda establecer las reglas que definan qué presupuestos de hecho forman parte de la lealtad institucional y cómo debe valorarse cada uno de ellos". La delimitación de supuestos de hecho y la fijación de reglas para su valoración eran, pues, los dos cometidos básicos que se encomendaban al Grupo de Trabajo.

Esta propuesta, que fue aprobada por 28 votos a favor, aparece incorporada en la citada memoria como anexo XI. Además de detallar la composición del grupo de trabajo[48], marcar el mes de julio de 2003 como fecha para la primera reunión y fijar una periodicidad mínima mensual para las reuniones, se concretó el cometido final que se le confiaba:

> "Fijada dicha metodología, el Grupo de Trabajo elevará un informe al Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, con anterioridad a la primera liquidación definitiva del sistema de financiación."

La Memoria de 2003 incorpora a continuación tres anexos (XII a XIV) cuyo contenido merece un breve comentario a los efectos de nuestro estudio.

En el anexo XII se recoge una proposición de acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera para la revisión del modelo de financiación autonómica, solicitada por seis Comunidades Autónomas (Andalucía,

---

46 En concreto, en el punto relativo a "Información sobre el Anteproyecto de Ley de reforma parcial de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias", se detalla que tras una breve explicación por parte del Secretario de Estado de Hacienda de alcance, fundamentos y contenido de la reforma del IRPF, los Consejeros de Hacienda de varias Comunidades Autónomas (Asturias, Castilla-La Mancha, Islas Baleares, Asturias, Aragón y Andalucía) expresaron una visión crítica. En esencia, en estas intervenciones se apeló al principio de lealtad bien para reclamar que se elaborase un estudio que evaluase de forma concreta el impacto recaudatorio de la reforma para las Comunidades Autónomas, bien para denunciar directamente una posible vulneración de este, al considerarse que la Administración del Estado no había fundamentado suficientemente que la reforma del IRPF no fuese a suponer una merma de la financiación de las Comunidades Autónomas. Véase *Memoria de Actuaciones 2002*, págs. 4-8.

47 Véase *Memoria de Actuaciones 2003*, págs. 21-22 y anexos XI (págs. 95-98), XII (págs. 99-102), XIII (págs. 103-105), XIV (págs. 107-138) y XV (págs. 139-151).

48 Un representante de la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria (en calidad de Presidente), un representante de la Secretaría de Estado de Hacienda (en calidad de Secretario), un representante de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos y un representante de cada Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía.

Baleares, Extremadura, Castilla-La Mancha, Aragón y Asturias). Dicha revisión es solicitada al denunciarse la existencia de una "vulneración flagrante" del principio de lealtad por parte del Gobierno de la Nación con ocasión de las actuaciones siguientes:

> "a) Modificación unilateral por parte del Estado, del marco legislativo relativo a competencias cuya ejecución corresponde a las CC.AA., imponiendo costes adicionales a los servicios públicos que legalmente deben prestar, sin compensación financiera equivalente por estas nuevas o superiores obligaciones legales.
>
> Como ejemplos recientes se citan la Ley del Menor, La Ley Orgánica de Universidades, y la Ley de Calidad de la Enseñanza cuya memoria económica aún desconoce este Consejo y las CC.AA. que deben aplicarla.
>
> b) Modificación unilateral y arbitraria por parte del Estado del ordenamiento tributario en aquellas figuras impositivas cuya recaudación en todo o en parte corresponde según el vigente modelo de financiación a las CC.AA. A este efecto se señala indicativamente la modificación y reducción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
>
> c) Falta de voluntad de proceder a una liquidación leal y rigurosa del ejercicio inicial en la transferencia de la asistencia sanitaria en aquellas CC.AA. que la han recibido recientemente; toda vez que se pretende hacer soportar a dichas CC.AA. gasto realizado por la anterior administración responsable."

En las letras a) y b) se alude a dos supuestos que, de haberse desarrollado así, podemos tomar como paradigmáticos de una unilateralidad que es la antítesis de la lealtad: el Estado impone nuevos gastos o reduce ingresos tributarios sin compensar adecuadamente a las Haciendas autonómicas.

A continuación, en el breve anexo XIII se recoge el posicionamiento favorable de la Generalidad de Cataluña en relación a la propuesta de creación de un Grupo de Trabajo para diseñar la metodología a seguir y dar cumplimiento al principio de lealtad institucional, si bien con un matiz importante:

> "En estos momentos existen actuaciones del Estado que suponen un fuerte incremento del gasto de las Comunidades sin que se hayan arbitrado los recursos compensatorios suficientes. Le Ley de Calidad de la Enseñanza es un ejemplo paradigmático de esta situación."

Asoma de nuevo la petición de que los aumentos de los costes de los servicios públicos cuya gestión está transferida a las Comunidades Autónomas, decididos por el Estado en materias sobre los que ostenta competencias exclusivas de acuerdo con el artículo 149.1 de la Constitución, vaya siempre acompañada de una dotación de recursos suplementarios.

Por último, el anexo XIV incluye un "Resumen de las propuestas de las Comunidades Autónomas relativas al principio de lealtad institucional". La lectura de este documento resulta de mucha utilidad, dado que permite conocer las visiones de las distintas vertientes del principio de lealtad institucional que expusieron los representantes de los Gobiernos de trece Comunidades Autónomas (todas salvo Extremadura y La Rioja):

- Aspecto objetivo.
- Aspecto subjetivo.
- Aspecto material.
- Aspecto temporal y periodicidad.
- Aspectos procedimentales.

A título de ejemplo, la tabla n.º 1 recoge las ideas fundamentales que se desprenden de las aportaciones presentadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía respecto al alcance del artículo 2.1.e) de la LOFCA.

Tabla n.º 1. Propuestas de la Comunidad Autónoma de Andalucía para delimitar el alcance del principio de lealtad institucional (2003)

Aspecto objetivo	• Evitar desequilibrios financieros derivados de la actividad legisladora del Estado. • Evaluar el impacto positivo o negativo de las medidas normativas. • El Estado debe incluir una memoria económica real en los diferentes proyectos de ley.
Aspecto subjetivo	Normativa estatal, tanto leyes como reglamentos.
Aspecto material	**Materia tributaria** • La actividad del Estado sobre la materia tributaria debe ser compensada cada vez que se rompe el *status quo* financiero inicial. • El principio debe considerar tanto la modificación de los tributos cedidos por el Estado como la influencia de las modificaciones tributarias en la participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado. • En el caso de los Impuesto Especiales, parcialmente cedidos a las Comunidades Autónomas, la no deflactación de los tipos impositivos supone importes decrecientes de recaudación tributaria, lo que conlleva que se pueda producir en el futuro una imposibilidad económica de prestar el servicio de asistencia sanitaria al mismo nivel con el que se venía haciendo. Por ello, deben revisarse anualmente los tipos de gravamen o establecer otro mecanismo de compensación. • En el resto de impuestos, la metodología debe recoger la evaluación en términos de recaudación cedida de las modificaciones que introduce la normativa estatal. **Disposiciones de interés general** La confección de una metodología carece de fundamento en este caso y debe limitarse a delimitar los factores de coste nuevos y las variaciones introducidas en los factores de coste antiguos.
Aspecto temporal y periodicidad	**Materia tributaria** La alteración de la cuantía que debieran haber experimentado los tributos cedidos tradicionales ha repercutido negativa o positivamente en la financiación que surge del nuevo sistema. **Medidas de interés general** • Dado que el principio de lealtad institucional existe desde la aprobación de la Constitución, no parece justa la limitación temporal que se le da al mismo en la redacción recogida en el artículo 2.1.e) de la LOFCA respecto a las disposiciones de carácter general. • La valoración anual debe referirse exclusivamente a las nuevas disposiciones normativas que han entrado en vigor hasta la fecha de inicio de la evaluación. No debe considerarse como posible la evaluación anual acumulativa por inviable a largo plazo.
Aspectos procedimentales	• Aunque las evaluaciones las puede realizar el grupo de trabajo, el Pleno del Consejo de Política Fiscal y Financiera es el habilitado para tomar los acuerdos. • En su caso, la Comisión Mixta de Transferencias deberá aprobar la modificación de la financiación autonómica, tanto si tuviera lugar una modificación de algún porcentaje de participación como del Fondo de Suficiencia.

2.3.2. Puesta en funcionamiento del Grupo de Trabajo sobre aplicación del principio de lealtad institucional (2003)

Como se indica también en la *Memoria de actuaciones de 2003*, tras su constitución el Grupo de Trabajo celebró dos primeras reuniones los días 23 de julio y 27 de noviembre de ese año (la periodicidad mensual prevista en el momento de creación del Grupo quedó pronto ignorada).

En la primera de esas sesiones se analizó un primer documento de trabajo que figura en la Memoria como anexo XV. En su primera parte se incluyen reflexiones sobre la oportunidad de la creación del Grupo de Trabajo y su posible dinámica de funcionamiento. En particular, se programaron tres fases para estructurar, con un calendario orientativo a modo de mera tentativa alegando que no se conocía con precisión qué nivel de debate que podía generarse en el seno del Grupo:

1. Análisis de la interpretación de las diferentes cuestiones planteadas por el artículo 2.1.e) de la LOFCA (julio-octubre de 2003).

2. Delimitación de qué actuaciones concretas han de computarse a la hora de llevar a la práctica el principio de lealtad institucional, de una parte, y de cómo deben valorarse, de otra parte (noviembre de 2003-enero de 2004).

3. Elaboración, a la vista de los resultados alcanzados en las dos fases anteriores, de un documento de metodología (febrero-abril de 2004).

En la segunda parte de este documento se incorporó un guion (*paper*), elaborado por la Administración del Estado para facilitar el desarrollo de las discusiones en el seno del Grupo de Trabajo. Este documento incluyó diversas consideraciones de naturaleza jurídica acerca del principio de lealtad institucional, así como varios interrogantes que, a juicio de la Administración General del Estado, debían quedar resueltos en esa fase inicial.

Con respecto al encuadre del principio de lealtad institucional en nuestro ordenamiento jurídico, después de repasar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional[49], que hemos visto que lo eleva a la condición de consustancial a nuestro modelo de Estado, y su formulación en la legislación positiva (Ley 4/1999, de 13 de enero) se sienta una conclusión que suscribimos en su totalidad, en particular respecto del limitado alcance de la incorporación del principio a la LOFCA:

> "El artículo 2.1.e) de la LOFCA ni crea, ni establece, ni acota el principio de lealtad institucional en el ámbito de las relaciones financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas.
>
> Dicho principio es previo —en términos tanto normativos como cronológicos— a la LOFCA, deriva directamente de la Constitución, se plasma con carácter general en el artículo 4.1 de la LRJ-PAC y se extiende a un ámbito mucho más amplio que los limitados contornos que ofrece el artículo 2.1.e) de la LOFCA.
>
> En definitiva, el repetido artículo 2.1.e) de la LOFCA se limita a establecer una manifestación o articulación concreta del principio de lealtad institucional, que ni agota su contenido, ni modifica ni puede modificar las bases conceptuales en las que se asienta.

49 SSTC 18/1982, de 4 de mayo, 77/1984, de 3 de julio, 56/1986, de 13 de mayo, 152/1988, de 20 de julio, 64/1990, de 5 de abril.

> Y esta aseveración previa, nacida de la ubicación adecuada del precepto en el marco de del ordenamiento jurídico, no puede ser olvidada a la hora de su interpretación y aplicación, ofreciendo pautas hermenéuticas de singular relevancia a la hora de analizar los problemas que plantea e intenta resolver este documento de trabajo."

En cuanto a los aspectos que debería abordar el Grupo de Trabajo en su labor de exégesis del artículo 2.1.e) de la LOFCA, partiendo del clásico esquema de estudio de la norma en torno al presupuesto de hecho y a su consecuencia jurídica, se identifican tres grandes cuestiones:

1. ¿Qué actuaciones tienen cabida en el presupuesto de hecho relacionado con la materia tributaria (actuaciones del Estado legislador en materia tributaria)?

2. ¿Qué actuaciones tienen cabida en el presupuesto de hecho relacionado con la adopción de medidas de interés general?

3. ¿Cómo se ha realizar la valoración del impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones que configuran el presupuesto de hecho de la norma?

Con respecto a la segunda reunión del Grupo, celebrada el 27 de diciembre de 2003, la Memoria se limita a indicar que prosiguió con el análisis de la interpretación del artículo 2.1.e) de la LOFCA, completado con el estudio de los informes-propuestas remitidos por las Comunidades Autónomas a la Secretaría del Consejo de Política Fiscal y Financiera acerca de su valoración sobre el alcance del principio de lealtad institucional.

2.3.3. Parálisis del Grupo de Trabajo a partir de 2004

Sin que conozcamos ninguna justificación más allá de la complejidad técnica del asunto, el impulso inicial del Grupo de Trabajo sobre lealtad institucional se diluyó por completo en años posteriores.

En la *Memoria de Actuaciones de 2004* del Consejo de Política Fiscal y Financiera no hay ni una sola referencia a sus reuniones o actividades, lo que debe entenderse como un síntoma inequívoco de una inacción total durante ese ejercicio[50].

---

50 En el anexo VI de la Memoria de 2004 (págs. 65 y siguientes) se recogen los Planes económico-financieros de saneamiento de las Comunidades Autónomas de Cataluña, Galicia y Comunidad Valenciana.
En el caso del Plan de Cataluña (pág. 111) se hace una mención a mecanismos del sistema de financiación autonómica que no han sido desarrollados y que podrían aportar recursos a la Hacienda autonómica, citando entre ellos la *compensación en aplicación del principio de la lealtad institucional*. En concreto, se subraya que el Estado ha ido aprobando normas con impacto presupuestario para las Comunidades Autónomas, sin que estas hayan sido objeto de compensación debido a la falta de puesta en funcionamiento del mecanismo de compensación correspondiente. De ahí que se previese que cuando este mecanismo se estableciera fuese a proporcionarles recursos.
En el Plan de la Comunidad Valenciana (pág. 223) se afirma que el escenario presupuestario de la Comunidad Autónoma descrito en el Plan de saneamiento podría mejorar si el Estado adoptarse diversas medidas, una de las cuales es precisamente la aplicación efectiva del principio de lealtad institucional: "Cualquier decisión de la Administración Central que implique mayor gasto para las Comunidades Autónomas deberá ser financiada adecuadamente, especialmente en materia de educación, sanidad, justicia y servicios sociales. Ello evitará tensiones financieras que en el pasado generaron y de hecho siguen generando leyes aprobadas en su momento como la LOGSE, con unas implicaciones financieras que en algún momento iban a ser compensadas y deberán ser atendidas."

En la *Memoria de Actuaciones de 2005* solo encontramos una sucinta alusión a la reanudación de los trabajos del Grupo sobre lealtad institucional en una reunión celebrada el 9 de mayo, a solicitud de varias Comunidades Autónomas. Pero la mención escueta a los resultados de esa sesión da cuenta de las dificultades con que estaba tropezando su labor:

> "Se retomaron los contactos reflexionando conjuntamente sobre la manera de llegar a sistematizar un método de trabajo, ya que hasta el momento no se ha podido llegar a un consenso."

Nuevamente, la *Memoria de Actuaciones de 2006* y en la *Memoria de Actuaciones de 2007* guardan un completo silencio sobre los avances logrados por el Grupo de Trabajo sobre lealtad institucional.

En la Memoria de 2006 sí encontramos referencias al principio de lealtad institucional en tres documentos incluidos como anexos VI, VII y VIII, que contienen un análisis de la problemática del sistema de financiación autonómica entonces vigente como base para su reforma desde la perspectiva de las Comunidades Autónomas de Andalucía y Cataluña y de la Administración General del Estado[51]. Estos documentos fueron remitidos en calidad de expresión de su posición ante el Grupo de Trabajo sobre la problemática del vigente sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, como base para comenzar los trabajos para su revisión, creado por el Acuerdo del Pleno de Consejo 2/2006, de 7 de febrero.

En el documento remitido por la Comunidad Autónoma de Andalucía (anexo VI de la Memoria de 2006) se dedica un comentario muy negativo sobre la lealtad en las relaciones entre Administraciones. A pesar de su extensión, consideramos que merece la pena reproducirlo en su literalidad, por cuanto contiene una denuncia contundente de la falta de desarrollo de este principio en las relaciones verticales entre la Hacienda estatal y las Haciendas autonómicas[52]:

> "La otra cara de la falta de autonomía fiscal real de las Comunidades Autónomas, es la situación de preeminencia que mantiene la Administración General del Estado sobre el sistema de financiación autonómica, puesto que no se limita al diseño básico de las reglas del juego y a garantizar el mantenimiento de la igualdad de derechos y obligaciones de todos los ciudadanos, en cualquier punto del Estado, y de los equilibrios básicos de la economía española.
>
> Aun partiendo del convencimiento de que el Estado de las Autonomías es mucho más que la suma de 17 CCAA, y que el poder moderador y de equilibrio corresponde inequívocamente al Gobierno Central, hay que reconocer que, desde los cambios en la normativa impositiva, incluso de aquellas figuras cuyo rendimiento está atribuido en su totalidad a las CCAA, al establecimiento de obligaciones de servicios, pasando por la práctica de una liquidación unilateral del sistema o un cálculo de las entregas a cuenta no susceptible de propuesta alternativa, las decisiones de la Administración Central siguen siendo determinantes decisivos de la financiación y de los resultados financieros de las CCAA.
>
> Muchas de estas decisiones centrales son de mayor trascendencia, cuantitativa y cualitativa, que la que se deriva del ejercicio de la mayoría de las competencias normativas de las CCAA en el ámbito de los ingresos, lo que centra mayores esfuerzos de las Comunidades en la reivindicación de recursos al Estado que en el propio ejercicio de su autonomía.
>
> Aun siendo así, los preceptos legales que reflejan el principio de lealtad institucional son meramente declarativos, sin que se hayan concretado fórmulas que permitan llevar a la realidad práctica la regla de que cada nivel de gobierno sea efectivamente responsable de las consecuencias financieras de las decisiones que adopta.

51 *Memoria de Actuaciones 2006*, págs. 121 y siguientes.

52 *Memoria de Actuaciones 2006*, págs. 130-131.

De esta situación, y de la asimetría de información existente, derivan algunas disfuncionalidades importantes del modelo vigente, como son:

- La falta de predecibilidad de los resultados cuantitativos del modelo, elemento básico para una planificación financiera a medio plazo y para la adopción de decisiones en el ámbito tributario.
- La nula capacidad de iniciativa legislativa de las CCAA sobre los impuestos compartidos sobre el consumo, a pesar de que, en un marco de declarada corresponsabilidad fiscal, sería conveniente poder ajustar la evolución global de su recaudación a las diferentes dinámicas de las necesidades de gasto en cada nivel de gobierno."

No menos crítico se expresa el documento presentado por la Comunidad de Cataluña (anexo VII de la Memoria de 2006), cuyo apartado 6 lleva justamente el gráfico de título "Incumplimiento del principio de lealtad institucional"[53]:

"Uno de los principios del sistema de financiación que se incorporó en el acuerdo vigente es el principio de lealtad institucional. Este principio exige que anualmente el Consejo de Política Fiscal y Financiera deba analizar aquellas decisiones que, en materia de ingresos o de gastos, haya tomado la administración central y hayan repercutido en los presupuestos de las CCAA. Este principio no se ha visto cumplido, dado que el Estado ha aprobado normativas que han supuesto, por un lado, aumentos del gasto autonómico y, por otro lado, una reducción de los ingresos autonómicos, sin haberse producido en ningún caso la adecuada compensación a las CCAA.

Un claro ejemplo de este incumplimiento puede verse en la aprobación estatal de la normativa que extiende la gratuidad de la educación infantil, (Ley orgánica 10/2002 de calidad de la educación, Real Decreto 827/2003 y Real Decreto 1318/2004, que establecen el calendario de aplicación de la nueva ordenación del sistema educativo).

Se ha producido un incumplimiento del principio de lealtad institucional que ha afectado negativamente a la suficiencia de recursos autonómicos."

Ante estas críticas, en el documento aportado por la Administración general del Estado (anexo VIII de la Memoria de 2006) se limita a replicar que, a pesar del mandato derivado del artículo 2.1.e) de la LOFCA, el Grupo creado para diseñar una metodología idónea para garantizar el cumplimiento del principio de lealtad no ha terminado los trabajos ni alcanzado un acuerdo, por lo que se estima preciso profundizar en las implicaciones de este concepto y retomar los trabajos del Grupo.

En la *Memoria de Actuaciones de 2007* aparecen también recogidos como anexos los documentos presentados por las Comunidades de Canarias, Castilla y León e Islas Baleares. Solo el elaborado por el Gobierno canario (anexo VIII) abunda en la línea crítica ya defendida por Andalucía y Cataluña en 2006 sobre la falta de observancia del principio de lealtad institucional[54]. Tras recordar que el Grupo de Trabajo creado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera no había aportado hasta esa fecha ninguna conclusión relevante, se expone lo siguiente:

"En primer lugar, debiera articularse el procedimiento necesario para identificar o valorar las actuaciones concretas del Estado legislador en materia tributaria o en otras, con implicaciones sobre el gasto público que puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas obligaciones de gasto no previstas en el sistema de financiación vigente.

53 *Memoria de Actuaciones 2006*, págs. 175-176.

54 *Memoria de Actuaciones 2007*, pág. 95.

> La aplicación del principio de lealtad institucional derivaría en la compensación económica que permita restablecer el equilibrio financiero que garantice la suficiencia de los recursos para el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas. Para ello deberá establecerse un procedimiento ágil que evite diferimientos temporales entre las medidas y su compensación, para que esta sea previa a la entrada en vigor de la medida o al inicio de las actuaciones. Con ello, se evitará perjuicios financieros de cualquier tipo a las Comunidades Autónomas. Dicha valoración se realizará en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas.
>
> La compensación económica debiera ser además, vía modificación de las necesidades de financiación en aquellos supuestos en que las medidas o actuaciones tuvieran carácter definitivo o una vocación de vigencia indefinida en el tiempo. Por último, no debe olvidarse la determinación de la compensación económica para aquellas medidas o actuaciones ya en ejecución para las que el sistema vigente no ha contemplado dotaciones."

A partir de esos argumentos, el Gobierno de Canarias trasladó al Consejo la propuesta siguiente:

> "Definición de mecanismos automáticos y eficaces que permitan restablecer el equilibrio financiero que garantice la suficiencia de los recursos para el ejercicio de las competencias por las Comunidades Autónomas, derivadas de las decisiones normativas del Estado que les afecten."

Llegamos así a 2008, último año de vigencia del sistema de financiación autonómica regulado por la Ley 21/2001. La Memoria de Actuaciones del Consejo correspondiente a ese ejercicio guarda una vez más silencio sobre el devenir del Grupo de Trabajo sobre lealtad institucional, que pareció entrar en hibernación desde el 9 de mayo de 2005, fecha de la última reunión de la que hemos dado noticia.

En 2008 la reforma del sistema ya estaba en ciernes, lo que provocó que el Ministerio de Hacienda anunciase al Consejo de Política Fiscal y Financiera las líneas maestras para iniciar las negociaciones políticas. No es de extrañar, por ello, que la lealtad apareciera retratada en el documento *"Bases para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común"* que la Administración del Estado presentó en la sesión del Pleno celebrada el 22 de julio de 2008 para comenzar el proceso (anexo XIII de la Memoria de 2008). De las doce bases a tener en cuenta para la reforma, la novena se refiere a ella en estos términos[55]:

> "Lealtad institucional: Se buscarán fórmulas que permitan la aplicación efectiva de este principio, de manera que se respete el espacio fiscal de cada nivel de gobierno. Específicamente se tendrá en cuenta en el nuevo modelo la eliminación del gravamen actual por el Impuesto sobre el Patrimonio."

Sin duda, se trata de una declaración de buenas intenciones para iniciar las arduas negociaciones que enseguida recibió la réplica de una Comunidad Autónoma. En efecto, Castilla y León formuló diversas observaciones al documento de bases presentado por el Estado (anexo XIV de la Memoria)[56], matizando lo siguiente:

> "La aplicación práctica del principio de lealtad institucional no puede suponer el olvido de las actuaciones en materia de ingresos y gastos ya ejecutadas por el Gobierno de España en la pasada legislatura y la actual. Junto con la anunciada consideración de la eliminación del gravamen del impuesto sobre

55 *Memoria de Actuaciones 2008*, pág. 182.

56 *Memoria de Actuaciones 2008*, págs. 188-189.

el patrimonio es necesario que se aborde la regularización de las situaciones provocadas por otras decisiones. Esto incluye la compensación por los efectos financieros derivados de la aprobación de la deducción de 400 euros en el IRPF."[57]

El último hito del período 2002-2008 que hemos analizado en este apartado 2 es el documento *"Reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (propuesta base para un acuerdo)"*, que se remitió por el Ministerio de Hacienda a los citados entes territoriales el 30 de diciembre de 2008 y que figura como anexo XV de la Memoria de Actuaciones de ese año. En él se recoge una breve consideración sobre la lealtad institucional[58]:

"La reforma del Sistema de Financiación autonómico también ofrece la oportunidad de mejorar la regulación y aplicación del principio de lealtad institucional, para lo cual, como regla general, deberá perseguirse el objetivo de evitar, por parte de la AGE, perjudicar los ingresos autonómicos con las modificaciones legales, tanto por el lado del gasto como del ingreso y, en cualquier caso, periódicamente, se determinará el impacto, positivo o negativo, de las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas, en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, a propuesta del Comité Técnico de Evaluación. La valoración resultante se compensará, en su caso, como modificación del sistema de financiación para el siguiente quinquenio.

En particular, respecto a la supresión del gravamen sobre el patrimonio que se tramita actualmente en el Parlamento, el Gobierno procederá a evaluar con las CCAA, en el marco de la reforma del sistema de financiación, el importe correspondiente a la pérdida de ingresos que suponga y a hacer efectivas las compensaciones correspondientes."

Si dejamos de lado la alusión al Impuesto sobre el Patrimonio, sobre cuya problemática volveremos en el apartado 4, creemos que el primer párrafo ilustra a la perfección el estado de la cuestión a finales de 2008: era necesario aprovechar la reforma para buscar una mejor regulación y aplicación del principio.

Además, de forma tácita el Estado admite que el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 2/2001 y la Ley Orgánica 7/2001 tal vez hubiesen ido demasiado lejos al exigir una *valoración anual* del impacto de las medidas tributarias o de interés general con incidencia sobre las Haciendas autonómicas. En el documento elaborado por el Ministerio de Hacienda se anuncia ya un cambio de paradigma temporal que, tal y como explicaremos a continuación, se consolidaría en la reforma de 2009: esa evaluación anual quedaría reemplazada por una evaluación quinquenal. Lo mejor es enemigo de lo bueno, parecieron asumir los responsables institucionales del citado Ministerio en un arranque de pragmatismo.

57 La deducción de la cuota de 400 euros del IRPF aludida es la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas, introducida con efectos desde 1 de enero de 2008 por el Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, mediante la adición de un nuevo artículo 80 bis a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Esta deducción, que fue modificada en su cuantía a partir de 2010 por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, fue finalmente suprimida a partir de 2015 por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

58 *Memoria de Actuaciones 2008*, pág. 214.

2.4. Balance de la implementación del principio de lealtad institucional en el sistema de financiación autonómica durante el periodo 2002-2008

A modo de conclusión general, podemos afirmar que la experiencia de aplicación del principio de lealtad institucional durante los siete años que hemos relatado en páginas precedentes ofrece un balance claramente negativo.

Su incorporación al artículo 2.1.e) de la LOFCA a través de la Ley Orgánica 7/2001 fue recibida lógicamente como una buena noticia. Pero los problemas vinieron enseguida, cuando el Consejo de Política Fiscal y Financiera afrontó el embarazoso reto de descender del mundo de las ideas a la práctica, con el fin de extraer del principio unas reglas precisas y mínimamente operativas y de diseñar y consensuar un mecanismo para garantizar su efectividad ante las medidas financieras concretas que pudiera ir aprobando por el Estado susceptibles de repercutir sobre los ingresos o gastos de las Haciendas autonómicas. Aunque el Consejo creó en 2003 un Grupo de Trabajo con la pretensión de afrontar con éxito ese cometido, la nave encalló muy pronto, sin que nadie se prestase a acudir al rescate pese a las voces de alarma expresadas en años posteriores, sobre todo por parte de las Comunidades Autónomas.

Como ha quedado acreditado, en las *Memorias de Actuaciones* del Consejo de Política Fiscal y Financiera correspondientes a los años 2002 a 2008 no se contiene ningún informe específico que valore el grado de cumplimiento de este principio; ni se da cuenta tampoco de ningún supuesto de aplicación del mismo al hilo de medidas concretas (tributarias o de otra índole) adoptadas por el Estado a lo largo de esos ejercicios.

Lo anterior no es una apreciación personal o subjetiva de quien escribe. El *Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica* de 2017 resume la situación en esta conclusión, breve y a la par contundente:

> "Este principio se incorpora por primera vez a la LOFCA en el año 2002, recogiéndose también en esta norma la necesidad de valorar anualmente el impacto, positivo o negativo, que las actuaciones legislativas del Estado puedan suponer sobre las obligaciones de gasto de las CCAA. Sin embargo, esta valoración anual nunca ha llegado a realizarse. El grupo de trabajo del CPFF creado en 2003 para elaborar una metodología de cálculo fue incapaz de llegar a un acuerdo, por lo que en relación con el modelo acordado en el año 2002 no se llegó a una cuantificación."[59]

59 Cfr. *Reforma de la financiación territorial: Informes de las Comisiones de Expertos de 2017*, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Hacienda, Madrid, 2018, pág. 115. Puede consultarse en el enlace siguiente: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/libros/lb/2018_ReformaFinanciacionTerritorial.pdf.

3. Alcance y aplicación del principio de lealtad institucional en el sistema de financiación autonómica vigente desde 2009

3.1. Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 6/2009

El actual sistema de financiación trae causa del Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, adoptado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera a propuesta del Gobierno de la Nación.

Al igual que ya había acontecido con el Acuerdo 2/2001, se estimó pertinente incorporar una alusión específica al principio de lealtad (apartado 4.9), que aparece enunciado en los términos siguientes:

> "La reforma del Sistema de Financiación Autonómica también ofrece la oportunidad de mejorar la regulación y aplicación del principio de lealtad institucional, para lo cual, como regla general, deberá perseguirse el objetivo de evitar, por parte del Estado, efectos financieros sobre las CC.AA. como consecuencia de modificaciones legales, tanto por el lado del gasto como del ingreso. Sin perjuicio de lo anterior, la Administración General del Estado se compromete a establecer los mecanismos que garanticen que las normas estatales que supongan incrementos de gasto o reducciones de los ingresos tributarios de las CC.AA. contengan la valoración correspondiente.
>
> En cualquier caso, quinquenalmente se determinará el impacto, positivo o negativo, de las actuaciones legislativas del Estado y de las CC.AA., en el seno el Consejo de Política Fiscal y Financiera, a propuesta del Comité Técnico Permanente de Evaluación. La evaluación resultante se compensará, en su caso, como modificación del Sistema de Financiación para el siguiente quinquenio.
>
> Por otra parte, con la incorporación de recursos adicionales por parte del Estado a las necesidades de financiación de las CC.AA. en el marco del presente Acuerdo, se garantiza la suficiencia financiera de las CC.AA. para el cumplimiento de las obligaciones legales existentes hasta la fecha actual."

A la vista de esos párrafos, en especial del último, cabe hablar casi de una vuelta a empezar. Se mantiene el mismo enfoque de la lealtad que en el Acuerdo 2/2001, centrado en las relaciones verticales entre el Estado y las Comunidades Autónomas (omitiendo las relaciones horizontales de estas entre sí), si bien esa verticalidad aparece ahora percibida en un sentido bidireccional: no solo de arriba a abajo (actuaciones legislativas estatales que puedan afectar a las Haciendas autonómicas), sino también de abajo a arriba (actuaciones legislativas autonómicas con potencial incidencia sobre la Hacienda general del Estado).

No obstante, la nueva concreción del principio presenta algunos matices llamativos con respecto a la versión precedente. El deber del Estado de evitar que sus medidas en materia de ingresos o de gastos públicos conlleven repercusiones presupuestarias nocivas para las Comunidades Autónomas se establece ahora como una *regla general*, lo que da pie a interpretar que no se descartan por completo posibles excepciones, siempre que estén debidamente justificadas y no resultan desproporcionadas. De cualquier forma, el Estado asume un compromiso expreso de que las normas

que pueda aprobar contengan una valoración de las posibles reducciones de ingresos tributarios o incrementos de gastos.

Desde una perspectiva temporal, se prevé que la evaluación del impacto positivo o negativo de las actuaciones estatales o autonómicas se lleve a cabo de manera quinquenal. Es decir, se abandona el estricto planteamiento de proceder a una valoración anual que vimos que proyectó (con un clamoroso fracaso) el sistema de financiación del período 2002-2008. Además, los efectos de esa evaluación se trasladan hacia el futuro, pues la compensación por la pérdida de ingresos o el aumento de gastos que hayan podido experimentar las Comunidades Autónomas se articulará mediante una modificación del sistema de financiación para el quinquenio siguiente.

En cuanto al procedimiento, el asunto ya no se confía a un grupo de trabajo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, sino a un Comité Técnico Permanente de Evaluación. La creación de dicho Comité está contemplada en el punto 4.6 del Acuerdo 6/2009, donde se le asigna la función de valorar "los distintos aspectos estructurales del sistema de financiación, con carácter quinquenal, para informar sobre las posibles modificaciones que se puedan someter a la consideración del Consejo de Política Fiscal y Financiera, en aras de una mejor coordinación financiera, garantizando la autonomía y suficiencia de las Comunidades y el equilibrio y sostenibilidad del sistema".

Por último, en los párrafos reproducidos se nos da a entender que se opta por una especie de *borrón y cuenta nueva*, dada la experiencia inequívocamente negativa del periodo 2002-2008 que hemos descrito en páginas precedentes. El Estado se decantó y, lo que es más significativo, las Comunidades aceptaron expresa o tácitamente (con su voto favorable o su abstención en la sesión de aprobación del Acuerdo 6/2009)[60] una solución salomónica: la hipotética deuda (nunca cuantificada, ni siquiera por aproximación, por un Grupo de Trabajo cuya labor ya hemos dicho que quedó empantanada y huérfana de impulso), derivada de posibles medidas estatales vulneradoras del principio de lealtad institucional adoptadas durante el sistema de financiación vigente entre 2002 y 2008, se extingue con la aportación de recursos adicionales al nuevo sistema, que aseguran la suficiencia de las Haciendas autonómicas para atender las obligaciones legales existentes en el momento de su adopción. Sin duda, se trata de un claro exponente de una solución simplista, taxativa y la vez imbuida de una vocación posibilista, a modo de pragmático *salto adelante* con la intención de no bloquear definitivamente la operatividad del principio de lealtad institucional.

3.2. Nueva formulación del principio en el artículo 2.1.f) de la LOFCA (Ley Orgánica 3/2009) y en la Ley 22/2009. Recepción en Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera

Con el fin de ajustar la formulación legal del principio de lealtad a las nuevas directrices marcadas en el citado Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 6/2009, la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, modificó la redacción al artículo 2.1 de la LOFCA, pasando a figurar dicho principio en su

60 El Acuerdo 6/2009 fue aprobado con los votos a favor, además de la Administración del Estado, de nueve Comunidades Autónomas (Cataluña, Andalucía, Asturias, Cantabria, Aragón, Canarias, Castilla-La Mancha, Extremadura e Islas Baleares) y de la Ciudad con Estatuto de Autonomía de Ceuta. Se abstuvieron seis Comunidades Autónomas (Galicia, La Rioja, Murcia, Comunidad Valenciana, Comunidad de Madrid y Castilla y León) y la Ciudad con Estatuto de Autonomía de Melilla.

letra f), que también se ha reproducido en el capítulo 1 de esta investigación. En ella se reflejan todos los aspectos que acabamos de comentar, a saber:

- En cuanto al aspecto objetivo, se vincula la lealtad a la determinación del impacto, positivo o negativo que puedan suponer las actuaciones legislativas en materia tributaria o la adopción de medidas que eventualmente puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas o sobre el Estado obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente.

- Respecto de la vertiente subjetiva, el principio alcanza a las actuaciones o medidas tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas.

- Desde una óptica temporal y procedimental, las actuaciones o medidas adoptadas por un nivel de gobierno con incidencia financiera para el otro nivel de gobierno deben ser objeto de valoración quinquenal en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, dando lugar, llegado el caso, a una compensación mediante modificación del sistema de financiación para el siguiente quinquenio.

La LOFCA fue complementada en este punto por las disposiciones adicionales sexta y séptima de la Ley 22/2009, de las que también se dio cuenta en el capítulo primero de esta investigación. En ellas se recogen tres ideas básicas:

1. Asunción por el Estado de la obligación de establecer los mecanismos necesarios para garantizar que las normas estatales que supongan incrementos de gasto o reducciones de ingresos tributarios para las Haciendas autonómicas contengan la valoración correspondiente.

2. Consideración de la aportación de recursos adicionales por el Estado en el momento de la configuración del sistema de financiación autonómica de la Ley 22/2009 como un modo genérico de dar cumplimiento global al principio, supliendo las posibles insuficiencias ocasionadas a las Comunidades Autónomas con anterioridad; en definitiva, se pone a cero el contador de las deudas por acciones desleales.

3. Atribución al Comité Técnico Permanente de Evaluación de la función de valorar, a través de una revisión de carácter quinquenal, los distintos aspectos estructurales del sistema de financiación, para informar sobre las posibles modificaciones que se puedan someter a la consideración del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

Apenas 3 años más tarde a la aprobación del sistema de financiación autonómica, el artículo 9 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, incluyó la lealtad institucional "como principio rector para armonizar y facilitar la colaboración y cooperación entre las distintas administraciones en materia presupuestaria", según indica su exposición de motivos. En realidad, este precepto copió al pie de la letra los mandatos específicos dispuestos en la legislación administrativa (artículo 4 de la Ley 30/1992, en la redacción dada por la Ley 4/1999), trasladándolos al campo de una política presupuestaria del sector público orientada a la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera.

3.3. Aplicación del principio de lealtad institucional por el Consejo de Política Fiscal y Financiera a partir de 2009

3.3.1. Activación del Comité Técnico Permanente de Evaluación y creación del Grupo de Trabajo para el análisis del efecto del sistema de financiación (2013)

De manera análoga a lo que como hicimos respecto del periodo 2002-2008, acudimos las *Memorias de Actuaciones* del Consejo de Política Fiscal y Financiera de los años 2009 a 2018 (en el momento de cerrar este estudio aún no se han publicado las correspondientes a 2019 y 2020) para verificar el grado de cumplimiento de las previsiones normativas anteriores.

Pronto quedó claro que el tema no era en modo alguno urgente. Los centros directivos del Ministerio de Hacienda tal vez interpretarán que, una vez puesta al día la Hacienda estatal en el pago de las deudas generadas por medidas adoptadas en años pasados contrarias al principio de lealtad, las aguas debían fluir tranquilas hasta nuevo aviso. Y los responsables de la Hacienda de las Comunidades Autónomas, dado su silencio generalizado en las sesiones del Consejo celebradas durante esos años, quizá asumieron también que era prudente esperar un tiempo para retomar sus reivindicaciones.

Y así fue, pues ningún avance hay en cuanto a la fijación de una metodología para la aplicación de la lealtad institucional en el decenio transcurrido entre 2009 y 2018. Es más, no hemos localizado ni una sola alusión mínimamente relevante a ella en las Memorias de Actuaciones del Consejo de esos ejercicios.

Un indicio sintomático de que la cosa iba para largo proviene del hecho de que la regulación de la organización y funcionamiento del Comité Técnico Permanente de Evaluación, creado según hemos indicado por la disposición adicional séptima de la Ley 22/2009, no fuese abordada por el Consejo hasta 2013, esto es, casi cuatro años más tarde de la reforma legislativa de 2009.

En efecto, mediante el Acuerdo 10/2013, de 18 de diciembre, se incluyó en el Reglamento de régimen interior del Consejo un nuevo artículo 12 relativo a las competencias, composición y régimen de actuación del Comité Técnico[61]. En virtud de ese precepto, el Comité está integrado por el titular de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local (que actuará como presidente) y por un representante de cada Comunidad Autónoma de régimen común y Ciudad con Estatuto de Autonomía. Como complemento de su función primigenia de valorar los distintos aspectos estructurales del sistema de financiación para informar sobre modificaciones que puedan someterse a la consideración del Consejo, se le atribuye, además, otra específica e intrínsecamente vinculada a la aplicación del principio de lealtad institucional: el análisis del impacto de las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas. A iniciativa del Consejo o del propio Comité Técnico se prevé la posibilidad de crear grupos de trabajo en el seno del segundo, con el fin de llevar a cabo tareas y trabajos preparatorios y elevar al Comité los trabajos, propuestas o informes solicitados.

También en 2013 el Consejo adoptó el Acuerdo 1/2013, de 23 de marzo, sobre creación de un Grupo de Trabajo para analizar el efecto de la aplicación del actual sistema de financiación al objeto de elevarlo al Comité Técnico Permanente de Evaluación previsto en la Ley 22/2009. Este grupo se creó

61 *Memoria de Actuaciones 2013*, págs. 423-425.

siguiendo las conclusiones de la V Conferencia de Presidentes de Comunidades Autónomas celebrada en el año 2012, con el encargo de proceder a dicho análisis atendiendo a lo que se había solicitado en reiteradas ocasiones por las Comunidades Autónomas en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera[62].

3.3.2. Resultados de la labor del Grupo de Trabajo y del Comité Técnico

Una vez dotado el Comité Técnico Permanente de Evaluación de reglas de organización y funcionamiento y creado el referido Grupo de Trabajo, tal vez cabría esperar que a lo largo de 2014 y los siguientes ejercicios su labor produjera algún resultado apreciable en orden al desarrollo tantas veces aplazado del principio de lealtad.

Sin embargo, no fue así. En 2014, cumplido ya el primer quinquenio del sistema de financiación (2009 a 2013) hubiera sido de prever que el Comité comenzase a cumplir el cometido que le encomendó la disposición adicional séptima de la Ley 22/2009, valorando los distintos aspectos estructurales del sistema de financiación para informar sobre posibles modificaciones. Pero esa revisión quinquenal no vio la luz. Es cierto que, desde una perspectiva metodológica, podía argumentarse la necesidad de esperar a la aprobación de las liquidaciones definitivas del sistema de financiación de los ejercicios 2012 (que no se produjo hasta 2014)[63] y 2013 (que se llevó a cabo en 2015)[64]. Pero una vez que estuvo disponible esta información, no había razones de peso para seguir dilatando la tarea.

En cuanto al Grupo de Trabajo, las *Memorias de Actuaciones* del Consejo de los años 2014 y 2016 dan noticia de la celebración de apenas dos reuniones: una sesión de trabajo el 22 de enero de 2014[65] y otra sesión el 15 de abril de 2016, donde se presentó un *Informe global sobre los estudios presentados por las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía sobre el análisis del efecto de la aplicación del sistema de financiación previsto en la Ley 22/2009* (al que nos referiremos en el epígrafe siguiente como *Informe global*) y se elevó el mismo al Comité Técnico Permanente de Evaluación[66].

Por último, en las Memorias de 2017 y 2018 encontramos simplemente algunas breves referencias a la actividad del Comité Técnico.

---

62 *Memoria de Actuaciones 2013*, págs. 415-416. El Grupo quedó integrado por dos representantes de la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas (que actuarán como Presidente y Secretario del Grupo), un representante de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos y un representante de cada Comunidad Autónoma de régimen común y Ciudad con Estatuto de Autonomía.

63 La liquidación definitiva del sistema de financiación de los recursos del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y de las participaciones en los Fondos de Convergencia Autonómica, regulados en la ley 22/2009, correspondientes al ejercicio 2012, fechada en julio de 2014, puede consultarse en https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/texto_liquidaci%C3%B3n_2012.pdf.

64 La liquidación definitiva del sistema de financiación de los recursos del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y de las participaciones en los Fondos de Convergencia Autonómica, regulados en la ley 22/2009, correspondientes al ejercicio 2013, fechada en 2015, puede consultarse en https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/texto_liquidaci%C3%B3n_2013.pdf.

65 En esta primera reunión de 22 de enero de 2014 el Grupo se reunió para examinar y concretar las pautas a seguir en los trabajos de análisis y elaboración de los informes que las Comunidades Autónomas han de preparar, así como los plazos estimados para realizar los citados trabajos. *Memoria de Actuaciones 2014*, pág. 30.

66 *Memoria de Actuaciones 2016*, pág. 13.

A finales de 2017 celebró tres reuniones[67]. La primera el 2 de noviembre, donde se aprobó su régimen de actuación y funcionamiento interno y la concreción de las pautas a seguir para el desarrollo de las funciones encomendadas al Comité, así como los plazos estimados para la realización de sus trabajos; sin duda, sorprende que estas cuestiones organizativas no se resolvieran hasta ocho años después de su creación por la Ley 22/2009. La segunda el 14 de diciembre, sesión en la que examinaron diferentes aspectos relativos a la normativa reguladora de los tributos cedidos, así como aspectos de los tributos propios, además de la metodología para la determinación de los valores normativos de los tributos no sujetos a liquidación. Y, por último, el 28 de diciembre hubo una tercera reunión dedicada al análisis de cuestiones planteadas sobre los tributos cedidos y otros asuntos relacionados con la nivelación vertical y la lealtad institucional.

En 2018 la *Memoria de Actuaciones* da cuenta de que el Comité Técnico celebró reuniones quincenales que se celebraron hasta el mes de marzo[68], en las que se valoraron las recomendaciones formuladas por la Comisión de Expertos para la Revisión del Sistema de Financiación Autonómico y se debatieron diferentes propuestas a partir de las mismas[69]. Igualmente, en una última reunión, celebrada el 19 de septiembre, se sometió a debate un documento de valoración de los distintos aspectos estructurales del sistema de financiación autonómica, resultante de la compilación de los trabajos que habían tenido lugar en el Comité Técnico hasta ese momento y se acordó su elevación al Consejo de Política Fiscal y Financiera.

3.3.3. El Informe global del Grupo de Trabajo de abril de 2016 sobre el análisis del efecto de la aplicación del sistema de financiación prevista en la Ley 22/2009

Antes advertimos que el Grupo de Trabajo presentó en abril de 2016 un *Informe global sobre el análisis del efecto de la aplicación del sistema de financiación previsto en la Ley 22/2009*, elaborado a partir de los estudios presentados por las quince Comunidades Autónomas de régimen común y las dos Ciudades con Estatuto de Autonomía. Como se aclara en el propio documento, el Ministerio de Hacienda se limitó a realizar un examen exhaustivo de todos los informes presentados, sintetizando y sistematizando su contenido, con el fin de ilustrar las conclusiones formuladas por dichos entes territoriales. En consecuencia, no se expone la posición de la Administración del Estado.

Este Informe dedica al principio de lealtad institucional su apartado 7. En un resumen de poco más de una página de las posiciones manifestadas por las Haciendas autonómicas se apuntan varias ideas clave.

Como punto de partida, se subraya que la propia regulación de este principio es objeto de controversia. En especial, alguna Comunidad Autónoma lleva a cabo una comparación de la misma con la regulación

67 *Memoria de Actuaciones 2017*, pág. 12.

68 *Memoria de Actuaciones 2018*, pág. 11.

69 Según indica la Memoria de 2018, en concreto el Comité Técnico analizó, entre otras cuestiones esenciales, la sostenibilidad del Estado del Bienestar, la nivelación vertical y lealtad institucional entre administraciones, los recursos y la estructura de fondos del sistema. Además, profundizó en el estudio de algunos puntos fundamentales para el diseño del próximo modelo, como la capacidad tributaria, la configuración de la población ajustada, la definición y funcionamiento de los fondos, la evolución de los recursos y fondos y los pagos del Sistema. Hasta donde conocemos, esta intensa labor de análisis y estudio no se tradujo en ningún documento que se haya hecho público.

específica del supuesto de revisión al alza o a la baja del Fondo de Suficiencia Global por variaciones de tipos impositivos estatales de los Impuestos Especiales o del IVA, previsto en el último párrafo del artículo 21.2 de la Ley 22/2009 (la subida o bajada de tipos provocará una minoración o aumento del Fondo, respectivamente, por el importe del incremento o bajada de recaudación estimado para cada Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía). A la vista de tal norma, se estima que el tratamiento legal difiere en función de si beneficia o no al Estado, pues en el primer supuesto, como ha sucedido con las variaciones de los tipos impositivos, "se ha articulado un mecanismo específico de solución inmediata, en vez de posponer a una revisión quinquenal los efectos que en el Sistema pudieran derivarse de la adopción de tales medidas."

Con idéntico planteamiento crítico, algunas Comunidades Autónomas manifiestan que, a pesar de que la LOFCA prevé una valoración quinquenal del cumplimiento del principio, ya se han producido por parte del Estado reiterados incumplimientos de este principio (en algunos de los análisis remitidos se contiene enumeración de normas), relativos a las valoraciones que deben acompañar a las normas que impliquen mayores gastos o menores ingresos y a las compensaciones que deberían de haberse contemplado. Sin que tampoco se deje de mencionar la posible existencia de incumplimientos por parte de las Comunidades Autónomas, corregidos por el Estado con mecanismos normativos y efectivos.

También se constatan discrepancias acerca de cuándo se entiende producido el momento de la valoración quinquenal. Algunas Comunidades Autónomas estiman al elaborar su contribución al Informe global de 2016 todavía que no se había cumplido el quinquenio legalmente exigido. Otras critican que tras un aplazamiento hasta 2013 del control del cumplimiento de este principio, no se ha respetado la previsión temporal determinada por la LOFCA. En un sentido diferente, hay Comunidades Autónomas que aceptan que no está claramente determinado cuándo debe verificarse la aplicación del principio o que, alternativamente, insisten en la necesidad de aprobar una regulación detallada que permitiera su articulación práctica.

Reproducimos a continuación la conclusión que pone cierre a este examen:

> "En la mayoría de los informes se considera que la lealtad institucional no ha sido respetada, poniéndose el foco de atención en aquellas medidas adoptadas por el Estado que se entiende que han supuesto más gastos o menores ingresos para las CCAA, aunque en algunos estudios se afirma que el Estado también ha aprobado una serie de normas que han permitido minorar las obligaciones de gasto de las CCM. Entre aquellas medidas que han derivado en un mayor gasto se afirma la especial relevancia que las mismas han tenido en el ámbito de la Educación, la Dependencia y de manera significativa en Sanidad. De hecho, alguna Comunidad acentúa que sería necesario un especial análisis de la aplicación de este principio a la financiación sanitaria de forma que sería conveniente contar con un estudio anual de la evolución del coste sanitario que permitiera analizar en el tiempo el impacto financiero de las decisiones adoptadas por los órganos centrales competentes y su correspondencia con el Sistema de Financiación para proceder, en su caso, a las correcciones correspondientes."

Como complemento, ofrecemos en la tabla n.º 2 siguiente un resumen del contenido básico de las opiniones manifestadas por doce de las quince Comunidades Autónomas de régimen común en los documentos de análisis remitidos al Grupo de Trabajo, que aparecen sintetizados con detalle en el anexo del Informe Global de 2016.

Tabla n.º 2. Análisis sobre la lealtad institucional y el sistema de financiación autonómica remitidos por las Comunidades Autónomas al Grupo de Trabajo

Comunidad Autónoma	Aportaciones sobre la lealtad institucional recogidas en el Informe global de 2016
Cataluña	• Existe un incumplimiento reiterado por parte del Estado de la valoración de los incrementos de los gastos o disminución de los ingresos para las CCAA a raíz de las medidas aprobadas por aquel a lo largo de los últimos cinco años. • Por el lago de los gastos, algunas medidas adoptadas por el Estado conllevan obligaciones de gastos no previstas por las CCAA, como son las vinculadas con la dependencia, al gasto sanitario y al incremento del gasto por el mayor IVA. • Otras medidas han supuesto una reducción de los ingresos tributarios de las CCAA, como las nuevas exenciones y beneficios fiscales en el ITPAJD y en el IRPF, junto a la vinculación a la investigación biomédica de las aportaciones de la industria farmacéutica. • El impacto del aumento de la presión fiscal del Estado debe tenerse en cuenta, ya que de forma indirecta incide sobre las finanzas autonómicas y ha tenido un efecto contractivo sobre la economía con un impacto negativo en todas las bases imponibles de las figuras tributarias con rendimiento asignado a las CCAA. • En suma, el Estado ha incumplido reiteradamente lo establecido en la ley de financiación en materia de lealtad institucional, por cuanto no se han valorado los impactos que las decisiones estatales hayan podido tener sobre las CCAA aumentando los gastos o disminuyendo los ingresos. De ahí que proceda valorar el impacto de todas aquellas normas estatales que han provocado un aumento del gasto o una reducción de los ingresos.
Galicia	• A pesar de que no ha transcurrido aún un quinquenio desde la aprobación de la Ley Orgánica 3/2009 y la Ley 22/2009, existe un conjunto de normas estatales que han podido desplegar efectos contemplados dentro de la aplicación del principio de lealtad institucional, tanto en el ámbito de los gastos como de los ingresos, sin que se conozca, de manera suficientemente pormenorizada, el detalle de la valoración del impacto que pueden suponer para las CCAA. • La Comunidad Autónoma incluye una relación de normas que han podido suponer un mayor gasto o un menor ingreso para las CCAA y señala que deben considerarse otras normas enumeradas por otras CCAA en sus trabajos.
Andalucía	• Desde el inicio de la vigencia del sistema 2009, la Administración General del Estado ha dictado múltiples disposiciones legislativas con incidencia en los ingresos de las CCAA, de las cuales no se ha recibido información sobre la valoración realizada de los efectos de las citadas normas, ni se ha realizado la valoración anual del impacto en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, incumpliendo lo establecido en la LOFCA y en la Ley 22/2009. • La Comunidad Autónoma realiza asimismo una serie de consideraciones en relación con los supuestos de revisión del Fondo de Suficiencia Global por variación de tipos impositivos, conforme al art. 21.2 de la Ley 22/2009. • En primer lugar, se afirma que estas revisiones desvirtúan la configuración del IVA y de los Impuestos Especiales, variando el porcentaje de cesión de a las CCAA de estos impuestos. El efecto de que la variación de tipos impositivos de estos impuestos no repercuta en la práctica en los ingresos de las Haciendas autonómicas va en contra de su caracterización como impuestos compartidos. • Este ajuste no resulta neutral para el nivel de ingresos de las CCAA, salvo en el ejercicio en que se realiza, a no ser que en los ejercicios siguientes la incidencia recaudatoria de los tipos fuera exactamente la misma que en el primer año. • Por otra parte, los ingresos a largo plazo de las CCAA dependen de estimaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que no se revisan con posterioridad ni se comparan con datos reales de recaudación, pudiendo llegar a producirse desequilibrios muy graves, incluso en el mismo ejercicio en el que se lleva a cabo el ajuste. A ello se suma la falta de transparencia por parte del Estado y la falta de participación autonómica en la metodología utilizada para realizar las estimaciones que dan lugar a las revisiones de oficio.

Comunidad Autónoma	Aportaciones sobre la lealtad institucional recogidas en el Informe global de 2016
Andalucía	• En definitiva, el sistema de financiación se aplica con inobservancia del principio de lealtad institucional, dado que se han aprobado multitud de normas con impacto en los ingresos y gastos de las CCAA sin la valoración y compensación procedentes. Además, ha habido decisiones del Estado, pretendidamente neutrales, para la financiación autonómica, que no han sido tales.
Asturias	• Resulta necesario desarrollar una regulación detallada que exija la articulación práctica del principio de lealtad institucional, poniéndose de manifiesto que son continuos los conflictos en materia de tributación propia autonómica, decisiones en materia de política fiscal que terminan incidiendo en los recursos disponibles, afectando negativamente a la consecución de los objetivos presupuestarios, y en última instancia reduciendo más la capacidad de gasto autonómico. • Por ello, es preciso regular de forma clara el ámbito de actuación de cada nivel de administración, así como dar cumplimiento a las previsiones legales ya recogidas en la normativa en materia de lealtad institucional. • El principio de lealtad institucional debe ser respetado debidamente a la hora de realizar modificaciones con impacto en las Haciendas autonómicas.
Cantabria	• El concepto de lealtad institucional se restringe porque existen medidas fiscales que no se comparten con las CCAA. • Los objetivos de autonomía y corresponsabilidad fiscal se encuentran amenazados por diversos peligros, entre los cuales se menciona la aprobación de medidas legislativas por el Estado que disminuyen el rendimiento cedido a las CCAA, la no aplicación del principio de lealtad institucional y la interpretación restrictiva de las competencias de gestión.
Murcia	• El actual modelo dio carácter quinquenal a la aplicación del principio de lealtad institucional, posponiendo a 2013 la valoración y, en su caso, compensación financiera de estas medidas. Sin embargo, en el momento de elaborar su análisis, aún sigue sin aplicarse. • La disposición adicional sexta de la Ley 22/2009 cerró en falso la aplicación del principio de lealtad institucional del periodo 2002-2008, considerando que las cantidades aplicadas como financiación adicional cubrían las mayores obligaciones de gasto generadas por la normativa estatal y las mermas recaudatorias ocasionadas por la misma. Esta regulación es susceptible de crítica, no sólo por declarar la inaplicación práctica del principio en los años anteriores, sino también porque esta regla no se aplicó a todas las regiones, como es el caso de Aragón, Comunidad que según la Región de Murcia sí fue compensada por el Estado por las mermas recaudatorias sufridas. • El artículo 21.2 de la Ley 22/2009 establece una excepción a la norma general de aplicación quinquenal del principio, en el caso de las variaciones impositivas aprobadas por el Estado sobre el IVA y los Impuestos Especiales. • Requiere especial análisis la aplicación de este principio a la financiación sanitaria, cuyas necesidades de gasto crecen continuamente por decisiones tomadas centralizadamente, por lo que el coste asociado a la asistencia sanitaria no puede anclarse a un determinado momento del tiempo. De ahí la conveniencia de contar con un estudio anual de la evolución del coste sanitario en un nivel estándar que permitiera analizar en el tiempo el impacto financiero de las decisiones adoptadas por los órganos centrales competentes y su correspondencia con el sistema de financiación para proceder, en su caso, a las correcciones correspondientes. • El modelo de financiación de la dependencia, aprobado por la Ley 39/2006 en un contexto de crecimiento continuo de los ingresos tributarios, ha dado lugar a un desequilibrio de los esfuerzos financieros en la sostenibilidad de este servicio fundamental que, actualmente, recae fundamentalmente sobre las CCAA. Se trata, por otro lado, de un sistema que permanece como un compartimento estanco al margen del sistema de financiación. Para conocer el coste del sistema de atención a la dependencia sería necesario disponer de datos de gestión presupuestaria de las CCAA desagregados de sus servicios sociales; sin embargo, según el Informe de evaluación anual de los resultados de aplicación de la Ley 39/2006, esta información presupuestaria no está disponible, por lo que no se puede ofrecer una cifra oficial. No obstante, para tener una

Comunidad Autónoma	Aportaciones sobre la lealtad institucional recogidas en el Informe global de 2016
Murcia	referencia del gasto actual de dependencia la Comunidad Autónoma acude a los resultados obtenidos por un estudio académico publicado por el Instituto de Estudios Fiscales, según el cual el grado de cobertura de la aportación estatal del gasto estimado de la dependencia no llegaría al 20%. • Se visualiza así el problema que supone la incorporación de servicios fundamentales al sistema general de financiación, si no van acompañados de una cláusula de suficiencia dinámica. En el caso de la dependencia, la financiación se habría hundido, mientras que las obligaciones asistenciales y económicas de las CCAA habrían seguido siendo las mismas. • La solución no es mantener la financiación de los servicios fundamentales al margen del sistema, como compartimentos estancos, sino incorporarlos con salvaguardas de evolución temporal. • Como conclusión, se aprecia que existe un profundo desequilibrio en el reparto del esfuerzo financiero de la financiación de la dependencia y que las obligaciones autonómicas derivadas de la ley estatal se asumieron en un momento económico favorable que ha cambiado radicalmente. La revisión del sistema de financiación en 2016 y la naturaleza integradora del modelo puede ofrecer una oportunidad para corregir los desequilibrios financieros generados.
Comunidad Valenciana	• Transcurridos los 5 años de aplicación del modelo, todavía no se ha aplicado el criterio al que se refiere la disposición adicional 6ª de la Ley 22/2009 respecto del principio de lealtad institucional, a pesar de las numerosas medidas adoptadas desde el Estado tanto en materia de gastos como de ingresos. • Este incumplimiento pone en entredicho la regulación actual del principio de lealtad institucional, al no establecer claramente en qué momento se debe producir su aplicación y cuándo se debe producir la compensación a las CCAA.
Aragón	• El comportamiento de los ingresos autonómicos ha estado condicionado por la evolución del PIB regional, por el diferente peso de los ingresos tributarios y las transferencias en la estructura de ingresos de cada región, pero también por las medidas tributarias adoptadas por las propias Comunidades. • Por otro lado, es necesario que la reforma fiscal anunciada sea tenida en consideración para sentar las bases de la reforma del sistema de financiación, para evitar ulteriores modificaciones. • En cuanto a los gastos, reconoce la Comunidad Autónoma que la información presentada parece sugerir que las divergencias entre CCAA se deben a diferencias en las políticas adoptadas. Mientras un grupo de CCAA ha contenido el crecimiento de los gastos corrientes y ha reducido sustancialmente los gastos de capital, otro grupo ha mantenido tasas de crecimiento de sus gastos corrientes y ha reducido menos, o incluso ha incrementado, los gastos de capital.
Castilla-La Mancha	• El incremento de gastos autonómicos motivado por recientes normas estatales (se citan expresamente las reguladoras de la racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, la mejora de la calidad educativa y la dependencia) debe ser tenido en cuenta en la negociación del nuevo sistema. • Desde el punto de vista de los ingresos, se cita como ejemplo la normativa de estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad y se fija la atención en las reformas fiscales introducidas desde el inicio de la aplicación del vigente sistema, que, según la Comunidad Autónoma, en ningún caso han repercutido en una mejora de la financiación global de las CCAA porque han sido absorbidas totalmente por el Estado. • Por último, se critica que la revisión del Fondo de Suficiencia Global haya compensado por completo los efectos de la subida de tipos impositivos del IVA, con la consiguiente incidencia negativa sobre las Haciendas autonómicas, que han dejado de percibir los recursos correspondientes a dicho incremento al tiempo que han tenido que hacer frente al coste económico de la subida de tipos como contribuyentes. • En conclusión, el sistema de financiación no ha tenido en cuenta suficientemente el principio de lealtad institucional.

Comunidad Autónoma	Aportaciones sobre la lealtad institucional recogidas en el Informe global de 2016
Islas Baleares	• Poco se ha hecho a partir de 2009 para garantizar el cumplimiento del principio de lealtad institucional. • Siguen dándose casos de incumplimiento de este principio por parte del Gobierno central. También pueden haberse dado situaciones de incumplimiento por parte de las CCAA, pero el Gobierno central las ha corregido estas con mecanismos normativos y efectivos. • La mayor parte de los supuestos deriva de la toma de decisiones en materia tributaria adoptadas sin que se hayan tenido en cuenta los problemas que han ocasionado a las CCAA: a) Modificación de tipos impositivos del IRPF ocupando el espacio fiscal de las CCAA; b) Modificación unilateral de la política tributaria en materia de imposición indirecta; c) Mecanismo de las entregas a cuenta, que tiene efectos sobre la evolución de los ITE y en la distribución de recursos; d) Cálculo de la recaudación normativa de los tributos cedidos tradicionales; e) Bloqueo de iniciativas tributarias propias de las CCAA con denuncia al Tribunal Constitucional, que en numerosos casos resuelve a favor de las mismas sin que sean compensadas con posterioridad. • En la vertiente de gastos se citan algunos ejemplos de centrifugación de gasto hacia las Comunidades sin la compensación pertinente: dependencia, interrupción voluntaria del embarazo, mejora de la calidad educativa y modificación del tipo del IVA sobre productos sanitarios. • A pesar de la incorporación en la propia Ley 22/2009 y en otras normativas del llamado principio de lealtad institucional, se han producido claros incumplimientos por parte del Estado, a causa de decisiones en materia tributaria que han afectado a los ingresos de las CCAA, así como de la aprobación o modificación de normativas básicas que han condicionado el gasto en competencias autonómicas, sin que en ninguno de los casos haya existido compensación alguna.
Comunidad de Madrid	• El tratamiento dado al principio de lealtad por la Ley Orgánica 3/2009 y la Ley 22/2009 produce un desequilibrio claro entre los efectos que han beneficiado al Estado, que son objeto de ajuste automático del Fondo de Suficiencia, cuando existan variaciones impositivas en Impuestos Especiales o el IVA; y el resto de las modificaciones normativas, respecto de las cuales el sistema de financiación remite a una revisión cada cinco años para saldar cuentas en el sistema siguiente.
Castilla y León	• Con relación a la observancia del principio de lealtad institucional en materia de gastos durante la vigencia del sistema de financiación, se detallan diversas medidas adoptadas por el Estado que han supuesto obligaciones de gastos no previstas a la fecha de su aprobación. • Análogamente, desde el punto de vista de los ingresos el Estado ha adoptado medidas que han supuesto reducciones de ingresos tributarios. • En consecuencia, en la aplicación del modelo de financiación ha influido negativamente el hecho de que el Estado en numerosas ocasiones no haya cumplido el principio de lealtad institucional, tanto en relación con decisiones que implicaban mayores gastos de las CCAA como respecto de decisiones relativas a los ingresos del sistema.

3.4. Balance de la implementación del principio de lealtad institucional en el sistema de financiación autonómica durante el periodo 2009-2021

El *Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica* de 2017 contiene un balance muy clarificador de la inaplicación de las previsiones de la LOFCA sobre la lealtad institucional durante los 13 años en que ha regido por el momento el sistema de financiación aprobado en 2009[70]:

70 Cfr. "Reforma de la financiación...", *op. cit.*, pág. 116.

> "Así pues, queda claro en ambas redacciones de la LOFCA, en la Ley reguladora del actual SFA y en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que el Estado y las CC.AA. quieren que sus relaciones se rijan por el principio de lealtad institucional, pero también resulta evidente que existen serias dificultades a la hora de cuantificar las consecuencias de dicho principio. Las definiciones que se han hecho del mismo han resultado poco operativas, hasta el punto que ha resultado imposible hasta el momento alcanzar un acuerdo sobre la cuantificación de sus consecuencias, lo que seguramente volverá a ocurrir en relación con la valoración del sistema vigente."

Salen a escena en esas afirmaciones todos los problemas que hemos relatado en páginas anteriores. En particular, se hace énfasis tanto en la ausencia de definiciones susceptibles de ser llevadas a la práctica sin excesivas complicaciones, como en las dificultades de valoración del impacto positivo o negativo de las actuaciones o medidas adoptadas por un nivel de gobierno respecto de la Hacienda del otro nivel de gobierno. Todo ello ha acabado convirtiendo la lealtad institucional en un principio hasta la fecha más programático que vinculante para los poderes públicos.

Ante esta encrucijada, la Comisión sugiere optar por la misma vía que ya hemos comentado que se siguió en 2009 al reformar la Hacienda autonómica: hacer tabla rasa.

> "a) Parece prudente que, de cara al nuevo sistema, se intenten saldar las «cuentas» derivadas de la lealtad institucional del modelo 2009 con la nueva garantía de suficiencia financiera que se acuerde. Es decir, se vuelva a hacer borrón y cuenta nueva con un nuevo sistema suficiente."

Este llamamiento es, en nuestra opinión, la prueba definitiva del fracaso de la incorporación de la lealtad a los principios rectores del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, hito del que en este año 2021 se ha cumplido dos décadas.

3.5. Recapitulación: el alcance limitado y escasamente operativo de la incorporación del principio de lealtad institucional a las reglas de juego del sistema de financiación autonómica

En efecto, a finales de 2021 se cumplen veinte años desde la plasmación formal de la lealtad institucional en el artículo 2.1 de la LOFCA, a través de una norma que ha de interpretarse en conexión con otros preceptos de similar contenido recogidos en ocho de los Estatutos de Autonomía de segunda generación (véase las referencias efectuadas a los textos estatutarios en el capítulo primero de esta investigación), además de completarse con el desarrollo de diversos aspectos temporales y procedimentales que se efectúa en las disposiciones reguladoras del sistema de financiación autonómica (en la actualidad, Ley 22/2009).

La agregación explícita de la lealtad a los principios rectores de la Hacienda autonómica merece, sin duda, una valoración muy positiva. Como hemos visto, la exigencia de una actuación que tenga en cuenta los intereses de los demás entes públicos es una regla de conducta ineludible para un adecuado funcionamiento de un modelo descentralizado de distribución del poder político y financiero como el nuestro.

No obstante, este primer juicio favorable debe ser objeto de algunas matizaciones.

En un plano teórico, ya hemos advertido que la formulación contenida en el actual artículo 2.1.g) de la LOFCA es parcial, por cuanto no agota todas las dimensiones y efectos de un principio que hemos calificado como de configuración poliédrica y con incidencia dual sobre los ingresos y los gastos públicos. Según se desprende de la tabla n.º 3, de las seis hipótesis principales de relaciones financieras en que cabe plantear que la exigencia de lealtad institucional pueda asumir un papel relevante -tanto en un plano de relaciones verticales u horizontales como, dentro de las primeras, en un sentido descendente o ascendente- solo se contemplan dos supuestos.

Tabla n.º 3. Relaciones financieras y lealtad institucional

Tipo de relaciones financieras	Alcance y sentido		¿Se contempla en el art. 2.1.g) de la LOFCA?
Verticales	Descendentes	Hacienda estatal con Haciendas autonómicas	SÍ
		Hacienda estatal con Haciendas locales	NO
		Haciendas autonómicas con Haciendas locales	NO
	Ascendentes	Haciendas autonómicas con Hacienda estatal	SÍ
Horizontales	Haciendas autonómicas entre sí		NO
	Haciendas locales entre sí		NO

Con relación a la Hacienda de las Comunidades Autónomas, que es lo que aquí nos interesa, el artículo 2 de la LOFCA da cobertura al principio de lealtad para desplegar sus efectos en las relaciones verticales con la Hacienda del Estado, tanto en un sentido descendente como, tras el cambio de redacción introducido por la Ley Orgánica 3/2009, en un sentido ascendente. Además, se incluyen tanto las actuaciones normativas en materia tributaria en la vertiente de los ingresos (abarcando tanto a los tributos cedidos como a los propios de las Haciendas autonómicas) como las medidas que supongan mayor gasto.

Sin embargo, no parecen contemplarse las relaciones horizontales entre Comunidades Autónomas, donde ya hemos subrayado que pueden producirse conductas desleales en forma de competencia fiscal lesiva.

Por lo que respecta a las Haciendas locales, resulta comprensible su omisión entre los sujetos activos o pasivos de medidas o actuaciones relevantes desde la perspectiva de la lealtad en una ley que, como LOFCA, está dedicada a la regulación de la financiación de las Haciendas autonómicas. No obstante, la lógica de este principio subyace nítidamente en el artículo 6.3 de la LOFCA, cuando después de prohibir que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas puedan recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales, les ofrece la siguiente alternativa:

> "Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro."

A nuestro juicio, tal exigencia de medidas de compensación o de coordinación en caso de que una Comunidad Autónoma decida agrandar su espacio fiscal, estableciendo un tributo propio sobre una materia imponible ya gravada por la imposición local, entronca con el núcleo del principio de lealtad. Para garantizar la suficiencia financiera de las Haciendas locales la Comunidad Autónoma está obligada a asegurar que aquellas no experimenten una merma de ingresos, objetivo que puede alcanzarse por una doble vía, según se desprende de la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo:

1. Establecer *medidas de compensación financiera*, que es la fórmula prevista para el supuesto (inédito hasta la fecha) de creación por parte de una Comunidad Autónoma de un tributo propio sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que implicaría la supresión del impuesto municipal respecto de los municipios comprendidos en el ámbito territorial de aquella[71].

2. Articular *medidas de coordinación*, que es la opción seguida respecto del posible establecimiento por las Comunidades Autónomas de un impuesto propio sobre la materia imponible gravada por el Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca[72]; de esta posibilidad solo ha hecho uso la Comunidad Autónoma de Extremadura al crear a finales de 1990 el Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos[73].

Por otro lado, la plena operatividad de la lealtad institucional respecto de las relaciones entre los distintos niveles de Hacienda en su conjunto, incluidas por tanto a las Haciendas locales, se aprecia en otras normas del citado Texto Refundido.

Con respecto a la lealtad en las relaciones verticales descendentes entre la Hacienda estatal y las Haciendas locales resulta paradigmático el artículo 9.2, al exigir que las leyes estatales que establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinen "las fórmulas de compensación que procedan", teniendo en cuenta "las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las Entidades Locales procedentes de los tributos respecto de los cuales se establezcan los mencionados beneficios fiscales"[74].

---

71 En virtud de los apartados 2 y 3 de la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, al ejercer esta potestad la Comunidad Autónoma establecerá las compensaciones oportunas a favor de los municipios, que revestirán una o varias de las siguientes fórmulas: a) Subvenciones incondicionadas; b) Participación en los tributos de la comunidad autónoma de que se trate, distinta de las previstas en el artículo 142 de la Constitución. Tales compensaciones "no podrán suponer minoración de los ingresos que vengan obteniendo los ayuntamientos por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, ni merma en sus posibilidades de crecimiento futuro por dicho impuesto."

72 De acuerdo con el apartado 6 de la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, el impuesto que establezca una Comunidad Autónoma al amparo de esta facultad será compatible con el impuesto municipal, si bien la cuota de este último se deducirá de la de aquél.

73 Véanse los artículos 1 a 11 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios (aprobado por el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre).

74 En parecidos términos se expresa el artículo 9.3 al demandar fórmulas de compensación o anticipo cuando el Estado otorgue moratorias o aplazamientos en el pago de tributos locales a alguna persona o entidad.

En cuanto a la necesidad de juego limpio en las relaciones horizontales entre las propias Haciendas locales, de los principios de la tributación local enunciados en el artículo 6, en especial de la prohibición de afectación efectiva a la fijación de la residencia de las personas o a la localización de las empresas y capitales, cabe deducir una interdicción genérica de la competencia fiscal desleal entre las Entidades Locales[75].

En cualquier caso, más allá de esa llamada de atención sobre el carácter omnicomprensivo del principio de lealtad, el relato realizado en páginas precedentes ilustra que las grandes carencias se han detectado en el momento de su implementación práctica, que sigue siendo un reto pendiente a pesar de los debates habidos en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Las controversias suscitadas en el Grupo de Trabajo y con posterioridad en el Comité Técnico Permanente de Evaluación se han focalizado en tres vertientes principales:

1. ¿Cuánto?

   Un problema crucial ha sido la imposibilidad de determinar un método que permita la valoración económica del impacto, positivo o negativo, que ha de ser compensado como consecuencia de las medidas o actuaciones normativas adoptadas por un nivel de Hacienda respecto del nivel inferior (relaciones verticales descendentes) o superior (relaciones verticales ascendentes).

2. ¿Cuándo?

   La cuestión radica aquí en decidir en qué momento ha de verificarse ese control. De la estricta e incumplida evaluación anual prevista en la reforma de 2001 se pasó a una más flexible revisión quinquenal, que tampoco ha sido atendida.

3. ¿Cómo?

   A través del análisis detallado que debería efectuar un Comité Técnico Permanente de Evaluación en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, como preludio a la reforma del sistema de financiación autonómica.

Pues bien, la ausencia de consenso ha impedido dar una respuesta adecuada a esos interrogantes, privando al principio de lealtad de su gran parte de su virtualidad, salvo en algunos casos puntuales como los que se estudian a continuación.

75 En este sentido nos manifestamos en RAMOS PRIETO, J., "La competencia fiscal en el ámbito interno. Planteamiento general", en RAMOS PRIETO, J. (Dir.), *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, págs. 698-699.

4. Análisis de actuaciones legislativas concretas, adoptadas por el estado o las Comunidades Autónomas, desde la perspectiva del principio de lealtad institucional

En la tabla n.º 9, que figura como anexo de este capítulo, aparece un listado de las diferentes medidas o actuaciones susceptibles de generar efectos relevantes desde la óptica de su incidencia sobre el principio de lealtad institucional. Atendiendo a letra del artículo 2.1.g) de la LOFCA, esa tabla aparece estructurada en torno a dos grandes ejes: actuaciones legislativas en materia tributaria, por un lado, y medidas que impliquen nuevas obligaciones de gasto, por otro lado.

Con relación a estas últimas, ya hemos constatado en el apartado anterior que en las opiniones manifestadas por las Comunidades Autónomas al hilo de la elaboración del *Informe global sobre el análisis del efecto de la aplicación del sistema de financiación previsto en la Ley 22/2009* (2016) aparecen mencionadas varias medidas estatales que pudieron comportar en su día un significativo incremento de gastos, afectando al ejercicio de competencias asumidas por Administraciones autonómicas en materia de dependencia, educación y sanidad. Aunque se puedan haber realizado estimaciones más o menos fiables por parte de las Comunidades Autónomas sobre la cuantía de tal incremento, lo cierto es que ese impacto presupuestario ha quedado en una cierta nebulosa institucional. Las reivindicaciones expresadas por diversos Gobiernos regionales no se han traducido de momento en ajustes concretos y efectivos del sistema de financiación, a causa del bloqueo del procedimiento de evaluación técnica previsto por el artículo 2 de la LOFCA[76]. Todo ello sin perjuicio de que sea previsible que cuando se acuerde por fin la reforma del sistema se vuelva a optar, al igual que en 2009, por la vía del borrón y cuenta nueva, saldando posibles insuficiencias de ingresos no compensadas con recursos adicionales.

A la vista de la indeterminación que rodea a esas medidas en materia de gasto, vamos a centrar nuestra atención en actuaciones legislativas en materia tributaria, el otro gran eje de la actividad financiera sobre el que ha de desplegar sus efectos la lealtad institucional. A tal efecto repasamos a continuación cuatro actuaciones normativas en materia tributaria aprobadas por el Estado durante la vigencia del sistema de financiación autonómica de 2009, con el fin de valorar si pueden considerarse o no razonablemente cumplidas las exigencias inherentes a un modelo de conducta leal y solidario con los intereses de las Comunidades Autónomas. Se trata, en concreto, de las cuatro actuaciones siguientes:

1. Establecimiento de una deducción por empresas de nueva o reciente creación a aplicar exclusivamente sobre la cuota íntegra estatal del IRPF, sin necesidad de compensación a las Comunidades Autónomas.

76 Resultan paradigmáticos en este sentido los problemas habidos con respecto a la financiación del sistema de dependencia de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia. Conforme a su artículo 9, corresponde a la Administración General del Estado la financiación pública del nivel mínimo de protección garantizado a los beneficiarios del sistema, según el grado de su dependencia, para lo que han de fijarse anualmente los recursos económicos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 32. Como complemento los artículos 10 y 32.3 prevén un régimen de cooperación entre la Administración General del Estado y las Comunidades Autónomas, canalizado mediante la suscripción de convenios que determinen las obligaciones asumidas por cada una de las partes para la financiación de los servicios y prestaciones del sistema a partir de criterios de reparto que tengan en cuenta la población dependiente, la dispersión geográfica, la insularidad, emigrantes retornados y otros factores. Sin embargo, la aplicación de este régimen de cooperación fue suspendido de forma sucesiva entre 2012 y 2018 por las sucesivas Leyes de Presupuestos.

2. Supresión temporal del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, con compensación a las Comunidades Autónomas por la pérdida de recaudación generada.

3. Creación de un impuesto estatal sobre los depósitos en las entidades de crédito, con compensación a las Comunidades Autónomas por la absorción de una materia previamente gravada por varias de ellas con impuestos propios.

4. Modificación del sistema de gestión del IVA por parte del Estado, con incidencia negativa en la liquidación definitiva del sistema de financiación autonómica en forma de menor rendimiento cedido.

Como complemento, examinaremos también una cuestión, relativa a la fijación de los tipos de gravamen por las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJDF), que podemos tomar como exponente de la posible existencia de una actuación normativa contraria al principio de lealtad en un plano de relaciones financieras verticales ascendentes.

4.1. Creación de una nueva deducción de la cuota estatal del IRPF por inversiones en empresas de nueva o reciente creación sin afectar al gravamen autonómico del tributo

La deducción para el cálculo de la cuota líquida estatal por inversiones en empresas de nueva o reciente creación se contiene en el artículo 68.1[77] de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF). Este beneficio fiscal se incorporó a través de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre. En virtud del apartado 1.º del artículo 68.1:

> "Los contribuyentes podrán deducirse el 30 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación cuando se cumpla lo dispuesto en los números 2.º y 3.º de este apartado, pudiendo, además de la aportación temporal al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad.
>
> La base máxima de deducción será de 60.000 euros anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.
>
> No formarán parte de la base de deducción las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando respecto de tales cantidades el contribuyente practique una deducción establecida por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias".

De esta forma, nuestro ordenamiento jurídico acogió una figura de origen anglosajón conocida como *business angel* o ángeles de los negocios[78]. La medida permite la deducción de un 30 por 100

77 En la redacción dada por la Ley 6/2018, de 3 de julio), de Presupuestos Generales del Estado para 2018.

78 Vid. MARÍA BERGARECHE, J. y MORENO MARTÍN, L., "Financiación del emprendimiento: Los Business Angels", *Boletín de Estudios Económicos,* núm. 205, 2012, pp. 119 y ss.

de las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, con sujeción a diversos requisitos sustantivos y formales marcados por los apartados 2.º a 5.º del citado artículo 68.1 relativos a las características de la entidad cuyas acciones o participaciones se adquieren, a la forma y momento de adquisición o al nivel máximo de participación directa o indirecta en el capital social de la entidad o en sus derechos de voto. En un contexto de crisis económica y empresarial este beneficio fiscal pretendía incentivar la financiación del sector privado para el desarrollo de nuevos proyectos empresariales.

La aparición de esta deducción propició la reformulación de la cuota líquida estatal en el IRPF, ya que desde sus inicios se configuró como una deducción estatal, minorando el 100 por 100 de su cuantía el importe de la cuota íntegra estatal. Además, la norma establece una incompatibilidad con las posibles deducciones autonómicas, de tal manera que no formarán parte de la base de deducción estatal las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando respecto de tales cantidades el contribuyente practique una deducción establecida por la Comunidad Autónoma por este mismo concepto.

Sin embargo, se ha de reseñar que el Estado no fue pionero en el establecimiento de este tipo de medidas, pues anteriormente varias Comunidades Autónomas habían incorporado beneficios fiscales en esta misma línea para incentivar la adquisición de acciones o participaciones en sociedades, tratando de fomentar el desarrollo de inversiones en sus territorios. En virtud de la competencia otorgada por el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, que permite a estos entes territoriales regular deducciones en la cuota por "inversiones no empresariales", Comunidades como Cataluña[79] y Madrid[80] implantaron estas medidas ya en el ejercicio 2010. Posteriormente, han adoptado medidas similares Andalucía[81], Galicia[82], Aragón[83], Baleares[84], Cantabria[85], Castilla y León[86], Comunidad Valenciana[87], Extremadura[88] y Murcia[89] .

El ejercicio de esta competencia normativa en materia de deducciones de la cuota autonómica del IRPF por parte de las Comunidades Autónomas, a través de la implantación de una deducción propia por creación de nueva empresa, ha suscitado algunas controversias. Estas deducciones autonómicas exigen que el domicilio social de la entidad esté ubicado en el territorio de la Comunidad Autónoma, requisito que plantea dudas de compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, en concreto con la

79 Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, financieras y administrativas (artículo 20).

80 Ley 10/2009, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (artículo 1.Dos.12).

81 La deducción fue creada a través del Decreto-ley 1/2010, de 9 de marzo, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía (artículo único, apartado Dos), de donde pasó al posterior Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos (artículo 15), aprobado por el Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio. A partir de 1 de enero de 2022 este beneficio fiscal se regulará en el artículo 20 de la recientemente aprobada Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

82 Ley 5/2010 (artículo 1, apartado Tres) y Texto refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, artículo 5. Diez.

83 Ley 3/2012, artículo 10.2.

84 Ley 3/2012, artículo 4.

85 Medida introducida por el artículo 9, apartado Dos, de la Ley 10/2012 y regulada actualmente en el art. 2.6 del Texto Refundido aprobado por el Decreto Legislativo 62/2008.

86 Artículo 8 del Texto Refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013.

87 Medida introducida por el artículo 41 de la Ley 3/2020.

88 Decreto Legislativo 1/2018, artículo 11.

89 Texto Refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, artículo 1, apartado Seis.

libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales[90]. Asimismo, se ha apuntado que podrían considerarse ayudas de Estado, en el sentido prohibido por el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea[91].

Por otro lado, como se ha apuntado la Ley 22/2009 (artículo 46.1.c) permite a las Comunidades Autónomas aprobar deducciones en la cuota íntegra autonómica "por inversiones no empresariales", por lo que cabría plantearse si los entes territoriales no habrían sobrepasado la competencia normativa atribuida por la Ley de cesión. Pese a las dudas suscitadas, el carácter empresarial de las inversiones que tiene por objeto la deducción sería más que cuestionable, sobre todo en el supuesto de que las mismas hayan sido realizadas por particulares. En este sentido destacan las observaciones realizadas por RIBES RIBES quien manifiesta que esta interpretación encontraría respaldo jurídico en el artículo 29.1.c) de la LIRPF, que niega la consideración de elementos afectos a los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad[92].

En cuanto a la valoración de la introducción de esta deducción en 2013 desde la perspectiva del principio de lealtad institucional, hay un elemento básico que nos lleva a calificarla como un ejemplo de buena praxis en las relaciones financieras verticales entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Estas se han quejado en ocasiones, como hemos constatado en el apartado 3 al analizar el Informe global sobre el análisis del sistema de financiación de 2016, de que con frecuencia el Estado decide unilateralmente aprobar medidas normativas referentes a tributos cedidos total o parcialmente, en forma por ejemplo de nuevas exenciones, deducciones o bonificaciones, sin tener en cuenta ni compensar el coste recaudatorio que tales medicas acarrean a las Haciendas autonómicas, que ven mermado su rendimiento impositivo.

Sin embargo, la decisión de instaurar la deducción por parte del Estado cuando ya había Comunidades Autónomas que habían incorporado la medida en el ámbito del gravamen autonómico del IRPF respeta plenamente las directrices inherentes a un modelo leal y solidario de conducta. Tal y como se ha apuntado, al incorporar la deducción a la normativa estatal del IRPF se puntualiza que su cuantía minorará exclusivamente el importe de la cuota íntegra estatal. Ello contrasta con lo que sucede con las demás deducciones estatales del artículo 68 (por actividades económicas, por donativos y otras aportaciones, por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial), cuya cuantía total se prorratea al 50 por 100 entre la cuota íntegra estatal y la cuota íntegra autonómica (artículos 67 y 77 de la Ley 35/2006). En este sentido, la reformulación del cálculo de la cuota líquida del impuesto, evitando una merma de ingresos para las Comunidades Autónomas de régimen general como cesionarias del tributo, es una solución congruente desde la óptica del principio que nos ocupa.

Por tanto, el coste recaudatorio de la deducción del artículo 68.1 recae en su totalidad sobre la Hacienda estatal, sin generar a las Comunidades Autónomas una incidencia negativa en forma de bajada de la recaudación correspondiente al gravamen autonómico y sin que, por tal motivo, proceda reconocerles

90 Vid. PIÑA GARRIDO, L., "Las deducciones autonómicas en el IRPF para incentivar la adquisición de acciones o participaciones en sociedades, los *business angels* y el mercado alternativo bursátil", *Revista d'estudis autonòmics i federals, REAF*, núm. 13, 2011, p. 249.

91 SÁNCHEZ MANZANO, J. D., "Notas en torno a determinados requisitos que conforman la estructura de beneficios fiscales provistos de una finalidad económica y social, desde una óptica teleológica", *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2018, BIB 2018, 9865.

92 RIBES RIBES, A., «Reflexiones críticas sobre el tratamiento fiscal de los inversores de proximidad o Business Angel», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14, 2014, BIB 2014, 2526.

ninguna compensación financiera. Además, no se ha obligado a las Comunidades Autónomas a suprimir sus deducciones propias preexistentes, aunque sí se ha previsto expresamente que las cantidades por las que el contribuyente practique una deducción creada por la Comunidad Autónoma por este mismo concepto no se integrarán en la base de cálculo de la deducción estatal.

4.2. La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio (2008 a 2010) y la compensación por la pérdida de recaudación a las Comunidades Autónomas (2009 a 2011)

El Impuesto sobre el Patrimonio, regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio, es uno de los tributos estatales que formó parte desde un primer momento de la denominada cesta de tributos cedidos, pues su cesión ya estaba prevista desde 1980 en la redacción originaria del artículo 11 de la LOFCA y fue desarrollada enseguida por los Estatutos de Autonomía y por la primera Ley general de cesión de tributos (Ley 30/1983, de 28 de diciembre) y las correspondientes Leyes específicas de cesión a cada Comunidad Autónoma (en el caso de Andalucía, la Ley 32/1983, de 28 de diciembre). Con las matizaciones que enseguida efectuaremos, conforme a los artículos 25.1.b) y 31 de la Ley 22/2009 en el vigente sistema de financiación se mantiene el planteamiento de ceder totalmente a las Comunidades Autónomas el rendimiento de este impuesto correspondiente a los sujetos pasivos residentes en España que tengan su residencia habitual en su respectivo territorio[93].

Pues bien, lo acontecido con este tributo entre 2008 y 2010, lapso en que no generó ninguna carga fiscal efectiva a los contribuyentes, es un buen ejemplo, a nuestro modo de ver, de que la aplicación efectiva del principio de lealtad institucional no es una tarea utópica, por mucho que no esté exenta de dificultades.

Aunque se trata de un tema ajeno a nuestro estudio, es conocida la controversia a que se ha visto sometida desde hace años la pervivencia de esta figura, en franco retroceso en el Derecho comparado, como pieza complementaria de nuestra imposición directa. En lo que ahora nos interesa, la tributación por este impuesto estatal fue eliminada con carácter general para todos los sujetos pasivos a partir de 1 de enero de 2008, por obra de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. El legislador estatal podría haberse decantado por la fórmula de derogar la Ley 19/1991 y el resto de las disposiciones reguladoras del impuesto, pero esta opción tenía un triple inconveniente: no hubiera tenido vueltas atrás, porque para reinstaurarlo (como veremos enseguida que aconteció desde 2011) habría sido preciso aprobar una nueva normativa; hubiera implicado la desaparición de normas de valoración a las que se remiten las disposiciones de otros tributos; y, por último, hubiera dejado esta materia imponible vacante, a disposición de las Comunidades Autónomas para poder ocuparla con sus propios tributos.

93 No es objeto de cesión a las Comunidades Autónomas el rendimiento satisfecho por los sujetos pasivos por la denominada obligación real, que como personas físicas residentes en el extranjero quedan sujetos exclusivamente por los bienes y derechos de que sean titulares "cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español" (artículo 5.Uno b de la Ley 19/1991).

En lugar de ello, se eligió la solución de establecer una bonificación del 100 por 100 de la cuota para la totalidad de los contribuyentes, manteniendo formalmente la sujeción al impuesto, pero sin generar obligaciones tributarias materiales ni formales para los contribuyentes. El devengo de este impuesto periódico se produce el 31 de diciembre de cada año y la exigibilidad tiene lugar durante los meses abril a junio del año siguiente (de forma conjunta con el IRPF). De ahí que el efecto de pérdida total de la recaudación cedida a las Haciendas autonómicas que implicó este beneficio fiscal, en vigor desde 1 de enero de 2008, no se materializase hasta el siguiente ejercicio 2009, en el que los sujetos pasivos ya no estuvieron obligados a presentar la declaración-liquidación correspondiente a 2008.

Cuando el Estado adopta esa decisión de eliminar el gravamen el Impuesto sobre el Patrimonio estaba totalmente cedido, conforme a lo dispuesto en los Estatutos de Autonomía y el artículo 17.1.b) y 23 de la entonces vigente Ley 21/2001, de 27 de diciembre. Se trata, por tanto, de un supuesto en que la eventual supresión o modificación de un tributo estatal implica de forma automática y sobrevenida la extinción o modificación de la cesión, tal y como dispone el artículo 25.2 de la Ley 22/2009 (idéntico al artículo 17.2 de la Ley 21/2001 vigente en aquel momento) o los preceptos semejantes que recogen varios Estatutos de Autonomía, entre ellos el artículo 178.1 del Estatuto de Autonomía para Andalucía (Ley Orgánica 2/2007). Esta decisión, adoptada legítimamente por el Estado en el ejercicio de su potestad tributaria originaria como titular del Impuesto sobre el Patrimonio, implicaba una ostensible merma de ingresos para las Comunidades Autónomas de régimen general como cesionarias del tributo. No en vano, en 2008 la recaudación (resultante de las autoliquidaciones correspondientes al ejercicio 2007 y de liquidaciones practicadas por las Administraciones tributarias autonómicas recaudadas durante 2008) en el conjunto de ellas (excluidas las Haciendas forales de Navarra y País Vasco) ascendió a 2.097.279,73 miles de euros[94]. Consciente de este problema, la propia Ley 4/2008 incluyó una disposición adicional segunda bajo la rúbrica de lealtad institucional:

> "El Gobierno, de conformidad con el principio de lealtad institucional, procederá a evaluar bilateralmente en el marco de la reforma del sistema de financiación el importe correspondiente a las pérdidas de ingresos que supongan la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio y hacer efectiva la compensación correspondiente."

De manera que cuando el Consejo de Política Fiscal y Financiera acordó y las Cortes Generales aprobaron la reforma del sistema de financiación autonómica para 2009, el Impuesto sobre el Patrimonio se hallaba ya *en hibernación*. Ello provocó la paradoja de que, a pesar de figurar nominalmente entre los tributos cedidos regulados en el Título III de la Ley 22/2009, dicho impuesto no pudiera computase entre los recursos del sistema como capacidad tributaria de las Haciendas autonómicas. En su lugar, el Acuerdo 6/2009 (apartado 4.1.1) y la Ley 22/2009 (artículo 3.d) incluyeron la compensación estatal por la supresión del gravamen de dicho Impuesto entre las necesidades de financiación consideradas como punto de partida del sistema, así como entre los recursos adicionales aportados por el Estado al sistema (artículo 5).

94 *Haciendas autonómicas en cifras 2008*, Ministerio de Hacienda, pág. 43, disponible en el enlace siguiente: https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/LAS%20HACIENDAS%20AUTONOMICAS%20EN%20CIFRAS%202008.pdf.

El propio Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 6/2009, de 15 de julio, contempló una "compensación estatal, a cuenta de la definitivamente pactada, por la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio", con un montante de 1.800 millones de euros, desglosado para Comunidad Autónoma en un anexo. Para hacerla efectiva el Real Decreto-ley 8/2009, de 12 de junio, por el que se conceden créditos extraordinarios y suplementos de crédito, por importe total de 19.821,28 millones de euros, y se modifican determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, aprobó una dotación presupuestaria extraordinaria de 1.800 millones de euros, destinada precisamente al pago a las Comunidades Autónomas de régimen común de una cantidad a cuenta de esa compensación y con exactamente el mismo desglose que en el Acuerdo 6/2009 (anexo I).

En términos más generales, esta compensación fue objeto de un tratamiento singularizado en la disposición transitoria sexta de la Ley 22/2009:

> "Las Comunidades Autónomas recibirán en concepto de compensación estatal por la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a cada uno de los años 2009, 2010 y 2011, el importe transferido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el año 2008 a cada Comunidad Autónoma, por el Impuesto sobre el Patrimonio.
>
> Para hacer esto posible, se realizarán los ajustes y correcciones necesarios en los recursos del sistema y se revisará el Fondo de Suficiencia Global con efectos de 1 de enero de 2011, de manera que el importe que corresponda a la compensación estatal de patrimonio integrada en este sea equivalente, en el año 2011, al valor señalado en el párrafo anterior."

A la luz de esta norma, quedan claras dos cosas respecto del alcance de la compensación. En primer lugar, que como tal recurso extraordinario iba a tener una existencia limitada a tres ejercicios (2009, 2010 y 2011, en los que dejaría de recaudarse el Impuesto sobre el Patrimonio devengado a 31 de diciembre de 2008, 2009 y 2010), con la particularidad de que a partir de 2011 quedaría integrada en el Fondo de Suficiencia Global. Y, en segundo lugar, que comprendería únicamente las cantidades transferidas por el Estado a cada Comunidad Autónoma en 2008, sin incluir por tanto las sumas que cada una de ellas pudieran haber recaudado en dicho año al ejercer competencias de gestión o inspección, delegadas en los términos previstos en los artículos 54, 55 y 58 de la propia Ley 22/2009.

Tal y como se aprecia en la tabla n.º 4, el importe global de la compensación ascendió en 2009 y 2010 a 2.097.279,73 miles de euros, es decir, exactamente la misma cantidad transferida por la Administración Tributaria a las Comunidades Autónomas en 2008 como recaudación derivada del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a 2007. En 2011 la compensación se canalizó mediante una revisión del Fondo de Suficiencia Global, pues ya hemos visto que así lo ordenó el segundo párrafo de la disposición transitoria sexta de la Ley 22/2009, arriba transcrita.

Tabla n.º 4. Impuesto sobre el Patrimonio.Recaudación en 2008 y compensación en 2009, 2010 y 2011

Comunidad Autónoma	Recaudación IP 2008 Miles de euros	Compensación estatal por supresión del gravamen del IP en 2008	
		Anticipo a cuenta 2009 (1) Miles de euros	Definitiva 2009, 2010 y 2011 Miles de euros
Cataluña	537.033,11	460.911,15	537.033,12
Galicia	81.512,97	69.958,88	81.512,97
Andalucía	162.421,42	139.398,93	162.421,42
Asturias	43.014,27	36.917,20	43.014,27
Cantabria	42.716,76	36.661,85	42.716,76
La Rioja	25.039,96	21.490,66	25.039,96
Murcia	41.354,61	35.492,78	41.354,61
C. Valenciana	215.925,49	185.319,05	215.925,49
Aragón	74.182,12	63.667,14	74.182,12
Castilla-La Mancha	42.484,02	36.462,11	42.484,02
Canarias	46.516,76	39.923,22	46.516,76
Extremadura	11.109,33	9.534,63	11.109,33
Islas Baleares	58.577,75	50.274,62	58.577,75
C. Madrid	632.398,80	542.759,19	632.398,80
Castilla y León	82.992,36	71.228,57	82.992,36
Total CCAA	**2.097.279,73**	**1.800.000,0**	**2.097.279,73**

Fuente: elaboración propia a partir de los datos contenidos en las liquidaciones de los recursos del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y de las participaciones en los Fondos de Convergencia Autonómica, correspondientes a los ejercicios 2009, 2010 y 2011. Véase https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/SistemasFinanciacionDeuda/InformacionCCAAs/Informes%20financiacion%20comunidades%20autonomas2.aspx.

(1) El importe del anticipo a cuenta de la compensación viene desglosado para cada Comunidad Autónoma en el anexo del Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 6/2009, así como en el anexo I del Real Decreto-ley 8/2009, de 12 de junio.

Así estaban las cosas cuando el Gobierno de la Nación, acuciado por la necesidad de reforzar los ingresos públicos, dio marcha atrás al dictar el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal. Mediante esta disposición el tributo fue rehabilitado inicialmente solo para los ejercicios 2011 y 2012, como una medida excepcional y transitoria ante la situación de crisis económica. No obstante, esta recuperación fue acompañada de dos novedades importantes, en forma de incremento de la exención de la vivienda habitual hasta 300.000 euros y del mínimo exento hasta 700.000 euros, que redujeron notablemente el número de contribuyentes obligados a pagar y, en consecuencia, su capacidad recaudatoria.

El restablecimiento, inicialmente programado para solo dos ejercicios, fue prorrogado después para 2014 por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, y para los ejercicios 2015 a 2020 por las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Finalmente, la

Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (artículo 66), ha optado por mantener con carácter indefinido su gravamen, eliminando esta situación de provisionalidad que el tributo había vivido durante 10 años con el objetivo de contribuir a la consolidación de las finanzas públicas.

La rehabilitación del Impuesto sobre el Patrimonio desde 17 de septiembre de 2011 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 13/2011) supuso que a partir del ejercicio 2012 las Comunidades Autónomas comenzarán a percibir de nuevo el rendimiento del tributo, que les es transferido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria tras la recepción y tramitación de las autoliquidaciones presentadas por los sujetos pasivos (competencia no delegada en las Comunidades Autónomas en virtud del artículo 54.3 de la Ley 22/2009), sin que tales pagos deban deducirse en las liquidaciones definitivas de los recursos del sistema de financiación de los años 2012 y siguientes[95]. Aunque formalmente no está computado en el sistema de financiación autonómica de la Ley 22/2009 por su recaudación normativa como los demás tributos cedidos totalmente (pues como hemos visto estaba desactivado en el momento de aprobarse dicho texto legal), el hecho de que se mantenga vigente su regulación como tributo cedido en el Título III de dicha Ley y en las Leyes específicas de cesión a las diferentes Comunidades Autónomas[96] ha permitido que se les haya atribuido desde 2012 el rendimiento correspondiente a este tributo satisfecho por los sujetos pasivos por obligación personal (personas físicas residentes en territorio español). Debemos advertir, de cualquier forma, que las cuantías recibidas están muy alejadas del volumen de ingresos que generó este tributo en 2008 y que se compensó durante 2009, 2010 y 2011. La explicación de tal caída hay que buscarla, como ya hemos apuntado, en la ampliación de la exención de la vivienda y del mínimo exento que introdujo el Real Decreto-ley 13/2001, que ha acabado convirtiéndolo en un gravamen sobre los patrimonios netos superiores a 1 millón de euros.

---

95 En este punto es necesario mencionar el Acuerdo 12/2013, de 18 de diciembre, del Consejo de Política Fiscal y Financiera para suprimir la deducción de los pagos realizados a cada Comunidad Autónoma por las recaudaciones de ingresos derivados del Impuesto sobre el Patrimonio, en las liquidaciones definitivas de los recursos del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común del año 2012 y siguientes. Este Acuerdo (que puede consultarse *Memoria de Actuaciones 2013*, págs. 22 y anexo XVIII, págs. 427-431) trató de atender a las dificultades financieras que planteaba a las Haciendas autonómicas la aplicación del apartado 6 de la disposición transitoria primera de la Ley 22/2009:
"En las liquidaciones definitivas de los recursos de este sistema correspondientes a cada año, se deducirán, en su caso, los pagos realizados en ese año a cada Comunidad Autónoma por las recaudaciones de ingresos derivados del Impuesto sobre el Patrimonio."
Como se explica en el Acuerdo, tal previsión "responde a la necesidad de regular el destino de los pagos que la AEAT efectuaba mensualmente a las CCAA por el Impuesto sobre el Patrimonio devengado en ejercicios previos a la supresión del gravamen, dado que ya se había considerado en el importe de la compensación integrada en el sistema."
Una vez reestablecido el impuesto, la Agencia Tributaria comenzó a satisfacer mensualmente a las Comunidades Autónomas la recaudación derivada del impuesto reestablecido, además de lo devengado en ejercicios previos a la supresión del gravamen. En razón de lo dispuesto en la disposición transitoria antes transcrita, el Acuerdo explica que "dichos pagos se deducirían de las liquidaciones definitivas de los recursos del Sistema de Financiación, como consecuencia de que las CCAA ya están percibiendo en los recursos del sistema una compensación por la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio." Por ello, atendiendo a las dificultades financieras de las Haciendas autonómicas y con el de fin de garantizar que el ejercicio de competencias normativas en este impuesto les repercuta, el Consejo de Política Fiscal y Financiera acordó que en las liquidaciones del año 2012 y siguientes "no se deducirán los pagos realizados por la AEAT en aquellos años a las Comunidades Autónomas de régimen común por las recaudaciones de ingresos derivados del Impuesto sobre el Patrimonio."
De este Acuerdo trae causa la supresión del citado apartado 6 de la disposición transitoria primera de la Ley 22/2009 por obra de la disposición final cuarta del Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial.

96 Leyes 16 a 30/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a cada una de las quince Comunidades Autónomas de régimen común y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. Para Andalucía, véase la Ley 18/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

Tabla n.º 5. Recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio tras su recuperación

Ejercicio	Recaudación IP en miles de euros Comunidades Autónomas de régimen común
2012	604.900,00
2013	1.151.442,00
2014	931.631,00
2015	944.784,00
2016	1.021.697,00
2017	1.063.492,00
2018	1.120.968,00

Fuente: elaboración propia a partir de datos contenidos en los documentos *Haciendas autonómicas en cifras 2012 a 2014,* Ministerio de Hacienda y Función Pública.

En cuanto a la valoración de este episodio desde el punto de vista de la lealtad institucional, creemos que la compensación arbitrada por el Estado durante los ejercicios 2009 a 2011 cumplió razonablemente las exigencias de este principio. En concreto, remedió el impacto negativo de la supresión del gravamen para las Haciendas autonómicas con recursos equivalentes a lo recaudado en 2008, que fue precisamente el ejercicio en que este tributo alcanzó su rendimiento máximo histórico. Si bien esa cantidad se mantuvo invariable durante los tres años en que el impuesto dejó de exigirse y operó la compensación, tal congelación no supuso realmente un perjuicio relevante para las Comunidades Autónomas, dada la moderada evolución de la recaudación tributaria del Estado durante esos años de salida de la crisis.

Por otro lado, es cierto que cuando el tributo fue rehabilitado lo hizo con una sustancial elevación del mínimo exento por parte del Estado y que ello implicó que su recaudación fuera sensiblemente inferior a la obtenida antes de su supresión. La exposición de motivos del Real Decreto-ley 13/2011 pasó de puntillas por este problema:

> "Es importante resaltar que el Impuesto sobre el Patrimonio que ahora se restablece sigue siendo un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, por lo cual recuperan de manera efectiva su capacidad normativa y la recaudación corresponde a estas Comunidades Autónomas, lo que supondrá para las mismas la posibilidad de obtener en esos años unos recursos adicionales a los que resulten del nuevo modelo de financiación, que ayudarán a cumplir los objetivos antes citados.
>
> Lógicamente, la supresión futura de este impuesto o la creación de otro de naturaleza estatal, no implicará compensación adicional a las Comunidades Autónomas, puesto que ya se les compensó de manera definitiva consignándose a su favor alrededor de 2.100 millones de euros en el año base del modelo del actual sistema de financiación."

Sin embargo, creemos que esa incidencia negativa en forma de pérdida de recaudación debe relativizarse a la luz de los principios de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal. De acuerdo con el artículo 19.2 de la LOFCA y el artículo 47 de la Ley 22/2009, si una Comunidad Autónoma considera imprescindible esos ingresos siempre tiene la opción de ejercer su competencia normativa para modificar a la baja la cuantía del mínimo exento o para incrementar la tarifa de tipos impositivos. No en vano, hasta cuatro Comunidades Autónomas han seguido justamente ese camino:

Cataluña[97], la Comunidad Valenciana[98] y Extremadura[99], donde el mínimo exento es en la actualidad con carácter general de 500.000 euros, y Aragón, que lo ha rebajado hasta 400.000 euros[100].

4.3. Absorción por el Estado de los impuestos propios de las Comunidades Autónomas sobre depósitos en entidades de crédito

4.3.1. Introducción. Planteamiento

En la tributación de los depósitos de las entidades de crédito, tanto desde el punto de vista autonómico como estatal, confluyen diferentes problemas jurídicos que ponen de manifiesto la importancia del principio de lealtad recíproca entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Muchos de estos problemas han sido abordados por el Tribunal Constitucional en numerosas Sentencias y Autos que han arrojado luz en algunos aspectos, pero incertidumbre en otros, tal y como pasamos a analizar.

El Impuesto estatal sobre Depósitos de las Entidades de Crédito se estableció rodeado de controversia. La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, creó el Impuesto sobre Depósitos en las Entidades de Crédito[101] con la finalidad de asegurar "un tratamiento fiscal armonizado que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero"[102].

La nueva categoría tributaria se configuraba como un impuesto directo, que gravaba los depósitos constituidos en las entidades de crédito y cuyo hecho imponible es el mantenimiento de fondos de terceros por dichas entidades y que comporten la obligación de restitución, con la excepción de los fondos mantenidos en sucursales fuera del territorio español.

Sin embargo, dos connotaciones envolvían el nacimiento del tributo en la polémica desde el prisma del principio que aquí analizamos[103].

---

97 Artículo único del Decreto-ley 7/2012, de 27 de diciembre, de medidas urgentes en materia fiscal que afectan al impuesto sobre el patrimonio.

98 Artículo 53 de la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2021.

99 Artículo 14 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril. Esta cuantía se fijó con efectos desde 1 de enero de 2016 por la Ley 8/2016, de 12 de diciembre, de medidas tributarias, patrimoniales, financieras y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

100 Artículo 150.2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón. Esta medida fue introducida por el artículo 4 de la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón, que fijó un mínimo exento de 500.000 euros con efectos desde 31/12/2015 y de 400.000 euros desde 31/12/2016.

101 BOE Nº 312, de 28 de diciembre de 2012, art. 19.

102 Apartado XII, de la Exposición de Motivos de la Ley.

103 Como apunta GARCÍA DE PABLOS "hay un sector de la opinión pública que es favorable a una medida de este tipo con la que financiar los servicios públicos esenciales y compensar el coste de las medidas adoptadas para salvar a la banca en España" (GARCÍA DE PABLOS, J.F, "El impuesto sobre depósitos bancarios", *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2015, pp. 23 y ss).

La primera es que se estableció fijándose un tipo de gravamen del 0 por ciento[104].

La segunda, es que ya había Comunidades Autónomas que habían creado Impuestos propios sobre los depósitos en las entidades de crédito, siendo pionera la Comunidad de Extremadura[105] y a la que siguieron Andalucía[106] y Canarias[107]. De forma coetánea a la aprobación de la Ley estatal las Comunidades de Cataluña[108] y Asturias[109] también establecieron categorías similares y, posteriormente, instauraron el impuesto Valencia[110] y Navarra[111]. A ello se añade que la aprobación del impuesto estatal "también ha actuado impidiendo que vean la luz otros impuestos autonómicos de la misma índole"[112].

El marco creado por la multitud de impuestos sobre los depósitos en las entidades de crédito desnaturalizaba el principio subyacente en el art. 31.1 CE, que propugna el diseño de un sistema tributario justo y que debería excluir la creación de un "mosaico de gravámenes yuxtapuestos y superpuestos"[113].

A partir aquí se sucedieron numerosas Sentencias y Autos del Tribunal Constitucional donde se trataba de dar respuesta a los recursos interpuestos tanto por parte del Estado como de las Comunidades Autónomas. La tributación sobre los depósitos de las entidades de crédito constituye el supuesto más paradigmático que, pone de manifiesto las posibles tensiones entre ambos niveles de gobierno desde el punto de vista del principio de lealtad institucional, tal y como pasamos a analizar.

4.3.2. La implantación de los primeros tributos sobre depósitos en entidades de crédito por las Comunidades Autónomas: Extremadura, Andalucía y Canarias

Las primeras Comunidades Autónomas que habían establecido el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito con anterioridad a la aprobación del impuesto estatal fueron Extremadura, Canarias y Andalucía.

---

104 Como advirtió CALVO VÉRGEZ "(s)in lugar a dudas el aspecto que más llama la atención de este nuevo Impuesto es el relativo a la determinación de la cuota íntegra, que será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del 0 por ciento, si bien la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar el tipo de gravamen y el pago a cuenta" (CALVO VÉRGEZ, J., "La guerra de los impuestos sobre depósitos en entidades de crédito", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 859, 2013, BIB 2013, 563).

105 Ley 14/2001, de 29 de noviembre, de la Asamblea Legislativa de Extremadura (BOE N.º 31, de 5 de febrero 2002).

106 Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, art. 6 (BOE N.º 314, de 27 de diciembre de 2012).

107 Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, art. 41 (BOE N.º 166, de 12 de julio de 2012).

108 Decreto-ley 5/2012, de 18 de diciembre, del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito (DOGC, núm. 6277, de 19 de diciembre de 2012).

109 Ley 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2013 (BOE n.º 45, de 21 de febrero de 2013).

110 Ley 5/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (BOE núm. 27 de 31 de enero de 2014).

111 Ley Foral 6/2014, de 14 de abril, del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito (BOE núm. 117, de 14 de mayo de 2014).

112 MATA SIERRA, M., CARBAJO NOGAL, C., "Conflictos entre la Hacienda estatal y las autonómicas en el Impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito", *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2013, BIB 2013,2156.

113 YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *Las Reformas Fiscales en Europa*, Madrid, IEF, 2004, p. 16.

Así, en primer lugar, Extremadura fue la Comunidad Autónoma pionera que instauró un gravamen sobre este índice de capacidad económica a través de la Ley Extremeña 14/2001, de 29 de noviembre, con la intención de contribuir al desarrollo económico de Extremadura[114]. Se configuró como un impuesto directo que gravaba la obtención de fondos reembolsables por las entidades de crédito. Su hecho imponible estaba constituido por la captación de fondos a terceros, cualquiera que fuera su naturaleza, por las entidades de crédito, que tuvieran su sede central o sus sucursales ubicadas en la Comunidad Autónoma de Extremadura[115]. Los sujetos pasivos del impuesto eran las entidades de crédito que, en ningún caso, podían repercutir jurídicamente a terceros la cuota[116].

Sin embargo, la implantación de la nueva figura tributaria no tuvo buena acogida por una parte del sector financiero y del Gobierno central. Sólo unos meses más tarde se presentó un recurso de inconstitucionalidad contra la Ley autonómica[117]. Entre los motivos alegados por el Abogado del Estado se encontraba una posible vulneración del art. 6.2 y 3 de la LOFCA ya que, el hecho imponible de la nueva categoría tributaria era coincidente con el IVA y el Impuesto sobre Actividades Económicas. También se alegó una posible infracción del artículo 9. c) de la LOFCA; el impuesto extremeño podía suponer un obstáculo a la libre circulación y ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español.

Tras diez años desde su implementación el Tribunal Constitucional se pronunció sobre el asunto en la Sentencia 210/2012 de 14 de noviembre desestimando el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra el impuesto extremeño[118]. En nuestra opinión, una dilación excesiva y lamentable por el perjuicio ocasionado a la Comunidad Autónoma de Extremadura[119]. En los FJ 5 y 6 de la Sentencia el Tribunal Constitucional descarta una vulneración del art. 6 de la LOFCA al no apreciar identidad

114 Tal y como puede leerse en su Exposición de Motivos el tributo se estableció con el fin de "coadyuvar eficazmente al desarrollo económico de Extremadura» con unas medidas que *«arraiguen el ahorro regional"* y de "atajar el endémico problema de la fuga de ahorro que sufre Extremadura y que ha propiciado durante décadas un proceso de descapitalización y «exportación» del ahorro".

115 Artículo 3: "constituye el hecho imponible del Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito la captación de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, por parte de las entidades mencionadas en el artículo 5 de esta Ley, y que comporten la obligación de restitución".

116 Acerca del análisis de esta figura pueden consultarse, entre otros, los trabajos de: CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., "El gravamen sobre los Depósitos de las entidades de crédito", Competencia Fiscal y sistema Tributario: dimensión europea e interna, Dir. RAMOS PRIETO, J., Ed. Aranzadi, 2014, pp. 1035 y ss; FALCÓN Y TELLA, R., "El Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito: sobre la necesidad de un nuevo modelo para articular la potestad tributaria estatal y autonómica", Quincena Fiscal, núm. 1, 2013, BIB 2013, 146; GALAPERO FLORES, R., "El carácter constitucional del impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito de la Comunidad autónoma de Extremadura", Anuario de la Facultad de Derecho , Vol. XXI, 2003, pp. 81 y ss.

117 Recurso de inconstitucionalidad número 1894-2002, contra la Ley 14/2001, de 29 de noviembre.

118 Tal y como ha advertido FALCÓN Y TELLA, R., "Probablemente el gobierno confiaba en que el recurso iba a prosperar, y por tanto la Comunidad autónoma no podría cobrar cantidad alguna, y ello explica que no existiera ninguna reacción normativa hasta que se ha conocido la sentencia. La enorme duración del proceso supone que las entidades financieras de Extremadura se verán ahora obligadas a pagar una importante suma (al parecer, unos 240 millones) que probablemente estaban garantizados, pero que quizá nadie pensaba que finalmente habrían de desembolsarse" (FALCÓN Y TELLA, R., "El Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades...", op. cit., BIB 2013, 146).

119 Lo ponen de relieve MATA SIERRA y CARBAJO NOGAL cuando manifiestan que "(e)l hecho de que la legalidad de esta figura permaneciera en cuestión mientras el Tribunal Constitucional se pronunciaba sobre la misma (el recurso contra el impuesto fue admitido a trámite por el Tribunal Constitucional el 7 de mayo de 2002 y el 1 de octubre del mismo año se levanta la suspensión de aplicación solicitada por el Gobierno) servía para que un gran número de sujetos pasivos del impuesto- entidades financieras- no hicieran efectivo el pago en todo este tiempo, limitándose en su lugar, a presentar la liquidación anual avalando las cantidades correspondientes, quedando pendiente de pago una cuantía que la propia Comunidad autónoma cifró en unos 200 millones de euros" (MATA SIERRA, M., CARBAJO NOGAL, C., "Conflictos entre la Hacienda estatal...", *op. cit.*, BIB 2013,2156).

entre el hecho imponible gravado y el IVA, ya que el impuesto extremeño gravaba los depósitos captados por los bancos como una capacidad indirecta de capacidad económica pero no la actividad de captación o transacciones económicas (FJ 5º). Manifiesta el Tribunal que "sus hechos imponibles difieren sustancialmente. Si el IVA es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo final, el IDEC es un impuesto directo que sujeta a gravamen la capacidad económica puesta de manifiesto por las entidades de crédito por la captación de depósitos, elemento del pasivo que sirve de soporte para su actividad económica".

Tampoco se aprecia vulneración del art. 6.3 de la LOFCA ya que el IAE grava el mero ejercicio de una actividad económica, mientas que el Impuesto de Depósitos de Entidades de Crédito grava los depósitos como elemento susceptible de generar riqueza[120].

Finalmente, en el FJ 8 no considera el Tribunal que exista una posible vulneración del art. 9. C) LOFCA puesto que el Impuesto extremeño no diferencia entre residentes y no residentes, por lo que la libertad de circulación de capitales no se vería afectada[121]. No obstante, y como bien reconoce la Exposición de Motivos de la norma extremeña el impuesto persigue "atajar el endémico problema de la fuga de ahorro que sufre Extremadura", por lo que claramente pretende incidir sobre la circulación de capitales de ahí las dudas de compatibilidad que, a nuestro juicio, podría presentar con el art. 139.2 CE y 9.c) de la LOFCA[122].

Estando aún pendiente de resolución ante el Tribunal Constitucional el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito de Extremadura la Comunidad Autónoma de Andalucía estableció un tributo muy similar a través de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit y para la sostenibilidad (art. 6). Lo que a juicio de algunos autores supuso casi un "atrevimiento"[123], pues el hecho imponible del Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de

120 Tal y como expresa el Alto Tribunal en el FJ 6 el impuesto extremeño no grava "la mera actividad de captación o el mero ejercicio de una actividad crediticia, sino su resultado, de manera que se gravan los depósitos como elemento del pasivo bancario susceptible de generar riqueza".

121 Precisa el Tribunal Constitucional en FJ 10 que: "el tributo no recae ni tan siquiera sobre la circulación de capitales entre diferentes lugares del territorio, tampoco la deducción establecida resulta idónea para suponer un obstáculo o restricción a dicha libertad. En segundo lugar, la deducción que se controvierte pretende incentivar determinadas inversiones en la propia Comunidad Autónoma, inversiones que son enteramente voluntarias, de forma que la única consecuencia que tiene para el contribuyente no realizar dichas inversiones es el pago íntegro, sin beneficios fiscales, del tributo autonómico (...). Se trata, en fin, de un incentivo o medida que pretende fomentar la reinversión de beneficios en la propia Comunidad Autónoma sin obstaculizar por ello otras inversiones alternativas".

122 En este sentido pueden verse las acertadas observaciones realizadas por FALCÓN Y TELLA, R., manifiesta el autor que "el tributo debió haberse declarado inconstitucional, y como no se ha hecho, es urgente modificar la LOFCA para recoger expresamente la prohibición de tributos de este tipo, y en general de tributos basados sobre la renta de las sociedades o cualquier indicador directo o indirecto de la misma" ("El Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades...", *op. cit.*, BIB 2013, 146). Otros autores han apuntado que "no puede estarse de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional, ya que su doctrina es demasiado simplista en cuanto a los conceptos generales del Derecho Financiero y Tributario Español y al análisis de la incidencia del IDEC en las libertades de circulación comunitarias, particularmente, las relativas al establecimiento de actividades y a la libre circulación de capitales" (CRUZ AMORÓS, M., ESQUIVEL FERNÁNDEZ, A., "El impuesto extremeño sobre depósitos de las entidades de crédito", *Diario La Ley*, 3159, 2013, p. 2).

123 En estos términos se manifiesta MARCOS GÓMEZ, F., haciendo referencia al hecho de "regular un impuesto como este en un contexto como el actual, en el que existen importantes tensiones sobre el sector financiero y en el que están siendo objeto de estudio otras figuras impositivas sobre esta actividad. La más destacada es la denominada «tasa Tobin». El sector financiero es, probablemente, aquel en el que se manifiesta de modo más extremo lo que se ha dado en llamar «globalización». Por lo tanto, si concluimos que debe existir algún tipo de gravamen sobre la actividad financiera, resultará claro que el ámbito local no es el más indicado para establecerlo, sino que, como poco, debe ser nacional, cuando no un tributo concertado y de regulación homogénea entre todos los países de la Unión Europea» (MARCOS GÓMEZ, F., "El Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito en Andalucía", eXtoikos, núm. 6, 2012, p. 59).

Crédito en Andalucía gravaba la tenencia de depósitos de clientes que comportaran la obligación de restitución, regulándose el resto de los elementos del tributo en términos prácticamente idénticos al impuesto extremeño pendiente de sentencia constitucional.

Tras Extremadura y Andalucía la Comunidad Autónoma de Canarias estableció el Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Canarias a través de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales en términos similares a las Comunidades anteriores (artículo 41).

4.3.3. El impuesto estatal sobre los depósitos en las entidades de crédito

Se ha de recordar que en el Proyecto de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre no se incluyó inicialmente el Impuesto Estatal sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, siendo una enmienda en el Senado la que llevó a cabo su incorporación con el fin de "garantizar que los depósitos de las entidades de crédito reciban un tratamiento tributario homogéneo, para que de ese modo el sistema financiero no pierda en términos de eficiencia"[124].

Finalmente, se incorporó la figura a nuestro ordenamiento jurídico a través del artículo 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica con efectos desde el 1 de enero de 2013.

La exposición de motivos de la Ley 16/2012 trata de justificar su creación con razonamientos como que "se crea el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito con la pretensión de asegurar un tratamiento fiscal armonizado que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero". Así, constituye el hecho imponible del impuesto el mantenimiento de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y que comporten la obligación de restitución, a excepción de los fondos mantenidos fuera del territorio español (art. 19.Tres).

Sin embargo, de todos los elementos estructurales del impuesto hay uno que llamó especialmente la atención. El tributo se había configurado vacío de contenido, sin función recaudatoria. El Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito no iba suponer una contribución al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), ya que el tipo de gravamen se fijó en el cero por ciento.

Las reacciones no tardaron en llegar ya que, "el único efecto que se pretende conseguir con el nuevo impuesto es excluir la posibilidad de impuestos autonómicos similares"[125]. La Ley 16/2012 "menoscaba clarísimamente el poder tributario de los Entes territoriales y, con ello, su autonomía financiera, con la finalidad encubierta y evidente, de satisfacer las demandas de las entidades financieras"[126]. Como

124 Enmienda número 169 introducida en el Senado por el Grupo Parlamentario Popular.

125 GARCÍA NOVOA, C., "El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios", *Revista catalana de dret púbic*, núm. 46, 2013, p. 132.

126 MATA SIERRA, M., CARBAJO NOGAL, C., "Conflictos entre la Hacienda estatal...", *op. cit.*, p. 2.

manifestaron otros autores, el nuevo tributo pretendía garantizar la unidad de mercado[127] evitando futuras disparidades entre Comunidades Autónomas[128]. Por otro lado, como era previsible las entidades de crédito vieron muy positiva la medida instaurada por el Gobierno ante la proliferación de los impuestos autonómicos sobre los depósitos en las entidades de crédito[129].

Llegados a este punto, la gran encrucijada que se planteaba en la tributación sobre los depósitos de las entidades de crédito es qué pasaría con los impuestos autonómicos creados con anterioridad al impuesto estatal. La cuestión la solventaba la Ley en el artículo 19, según el cual:

> "La medida en que el impuesto que establece esta Ley recaiga sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Lo dispuesto en el párrafo anterior será únicamente de aplicación respecto de aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas establecidos en una Ley aprobada con anterioridad a 1 de diciembre de 2012".

Como muy bien ha advertido DE JUAN CASADEVALL "al aparecer la norma estatal con posterioridad a la STC 210/2012, de 14 de noviembre, que declaró la constitucionalidad del IDEC extremeño, podría plantearse que la regulación estatal, renunciando a cualquier objetivo recaudatorio consustancial al tributo, no perseguía otra finalidad que, con el amparo orgánico y paraconstitucional del art. 6.2 LOFCA, desplazar y expulsar de la realidad jurídica a los diferentes IDEC autonómicos. El Estado ocuparía una materia imponible idéntica a la diseñada por las piezas tributarias equivalentes de las Comunidades Autónomas, y en virtud de la preferencia de ley tributaria estatal inherente a su poder tributario originario (artículo 133.1 CE), dejaría sin efecto a aquéllas"[130].

---

127 Tal y como advierte ESEVERRI MARTÍNEZ, E., y, pese a que no fue la conclusión alcanzada por el Tribunal Constitucional en la STC 210/2012, de 14 de noviembre, la Ley estatal realiza una delimitación del hecho imponible más rigurosa al establecer que "el mantenimiento de fondos a terceros por parte de las entidades de crédito con el deber de restitución, en cuanto que es la permanencia en el pasivo de las entidades bancarias de tales fondos lo que les permite incrementar la potencialidad de sus ingresos... por otro lado, la identificación del hecho imponible con la captación de fondos restituibles al modo que lo hizo la Ley extremeña (y lo recoge, en parte la catalana y la asturiana), necesariamente abocaba a entender que con esta figura tributaria lo que se pretendía gravar era la actividad económica consistente en la captación de tales fondos, lo que inevitablemente lo haría incompatible con el Impuesto sobre Actividades Económicas" (ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "El Impuesto sobre Depósitos en las Entidades de Crédito", La distribución del poder financiero en España: Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet, Coord. Félix Alberto Vega Borrego; Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.), Juan Zornoza Pérez (dir.), 2014, Marcial Pons, pp. 402 y ss).

128 Advierte CALVO VÉRGEZ, J., que "con la creación del citado impuesto estatal se persigue que los depósitos de los bancos reciban un tratamiento tributario homogéneo y que el sistema financiero no pierda eficiencia. Todo ello con la finalidad de potenciar y garantizar la unidad de mercado, evitando el surgimiento de diferencias entre las distintas CC.AA. a la hora de someter a gravamen los depósitos bancarios. Se pretende pues evitar el surgimiento de eventuales problemas de desacoplamiento en la actividad bancaria en los diferentes territorios, armonizando y homogeneizando esa fiscalidad" (CALVO VÉRGEZ, J., "La guerra de los impuestos sobre depósitos...", *op. cit.*, BIB 2013, 563).

129 Como ha apuntado GARCÍA DE PABLOS "(l)as entidades de crédito se han opuesto a los impuestos autonómicos sobre los depósitos bancarios, ya que a su juicio penalizaban el ahorro y desincentivan la financiación estable vía depósitos, al mismo tiempo que rompían la unidad de mercado. Por otra parte, aducen que los citados impuestos autonómicas establecían una diferente tributación por razón del territorio y con unos tipos desproporcionados" (GARCÍA DE PABLOS, J.F., "El impuesto sobre depósitos bancarios", *op. cit*., p. 22).

130 DE JUAN CASADEVALL, J., "En torno a la constitucionalidad de los impuestos de depósitos de entidades de crédito de las Comunidades Autónomas", *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2015 (BIB 2015, 13433).

4.3.4. Comunidades Autónomas de Cataluña y Asturias: instauración simultánea de los impuestos propios sobre los depósitos en las entidades de crédito al impuesto estatal

Mientras se tramitaba el Impuesto estatal sobre Depósitos de las Entidades de Crédito dos Comunidades Autónomas implementaron también impuestos propios sobre el mismo objeto.

Cataluña procedió a realizar una tramitación de urgencia a través del Decreto-ley 5/2012, de 18 de diciembre, que contemplaba el establecimiento del Impuesto sobre Depósitos de Clientes de Entidades de Crédito, cuando ya se conocía la enmienda incorporada al Proyecto de Ley que creaba el Impuesto estatal. El impuesto catalán gravaba los depósitos efectuados por los clientes en las entidades de crédito, por cualquier negocio y variedad jurídica, siempre que comportaran la obligación de restitución, a un tipo impositivo de hasta el 0,5 por cien. Pese a que el Decreto-ley entraba en vigor el 20 de diciembre de 2012, la disposición adicional segunda establecía el carácter retroactivo del nuevo impuesto desde el 30 de noviembre.

Por su parte, Asturias actuó en la misma línea y aprobó el gravamen en la Ley de Presupuestos Generales para Asturias de 2013 (art. 41). De hecho, con la intención de que el tributo entrara en vigor con anterioridad al impuesto estatal la norma asturiana establecía que el nuevo gravamen entrara en vigor el día siguiente a la publicación de la Ley de presupuestos y no el primer día del ejercicio presupuestario[131].

En ambos supuestos resulta llamativo el cauce escogido para incorporar las nuevas figuras a su sistema tributario, con la clara intención, de poder optar a las medidas de coordinación o compensación que obligatoriamente tendría que implementar el Estado. No obstante, la previsión contemplada en el artículo 19. 13 de la Ley excluye expresamente esta posibilidad[132].

Además de establecer previsiones específicas para la entrada en vigor de los nuevos impuestos autonómicos, las normas a través de las que se crearon presentaban dudas acerca de su constitucionalidad. Cataluña, por su parte, escogió el Decreto Ley en contra de las previsiones del art. 9.3 CE[133], ya que no puede ser utilizado para establecer normas que afecten a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título Primero (art. 86.1 CE) de la Constitución, entre los cuales se encuentra el deber de contribuir[134]. Asturias, la Ley de presupuestos[135] cuando el art. 134. 7 CE establece que "(l)a Ley

131 Disposición adicional séptima, Ley del Principado de Asturias 3/2012, de 28 de diciembre de Presupuestos Generales para 2013: "La presente ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2013, salvo lo dispuesto en el artículo 41, que entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Principado de Asturias".

132 Art. 19.13: "En la medida en que el impuesto que establece esta Ley recaiga sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
Lo dispuesto en el párrafo anterior será únicamente de aplicación respecto de aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas establecidos en una Ley aprobada con anterioridad a 1 de diciembre de 2012".

133 Art. 9.3 CE: "La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos".

134 Sobre el uso del Decreto Ley en materia tributaria puede verse a RAMALLO MASSANET, J., "El decreto-ley en materia tributaria", *Derecho Privado y Constitución*, núm. 17, 2003, pp. 421 y ss.

135 Vid. DE LA PEÑA VELASCO, G., "La prohibición de crear tributos por las Leyes de presupuestos de las Comunidades Autónomas", *Organización territorial del Estado: vol. IV. Comunidades Autónomas,* 1984, pp. 2577 y ss.

de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea", cuestión que merecería un análisis más profundo desde la perspectiva de la jurisprudencia constitucional[136]. Tal y como se ha advertido "el Estado no debe quedar obligado a compensar a una Comunidad cuyo impuesto no ha venido siendo recaudado periódicamente (se pretende adoptar un criterio de retroactividad forzado con el único fin de aplicarlo los últimos días de 2012, viéndose afectada la seguridad jurídica del contribuyente) y que además ha sido creado mediante Ley de Presupuestos, en contra de lo dispuesto por el art. 134.7 de la Constitución"[137].

4.3.5. Recursos de inconstitucionalidad contra los impuestos sobre depósitos en las entidades de crédito de Cataluña y Asturias

Tras la precipitada instauración de los impuestos propios sobre depósitos en las entidades de crédito por parte de Cataluña y Asturias, el Gobierno estatal reaccionó a través de la interposición de sendos recursos de inconstitucionalidad contra las normas autonómicas.

En primer lugar, el 28 de diciembre de 2012 se interpuso un recurso de inconstitucionalidad[138] por el Presidente del Gobierno contra el Decreto-ley 5/2012, de 18 de diciembre del Gobierno catalán. Se acordó la suspensión de su vigencia y aplicación, pero el Tribunal Constitucional a través del Auto de 21 de mayo de 2013[139] levantó su suspensión. El Alto Tribunal toma en consideración la finalidad del Decreto-ley 5/2012 plasmada en su Exposición de Motivos ya que, alude a "la necesidad extraordinaria y urgente de alcanzar nuevas fuentes de financiación, con el fin de cumplir con los objetivos de déficit y de endeudamiento fijados" y se decanta por mantener la vigencia del tributo "en un momento de fuertes recortes presupuestarios, obligados para afrontar las actuales exigencias de reducción del déficit y del endeudamiento de la Comunidad Autónoma de Catalunya".

El Gobierno interpuso un recurso de inconstitucionalidad contra la Ley del Parlamento de Cataluña 4/2014, de 4 de abril, del Impuesto sobre Depósitos en las Entidades de Crédito. En la STC 111/2015, de 28 de mayo[140] el Tribunal Constitucional entiende vulnerados los arts. 133.2 y 157.3 CE y 6.2 LOFCA por existir una identidad sustancial entre los hechos imposibles del Impuesto estatal y el autonómico.

Al igual que en el caso catalán, el presidente de Gobierno interpuso recurso de inconstitucionalidad contra el artículo 41 y la disposición final séptima de la Ley del Principado de Asturias 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2013[141] quedando suspendida su vigencia. En dicho recurso también se alegó la vulneración de los arts. 31. 3 y 134. 7 de la CE por incumplimiento del principio de legalidad tributaria que, como hemos visto, prohíbe la creación de tributos mediante leyes de presupuestos. A través del Auto de 9 de julio de 2013 el Tribunal Constitucional acordó levantar su suspensión.

136 Vid. Entre otras, la STC 108/2015, de 28 de mayo (RTC 2015, 108).

137 CALVO VÉRGEZ, J., "La guerra de los impuestos sobre depósitos...", *op. cit.*, BIB 2013, 563.

138 Recurso de Inconstitucionalidad núm. 7279-2012. BOE de 17 de enero de 2013.

139 RTC 2013, 123 AUTO.

140 RTC 2015, 111.

141 Recurso de inconstitucionalidad núm. 631-2013. BOE de 13 de julio de 2013.

4.3.6. Interposición de recursos de inconstitucionalidad contra el Impuesto estatal sobre los depósitos en las entidades de crédito

Tanto la Cataluña como el Principado de Asturias presentaron recursos de inconstitucionalidad contra el artículo 19 de la Ley 16/2012[142].

Se alegó que el impuesto estatal sobre depósitos en las entidades de crédito era un impuesto simulado y la vulneración de diferentes principios constitucionales como los arts. 133.1 y 2 CE, 157.3 CE y 6.2 LOFCA. El ejecutivo asturiano consideró al impuesto estatal "un fraude de ley cuya única pretensión es vaciar de contenido la potestad tributaria de las Comunidades autónomas en lo que se entiende como la quiebra de lealtad institucional que debe presidir las relaciones entre el Estado y las Comunidades autónomas"[143]. Más adelante, analizaremos los motivos alegados y los pronunciamientos del Tribunal Constitucional.

4.3.7. Creación de los impuestos sobre los depósitos en las entidades de crédito por la Comunidad Valenciana y la Comunidad Foral de Navarra

La Comunidad Valenciana a través de la Ley 5/2013, de 23 de diciembre creó el Impuesto sobre los Depósitos en Entidades de Crédito (art. 161). El Estado recurrió el tributo ante el Tribunal Constitucional por vulnerar el artículo 6.2 de la LOFCA al existir una identidad sustancial entre los hechos imponibles del impuesto estatal y el de la Comunidad Autónoma de Valencia, siendo declarado inconstitucional en la STC 30/2015 de 19 de febrero[144].

Por su parte, la Comunidad Foral de Navarra también estableció el impuesto a través de la Ley Foral 6/2014, de 14 de abril.

Las Comunidades que optaron por establecer el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito lo hicieron en muy términos similares, respectando la misma estructura, apreciándose las únicas diferencias relevantes en bonificaciones y beneficios fiscales.

142 Recursos de inconstitucionalidad núm. 1808-2013; núm. 1873-2013 y núm. 1881-2013.

143 MATA SIERRA, M., CARBAJO NOGAL, C., "Conflictos entre la Hacienda estatal...", *op. cit*., BIB 2013, 2156.

144 FJ 4º: "de acuerdo con nuestra doctrina, los elementos esenciales de la regulación del IDEC Valenciano en comparación con los del IDEC Estatal, suponen una vulneración de los artículos 133.2 y 157.3 CE, así como del articulo 6.2 LOFCA, por lo que debe declararse la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 161 de la Ley de las Cortes Valencianas 5/2013, de 23 de diciembre".

4.3.8. Establecimiento del tipo impositivo del impuesto estatal sobre depósitos en las entidades de crédito en el 0,03 % e interposición de recursos de inconstitucionalidad por parte de la Comunidad Valenciana y Asturias

Tras la controversia suscitada con el establecimiento del Impuesto estatal sobre los depósitos en las Entidades de Crédito en tipo de gravamen del 0%, el Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia[145] (art. 124), modificó el tipo de gravamen fijándolo en un 0,03%, con la previsión de poder recaudar unos 375 millones de euros. Dicha recaudación se distribuirá a las Comunidades Autónomas atendiendo a donde radiquen la sede central o las sucursales de las entidades. Acerca de esta disposición se puntualizó que "podríamos decir que la nueva regulación establece, ahora sí, una tributación armonizada de los depósitos constituidos en las entidades de crédito, mediante el establecimiento de un tipo de gravamen del 0,03 %, al mismo tiempo que se establece un trato similar a todas las comunidades autónomas, mediante el nuevo sistema de compensación establecido"[146].

A partir de este momento tanto las Comunidades que habían introducido el impuesto y tenían derecho a la compensación del art. 6.2 LOFCA como las que no, recibirán la recaudación correspondiente a su territorio.

La Comunidad Valenciana[147] y el Principado de Asturias[148] interpusieron recursos de inconstitucionalidad contra el art. 124 del Real Decreto-Ley 8/2014 donde se modificaba el tipo de gravamen.

El recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Comunidad de Valencia fue resuelto a través de la STC 211/2015, de 8 de octubre[149] entendiendo el Alto Tribunal que se había vulnerado el art. 86.1 CE al no existir una extraordinaria y urgente necesidad, por lo que declaró inconstitucional el art. 124 del mencionado Real Decreto-Ley.

Con respecto al recurso de inconstitucionalidad planteado por el Principado de Asturias, el Tribunal Constitucional se remite a la STC 211/2015, a través del Auto 171/2015, de 20 de octubre[150] ya que "este Tribunal entiende que no deberá pronunciarse sobre aquellas normas que hayan sido expulsadas de dicho ordenamiento".

145 RCL 2014, 939.

146 GARCÍA DE PABLOS, J., "El impuesto sobre depósitos bancarios", *op. cit*, núm. 4, 2015, p. 15.

147 Recurso de inconstitucionalidad núm. 5970-2014.

148 Recurso de inconstitucionalidad núm.5952-2014.

149 RTC 2015, 211.

150 PROV 2015, 282525.

4.3.9. La STC 26/2015, de 19 de febrero confirma la constitucionalidad del impuesto estatal sobre los depósitos en las entidades de crédito

La STC 26/2015, de 19 de febrero confirmó la constitucionalidad del impuesto estatal creado por el art. 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. No obstante, como adelantábamos al inicio de nuestro trabajo, no todas las cuestiones han sido despejadas a través del consenso ya que, como pasamos a analizar, la Sentencia contiene un voto particular con consideraciones muy relevantes realizado por el magistrado XIOL RIUS y suscrito por cuatro Magistrados más.

4.3.10. La base del conflicto generado en la tributación de los depósitos de las entidades financieras: el art. 6.2 LOFCA

Las Comunidades Autónomas "gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias" (art. 156 CE)[151]. Tal y como reconoce el artículo 157.1 de la Constitución entre los recursos de las Comunidades Autónomas se encuentran sus propios impuestos[152], para en el apartado 2 de ese mismo precepto establecer una serie de limitaciones al ejercicio de esta manifestación de su poder tributario[153]. Por su parte el apartado 3 apela a una norma con rango de ley orgánica para que establezca disposiciones que puedan resolver los posibles conflictos y las posibles formas de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas:

> "Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado".

Esta Ley Orgánica es la LOFCA, que además de regular el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas se integra dentro del llamado bloque de constitucionalidad.

La base del posible conflicto generado en la tributación de los depósitos de las entidades financieras deriva del principio reconocido en el artículo 6.2 de la LOFCA de preferencia de Ley estatal, en virtud del cual cuando el Estado establezca una figura impositiva, antes o después que las Comunidades Autónomas, prevalecerá sobre tributos autonómicos con los mismos hechos imponibles, sin perjuicio de

151 Autonomía financiera que resulta indispensable para poder garantizar su autonomía política: SSTC 14/1986, de 31 de enero; 63/1986, de 21 de mayo; y 183/1988, de 13 de octubre.

152 "Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:
a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. (...)".

153 Artículo 157.2 de la CE: "Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios".

la eventual compensación económica[154] ya que la Constitución confiere al Estado un poder tributario originario en el artículo 133.1[155].

Resultan trascendentales las consideraciones realizadas por el Tribunal Constitucional cuando ha distinguido entre materia imponible y hecho imponible afirmando que:

> "Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso "para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria"[156].

El Tribunal Constitucional ha precisado que "en relación a una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes". El hecho imponible es una creación normativa y "le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de capacidad económica de un sujeto"[157].

El art. 6.2 de la LOFCA no impide a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre materias imponibles ya que, ello conduciría a privar a los entes regionales del poder tributario[158] que tienen reconocido por la Constitución, puesto que prácticamente todas las manifestaciones de la realidad económica se encuentran gravadas por un tributo estatal[159]. Lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente. Por ello, el art. 6.2 de LOFCA sólo entrará en juego si existe una coincidencia entre el hecho imponible del impuesto estatal creado por la Ley 6/2012 y los impuestos propios autonómicos sobre depósitos en entidades financieras.

---

154 Artículo 6 LOFCA: "Uno. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.
Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de estas.
Tres. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro".

155 Artículo 133. 1 CE: "La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley".

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

157 STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; y en el mismo sentido, STC 168/2004, de 5 octubre, FJ 6.

158 Como ha advertido GARCÍA DE PABLOS, "(l)a imposición múltiple es uno de los aspectos más problemáticos del sistema tributario español, dada la multiplicidad de tributos estatales, autonómicos y locales, origen de continuas controversias y causa de deslegitimación del Poder Tributario" (GARCÍA DE PABLOS, J. F., "El impuesto sobre depósitos bancarios", op. cit, BIB 2015, 382).

159 Vid. Checa González, C., "El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza. Comentario a la sentencia T.C. S 37/1987, de 26 de marzo", Impuestos, 1987, tomo I, pp., 675 y 675.

4.3.11. Posible vulneración del principio de lealtad institucional por parte del Estado a través de la instauración del Impuesto sobre Depósitos en las Entidades de Crédito (art. 19.13 de la Ley 16/2012)

Tal y como hemos analizado el Estado instauró el Impuesto sobre Depósitos en las Entidades de Crédito a través Ley 16/2012, de 27 de diciembre con la única finalidad de sustraer a las Comunidades Autónomas la imposición sobre esta materia. En ejercicio de la potestad tributaria originaria que tiene reconocida en el art. 133.1 CE se apropió de ese hecho imponible obligando a las Comunidades Autónomas que ya lo tenían establecido a su eliminación[160]. No todas las Comunidades Autónomas se encontraban en la misma posición lo que conllevaba un planteamiento distinto por parte del Estado respecto a la obligación de coordinación que, nos obliga "a reflexionar sobre el difícil encaje de nuestros sistemas fiscales y, dando un paso más, sobre la falta de coordinación y hasta de lealtad institucional entre el Estado y las Comunidades Autónomas"[161]. Las Comunidades Autónomas que no tenían derecho a compensación iniciaron un despliegue de recursos de inconstitucionalidad al entender menoscabada su autonomía financiera, pese a que la instauración del impuesto estatal encajaba en las previsiones del art. 6.2 LOFCA además de aprobar impuestos propios a través de cauces de dudosa constitucionalidad, como el uso del Decreto-Ley y de la Ley de Presupuestos.

El tributo estatal carecía de función recaudatoria[162] ya que se estableció a un tipo de gravamen del 0%, aunque se precisaba que la Ley de Presupuestos podría modificar el tipo de gravamen[163]. El artículo 19.13 de la Ley 16/2012 consideró expresamente la aplicación de las disposiciones contenidas en el art. 6.2 LOFCA para las Comunidades Autónomas que ya tenían establecidos tributos sobre la materia en leyes aprobadas antes del 1 de diciembre de 2012 (Extremadura, Andalucía y Canarias). Dado que el impuesto estatal no tenía finalidad extrafiscal ni recaudatoria su única finalidad era sustraer esta materia de imposición a las Comunidades Autónomas, en lo supone una quiebra del principio de lealtad institucional que debe regir entre el Estado y las Comunidades Autónomas, "un principio rector para armonizar y facilitar la colaboración entre las distintas Administraciones"[164].

Sin embargo, el Tribunal Constitucional no apreció una vulneración de la lealtad institucional en el art. 19.1. Al hilo del análisis de la STC 102/2015, de 26 de mayo apunta MORIES JIMÉNEZ que la "Ley estatal asume la total recaudación del impuesto y su gestión, y se hace responsable del coste de esta última.

---

160 Se ha advertido que "tan originario es el poder tributario del Estado como el de las CCAA., que también tienen su poder tributario recogido en la Constitución. En el presente caso la Comunidad Autónoma de Extremadura creó el impuesto cuando el hecho imponible no estaba gravado por el Estado" (CALVO VÉRGEZ, J., "La guerra de los impuestos sobre depósitos...", op. cit., BIB 2013, 563).

161 Mata Sierra, M., Carbajo Nogal, C., "Conflictos entre la Hacienda estatal...", *op. cit.,* p. 5.

162 Evidentemente "la finalidad del nuevo impuesto era excluir la posibilidad de aplicar los impuestos autonómicos y evitar la creación de los nuevos, sin que se obtuviera recaudación alguna, motivo de abundantes críticas a nivel político y doctrinal por la inexistencia de una finalidad fiscal o extrafiscal" (GARCÍA DE PABLOS, J., "El impuesto sobre depósitos bancarios", *op. cit.,* p. 20).

163 Como muy bien se ha apuntado en "la valoración general de la constitucionalidad de la Ley 16/2012, del IDEC de ámbito estatal, las dudas que parecen más fundadas son las que suscita la aprobación inicial de este impuesto sin ningún contenido material ni formal. No tanto (o no solo) porque no responda al concepto constitucional de tributo –de muy difícil precisión, por otra parte–, sino, sencillamente, porque, como es obvio, un impuesto así no es un impuesto, como el fútbol no es fútbol si no hay un balón" (MENÉNDEZ MORENO, A., "Sí, pero no; o no, pero sí. (A propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de febrero de 2015, y de otras anteriores del mismo Tribunal, sobre el impuesto de depósitos en las entidades de crédito", Quincena Fiscal, núm. 8, 2015, BIB 2015, 1253, p. 5).

164 Exposición de motivos de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Pero se aclara que el hecho de que se obtengan recursos por esta vía, no implicará variaciones en las cuantías a percibir por el fondo de suficiencia"[165].

En los diferentes recursos de inconstitucionalidad planteados por las Comunidades Autónomas se aducía el ejercicio abusivo del poder tributario del Estado al crear un tributo sin finalidad recaudatoria. Sin embargo, la nueva regulación que establece el tipo de gravamen en el 0,03% ha llenado de contenido el tributo además de asimilar el trato dispensado a todas las Comunidades Autónomas.

4.3.12. Finalidad extrafiscal sin función recaudatoria ¿vulneración del principio de lealtad institucional?

El Tribunal Constitucional ha reconocido en reiteradas ocasiones el uso extrafiscal del tributo, exigiendo que no sea una declaración meramente formal en la exposición de motivos de la norma, sino que la articulación del régimen jurídico de la categoría tributaria debe obedecer a esta finalidad. En la STC 53/2014, de 10 de abril, a manifestó el Alto Tribunal que "para que la finalidad extrafiscal tenga consecuencias en la comparación no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5)"[166].

La cuestión es si podría admitirse un impuesto a tipo cero pero con finalidad extrafiscal[167] basada en el fin armonizador que persigue el Impuesto estatal sobre depósitos en las entidades de crédito según indica su Exposición de Motivos[168]. No en vano, según el art. 149 CE el Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: "14ª. Hacienda general y Deuda del Estado". Según ha manifestado el Tribunal Constitucional "las competencias estatales en materia de planificación no se agotan con la fijación de las bases, sino que también comprenden la de coordinación (...)"" Competencia que «persigue la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones o reduciendo disfunciones que, de subsistir, impediría o dificultarían, respectivamente, la realidad misma del sistema, habiéndose declarado igualmente en las mismas que esa coordinación le corresponde hacerla al Estado" (STC 118/1996, de 27 de junio)[169]. Puntualizando

165 MORIES JIMÉNEZ, M. ª T., "El conflictivo recorrido legislativo y jurisprudencial del gravamen sobre los depósitos de las entidades de crédito en el ámbito estatal y autonómico. Perspectivas de futuro", Q*uincena Fiscal*, núm. 18, 2016, BIB 2016, 80309.

166 En otros muchos pronunciamientos y, desde un primer momento, el Tribunal Constitucional ha admitido la función extrafiscal de los tributos, manifestando que "forman parte de los instrumentos de los que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados" (Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13). Acerca de los fines extrafiscales del tributo puede consultarse los trabajos de CASADO OLLERO, G., "Los fines no fiscales de los tributos", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública,* núm. 213, pp. 455 y ss.

167 No obstante, "falta en esta ley la posibilidad de establecer deducciones, algo característico de las normativas autonómicas, como instrumento de desarrollo socioeconómico regional, un objetivo, el de la extrafiscalidad, que ha sido destacado por el TC, y que resultaba una característica esencial del IDEC autonómico" (PÉREZ ZÚÑIGA, J. M., "El impuesto estatal sobre depósitos en entidades de crédito", *Actualidad Administrativa*, núm. 6, 2013, p. 3.).

168 Respecto a la finalidad de este tributo ha advertido GARCÍA NOVOA, C., que "es difícil aceptar la concurrencia de una finalidad armonizadora, si tenemos en cuenta que la armonización es una actividad instrumental de aproximación de legislaciones diferentes. No hay finalidad de aproximación en una regulación que, frente a la existencia de varios impuestos con tipos de gravamen pretende aproximar fijando un tipo cero" (GARCÍA NOVOA, C., "El futuro de la fiscalidad autonómica...", *Revista Catalana de dret público*, núm. 46, 2013, pp. 103 y ss.).

169 RTC 1996, 118.

el Alto Tribunal que "debe afirmarse que aquella potestad originaria del Estado no puede quedar enervada por disposición alguna de inferior rango, referida a la materia tributaria, y, en coherencia con ello, la regulación esencial de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas corresponde también al Estado, mediante Ley Orgánica. En definitiva, la indudable conexión existente entre los arts. 133.1, 149.1.14 y 157.3, todos ellos de la CE, determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado" (STC 72/2003, de 10 de abril)[170]. Con apoyo en la doctrina constitucional DE JUAN CASADEVALL ha manifestado que la "contundencia del argumento formal del artículo 6.2 de la LOFCA palidece ante un IDEC estatal con tipo cero. Sin embargo, la legitimidad de una función extrafiscal y anclada en diversos títulos competenciales como el artículo 149.1.14 de la CE, corrobora su validez jurídica"[171]. Acerca de la función armonizadora del Estado concluyó el Tribunal Constitucional en la STC 26/2015 que, una vez sentada la preeminencia del Estado para ocupar hechos imponibles "es lógico concluir que también será competente para establecer un tributo cuya finalidad es la coordinación de la sujeción a gravamen de las entidades de crédito" (FJ. 4º).

El Tribunal Constitucional tuvo a la oportunidad de pronunciarse acerca de si el impuesto estatal era un impuesto simulado por no reunir los requisitos del art. 31.1 CE. Considera el Tribunal Constitucional que el "tributo encuentra cabida en el artículo 31.1 CE, lo que permite descartar que estemos ante una simulación de impuesto en los términos sostenidos en la demanda", ya que los principios de justicia tributaria del artículo 31.1 CE no implican "que toda fuente de capacidad económica deba ser objeto de gravamen ni que éste deba configurarse siempre de la misma manera…, ya que el empleo de las técnicas desgravatorias por el legislador puede llevar al resultado de que algunas fuentes de capacidad económica, estando formalmente sujetas al impuesto, estén exentas de tributación" (FJ 4º).

Sobre este particular destaca el voto particular del Magistrado JUAN ANTONIO XIOL RÍOS que discrepa de la argumentación del referido FJ 4 considerando que las finalidades extrafiscales "no pueden excluir de modo absoluto las recaudatorias, esenciales en la concepción constitucional de la facultad de establecer tributos". El fin de ese impuesto "consiste en impedir o inhabilitar el poder tributario autonómico no responde a un fin material constitucionalmente legítimo desde la perspectiva de la configuración autonómica del Estado y del reconocimiento de la autonomía financiera del art. 156.1 CE".

Los tributos tienen una finalidad esencial que es la contributiva además del posible uso del mismo con finalidad extrafiscal[172]. Como bien ha destacado el Tribunal Constitucional en otras ocasiones "difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros, ya que resulta evidente que todos los impuestos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos"[173].

170 RTC 2003, 72.

171 DE JUAN CASADEVALL, J., "En torno a la constitucionalidad de los impuestos…", *op. cit.*, núm. 18, 2015, BIB 2015, 1343, p. 25.

172 Los tributos "tienen hoy en el Estado moderno una finalidad esencialmente financiera, sin perjuicio de que al mismo tiempo puedan contribuir a otros objetivos. En consecuencia, todo tributo puede tener una finalidad fiscal y otra de carácter extrafiscal" (CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero*, Tomo I, Thomson Civitas, Madrid, 2009, p. 255).

173 Sentencia del Tribunal Constitucional 53/2014, de 10 de abril, fundamento jurídico sexto.

4.3.13. Posible vulneración del principio de lealtad institucional por parte del Estado a través de la instauración del Impuesto sobre Depósitos en las Entidades de Crédito mediante una enmienda en el Senado

Tal y como apuntó el Consejo Consultivo de Asturias la instauración en estas circunstancias del impuesto estatal conllevaba la vulneración del principio de lealtad institucional ya que, el mismo se incorporó a través de una enmienda en el Senado en el último momento, cuando el Principado de Asturias ya había anunciado la instauración del impuesto sobre los depósitos bancarios[174]. Como bien se ha apuntado, la incorporación del impuesto estatal "no es muy ortodoxa, porque la iniciativa legislativa -consistente en la creación *ex novo* de un impuesto- se lleva a cabo directamente por el Senado, vía enmienda, sin aprobación previa por parte del Congreso de los Diputados como es lo habitual en el proceso legislativo y, sin duda, hubiera sido el procedimiento incuestionable e indeseable en este caso"[175]. Esta cuestión ha sido abordada por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2015, de 18 de marzo donde resuelve el recurso de inconstitucionalidad planteado por Cataluña contra el impuesto estatal sobre depósitos en entidades de crédito. En la misma el Alto Tribunal avala la constitucionalidad de la enmienda introducida por el Senado en la tramitación parlamentaria y puntualiza que "no consta que la enmienda fuera inadmitida, ni tampoco que algún senador o grupo parlamentario suscitase la cuestión de su carencia de congruencia material" (FJ. 5º y 6º).

4.3.14. Posible vulneración del principio de lealtad institucional por parte del Estado a través de la instauración del Impuesto sobre Depósitos en las Entidades de Crédito sin ley orgánica (art. 157. 3 CE)

La creación de un impuesto ficticio y vacío de contenido plantea serios problemas de compatibilidad con el bloque de constitucionalidad y, concretamente, entra en evidente contradicción con lo dispuesto en el art. 157.3 CE que establece que "(m)ediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado".

Si el Estado quería reservarse un gravamen ya establecido por las Comunidades Autónomas habría sido necesaria una modificación de la LOFCA o a través de un Ley Orgánica específica con vistas a resolver los posibles conflictos que pudieran surgir y las formas de colaboración financiera, desde la perspectiva del principio de lealtad institucional. Parece que la creación de un impuesto a un tipo de gravamen del cero por ciento no era el cauce más adecuado a la luz del mencionado principio constitucional. En este sentido, destacan las consideraciones realizadas por FALCÓN y TELLA cuando manifiesta que "la solución no puede ser otra que reformar en profundidad la LOFCA redistribuyendo los distintos objetos susceptibles de ser gravados", puntualiza el autor que "(r)esulta inaudito que a

174 Consejo Consultivo del Principado de Asturias: htpp://ccasturias.es. Expediente 42/2013, Informe 53/2013.

175 MATA SIERRA, M., CARBAJO NOGAL, C., "Conflictos entre la Hacienda estatal...", *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2013, BIB 2013,2156, p. 21.

un impuesto autonómico inconstitucional (o al menos indeseable desde la perspectiva de la unidad de mercado) se reaccione con un impuesto estatal simulado, y además se compense a las Comunidades que han creado aquél en detrimento de las demás. Entre pillos anda el juego"[176]. Sobre este particular se pronunció el Tribunal Constitucional en la STC 26/20015 concluyendo que "el Estado no solo no invade el ámbito reservado a la ley orgánica por el art. 157.3 CE, sino que ha ejercido su competencia de forma legítima, haciendo uso de la citada posibilidad de ocupar hechos imponibles previamente gravados por un tributo autonómico" (FJ. 5º). En este sentido, resultan muy valiosas las consideraciones realizadas al FJ. 5º en el voto particular cuando advierte que la reserva de ley orgánica es un mecanismo diseñado por la Constitución "para que la regulación de determinadas cuestiones especialmente sensibles contara con un amplio consenso de los representantes políticos".

4.3.15. Epílogo. Atribución de recaudación a las Comunidades Autónomas por dos vías: compensación versus distribución del rendimiento

El relato de lo sucedido a causa de la confluencia de diversos impuestos sobre depósitos de las entidades de crédito, uno estatal y otros impuestos propios de las Comunidades Autónomas preexistentes o posteriores al establecimiento del primero, nos proporciona un episodio interesante desde la perspectiva del principio de lealtad.

En el camino se han producido algunas decisiones por parte de ambos niveles de gobierno ciertamente cuestionables. Como ya hemos advertido, aunque actuase al amparo de sus competencias constitucionales en materia financiera y tributaria, resulta bastante dudoso que el Estado procediese lealmente al crear *ex novo* un nuevo impuesto desde 1 de enero de 2013, en trámite de enmienda en el Senado con el objetivo único de privar de dicho recurso a las Haciendas autonómicas. Pero, al mismo tiempo, resulta criticable la estrategia seguida por algunas Comunidades Autónomas, que trataron de crear a la carrera un impuesto propio con el único propósito de reclamar al Estado una compensación. Desde luego, todo ello dista mucho de lo que ha de ser un juego limpio y sin subterfugios.

En cualquier caso, transcurridos ya unos años y una vez que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado respecto de estos gravámenes en las sentencias y autos antes citadas, parece que las aguas han vuelto a su cauce, máxime cuando el Estado ha transformado en un gravamen efectivo el impuesto creado inicialmente de forma testimonial. Al final el conflicto ha conducido a que los ingresos generados por la imposición sobre los depósitos de las entidades financieras afluyan a las Comunidades Autónomas por dos vías alternativas, según puede apreciarse en la tabla n.º 6:

1. Compensación por la supresión de los impuestos autonómicos preexistentes con anterioridad a 1 de diciembre de 2012 en tres Comunidades Autónomas (Andalucía, Canarias y Extremadura)

   Esta vía se justifica por la necesidad de obedecer el mandato de compensar a las Comunidades Autónomas por la pérdida de la recaudación ocasionada por la supresión de su impuesto, conforme al artículo 6.2 de la LOFCA.

176 FALCÓN y TELLA, R., "El Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades...", *op. cit.*, BIB 2013, 146.

2. Distribución de la recaudación del impuesto estatal entre las restantes Comunidades Autónomas de régimen común.

   Tras las modificaciones introducidas en el artículo 19 de la Ley 16/2012 a través de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, se ha añadido un apartado 14 donde se prevé un reparto de la recaudación obtenida por el impuesto estatal entre las Comunidades Autónomas.

   Como punto de conexión se acude al lugar donde radiquen la sede central o las sucursales de los contribuyentes en las que se mantengan los fondos de terceros gravados. Como complemento, se arbitra un criterio específico por el cual la recaudación derivada de fondos mantenidos mediante sistemas de comercialización no presenciales se distribuirá entre todas las Comunidades Autónomas en proporción al importe distribuido conforme a la regla anterior.

   Como regla de cierre se establece que respecto de los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2014, las medidas de compensación en favor de las Comunidades Autónomas establecidas con base en el artículo 6.2 de la LOFCA se minorarán en el importe de la recaudación que se distribuya a las correspondientes Comunidades Autónomas. Dicho con otras palabras, Andalucía, Canarias y Extremadura no participan en esta distribución del producto del impuesto estatal, dado que siguen percibiendo la compensación correspondiente a su extinto impuesto propio.

Tabla n.º 6. Atribución de la recaudación del Impuesto sobre los depósitos en entidades de crédito

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Cataluña		2.682,51	Sin datos	71.530,19	56.788,40	57.556,88
Galicia			Sin datos	26.119,01	22.123,99	22.900,61
Andalucía	148.704,36	75.940,71	Sin datos	36.306,85	36.903,50	183.340,71
Asturias	4.839,76	1.564,09	Sin datos	9.066,87	8.392,39	8.340,88
Cantabria			Sin datos	4.178,00	4.091,65	4.116,04
La Rioja			Sin datos	2.739,66	2.727,97	2.452,45
Murcia			Sin datos	8.275,09	7.950,18	7.847,28
C. Valenciana			Sin datos	31.088,91	31.115,91	32.804,66
Aragón			Sin datos	10.594,42	9.864,99	11.465,05
Castilla-La Mancha			Sin datos	11.387,17	11.443,59	11.547,17
Canarias	38.637,49	102.979,75	Sin datos	7.737,43	8.340,44	80.420,43
Extremadura	34.759,87	3.699,94	Sin datos	6.038,57	5.459,37	35.419,59
I. Balears			Sin datos	8.399,60	7.944,89	8.320,31
C. Madrid			Sin datos	131.661,97	120.794,36	102.477,95
Castilla Y León			Sin datos	25.643,19	20.429,53	20.509,06

Fuente: elaboración propia a partir de datos contenidos en los documentos Haciendas autonómicas en cifras 2012 a 2018, Ministerio de Hacienda y Función Pública.

La segunda vía supone, de hecho, una especie de cesión del tributo a las Haciendas autonómicas. Aunque el impuesto estatal sobre depósitos de entidades de crédito no se ha configurado formalmente como tributo cedido totalmente, ya que ello requeriría una reforma de la LOFCA y de la Ley 22/2009, en la práctica funciona de una manera análoga. Así lo evidencia la disposición transitoria de la citada Ley 16/2012:

> "En tanto no se produzcan las modificaciones del sistema de financiación necesarias para su configuración como tributo cedido a las Comunidades Autónomas, el Estado hará llegar a estas, previos los acuerdos en los marcos institucionales competentes, el importe del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito acordado con las Comunidades Autónomas, según lo establecido en el apartado catorce del artículo 19 de esta Ley, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 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, sobre revisión del fondo de suficiencia global."

4.4. La implantación del sistema de suministro inmediato de información (SII) en el IVA y la alteración unilateral por el Estado de la liquidación definitiva del rendimiento cedido a las Comunidades Autónomas en el ejercicio 2017: Sentencias del Tribunal Supremo de 19 y 23 de abril de 2021

A diferencia de los tres anteriores, este supuesto nos sirve para ejemplificar una flagrante vulneración de la lealtad institucional como consecuencia de una actuación del Estado en materia tributaria, adoptada unilateralmente sin tomar en consideración los intereses económicos de las Comunidades Autónomas. Así lo han confirmado las recientes Sentencias del Tribunal Supremo núm. 528/2021, de 19 de abril[177], y 553/2021, de 23 de abril[178], estimatorias de los recursos contencioso-administrativos interpuestos por las Comunidades de Castilla y León y Galicia, respectivamente, contra la desestimación presunta de las pretensiones formuladas en las reclamaciones dirigidas al Consejo de Ministros sobre las repercusiones en la liquidación del IVA del ejercicio 2017 de la entrada en vigor del Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre[179].

4.4.1. La puesta en marcha del SII y su interferencia en la liquidación de la cesión parcial del IVA a las Comunidades Autónomas

Para comprender el alcance de esta controversia hay que tener presente que, con arreglo a la Ley 22/2009, el IVA es un tributo parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas, a las que corresponde el 50 por 100 del rendimiento producido en su territorio, atendiendo a efectos de la asignación del impuesto a las Haciendas autonómicas al consumo en el territorio de cada una de ellas conforme al

177 Recurso contencioso-administrativo núm. 286/2020. Ponente D. Eduardo Calvo Rojas.

178 Recurso contencioso-administrativo núm. 231/2020. Ponente D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat.

179 Se trata de una desestimación presunta de las pretensiones expresadas en los requerimientos previos al recurso contencioso-administrativo formulados por estas dos Comunidades Autónomas, conforme a lo previsto en el artículo 44 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

índice de consumo territorial certificado por el Instituto Nacional de Estadística (artículo 35). Al ser un tributo gestionado por el Estado, la participación de las Comunidades Autónomas en la recaudación líquida que se obtenga en cada ejercicio se instrumenta mediante un sistema combinado de anticipo a cuenta del rendimiento definitivo (artículo 13). Ese adelanto se calcula en función de la recaudación líquida prevista para cada año y se hace efectivo mediante doce entregas a cuenta mensuales. Con posterioridad, una vez conocidos los valores finales se practica una liquidación definitiva por la diferencia entre el valor final de la cesión de la recaudación líquida por IVA que corresponda a cada Comunidad Autónoma y las entregas a cuenta percibidas por este tributo para ese mismo ese año.

Aunque está bastante asentado y es común a otros tributos parcialmente cedidos como el IRPF y los Impuestos Especiales armonizados por la UE (pueden verse al respecto los artículos 11 a 18 de la Ley 22/2009), este sistema ha generado en algunos momentos ciertas tensiones entre la Hacienda estatal y las Haciendas autonómicas. En especial, se han producido ciertas tiranteces cuando las previsiones recaudatorias no se han cumplido (normalmente como resultado de una evolución negativa de la economía) y el saldo final ha salido negativo, debiendo las Comunidades Autónomas devolver la diferencia entre el rendimiento provisional percibido a cuenta y el definitivo. Pero esa tensión alcanzó su punto álgido en el ejercicio 2017, como consecuencia de la entrada en vigor del Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esta norma reglamentaria introdujo a partir del 1 de julio de 2017 un nuevo sistema de llevanza de los libros registro por parte de determinados sujetos pasivos del IVA, en concreto aquellos que tengan como periodo de liquidación del tributo el mes natural o que se acojan al mismo de forma voluntaria, que desde entonces se gestionan digitalmente a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Se trata del denominado sistema de suministro inmediato de información (SII), cuya puesta en funcionamiento deparó una ampliación del plazo para efectuar el ingreso de la deuda tributaria resultante de la declaración-liquidación correspondiente al mes noviembre de 2017 (última autoliquidación a presentar dentro del ejercicio), que en lugar de finalizar el día 20 de diciembre se extendió hasta el 30 de diciembre.

Este retraso del último pago mensual del IVA tuvo, a su vez, el efecto colateral de dilatar hasta el 5 de enero del año siguiente el ingreso en la cuenta del Tesoro en el Banco de España de las cantidades recaudadas por IVA por parte de las entidades colaboradas[180]. De modo que las cuotas de IVA correspondientes a ese mes de noviembre de 2017 fueron pagadas por los contribuyentes hasta el 30 de diciembre a través de las entidades financieras colaboradoras, pero atendiendo a un criterio de caja no fueron contabilizadas por el Estado hasta el mes de enero de 2018, que es cuando fueron transferidas a la cuenta del Tesoro. La ampliación del plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a noviembre de 2017 y la consiguiente alteración temporal en la contabilización de los ingresos del IVA llevó a la Agencia Estatal de Administración Tributaria a considerar, con relación a los sujetos pasivos sometidos al SII, que durante el ejercicio 2017 únicamente se habían recaudado de forma efectiva once mensualidades (de diciembre de 2016 a octubre de 2017).

Es a partir de ahí donde se origina la controversia con las Haciendas autonómicas, porque el Estado decidió unilateralmente extrapolar ese planteamiento a la liquidación definitiva de la cesión del 50 por 100 de la recaudación líquida del IVA de 2017, computando el rendimiento de solo once meses en lugar

180 Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

del año completo. Como bien expusieron las Comunidades Autónomas demandantes, las reglas de cálculo fijadas en la Ley 22/2009 para el cálculo de recursos tributarios como el IVA dan por supuesto que se trata de la recaudación líquida de un ejercicio completo, compuesto de doce meses, tanto con relación a las entregas a cuenta como respecto de la liquidación definitiva. En este sentido, resultaría contradictorio que las entregas a cuenta se abonasen en doce mensualidades y la recaudación se calculase en función de once meses, pues ello distorsionaría el resultado y provocaría que la liquidación final fuese siempre negativa, alterando la base de cálculo de la cesión del tributo y perjudicando la financiación de las Comunidades Autónomas. En el resumen de la posición de la parte demandante que figura en la Sentencia de 19 de abril de 2021 se explica con claridad meridiana:

> "Señala la demandante que desde la entrada en vigor de la Ley 22/2009 tanto las liquidaciones anteriores a 2017 como la liquidación de 2018, comunicada en julio de 2020, se han realizado sobre la base de la recaudación líquida correspondiente a 12 mensualidades, siendo la de 2017 la única liquidación que se ha realizado sobre la base de 11 mensualidades y ello como consecuencia de la aprobación de una norma reglamentaria por el Gobierno que ha venido a alterar las reglas del sistema de financiación autonómico establecido legalmente. La aplicación directa y estricta por el Gobierno de las previsiones del indicado sistema (concebidas para su aplicación sobre la base de la recaudación líquida correspondiente a un ejercicio completo) al ejercicio 2017 ha provocado unos resultados financieros indeseados, contrarios al propio sentido y a la lógica financiera de dicha norma, a los intereses de las CCAA y en última instancia al interés general."

Por consiguiente, el cambio en la gestión del IVA introducido por el citado Real Decreto 596/2016 provocó un quebranto o desfase financiero a las Comunidades Autónomas recurrentes, que no reclamaron al Gobierno una revisión de la liquidación definitiva del sistema de financiación autonómica correspondiente a 2017 (comunicada por el Ministerio de Hacienda a las Comunidades Autónomas con fecha de 30 de julio de 2019), sino que se les compensase por la pérdida de ingresos experimentada.

4.4.2. Sentencia del Tribunal Supremo 528/2021, de 19 de abril: el Estado debe compensar a Castilla y León

En su breve examen de la controversia de fondo esta Sentencia asume que no es necesario "un amplio y prolijo despliegue argumental" para atender la pretensión compensatoria de Castilla y León, pues concluye enseguida que se ha producido un resultado anómalo que vulnera la autonomía financiera de esta Comunidad Autónoma. Aun siendo innegable que la liquidación final puede variar respecto de las entregas a cuenta por la diferencia entre las estimaciones iniciales y las cantidades que finalmente se recauden de manera efectiva, no duda en calificar de anomalía que "la diferencia aflorada en la liquidación definitiva venga dada, en todo o en parte, no porque la recaudación efectiva se aparte de las estimaciones iniciales sino porque las entregas a cuenta se calcularon y se abonaron para doce mensualidades y, en cambio, al practicar la liquidación definitiva se atendió a la recaudación de sólo once mensualidades."

En consecuencia, una norma reglamentaria como el Real Decreto 596/2016 ha comportado una alteración en las reglas del sistema de financiación autonómica establecido legalmente, produciendo un quebranto financiero para la Comunidad Autónoma y, correlativamente, un enriquecimiento indebido para la Administración del Estado.

La argumentación del Alto Tribunal concluye con una invocación directa al principio de lealtad institucional en la actuación de las Administraciones Públicas, a la luz del artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, puesto en relación con artículo 103.1 de la Constitución, que a su juicio habría requerido que la Administración del Estado diese a la reclamación de compensación una respuesta muy distinta a la desestimación presunta[181]. Llamamos la atención sobre el hecho de que el Tribunal Supremo acuda a la formulación genérica de la lealtad institucional, como principio rector de las relaciones entre los distintos niveles de gobierno, en lugar de a la formulación específica del artículo 2.1.g) de la LOFCA. Ciertamente, esta norma no hubiera resultado operativa para dirimir el caso de autos, ya que como hemos visto remite la valoración del impacto de las medidas contrarias al dicho principio a una evaluación quinquenal y global, previa a la modificación del sistema de financiación para el siguiente quinquenio. En cambio, nos resulta menos excusable que se silencie también la disposición adicional sexta de la Ley 22/2009, que como hemos explicado impone con claridad en su primer párrafo al Estado la obligación de garantizar que las normas estatales que supongan incrementos de gasto o reducciones de los ingresos tributarios de las Comunidades Autónomas contengan la valoración correspondiente.

4.4.3. Sentencia del Tribunal Supremo 553/2021, de 23 de abril: el Estado también debe compensar a Galicia

Este segundo pronunciamiento, recaído apenas cuatro días después, ha servido al Tribunal Supremo para fijar doctrina jurisprudencial: el Estado no puede alterar, unilateralmente y sin observas las exigencias propias de la lealtad, la aplicación de las reglas de liquidación de los recursos contemplados en el sistema de financiación autonómica si ello implica una merma de ingresos que menoscabe su autonomía financiera.

La recurrente es en este caso la Xunta de Galicia, que se opone en términos análogos al desfase financiero producido en sus arcas como resultado de la liquidación definitiva del IVA del ejercicio 2017, al haberse computado únicamente once mensualidades de recaudación. Reclama por ello al Estado que habilite la financiación precisa para compensarle por las cantidades debidas correspondientes a la mensualidad excluida en esa liquidación (mes de noviembre de 2017), así como el abono de los intereses legales de la cantidad reclamada devengados desde la presentación del requerimiento al Consejo de Ministros. El planteamiento del recurso es similar al formulado por la Comunidad castellanoleonesa, aunque a la vulneración de los principios de autonomía financiera y lealtad institucional se añade la contradicción de la norma reglamentaria con los principios generales de las relaciones financieras derivadas de la aplicación del sistema de financiación autonómica. Estos son, a tenor del artículo 85 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, los principios de legalidad, dotación presupuestaria y concesión de anticipos de tesorería.

181 No obstante, en la resolución del recurso se matiza que la estimación no es total. Aunque se acoge la pretensión principal de la parte demandante (obligación del Estado de compensar a la Comunidad Autónoma por el desequilibrio financiero), no se acepta la concreta cuantía compensatoria fijada por aquella (182 millones de euros). Este aspecto se remite a la fase de ejecución de sentencia, donde esa cantidad ha de fijarse atendiendo a la diferencia entre el resultado de la liquidación de la recaudación practicada en su momento por la Administración del Estado (computando solo once mensualidades) y la que habría resultado de computar en dicha liquidación la recaudación correspondiente a doce mensualidades, incluyendo por tanto la imputable al mes de noviembre de 2017.

El Tribunal Supremo añade en esta Sentencia una matización relevante, al subrayar que el cuestionamiento del Real Decreto 596/2016 no obedece a la ilegalidad de su contenido en sí mismo considerado, sino a las consecuencias que se han derivado de su aplicación de entenderse que la implantación de un nuevo sistema de gestión del IVA como el SII produjo el efecto de la pérdida de un mes de recaudación a la hora de calcular la liquidación definitiva de la cesión parcial de este tributo a las Comunidades Autónomas en el ejercicio 2017. La regulación contenida en esta disposición tiene pues "un carácter técnicamente neutro respecto del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas". Y ello le lleva a estimar que no incurre en nulidad por vulnerar el principio de lealtad institucional con la siguiente argumentación:

> "la invocación de este principio constitucional, que rige la relaciones entre el Estado y las Comunidades Autónomas en el marco de un Estado social y democrático de Derecho, articulado con base en el principio de descentralización del poder público, no puede desvincularse del contenido específico de la actuación administrativa impugnada y de su potencial capacidad para vulnerar dicho principio, que vela, según ha expuesto el Tribunal Constitucional en la sentencia 162/2012, de 20 de septiembre, por el establecimiento de un equilibrio económico y justo en la configuración y aplicación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, en consonancia con el principio de autonomía financiera consagrado en el artículo 156 de la Constitución.
>
> En este supuesto, no apreciamos una conexión directa entre el contenido de dicha norma reglamentaria, reguladora de determinados aspectos del procedimiento de gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la regulación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, que, en abstracto, ponga en riesgo el principio de lealtad institucional, aunque de la implantación del sistema de suministro inmediato de información a la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria pudieran colegirse efectos sobre la cesión del 50 % de la recaudación referido impuesto a las Comunidades Autónomas."

En cambio, sí se aprecia una infracción del principio de autonomía financiera por idénticos motivos a los expresados en la Sentencia 528/2021: la puesta en marcha del SII en la gestión del IVA causó un desequilibrio al excluir una mensualidad de recaudación a la hora de ajustar la liquidación definitiva del rendimiento cedido a las Haciendas autonómicas, provocándoles un quebranto financiero y, correlativamente, un enriquecimiento indebido para la Hacienda estatal. Y este resultado anómalo lleva, al igual que en el pronunciamiento precedente, a reiterar la idea de que el principio de lealtad institucional en la actuación de las Administraciones Públicas habría requerido que la Administración del Estado no se limitara a desestimar de manera presunta la reclamación de compensación del Gobierno gallego[182].

182 De nuevo, en la resolución del recurso se matiza que la estimación no es total. Se acoge la pretensión principal de la parte demandante (obligación del Estado de compensar a la Comunidad Autónoma por el desequilibrio financiero), pero no se acepta la concreta cuantía compensatoria propugnada por la Xunta de Galicia (204.464.638,74 euros). Este aspecto se remite a la fase de ejecución de sentencia, donde esa cantidad ha de fijarse atendiendo a la diferencia entre el resultado de la liquidación de la recaudación practicada en su momento por la Administración del Estado (computando solo once mensualidades) y la que habría resultado de computar en dicha liquidación la recaudación correspondiente a doce mensualidades, incluyendo por tanto la imputable al mes de noviembre de 2017, añadiéndose el abono de los intereses legales correspondientes.

4.4.4. Fin del conflicto: las compensaciones previstas en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022

Tras la publicación de esas Sentencias el Ministerio de Hacienda se comprometió a articular una compensación de alrededor de 3.000 millones de euros a los gobiernos autonómicos por los ingresos dejados de percibir por la mensualidad del IVA de 2017 excluida de la liquidación definitiva.

Así se recoge en la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022. En su exposición de motivos se destaca la novedad que supone la regulación de compensaciones a Entidades locales y a Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades de Ceuta y Melilla por el efecto de la implantación del SII del IVA en la liquidación de la participación en tributos del Estado y en la liquidación de los recursos del sistema de financiación autonómica, respectivamente, en relación con el ejercicio 2017. A tales compensaciones se dedican las disposiciones adicionales octogésima sexta, relativa a las Entidades Locales, y nonagésima, referente a las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades de Ceuta y Melilla. El contenido de la segunda puede resumirse en los siguientes aspectos:

- Cuenta con una dotación de 3.100 millones de euros.
- Mediante orden del Ministerio de Hacienda y Función Pública se determinarán el importe de la compensación de cada Comunidad y Ciudad, así como los aspectos necesarios para efectuar su libramiento y garantizar la implantación de la medida.
- La cuantía de cada compensación vendrá dada por la diferencia entre el resultado de la liquidación de los recursos del sistema de financiación autonómica de 2017 de cada Comunidad Autónoma y Ciudad, practicada el 30 de julio de 2019, y la que habría resultado de computar en dicha liquidación la recaudación del IVA devengado en el mes de noviembre de 2017. Adicionalmente, la compensación incluirá un importe equivalente a la cuantía de los intereses legales que se devengarían por la cuantía anterior, calculados desde el 7 de febrero de 2020 hasta el 31 de marzo de 2022.
- El acceso a la compensación se supedita a la remisión al Ministerio de Hacienda y Función Pública, en el plazo de un mes desde la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos, de un acuerdo de su Consejo de Gobierno en el que se disponga la aceptación de esta medida como solución a todas las reivindicaciones de la Comunidad o Ciudad relativas a la implantación del SII IVA, junto con el compromiso de no iniciar nuevos procedimientos en vía administrativa o judicial relativos a estas reivindicaciones. Asimismo, en caso de que exista un proceso judicial en curso en relación con tales reivindicaciones, el acuerdo deberá incluir el compromiso de la Comunidad o Ciudad de realizar las actuaciones conducentes a la terminación del mismo.
- El acceso a esta compensación será incompatible con la ejecución de la resolución judicial que haya reconocido judicialmente a favor de la Comunidad o Ciudad una compensación como consecuencia de los contenciosos planteados en relación con la implantación del SII IVA.

4.5. La regulación autonómica de los tipos del ITPAJD aplicables a determinadas operaciones inmobiliarias con posible renuncia a exención del IVA: un ejemplo de competencia fiscal de las Comunidades Autónomas con el Estado[183]

4.5.1. Planteamiento de la cuestión

Vamos a finalizar este examen de medidas normativas en materia tributaria a la luz del principio de lealtad institucional con un problema de competencia fiscal ascendente o hacia arriba, provocado por las Comunidades Autónomas al adoptar una serie de disposiciones tratando de incrementar su recaudación en detrimento del Estado.

Esta situación se ha suscitado durante los últimos años en un grupo específico de operaciones económicas que pueden quedar sujetas a uno de los tributos cedidos totalmente a las Haciendas autonómicas: el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). La estrategia seguida por las Comunidades Autónomas ha sido relativamente sencilla y se materializa en dos tipos de medidas, según expondremos a continuación.

Como punto de partida, el problema afecta a una serie de operaciones inmobiliarias que, en principio no deberían tributar por el IVA como entregas de bienes, sino por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITPAJD, siendo sujeto pasivo el adquirente. Sin embargo, con determinados requisitos se admite que el sujeto pasivo del IVA (el transmitente) pueda renunciar a la exención de dicho impuesto indirecto. Tal renuncia comporta, en virtud de las complejas reglas de compatibilidad entre ambos tributos (cuyos objetos imponibles respectivos son el tráfico jurídico mercantil y el civil), que la operación abandone el ámbito del Impuesto sobre TPO para volver a la órbita del IVA.

Estas operaciones en las que cabe, con determinados requisitos que no es momento de examinar, renunciar a la exención del IVA están contempladas en el artículo 20.Uno, apartados 20 (entrega de terrenos no edificables), 21 (entregas de terrenos como aportación inicial a las Juntas de Compensación) y 22 (segundas y ulteriores entregas de edificaciones tras su construcción o rehabilitación) de la Ley del impuesto (Ley 37/1992, de 28 de diciembre). El nexo común es que se trata de transacciones con un objeto inmobiliario que recorren el elenco de estados administrativos sobre el suelo: las dos primeras consisten en la entrega de terrenos no construidos, mientras que la tercera versa sobre la entrega de edificaciones construidas y los terrenos que las contengan.

La reconducción a una u otra figura (IVA o TPO) no resulta neutral desde el punto de vista de los intereses recaudatorios de las Haciendas autonómicas. En el caso del IVA les corresponde únicamente el 50 por 100 del rendimiento producido en su territorio, conforme al índice de consumo territorial elaborado por el Instituto Nacional de Estadística que la Ley 22/2009 (artículo 35) ha adoptado como punto

183 Este apartado recoge, resumidas y con una actualización a las normas autonómicas vigentes en 2021, las consideraciones críticas que efectuamos hace unos años en nuestro trabajo RAMOS PRIETO, J., y MACARRO OSUNA, J. M., "Competencia fiscal vertical Estado-Comunidades Autónomas: el ejemplo de la regulación autonómica de las operaciones inmobiliarias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", en RAMOS PRIETO, J. (Dir.), *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, págs. 857 y siguientes.

de conexión, por tratarse de un tributo que el Estado ha cedido de manera parcial. Por el contrario, el rendimiento del ITPAJD se atribuye en su integridad a la Comunidad Autónoma que se estime competente, según la detallada relación de puntos de conexión incluida en la citada Ley 22/2009 (artículo 33).

Además, la renuncia a la exención del IVA trae como efecto colateral el devengo del gravamen gradual o cuota variable a que están sujetos los documentos notariales, como la escritura pública que instrumente la operación, dentro del concepto Actos Jurídicos Documentados (AJD) del ITPAJD, tributo que en cambio nunca puede coexistir con el concepto TPO (salvo en su modalidad de cuota fija, de importancia secundaria). Pues bien, es en este gravamen documental donde la práctica totalidad de las Comunidades Autónomas han tendido una pequeña *trampa*, si se nos permite la expresión coloquial, para todo aquel contribuyente que huya del gravamen por TPO al instar al transmitente que renuncie a la exención del IVA. La desagradable sorpresa, como veremos a renglón seguido, consiste en un incremento del tipo de gravamen del impuesto documental, cuyo producto va a parar en su totalidad a las arcas de la Hacienda autonómica.

Es fácil adivinar que esta primera medida no daña en sí misma la recaudación del Estado, que sigue percibiendo la parte no cedida del IVA. Sin embargo, varias Comunidades Autónomas han dado un paso más, rebajando sustancialmente el tipo de gravamen del concepto TPO para aquellas transmisiones de inmuebles en las que, siendo posible la renuncia a la exención del IVA, el transmitente haya decidido no ejercitarla o no haya podido hacerlo (esto último por no reunir el adquirente los requisitos legalmente exigidos para ello, a los que aludiremos brevemente después). Aquí sí se produce ya una clara colisión entre el interés de la Hacienda estatal y de la Hacienda autonómica, desde el instante en que la segunda intenta fomentar que los contribuyentes tributen sólo por TPO (cuyo producto le corresponde en su integridad) y dejen de hacerlo por el IVA (cuyo rendimiento es compartido), por mucho que en este segundo caso aparezca también en escena el gravamen gradual por AJD.

¿Estamos ante un ejercicio legítimo de las competencias normativas asumidas por las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos de conformidad con la LOFCA, los Estatutos de Autonomía, la Ley 22/2009 y las Leyes específicas de cesión a cada Comunidad Autónoma? ¿O nos hallamos, en cambio, ante un claro exponente de competencia fiscal desleal?

4.5.2. Regulación por las Comunidades Autónomas de los tipos de gravamen aplicables a los documentos notariales en la modalidad AJD: tipo general y tipo incrementado en caso de renuncia a la exención del IVA

Con relación a la modalidad AJD del ITPAJD, la LOFCA (artículo 19.2.d) y la Ley 22/2009 (artículo 49) habilitan a las Comunidades Autónomas para regular el tipo de gravamen aplicable en la tributación por cuota variable de los documentos notariales que reúnan los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre[184].

184 Conforme a dicho artículo 31.2, están sujetas a la cuota variable o gradual de AJD las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles y que no se hallen sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a las otras dos modalidades de gravamen incluidas en el ITPAJD (Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias).

Como puede apreciarse en la tabla n.º 7, referida a la normativa autonómica vigente en 2021, las Comunidades Autónomas han actuado en dos direcciones:

1. Todas ellas han elevado el tipo aplicable con carácter general a los documentos notariales respecto del 0,5 por 100 previsto en el citado precepto para el supuesto de falta de ejercicio de la competencia normativa por parte de la Comunidad Autónoma.

2. Catorce de ellas, es decir, todas menos Andalucía, han optado por fijar un tipo incrementado a aquellos documentos notariales que formalicen operaciones inmobiliarias respecto de las cuales se haya producido la renuncia a la exención del IVA por parte del transmitente y, en consecuencia, no se vaya a tributar por el concepto TPO del ITPAJD.

Tabla n.º 7. Tipos de gravamen aplicables en AJD a los documentos notariales.
Ejercicio 2021

Comunidades Autónomas	AJD Tipo general para documentos notariales	AJD Tipo incrementado para documentos notariales en caso de renuncia a exención de IVA
Andalucía	1,20%	-
Aragón	1,50%	2,00%
Asturias	1,20%	1,50%
Baleares	1,50%	2,50%
Canarias	0,75%	1,00%
Cantabria	1,50%	2,00%
Castilla y León	1,50%	2,00%
Castilla-La Mancha	1,50%	2,50%
Cataluña	1,50%	2,50%
Extremadura	1,50%	3,00%
Galicia	1,50%	2,00%
La Rioja	1,00%	1,50%
C. Madrid	0,75%	1,50%
Murcia	1,50%	2,00%
C. Valenciana	1,50%	2,00%

Fuente: elaboración propia a partir de los datos contenidos en el libro electrónico "Tributación autonómica. Medidas 2021", Ministerio de Hacienda y Función Pública, https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-Autonomica-2021.aspx.

4.5.3. Regulación por las Comunidades Autónomas de los tipos de gravamen aplicables a las transmisiones inmobiliarias en la modalidad TPO: tipo general y tipo reducido en operaciones inmobiliarias sin renuncia a la exención del IVA

De conformidad con el artículo 19.2.d) de la LOFCA y el artículo 49 de la Ley 22/2009, las competencias normativas que ostentan las Comunidades Autónomas para modular la carga tributaria derivada del concepto TPO en las transmisiones de bienes inmuebles son análogas a las atribuidas con relación a los documentos notariales sujetos a AJD. En lo que aquí interesa, se les faculta para regular el tipo de gravamen aplicable a la hora de calcular la cuota íntegra.

Como puede apreciarse en la tabla n.º 8, igualmente diseñada a partir de las disposiciones autonómicas vigentes en 2021, las Comunidades Autónomas han actuado en dos direcciones:

- Todas ellas han ejercitado las competencias atribuidas por las Leyes estatales con respecto a la fijación del tipo de gravamen aplicable a los inmuebles en el concepto TPO. Este tipo oscila entre un mínimo del 6 por 100 (Comunidad de Madrid) y un máximo del 11 por 100 (Baleares, Cataluña, Extremadura), si bien varias Comunidades Autónomas han adoptado escalas progresivas con dos, tres o hasta cuatro porcentajes diferentes.

Tabla n.º 8. Tipos de gravamen aplicables en TPO a las operaciones sobre inmuebles
Ejercicio 2021

CCAA	TPO Tipo general para inmuebles	TPO Tipo reducido para inmuebles en caso de no renuncia a exención de IVA
Andalucía	7,00%	-
Aragón	8,00-10,00%	3,00%
Asturias	8,00-10,00%	2,00%
Baleares	8,00-11,00%	4,00%
Canarias	6,5%	-
Cantabria	10,00%	4,00%
Castilla y León	8,00-10,00%	-
Castilla-La Mancha	9,00%	4,00%
Cataluña	10,00-11,00%	-
Extremadura	8,00-11,00%	-
Galicia	10,00%	-
La Rioja	7,00%	-
C. Madrid	6,00%	-
Murcia	8,00%	3,00%
C. Valenciana	10,00%	-

Fuente: elaboración propia a partir de los datos contenidos en el libro electrónico "Tributación autonómica. Medidas 2021", Ministerio de Hacienda y Función Pública, https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-Autonomica-2021.aspx.

- Seis Comunidades Autónomas (Aragón, Asturias, Baleares, Cantabria, Castilla-La Mancha y Murcia) han reducido los tipos de la modalidad TPO para aquellas operaciones en las que, pudiendo renunciarse a la exención del IVA, dicha renuncia no se haya ejercitado. Dicho con otras palabras, se trata de transmisiones inmobiliarias en las que el adquirente reúne los requisitos que el artículo 20.Dos de la LIVA exige para admitir la renuncia a la exención del impuesto por parte del transmitente-sujeto pasivo; sin embargo, por voluntad propia del comprador o por un simple descuido dicha renuncia no se hace efectiva.

  Estos tipos reducidos, que se sitúan en una horquilla entre el 2 por 100 y el 4 por 100, resultan muy atractivos para estas operaciones inmobiliarias. No en vano, pueden darse minoraciones de hasta ocho puntos porcentuales, como ocurriría en Asturias para transmisiones de alto valor.

Lo relevante no es sólo la rebaja consistente y significativa que se ha promovido en estas Comunidades Autónomas respecto de TPO, sino en el efecto conjunto que se puede dar con el aumento de la cuota de AJD cuando se renuncie a la exención IVA. Tributar por TPO y continuar con una exención de IVA no sólo llevará aparejados tipos menores en el primer tributo, sino que no hacerlo implicaría además pagar un AJD con un tipo superior al habitual, más el IVA correspondiente. Consideramos que ambas medidas conjuntamente consideradas sí pueden afectar a la toma de decisiones y representar un importante caso de competencia fiscal.

4.5.4. La combinación de tipos incrementados en la cuota gradual de AJD y tipos reducidos en TPO: ¿un caso de competencia fiscal desleal de las Comunidades Autónomas hacia el Estado?

En una primera aproximación tal vez podría interpretarse que las Comunidades Autónomas han actuado en el ejercicio legítimo de las competencias normativas asumidas sobre los tributos estatales cedidos, de acuerdo con la autonomía financiera que les atribuye la Constitución y con un respeto escrupuloso de los límites señalados por la LOFCA, la Ley 22/2009 y Leyes específicas de cesión. Esta visión se apoyaría en el argumento elemental de que el ITPAJD es un tributo cedido totalmente a las Haciendas autonómicas, respecto de cuyas modalidades AJD y TPO cada Comunidad Autónoma puede ejercer las facultades legislativas que el Estado le ha atribuido (a través de la correspondiente Ley específica de cesión) para modificar al alza o a la baja los tipos de gravamen de algunas de las operaciones sujetas. Desde este punto de vista estrictamente jurídico-formal, nada cabría objetar a las disposiciones aprobadas por los legisladores autonómicos. El artículo 19.2.d) de la LOFCA y el artículo 49 de la Ley 22/2009 habilitan genéricamente a las Comunidades Autónomas para regular los tipos aplicables a las transmisiones de inmuebles y los documentos notariales, sin prohibir de manera explícita la posibilidad de aprobar tipos reducidos o incrementados ni exigir, por tanto, que la alícuota que establezcan en TPO o en AJD sea única.

Pero no podemos quedarnos en esa lectura del problema en clave estrictamente competencial, que a nuestro juicio no resulta del todo convincente. El hecho de que las Comunidades Autónomas hayan puesto en práctica una potestad normativa atribuida por el Estado y se hayan ajustado en su actuación a los límites específicos señalados por la LOFCA y la Ley 22/2009 respecto de la regulación del ITPAJD, no es óbice ni impedimento para considerar que su comportamiento haya podido ser en parte desleal;

o que la consecuencia indirecta de su praxis legislativa sea el surgimiento de una competencia fiscal vertical con un fin claro de provocar una *vis atractiva* de recursos tributarios.

Por lo que se refiere a la creación de un tipo de gravamen incrementado de la cuota gradual aplicable en AJD a los documentos notariales para los casos de renuncia a la exención en el IVA, observamos que más que una actitud generadora por sí sola de competencia fiscal en sentido estricto se intuye una medida con fines claramente recaudatorios. El aumento generalizado (de 0,25 a 1,50 puntos porcentuales) no redunda en subidas de tributación suficientemente relevantes como para, por sí solas, condicionar la actitud de los operadores a la hora de renunciar a la exención IVA. Más bien parece una actitud encaminada a minimizar las "pérdidas" (la falta de ingreso o, dicho con otras palabras, el denominado lucro cesante) que supone la no tributación por TPO.

Sin embargo, si consideramos este tipo gradual incrementado en AJD de forma conjunta con la reducción que han adoptado varias Comunidades Autónomas respecto del tipo de TPO nuestro planteamiento cambia sustancialmente. En muchos casos la elección de tributar por TPO va a resultar poco más cara o costosa que renunciar a la exención y pagar el IVA (que será deducido posteriormente) más el gravamen sobre AJD. En este supuesto sí asoma un ejemplo claro de competencia fiscal vertical, puesto que las disposiciones autonómicas han alterado la cuantía de dos figuras tributarias distintas, cuya recaudación tienen cedida totalmente, con miras a perjudicar e incrementar los costes que gravarían la transmisión del inmueble de elegirse el IVA (previa renuncia a la exención por el transmitente) como *imposición de normativa estatal*, sin perjuicio de que el rendimiento de dicho tributo se halle en la actualidad cedido en un 50 por 100 a las Comunidades Autónomas. Para lograr este efecto se ha reducido en gran medida, a modo de incentivo a disposición del adquirente del inmueble, el importe de la carga fiscal que implicaría decantarse por una *imposición de normativa autonómica* como el concepto TPO.

La apreciación anterior nos lleva a concluir que estas medidas podrían considerarse infractoras del principio de lealtad institucional, dado que parece que su objetivo está claramente dirigido a cambiar el flujo tributario y vaciar la imposición por el IVA en estas operaciones. Por otro lado, también cabe apreciar una cierta incidencia negativa en el principio de solidaridad, que comporta la obligación de las Comunidades Autónomas de abstenerse, en el ejercicio de sus competencias, de "adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí" (Sentencia del Tribunal Constitucional 64/1990, de 5 de abril, fundamento jurídico 7).

No obstante, hay que preguntarse si la regulación dual de los tipos en AJD y TPO adoptada por varias Comunidades Autónomas afecta o no realmente al volumen de ingresos tributarios estatales. Debemos recordar que la condición para poder renunciar a la exención del IVA es que el adquirente de la segunda o ulterior entrega pueda deducir totalmente las cuotas soportadas vía repercusión por la adquisición del inmueble. Esto implica que la cuantía que el sujeto pasivo, es decir el transmitente de esa segunda o posterior entrega, debe repercutir podrá ser al mismo tiempo objeto de deducción/devolución en la declaración IVA del adquirente o comprador, siempre que cumpla con los requisitos legales para ejercer el derecho a la deducción. Por tanto, aunque a efectos de la concreta operación los efectos sobre el Erario sean nulos, a efectos de cómputo global de los ingresos del Estado el resultado no será neutro, puesto que el transmitente no podrá deducirse las cuotas de IVA soportadas si su entrega está exenta. En este sentido, la no renuncia a la exención incrementaría la recaudación del Estado toda vez que el pago de AJD será a beneficio íntegro de las Comunidades Autónomas.

En la doctrina académica hay voces autorizadas que han denunciado la extravagancia de las medidas legales adoptadas por las Comunidades Autónomas con relación a los tipos del ITPAJD[185], abundando en la idea de que existe un incumplimiento del principio de lealtad[186]. A modo de conclusión, queremos apuntar que, más allá de lo concreto y específico del supuesto que hemos estudiado, se trata de una muestra de competencia fiscal vertical ascendente entre las Comunidades Autónomas y el Estado. Sin embargo, su carácter desleal es algo más opinable. ¿Es su intención vaciar la imposición estatal por IVA y desplazarla hacia TPO, impuesto totalmente cedido? Sin duda. ¿Afecta a los ingresos financieros del Estado? No en gran medida por el juego del mecanismo de la deducción de las cuotas de IVA soportadas por los empresarios o profesionales. Por tanto, dentro de nuestra apreciación el carácter lesivo o perjudicial es difuso, dadas las consecuencias reales sobre el traslado de flujos impositivos y las pérdidas efectivas que pueda sufrir el Estado por actuación de competencia fiscal promovida por las normas autonómicas.

4.5.5. La normativa de Andalucía es ajena a este problema desde la aprobación del Decreto-ley 1/2019

Las consideraciones anteriores no resultan a extrapolables a Andalucía, que tiene el honor de ser la única Comunidad Autónoma que es ajena en la actualidad al problema de competencia fiscal que hemos descrito.

En efecto, el tipo incrementado del 2,00 por 100 para la cuota gradual de AJD-documentos notariales fue introducido, con efectos desde 1 de enero de 2003, por la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras (artículos 15), frente a un tipo general que dicha Ley (artículo 13) fijó en un 1,00 por 100

185 FALCÓN Y TELLA, R. ("El extravagante ejercicio de las competencias autonómicas en relación con los tipo de AJD", Quincena Fiscal, núm. 2, 2002, págs. 6-7) concluye lo siguiente con relación al concepto AJD: "Ni que decir tiene que estas consideraciones son también aplicables, con más razón si cabe, a las Comunidades Autónomas que han optado por incrementar el tipo de AJD en los supuestos de renuncia a la exención, pues una norma de este tipo supone un incentivo o estímulo con efecto en un tributo –el IVA– en el que las Comunidades autónomas no ostentan ninguna competencia normativa. Y se trata, además, de una medida que implica un efecto de compensación financiera silenciosa u oculta («stille Finanzausgleich») constitucionalmente prohibida, pues claramente se trata del ejercicio de una competencia normativa (la de modificar el tipo de AJD) con la única finalidad de alterar la distribución de ingresos entre el Estado y la correspondiente Comunidad Autónoma." En cuanto a los tipos reducidos en TPO con que varias Comunidades Autónomas han intentado desalentar la renuncia a la exención en el IVA, insiste este autor ("Dos consecuencias del principio de interdicción constitucional de la compensación financiera silenciosa u oculta (stille Finanzausgleicht) en el ITPAJD: las concesiones y los tipos incrementados de AJD en caso de renuncia a la exención del IVA", Quincena Fiscal, núm. 7, 2007) que de nuevo estamos ante una medida inequívocamente encaminada a atraer recaudación a coste del Estado. De ahí que no dude en defender que resulta dudosamente constitucional: "desde el punto de vista de la lealtad federal y del principio de interdicción de la «compensación oculta» (stille Finanzausgleicht), ampliamente desarrollado por la doctrina alemana e indudablemente implícito en nuestra Constitución, que prohíbe que unos niveles de Hacienda usen sus competencias con la única finalidad de aumentar sus ingresos a costa de otros niveles de Hacienda."

186 Véase el comentario de GIL RODRÍGUEZ, I., en LAGO MONTERO, J. M., GIL RODRÍGUEZ, I., GUERVÓS MAÍLLO, M.ª A. y ALFONSO GALÁN, R. M.ª, *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Comentario a la Ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto catalán*, Dykinson, Madrid, 2010, págs. 379-380: "En cierto modo, parece que las CCAA con esta forma de proceder están «echando un pulso» al Estado, compitiendo fiscalmente con él, al objeto de incentivar o desincentivar a los contribuyentes, según proceda, para que éstos, a la vista de un mejor o peor gravamen tomen sus decisiones fiscales. No es difícil intuir que la pretensión última de las CCAA con este tipo de medidas es la obtención de mayores recursos en detrimento del Estado, el cual consecuentemente verá mermar sus ingresos en concepto de I.V.A, impuesto éste de cuyo producto (...) solamente se benefician parcialmente.".

y que posteriormente fue elevado al 1,50 por 100 por la Ley 3/2012, de 21 de septiembre, de Medidas Fiscales, Administrativas, Laborales y en materia de Hacienda Pública para el reequilibrio económico-financiero de la Junta de Andalucía (artículo 2.Cuatro).

Esta dualidad (2,00 por 100 *versus* 1,50 por 100) pasó al artículo 42 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio. En cambio, la Comunidad andaluza no ha previsto nunca un tipo reducido en TPO para las operaciones inmobiliarias en que no se renuncie a la exención del IVA.

Pues bien, la situación cambió sustancialmente a partir de la aprobación del Decreto-ley 1/2019, de 9 de abril, por el que se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, para el impulso y dinamización de la actividad económica mediante la reducción del gravamen de los citados tributos cedidos. Esta disposición derogó expresamente el tipo de gravamen incrementado del 2 por 100 aplicable desde el año 2003 a las escrituras y actas notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención del IVA. Y tal criterio se ha mantenido invariable en la reciente Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía. De manera que no hay controversia al respecto.

5. Conclusión general

A lo largo de las páginas precedentes hemos abordado un análisis pormenorizado de la normativa reguladora del sistema de financiación autonómica, de los principales acuerdos y documentos emanados del Consejo de Política Fiscal y Financiera (Pleno, Comité Técnico Permanente de Evaluación y Grupo de Trabajo) y, por último, de algunas medidas normativas concretas en materia tributaria adoptadas por el Estado o por las Comunidades Autónomas que hemos considerado de especial relevancia o significación.

A modo de balance general podemos afirmar que la fórmula específica de aplicación del principio de lealtad institucional como regla moduladora del vigente sistema de financiación autonómica asumida por la LOFCA y la Ley 22/2009, al igual que ya sucedió con la norma equivalente contemplada en el sistema de financiación de 2001, no ha alcanzado la virtualidad que se suponía que iba a tener. De ello dan fe las controversias habidas en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera a la hora de tratar de consensuar, sin éxito hasta la fecha, una metodología que permita realizar la valoración y articular la compensación de las actuaciones en materia tributaria o las medidas de interés general aprobadas por un nivel de Hacienda que lleven aparejado un impacto positivo o negativo sobre los ingresos o los gastos del otro nivel. De este insatisfactorio resultado son plenamente conscientes los responsables tanto de la Hacienda del Estado como de las Haciendas autonómicas.

Sin embargo, ese fracaso en la aplicación del artículo 2.1.g) de la LOFCA y la disposición adicional sexta de la Ley 22/2009 no ha impedido que la lealtad institucional haya tenido cierta relevancia como principio general de nuestro ordenamiento jurídico, que desempeña un papel fundamental en el desarrollo de las relaciones entre las Administración Públicas, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (y, más recientemente, del Tribunal Supremo) y a la formulación general recogida en normas como la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, o la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. En este sentido, en el apartado 4 de este capítulo hemos tenido oportunidad de comentar y evaluar desde el prisma de la lealtad hasta cinco medidas tributarias adoptadas durante los últimos años, con un balance desigual.

Hay dos medidas tributarias respecto de las que hemos sostenido que la actuación del Estado puede estimarse leal, al haber preservado adecuadamente los intereses económicos de las Comunidades Autónomas. Se trata de la introducción de la deducción de la cuota íntegra estatal del IRPF por inversión en empresas de nueva o reciente creación, por un lado, y de la compensación por la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio durante los ejercicios 2008, 2009 y 2010, por otro lado.

En el polo opuesto, hemos visto que el Tribunal Supremo ha confirmado en dos recientes Sentencias de abril de 2021 que la incidencia negativa de la implantación del sistema de suministro inmediato de información (SII) del IVA en 2017 en la liquidación definitiva del rendimiento cedido de este tributo a las Comunidades Autónomas supuso, al excluir la recaudación correspondiente al mes de noviembre de ese ejercicio atendiendo a un criterio de caja, una vulneración de la autonomía financiera de estos entes territoriales que no debería haberse producido si el Estado hubiera actuado con arreglo al principio de lealtad.

En un nivel intermedio podemos ubicar las otras dos actuaciones examinadas, en la que la plena observancia del principio de lealtad resulta dudosa. Una de ellas es imputable al Estado, que absorbió la materia imponible gravada por los impuestos sobre depósitos de entidades de crédito de varias Comunidades con la creación de un atípico impuesto estatal que inicialmente tuvo un tipo de gravamen 0. La otra es achacable a las Comunidades Autónomas, que hemos comprobado que han tratado de inducir a los contribuyentes a que determinadas operaciones inmobiliarias tributen por el concepto TPO del ITPAJD (totalmente cedido a las Haciendas autonómicas) en lugar del IVA (parcialmente cedido), ofreciéndoles como aliciente un tipo impositivo reducido en dicho concepto TPO y como elemento disuasorio un tipo de gravamen incrementado en la cuota gradual de AJD correspondiente a los documentos notariales que formalicen la operación en caso de renuncia a la exención del IVA.

Ejemplos como los anteriores ponen de relieve que la consolidación del principio de lealtad entre las reglas de juego del sistema de financiación autonómica no es en modo alguno una misión imposible.

ANEXO

Tabla n.º 9: Resumen de las actuaciones y medidas con posible incidencia a efectos de la aplicación del principio de lealtad institucional

ACTUACIONES LEGISLATIVAS EN MATERIA TRIBUTARIA

Sujeto activo de la actuación	Tipo de actuación	Descripción	Aspectos relevantes a efectos del principio de lealtad institucional
ESTADO	Modificación de normativa de **tributos cedidos parcialmente** a CCAA que implique **incremento de su rendimiento**	• Modificación por el Estado de elementos de la estructura de un tributo cedido parcialmente: subida de tipos de gravamen, eliminación de beneficios fiscales, etc. • Incremento de la recaudación tras la entrada en vigor de la modificación	• Negociación Estado/CCAA previa a la aprobación de la modificación • Posible efecto de incremento de la capacidad tributaria de CCAA sobre otras fuentes de ingresos (en especial, Fondo de Suficiencia Global)
	Modificación de normativa de **tributos cedidos parcialmente** (incluida su supresión) a CCAA que implique **minoración de su rendimiento**	• Modificación por el Estado de elementos de la estructura de un tributo cedido parcialmente: bajada de tipos de gravamen, establecimiento de nuevos beneficios fiscales, etc. • Minoración de la recaudación tras la entrada en vigor de la modificación	• Negociación Estado/CCAA previa a la aprobación de la modificación • Posible efecto de minoración de la capacidad tributaria de CCAA sobre otras fuentes de ingresos (en especial, Fondo de Suficiencia Global)
	Modificación de normativa de **tributos cedidos totalmente** a CCAA que implique **incremento de su rendimiento**	• Modificación por el Estado de elementos de la estructura de un tributo cedido totalmente: subida de tipos de gravamen, eliminación de beneficios fiscales, etc. • Incremento de la recaudación tras la entrada en vigor de la modificación	• Negociación Estado/CCAA previa a la aprobación de la modificación • Posible efecto de incremento de la capacidad tributaria de CCAA sobre otras fuentes de ingresos (en especial, Fondo de Suficiencia Global)
	Modificación de normativa de **tributos cedidos totalmente** (incluida su supresión) a CCAA que implique **minoración de su rendimiento**	• Modificación por el Estado de elementos de la estructura de un tributo cedido totalmente: bajada de tipos de gravamen, establecimiento de nuevos beneficios fiscales, etc. • Minoración de la recaudación tras la entrada en vigor de la modificación	• Negociación Estado/CCAA previa a la aprobación de la modificación • Posible efecto de minoración de la capacidad tributaria de CCAA sobre otras fuentes de ingresos (en especial, Fondo de Suficiencia Global)
	Cesión parcial de nuevos tributos estatales no completada en el sistema de financiación o de nuevo establecimiento	• Estado cede a CCAA total o parcialmente un tributo no incluido en cesta de tributos cedidos aprobada en el sistema de financiación autonómica. • Estado cede a CCAA total o parcialmente un tributo establecido después de la aprobación del sistema de financiación autonómica	• Posible negociación Estado/CCAA previa al establecimiento de nuevo impuesto estatal • Negociación Estado/CCAA previa a la cesión total o parcial de impuesto estatal • Posible efecto de incremento de la capacidad tributaria de CCAA sobre otras fuentes de ingresos (en especial, Fondo de Suficiencia Global)

Sujeto activo de la actuación	Tipo de actuación	Descripción	Aspectos relevantes a efectos del principio de lealtad institucional
ESTADO	Absorción de **impuestos propios de CCAA**	• Establecimiento de nuevo impuesto del Estado sobre materia imponible ya gravada por impuestos propios de CCAA • Exigencia (art. 6.2 LOFCA) de medidas de compensación (en caso de supresión de impuestos propios de CCAA o coordinación (en casos de subsistencia de impuestos propios de CCAA) adecuadas	• Posible negociación Estado/CCAA previa al establecimiento de nuevo impuesto estatal • Negociación Estado/CCAA sobre las medidas de compensación o coordinación • Alternativa de medidas de compensación: forma de cálculo, evolución y duración • Alternativa de medidas de coordinación: deducción del impuesto propio de la base o la cuota del impuesto estatal
CCAA	Incremento de recaudación de AJD / TPO en función de que una operación inmobiliaria tribute o no por IVA	• Ejercicio de competencias normativas por parte de CCAA respecto del ITPAJD respecto de determinadas operaciones inmobiliarias con posible exención del IVA • Si sujeto pasivo renuncia a exención del IVA, CCAA penalizan con una subida tipos en cuota variable AJD-documentos notariales • Si sujeto pasivo no renuncia a exención del IVA, CCAA premian con una bajada de tipos en TPO	• Corrección de posible práctica de competencia fiscal desleal por parte de CCAA • Evaluación de efectos sobre la recaudación tributaria del Estado (parte no cedida del IVA)

MEDIDAS QUE IMPLIQUEN NUEVAS OBLIGACIONES DE GASTO

Sujeto activo de la actuación	Tipo de actuación	Descripción	Aspectos relevantes a efectos del principio de lealtad institucional
ESTADO	Incremento de gasto público de las Haciendas autonómica	• Transferencia o delegación de nuevas competencias a CCAA • Incremento de funciones o servicios relativos a competencias previamente transferidas o delegadas a CCAA	• Evaluación del incremento de gasto público • Articulación de medidas de compensación
CCAA	Incremento del gasto público de la Hacienda estatal	• Posible devolución de competencias a la Administración General del Estado	• Evaluación del incremento de gasto público • Articulación de medidas de compensación

CAPÍTULO TERCERO

Reconstrucción del principio y propuesta de protocolo de aplicación al sistema de financiación autonómica

José Miguel Martín Rodríguez
Profesor Contratado Doctor interino de Derecho Financiero y Tributario

José Manuel Macarro Osuna
Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario

1. El necesario desarrollo conceptual del principio de lealtad institucional

1.1. La lealtad institucional como principio derivado del de lealtad federal

La Constitución española no contiene una referencia expresa del principio de lealtad institucional y el ordenamiento español carece de una definición específica del mismo. Esto no ha sido óbice para que el Tribunal Constitucional, pese a no detenerse a acuñar su concepto, haya acudido en repetidas ocasiones a su utilización, calificándolo de principio de obligado cumplimiento y alcance general[187].

Del mismo modo, su reconocimiento en la legislación se ha centrado más en su aplicación efectiva, sin entrar en profundidad en su raíz político-jurídica. Sin embargo, entendemos que la defensa y la incardinación efectiva de este principio en la normativa exige partir de una concreción de su concepto, su carácter y sus dimensiones. Esto nos ayudará no solo a saber si se está haciendo una correcta aplicación del mismo, sino que nos permitirá desarrollarlo de manera que las propuestas específicas que hagamos tengan mejores resultados, vista la compleja idiosincrasia de nuestro país. Una definición específica también nos ha de servir para diferenciarlo de otros principios cercanos, al tiempo que nos ayudará para interpretar correctamente estos otros principios jurídicos[188]. Por ello, para definir la lealtad institucional tendremos que partir del marco conceptual en el que se inserta, concretamente los principios que rigen el funcionamiento del Estado y que se encuentran expresamente recogidos en la Constitución: autonomía, igualdad, solidaridad, seguridad jurídica y, sobre todo, unidad indisoluble e indivisible de la nación[189].

El principio de lealtad institucional es propio de Estados estructurados de manera descentralizada, donde existen distintos niveles territoriales de poder y ejercicio de competencias[190]. El principio

187 *Vid. supra*, Capítulo 1, nota 27.

188 Por ejemplo, la Constitución italiana de 27 de diciembre de 1947 establece, en su artículo 120, que el ejercicio de los poderes por parte de las regiones deberá respetar el principio de "leal colaboración".

189 El Tribunal Constitucional alemán ha relacionado expresamente la lealtad federal con la solidaridad entre territorios y, dentro de ciertos límites, con la obligación que tienen los Länder más prósperos de ayudas a aquellos menos ricos ROBBERS, G., "La contribución de la jurisdicción constitucional en la configuración del Estado federal en Alemania", *Revista Catalana de Dret Públic,* nº 43, 2011, p. 7 (versión web).

190 LÓPEZ BASAGUREN afirma que, en el ámbito comparado, el principio de lealtad federal recibe muy distintas denominaciones: *federal good faith, federal comity, federal trust o federal fidelity,* siendo la segunda la más utilizada en el ámbito anglosajón. LÓPEZ BASAGUREN, A., "Sistema autonómico y cultura federal: sobre la lealtad y la deferencia federal", *Cuadernos Manuel Gimenez Abad,* nº 17, 2019, p. 29.

de lealtad institucional es una manifestación específica del principio de lealtad federal presente en países que se hayan estructurado de esta manera[191]. A nivel comparado encontramos distintos ejemplos de Estados federales: Alemania, Bélgica[192], Canadá, Estados Unidos o Suiza[193]. Aunque la Ley Fundamental de Bonn de 1949 no contiene una referencia expresa a este principio, su extensa utilización por parte del Tribunal Constitucional alemán (Bundestreue), así como su tradicional aplicación en el país germano hacen que su desarrollo jurídico de este concepto nos sirva de base para su construcción.

La lealtad institucional resulta clave para el correcto funcionamiento de una estructura descentralizada porque, en sí, representa el propio espíritu de la armonía del Estado en su distribución competencial administrativa. Tocqueville apuntó a este resultado cuando analizó la implementación que había hecho la República de Méjico del modelo federal de los Estados Unidos. Los mejicanos "queriendo establecer el sistema federativo, tomaron por modelo y copiaron casi enteramente la Constitución federal de los angloamericanos, sus vecinos. Pero al trasladar a su patria la letra de la ley, no pudieron transportar al mismo tiempo el espíritu que la vivifica. Se ha visto, pues, como incesantemente se atascaban en los engranajes de su doble Gobierno. Tanto la soberanía de los Estados como la de la Unión, rebasando el círculo trazado por la Constitución, invadían a diario la esfera ajena"[194].

A este espíritu es a lo que el Tribunal Constitucional alemán aludió cuando, en su sentencia de 21 de mayo de 1952, afirmó que "el principio de lealtad federal significa que todos los participantes de la unión constitucional que supone el Estado federal están obligados a colaborar en el mantenimiento de su esencia, así como contribuir a su fortalecimiento y a su salvaguardia"[195]. Desde un perspectiva iusnaturalista, podríamos hablar de un principio jurídico necesario para que el derecho positivo, es decir, la estructuración constitucional de los poderes de un Estado descentralizado, pueda desarrollarse de manera estable en el tiempo[196]. De esta manera se evita que las partes (Estados o, en nuestro caso, las Comunidades Autónomas) o el todo (el Estado central) puedan querer prescindir del actual marco

191 González Alonso distingue entre lealtad constitucional y lealtad institucional, afirmando que la segunda parte de la primera, y que se trata de un concepto enraizado en el despotismo ilustrado europeo del siglo XVIII. Afirma que fue el canciller Bismarck el que acuñó dicho término de lealtad federal, pero que ya antes "se empleaba este término para referirse a los deberes recíprocos de ayuda y auxilio militar entre los Estados y el Káiser a mediados del siglo XVI en Prusia". Afirma también que no en todos los Estados federales se aplica este principio, pues en algunos se utilizan sustantivos similares, como en Austria donde se apelaría al "respeto recíproco" o "cortesía federal" mientras que en Estados Unidos el funcionamiento de la federación se regiría por el principio de cooperación intergubernamental. González Alonso, A., "La lealtad institucional como principio de relación entre las Administraciones Públicas", *Teoría y derecho: revista de pensamiento jurídico,* nº 4, 2008, pp. 252-253.

192 El art. 143 de la Constitución Belga, en su redacción de 17 de febrero de 1994, reconoce, en su apartado primero, que el Estado federal y las regiones deberán ejercer sus competencias respectivas en respeto de la lealtad federal, para evitar conflictos de intereses.

193 La Sección II del Título Tercero de la Constitución Suiza de 18 de abril de 1999 se denomina "Cooperación entre la Confederación y los Cantones". El art. 44 establece la obligación de que tanto la confederación como los cantones se apoyen mutuamente en el cumplimiento de sus deberes, la obligación de que colaboren entre ellos, y de respetarse y prestarse asistencia mutua.

194 Tocqueville, A., *La democracia en América,* Vol. 1., RBA, Madrid, 1984, p. 170.

195 Traducción de González Alonso, A., "La lealtad institucional...", *op. cit.,* p. 253.

196 López Basaguren lo califica así: "por encima de todo, la exigencia que impone a los territorios de asunción de los intereses y exigencias del conjunto del sistema, tomándolas en cuenta, haciéndolas suyas, de forma que la autonomía política de que gozan no ponga en peligro la estabilidad del sistema en su conjunto. Se trata, sin duda, de un principio ineludible en todo el sistema asentado sobre la distribución territorial del poder; una exigencia de la existencia consustancial a todo sistema federal, del *shared rule,* del poder compartido o común, que no puede ser puesto en peligro por el reconocimiento a los territorios de un ámbito del *self-rule* o autogobierno". López Basaguren, A., "Sistema autonómico...", *op. cit.,* p. 29.

de organización del poder territorial o se decanten por no desarrollar con plenitud el ejercicio de las competencias que le confiere la Constitución[197].

Determinada la función y el fin del principio de lealtad federal, y su corolario de lealtad institucional, debemos avanzar en su construcción conceptual. Nos encontramos ante un principio jurídico de carácter relacional de obligado cumplimiento[198]. No pretende crear obligaciones jurídicas específicas para el Estado o las Autonomías, sino que se proyecta sobre la globalidad del marco organizativo y competencial. Siguiendo la jurisprudencia del Tribunal de Karlsruhe, este principio exige que toda relación entre los distintos niveles de poder se encuentre inspirado por la obligación mutua de comportamiento federal amistoso[199]. Por tanto, se trata de un principio independiente que entra en juego cuando existe otra relación o manifestación jurídica diferenciada realizada por el Estado o sus subdivisiones territoriales. No genera deberes jurídicos para estos, pues tiene una naturaleza accesoria al ejercicio de los derechos y deberes constitucionales o legales, y lo que pretende es determinar el modo correcto de desarrollar dichas competencias establecidas por el ordenamiento jurídico[200].

Como principio relacional y accesorio de otras manifestaciones jurídicas, la lealtad institucional inspira el conjunto de dimensiones constitucionales en las que el Estado central y las Comunidades Autónomas estén involucrados. El correcto funcionamiento del modelo de Estado requiere que este principio se encuentre tanto en las relaciones verticales (Estado-CCAA, y tanto ascendentes como descendentes) como horizontales (entre las distintas Comunidades).

Por tanto, la lealtad institucional es el principio que determina que el Estado y las Comunidades Autónomas, en el recíproco ejercicio de sus derechos y deberes jurídicos, deben buscar el interés general y no únicamente su interés particular. Este principio, centrado en fortalecer el espíritu de la construcción del Estado y su buen funcionamiento, se concreta en la prohibición de que dichas actuaciones del Estado o sus divisiones territoriales puedan conllevar efectos o consecuencias negativas para los legítimos intereses de las demás[201].

---

197 Sosa Wagner apunta a esta visión de la lealtad institucional como un principio que evoca el espíritu del buen funcionamiento de un Estado como organización política: "Ahora bien, es precisamente esta libertad con la que se configura el ejercicio de los mecanismos derivados de la atribución de competencias la que aconseja configurar un límite a la misma, y ninguno mejor en tal sentido que el de la "lealtad", conjuro de la desunión y de la fragmentación [...] La lealtad, al estar solo parcialmente prevista en textos positivos, carece de cuerpo porque es más bien espíritu: la esencia o la substancia aglutinante (el adhesivo) de la organización política. La lealtad institucional representa el confín que marca el territorio de las buenas maneras más allá del cual se abre otro en el que no es difícil que se extiendan la sombra del desconcierto y el germen del despropósito". Sosa Wagner, "Estatutos de Autonomía y fragmentación de la Administración. La lealtad federal", *Anales de la Cátedra Francisco Suárez,* nº 42, 2008, pp. 81, 88.

198 STC 239/2002, *op. cit.,* FJ 11º.

199 Robbers, G., "La contribución...", *op. cit.,* p. 4 (versión web).

200 Robbers comenta que la vulneración del comportamiento federal amistoso, derivado de la lealtad federal, "no requiere la comprobación de una infidelidad o malevolencia del Lander o de la Federación. No implica acusación ninguna. Se trata exclusivamente de una manifestación de un término objetivo del derecho constitucional". Robbers, G., "La contribución...", *op. cit.,* p. 12 (versión web).

201 El Informe de las Comisiones de Expertos del Ministerio de Hacienda para la reforma de la financiación territorial de 2017 lo define así: "La lealtad entre las distintas Administraciones Públicas es una exigencia que se deriva del principio superior de lealtad constitucional. Debe entenderse como el necesario respeto que han de observarse mutuamente tales administraciones en el ejercicio de sus competencias, evitando, en la medida de lo posible, que sus decisiones políticas o administrativas tengan efectos negativos sobre los legítimos intereses de las demás. Se trata, pues, de un elemento fundamental para el correcto funcionamiento del Estado autonómico". Reforma de la Financiación Territorial: Informes de las Comisiones de Expertos de 2017, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, p. 115.

El principio de lealtad institucional no implica una restricción ni reducción de competencias, sino la existencia un deber de colaboración tendente al respeto mutuo y a la búsqueda de los intereses comunes[202]. La lealtad institucional no solo se infringe cuando se existe un ejercicio indebido de las competencias atribuidas. De hecho, si bien es un caso en el que se produce una deslealtad institucional clara, en tal supuesto se está atentando directamente al reparto constitucional de potestades, por lo que el respeto del buen funcionamiento del Estado y del interés común pasaría a un lugar secundario del análisis jurídico.

La lealtad tiene que enarbolarse con énfasis, precisamente, donde no existan otros mecanismos del ordenamiento jurídico para responder a las actuaciones que son contrarias al interés general y solo redundan en un beneficio específico para la Administración Central o una CA[203]. Así, el análisis de lealtad deviene especialmente relevante respecto de actuaciones desarrolladas al amparo de las propias competencias constitucionalmente consagradas. El respeto al reparto competencial no impide que tales conductas discrecionales produzcan perjuicios para los intereses de otras Administraciones y, por cumplir con los límites de tal distribución, puede ser particularmente difícil discernir que se ha perturbado el funcionamiento general del Estado[204]. En este sentido, el TC debe utilizar la lealtad institucional como criterio interpretativo cuando, pese a legislarse dentro de los límites establecidos, el impacto y las consecuencias de tales medidas van más allá de lo constitucionalmente conveniente, y se impacta a otros niveles de gobierno o territorios[205].

Una vez definido conceptualmente el principio de lealtad institucional es posible aplicarlo a numerosos aspectos del ordenamiento jurídico y extraer de él diferentes obligaciones para las Administraciones. Siguiendo la citada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, de esta obligación de actuación leal derivan los deberes de colaboración entre administraciones; la importancia de la negociación entre Estado y CCAA, o entre estas, para concretar la regulación de diversos aspectos, algunos tan relevantes como el modelo de financiación; el necesario intercambio de información que contribuyan al correcto ejercicio de las competencias constitucionales, etc. Sin embargo, no debemos olvidar que todas estas obligaciones específicas, provengan del desarrollo normativo o de la jurisprudencia constitucional, son solo manifestaciones parciales del deber general de respeto a la esencia del Estado, de su funcionamiento armónico y de los intereses comunes de Estado y CCAA, es decir, del principio que acabamos de definir.

No obstante, no debe confundirse lealtad institucional con uniformidad legislativa o de acción política. Los Estados con un elevado grado de descentralización territorial son susceptibles de tener distintos partidos o signos políticos en los diferentes niveles de gobierno. La lealtad institucional no solo no se opone, sino que permite reforzar a la existencia de diferencias en la forma de ejercer las competencias

---

202 Sosa Wagner lo relaciona con la necesaria unidad interna del Estado: "esta aparentemente inasible "lealtad" no es sino el deber del Bund, por un lado, y de los Länder, por otro, de valorar y considerar siempre y en cualquier circunstancia en sus relaciones recíprocas los intereses comunes, los que derivan de la consideración de ambos (Bund y Länder) como un conjunto político perfectamente identificable en sus partes pero dotado de una inequívoca unidad interna". SOSA WAGNER, "Estatutos de Autonomía...", *op. cit.,* p. 81.

203 González Alonso afirma que la lealtad debe servir para engrasar el orden institucional cuando "el principio de jerarquía como elemento definidos de las relaciones entre los entes públicos territoriales y entre sus órganos internos es superado [...] por otros principios como los de autonomía y competencia, y sus complementarios de unidad y solidaridad [...] La lealtad parece surgir cuando existe un pacto voluntario sobre un objeto determinado para acatar ciertas normas mínimas de organización de la vida en comunidad, de unos derechos y deberes esenciales para el desenvolvimiento de la democracia". GONZÁLEZ ALONSO, A., "La lealtad institucional...", *op. cit.,* pp. 247, 251.

204 En la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán la lealtad federal ha servido, precisamente, como "barrera en el ejercicio de las competencias". Así lo explica Sosa Wagner, que afirma que "en virtud de ella, aunque una determinada competencia tenga una clara cobertura legal no puede ser ejercida de forma abusiva, sin tener en cuenta los intereses del Bund o los de los Länder, de forma pues que la aplicación del principio debe tener como consecuencia que nadie resulte dañado por las decisiones de otro". SOSA WAGNER, "Estatutos de Autonomía...", *op. cit.,* p. 83.

205 STC 247/2004, *op. cit.,* FJ 4º.d.

constitucionales por cada Administración. Si este principio es escrupulosamente respetado, los distintos parlamentos y gobiernos podrán ejercer su función sin impactar en las decisiones de los demás, lo que garantizará el adecuado funcionamiento de una estructura de país de este tipo y el respeto al voto popular y a las reglas del juego democrático.

1.2. Implicaciones del concepto de lealtad institucional a nivel financiero

Aunque la lealtad institucional se tiene que predicar de la totalidad de las actuaciones del Estado y las CCAA, adquiere una relevancia particular en materia financiera. Cualquier afirmación o medida en este ámbito debe partir siempre de la primacía de lo posible, y tener en cuenta que la dotación de recursos financieros depende de su carácter limitado. Pese a que la pandemia ha permitido una relajación de los límites de déficit y de deuda pública, no debemos olvidar la existencia del Pacto de Estabilidad y Crecimiento de la Unión Europea, que limita el primero al 3% del PIB y el segundo al 60% del PIB. Por tanto, no podemos construir un modelo de lealtad institucional y financiera que prescinda de dichos límites y que base la asignación de recursos en el incremento ilimitado de la deuda pública. Acudir de manera excesiva a este tipo de ingreso público no solo presenta riesgos económicos sino que también podría suponer un ataque al propio funcionamiento del Estado, generando una deslealtad intergeneracional al obligar a los ciudadanos -y políticos- futuros a satisfacer el importe de una deuda disfrutada en el presente[206].

La aplicación del principio de lealtad institucional en materia de financiación en España presenta un alto nivel de complejidad tanto por la forma de construcción del Estado descentralizado como por las tensiones políticas existentes. La competencia sobre Hacienda general y deuda del Estado corresponde en exclusiva al Estado de acuerdo con el art. 149.1.14º CE, que ostenta la potestad originaria para establecer los tributos. Al mismo tiempo, la Constitución reconoce a la CCAA autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias (art. 156 CE), enumerando sus ingresos públicos, dentro de los que se encuentran tributos propios y cedidos y transferencias tanto del Fondo de Compensación Interterritorial como de otras asignaciones de los Presupuestos Generales del Estado. Esta configuración constitucional no presenta novedades sustanciales con las de otros Estados federales comentados.

Sin embargo, la presencia de territorios forales a los que se les reconoce constitucionalmente "derechos históricos" (DA 1º CE), o las previsiones constitucionales de que pudieran existir Comunidades de primer y segundo grado -aunque al final todas desarrollaran la estructura institucional reconocida en el art. 152 CE-, suponen una particularidad relevante en nuestro estudio. También acrecienta la complejidad de la primacía de la lealtad institucional la existencia de fuerzas políticas regionales que basen su programa político en la ruptura del proyecto común del Estado y de la indivisibilidad del mismo[207]. La

206 Aunque el Tribunal Constitucional español no se ha pronunciado expresamente sobre los efectos perjudiciales de la deuda excesiva para el funcionamiento del sistema político ni sobre la injusticia que supone para las generaciones futuras, otros intérpretes constitucionales sí lo han hecho. Nos referimos a la sentencia de la *Corte Costituzionale* italiana de 14 de febrero de 2019, nº 18. Un análisis constitucional de la estabilidad presupuestaria y de su base democrática en MACARRO OSUNA, J. M., "La estabilidad presupuestaria no es un capricho sino una exigencia de buen funcionamiento de la democracia y la economía", *Revista Española de Derecho Financiero*", nº 182, 2019, pp. 191-204.

207 Sosa Wagner comenta la dificultad de garantizar la lealtad federal en un país donde existen fuerzas independentistas cuyo objetivo es, precisamente, la deslealtad institucional. SOSA WAGNER, "Estatutos de Autonomía...", *op. cit.,* pp. 74-75. Por su parte, LÓPEZ BASAGUREN alude a la debilidad de la cultura federal existente en muchos países, entre ellos España. LÓPEZ BASAGUREN, A., "Sistema autonómico...", *op. cit.,* p. 27.

lealtad institucional evoca la conciencia colectiva y el compromiso con el funcionamiento del Estado y sus instituciones. Por tanto, es un principio que debe manifestarse entre iguales, y no entre desiguales. Entre desiguales puede darse sometimiento, dependencia o generosidad condescendiente. La lealtad institucional radica, así, en la búsqueda de los intereses generales entre iguales, más cuando se trata del reparto de una cantidad limitada de financiación.

Por ello, y como analizaremos en mayor profundidad en el próximo apartado, los condicionantes constitucionales y políticos de nuestro país nos llevarán a proponer medidas que partan de la inevitable aparición de una posible deslealtad. Si hay puntos de partida desiguales sobre el proyecto común la mejor manera de fortalecer el espíritu es presumir que van a existir comportamientos y medidas potencialmente desleales y codificar mecanismos e instrumentos generales para corregirlos antes de que causen efectos perjudiciales.

Dentro del sistema de financiación la lealtad institucional debe estar presente en todo momento, sea en la negociación del modelo y de asignación de recursos como en las medidas específicas que puedan adoptar el Estado y las CCAA que tengan impactos económicos o presupuestarios. Respecto al primero hay que recordar que el TC ha declarado que no existe un derecho de las CCAA a recibir una financiación determinada, sino a que la suma de los recursos existentes se reparta de manera leal, coordinada y solidaria[208]. Una fijación correcta de este modelo debería partir de una delimitación lo más concreta posible de las competencias que van a asumir las distintas Administraciones así como del reparto de tareas respecto de aquellas materias en que pueda haber actuaciones compartidas[209]. Sería preferible que el grado de cesión competencial a las CCAA fuese idéntico en todas ellas, pues esto facilitaría en gran medida la medición de los recursos necesarios para su ejecución así como evitaría solapamientos innecesarios. Sin embargo, en ausencia de esta homogeneidad, la concreción normativa de los precisos confines de las competencias asumidas facilitaría que los comportamientos fueran acordes con el principio de lealtad.

Además, este principio también requiere de grandes dosis de buena fe por parte de los distintos niveles de gobierno, sobre todo a la hora de proponer los criterios que deben determinar la asignación equitativa de recursos. Resulta contrario al principio de lealtad institucional esgrimir e, incluso, fijar en el Estatuto de Autonomía, criterios de inversión o de dotación de recursos que beneficien exclusivamente a dicho territorio: tener en cuenta únicamente la población, dar mayor trascendencia a la extensión territorial, al envejecimiento o a la dispersión de municipios. Pese a ello, resulta una conducta generalizada y común en las negociaciones en nuestro país, al menos como punto de partida de estas[210].

208 STC 13/2007, op. cit.

209 La Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo Financiación Autonómica de 2017, p. 86, advirtió que la lealtad: "(...) debería reinterpretarse como un principio orientador del diseño institucional y del reparto de competencias que exigiría que, en la medida de lo posible, se delimiten con claridad las competencias de cada administración y se limite su capacidad para imponer unilateralmente costes a las demás. En aquellas materias que por su naturaleza afecten necesariamente a varias administraciones deberían establecerse mecanismos conjuntos de decisión que garanticen la adecuada representación de todas las partes interesadas. Cuando esto no sea posible, debería valorarse someter las más importantes de dichas decisiones a la ratificación por parte del CPFF u otro ente de características similares que deberían tener un mayor protagonismo en las relaciones entre el Estado y las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía"

210 El Grupo de Trabajo sobre Financiación Autonómica de las Universidades de Andalucía coordinado por el Prof. Ramos Prieto afirmó que existe una alta conflictividad social que ha aumentado la complejidad de modificar el sistema de financiación autonómica, y que "Estos altos costes socio-políticos han ayudado a multiplicar supuestos agravios comparativos, individualismos exacerbados que acaban cristalizando en la percepción de posibles deslealtades entre administraciones". RAMOS PRIETO, J. (Coord). Et al. "Propuestas para el debate sobre la reforma del sistema de financiación autonómica", *Revista de Estudios Regionales,* nº 114, 2019, p. 205.

No debemos confundir el comportamiento leal con los intereses generales del Estado y de las CCAA con no poder defender una sistema redistributivo. La solidaridad se encuentra contemplada como un principio constitutivo y cardinal de nuestra Constitución, por lo que deben articularse medidas tendentes a alcanzarla[211]. El modelo de financiación debe, así, tener en cuenta criterios que promuevan este reparto racional de la riqueza, por lo que primar aquellas variables que puedan incrementar la dotación de recursos para financiar servicios públicos en las Comunidades más pobres no debe considerarse automáticamente como desleal.

La contraparte de esta solidaridad es que las CCAA que reciban esta redistribución deben utilizarlos lealmente, ejecutando las competencias que tienen atribuidas de manera que se fomente el crecimiento de su economía y que puedan contribuir a la mejora general del Estado y que la necesidad de redistribución sea cada vez menor. La lealtad, al menos desde una perspectiva político-económica, puede predicarse tanto de los ingresos como de los gastos, más aún cuando se trata de asignaciones de recursos sustentadas en la obligación constitucional de la solidaridad. No obstante, la autonomía de ingresos y gastos hace mucho más difícil analizar la lealtad del comportamiento de gasto cuando este no exceda los límites de las propias competencias de la Comunidad. Este es el motivo por el que hemos centrado este trabajo en la lealtad institucional desde la óptica de las medidas atinentes a ingresos tributarios.

Por último, la lealtad institucional exige que, en materia de financiación, las decisiones relativas al modelo de financiación, a la asignación de recursos a través de los diversos fondos estatales y las medidas tanto del Estado y las CCAA en este ámbito deben ser independientes del signo político que presenten los diversos niveles de gobierno. También supone un comportamiento desleal utilizar las dotaciones presupuestarias para influir negociaciones políticas. Sin embargo, sería iluso obviar las tentaciones de utilizar la financiación territorial como instrumento político. De nuevo, el único planteamiento que puede hacerse desde una perspectiva jurídico-política es la articulación de normas que limiten este uso torticero y desleal del modelo de Estado.

Esto resulta particularmente difícil de determinar cuando observemos la ejecución de las competencias propias del Estado central, que puede determinar discrecionalmente dónde concentrar en mayor o menos medida sus recursos, por ejemplo en materia de infraestructuras ferroviarias o de transporte (art. 149.1.21º CE). Nuestra Carta Magna no recoge ningún método para asegurar que el Gobierno de España desarrolla tales funciones con respeto del principio de lealtad institucional, de manera que no privilegie aquellos territorios de su signo político o donde puede haber elecciones próximamente y pretenda atraer el voto. Sería deseable el establecimiento de unos criterios fijos y permanentes en el tiempo que permitieran controlar estas decisiones de asignación de recursos. No obstante, consideramos muy difícil articular una norma de estas características, además de que debería ser necesario modificarla según la voluntad popular vaya evolucionando. Por ello, creemos más factible centrarnos en el control de medidas financieras específicas, sobre todo en aquellas tributarias.

211 Ya hemos comentado que el Tribunal Constitucional alemán ha vinculado la lealtad federal con la redistribución de la riqueza entre los Länder más y menos prósperos. No obstante, Robbers comenta que el Tribunal de Karlsruhe no exige una nivelación y reparto total de la riqueza, debiendo esta solidaridad federal evitar impactar en el rendimiento de los Länder donantes. ROBBERS, G., "La contribución…", *op. cit.,* p. 21 (versión web).

2. Propuesta de un mecanismo que permita aplicar de manera directa el principio de lealtad institucional en la financiación de las comunidades autónomas

2.1. Para obtener resultados *diferentes* debemos plantear una regulación *diferente;* para empezar, con carácter imperativo

El constatado fracaso del mecanismo de lealtad institucional previsto en los modelos de 2001 y 2009 exige un profundo cambio de paradigma. No podemos dejar a la buena voluntad del legislador o gobierno de turno la aplicación de un principio crucial para el equilibrio y funcionamiento de un estado descentralizado.

Dado que las situaciones en las cuáles puede surgir la necesidad de aplicación del principio de lealtad institucional en sentido vertical son muy diferentes, como hemos podido comprobar en los apartados anteriores, consideramos oportuno articular el mecanismo para su aplicación de forma flexible. De este modo se evitan las rigideces propias de un sistema excesivamente reglado, a la par que se mantiene abierta la posibilidad de aplicar el sistema a situaciones no previstas.

Podemos ya adelantar que el objetivo del mecanismo que proponemos es exigir de forma más clara e inmediata una valoración del impacto de las actuaciones del Estado sobre la financiación de las Comunidades Autónomas y viceversa, tanto en la vertiente del gasto como en la vertiente del ingreso. Un mecanismo que, como ya hemos visto, lleva plasmado de un modo u otro en la LOFCA veinte años, pero que no ha sido puesto en marcha por las dificultades para acordar una metodología para su aplicación.

Por un lado, el sistema previsto en la reforma de 2001 pareció demasiado ambicioso al prever una valoración anual por parte del CPFF de las medidas tributarias o de interés general del Estado con impacto en materia de gastos o ingresos. El Grupo de Trabajo inició su andadura con buena voluntad pero a partir de 2005 no se supo más de él, dejando en el limbo el desarrollo de la metodología para esta "valoración anual", que nunca llegó a producirse[212].

Reconociendo en parte dicho fracaso, la cláusula de cierre del periodo de financiación 2002-2008, incluida en la Disposición adicional sexta (segundo párrafo) de la Ley 22/2009, recoge un acuerdo que parecía llamado a evitar cualquier reclamación posterior basada en incumplimientos del principio de lealtad institucional durante dicho periodo[213]; lo llamativo es que se pretenda cerrar la puerta a reclamaciones en base a un principio que nunca se había activado[214].

212 Nos remitimos particularmente al desarrollo realizado en los apartados 2.3 y 2.4 del capítulo Segundo *supra.*

213 Realmente, como entendió el TS en su STS de 23 de mayo de 2016 (rec. 34/2014) esta claúsula no es sinónimo de que las CCAA renuncien "a cualquier reclamación de compensación por el tiempo anterior a la publicación de la ley, ya que la renuncia respecto de la disposición de derechos debe ser expresa sobre los derechos que se renuncian " (FD 5).

214 Disposición adicional sexta (segundo párrafo)
"Por otra parte, con la incorporación de recursos adicionales por parte del Estado a las necesidades de financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en el marco de la presente Ley, se garantiza la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía para el cumplimiento de la totalidad de las obligaciones legales existentes hasta la fecha de aprobación de esta Ley, dando satisfacción al principio de lealtad institucional".

Mediante esta cláusula se consigue en la práctica aplicar en el periodo 2002-2008 el modelo *ex post* que nunca ha llegado a funcionar en nuestro marco actual de financiación (2009 en adelante): al final del periodo, en el proceso de negociación para el nuevo modelo se reequilibra la relación desajustada. Efectivamente, esta cláusula de cierre no es otra cosa que la aplicación de un modelo *ex post* de lealtad institucional. Ya expresamos críticamente nuestra opinión acerca de esta fórmula[215] (un fracaso magnificado porque el modelo de 2001 preveía un marco de valoración anual y no a 7 años vista).

Ciertamente, podemos pensar que la opción de apostar por una valoración común de todas las medidas de un periodo amplio de tiempo ahorra tiempo y evita compensaciones continuas; sin embargo, la cláusula de cierre contenida en la Ley 22/2009 demostró ya que posponer la valoración al momento de negociación del nuevo modelo no hace sino relegar la cuestión de la lealtad institucional a un segundo plano, anteponiendo las grandes cifras generales del nuevo sistema. El supuesto cumplimiento del principio de lealtad institucional (cuyo incumplimiento durante el periodo de funcionamiento del sistema fue palmario) se acaba asumiendo como una cláusula más de la negociación.

En parte reconociendo la utilidad de dicha fórmula (*ex post*) y el propio fracaso del modelo anual de evaluación, el sistema de 2009 se conforma con esta concepción retardada de la lealtad institucional mediante una valoración quinquenal por parte del CPFF (concretamente por el Comité Técnico Permanente de Evaluación); aunque ahora incluya de manera específica la oportuna "compensación, mediante modificación del Sistema de Financiación para el siguiente quinquenio" y la necesaria concepción bidireccional de la lealtad institucional.

Doce años después es evidente que el sistema de quinquenios ha saltado por los aires y que, como constatamos en apartados anteriores, tampoco se ha conseguido, a pesar de la longevidad del modelo, adelantar al menos esta valoración desde la perspectiva de la lealtad institucional. Por ello, nos vemos en la tesitura de plantear cambios que puedan hacer efectivo este principio fundamental en las relaciones Estado-Comunidades Autónomas mediante su plasmación clara, más allá de la pura retórica, máxime con el altísimo nivel de descentralización existente en nuestro ordenamiento[216].

Debemos estar escarmentados y admitir que no son efectivas fórmulas bienintencionadas como la prevista en la Disposición adicional sexta, párrafo primero de la Ley 22/2009:

> "En el marco del principio de lealtad institucional, la Administración General establecerá todos los mecanismos que garanticen que las normas estatales que supongan incrementos de gasto o reducciones de los ingresos tributarios de las Comunidades Autónomas contengan la valoración correspondiente"

Si pretendemos que el principio de lealtad institucional esté presente en el día a día de la relación entre el Estado y las Comunidades Autónomas, más allá de ser un simple argumento para exigir mayores o menores cotas de financiación de cara a la negociación de un nuevo modelo, deben existir mecanismos imperativos para su aplicación. Una obligación que lleve aparejada, lógicamente, alguna consecuencia por su incumplimiento.

---

215 Nos remitimos para ello al apartado 3.1, capítulo segundo, *supra*.

216 Aunque lo planteen en el marco de la relación vertical inversa (lealtad institucional entre las CCAA y el Estado), el Consejo General de Economistas ya abogaba por "una regulación positiva del principio de lealtad institucional para que el mismo no quede en una declaración de intenciones y se supere su existencia como mero principio retórico". Dado que es evidente que la lealtad instituciona debe funcionar en ambos sentidos verticales, e incluso horizontalmente (entre las propias Comunidades Autónomas), es extrapolable a nuestra propuesta su sugerencia de que "cada norma autonómica que pueda incidir en el gasto público o en los ingresos tributarios sea objeto de medición, toma en consideración, publicación de impactos y compensación en su caso". CGE, Financiación Autonómica de Régimen Común: una reforma necesaria, 2016, p. 14.

Es decir, dado que el futuro simple del indicativo se ha mostrado incapaz de obligar al Estado a adoptar los mecanismos para dicha valoración ("la Administración general deberá...") , es hora de cambiar al presente del indicativo ("la Administración general debe..."). Solo un mecanismo imperativo y con las necesarias consecuencias en caso de incumplimiento puede hacer realidad un principio imprescindible para el equilibrio y funcionamiento de nuestro sistema autonómico[217].

2.2. La necesaria evaluación *ex ante* del impacto previsto en el *status quo* del modelo de financiación

La regulación del próximo modelo de financiación autonómica debe introducir una cláusula imperativa de evaluación *ex ante* del impacto previsto desde la perspectiva del gasto y los ingresos tributarios de las medidas del Estado y de las Comunidades Autónomas que puedan alterar el *status quo* del modelo de financiación.

Aunque pueda parecer que exigir esta valoración *ex ante* va a ralentizar y dificultar la toma de decisiones por parte de los legisladores autonómico y estatal, no estamos realmente ante una de las posibles opciones de configuración del principio de lealtad institucional, sino ante la única posible[218]. Además, aunque puedan parecer muchas, no serían tantas las normas que puedan afectar potencialmente a los ingresos o gastos del otro nivel de gobierno.

En primer lugar, conviene recordar que la propia Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera en su art. 7.3 recoge expresamente la exigencia de valoración de las repercusiones y efectos que puedan tener las disposiciones legales y reglamentarias cuando afecten a los gastos o ingresos públicos presentes o futuros[219]. Si tenemos en cuenta que el horizonte de cumplimiento de la estabilidad presupuestaria es principalmente anual, es evidente que no podemos esperar a un análisis únicamente a posteriori de estas "repercusiones y efectos". Una obligación que se reitera en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que recoge una exigencia similar en su art. 129.7 en sede de los "Principios de buena regulación"[220].

---

217 En este sentido recordamos las palabras de González Alonso, que recuerda que la lealtad parece exigir "una codificación de las normas a las que se debe ser leal"; una codificación que precisamente no se produce por lo que respecto a las competencias entre el Estado y las comunidades autónomas. Concluye además de forma categórica que "la lealtad exige certeza jurídica a las normas que hay que cumplir, por mucho que el principio en sí mismo sea algo vaporoso y de compleja definición". Vid. GONZÁLEZ ALONSO, A. "La lealtad institucional...", op.cit., pág. 254.

218 Como observamos en el apartado 2.3.1 del Capítulo Segundo ya Andalucía propuso en el año 2003, como queda reflejado en el "Resumen de las propuestas de las Comunidades Autónomas relativas al principio de lealtad institucional" recogido en el Anexo XIV de la Memoria del CPFF de 2003 que "La actividad del Estado sobre la materia tributaria debe ser compensada cada vez que se rompe el status quo financiero inicial" y en dicho sentido planteaba que "El Estado debe incluir una Memoria Económica real en los diferentes Proyectos de Ley".

219 "3. Las disposiciones legales y reglamentarias, en su fase de elaboración y aprobación, los actos administrativos, los contratos y los convenios de colaboración, así como cualquier otra actuación de los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de esta Ley que afecten a los gastos o ingresos públicos presentes o futuros, deberán valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse de forma estricta al cumplimiento de las exigencias de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera."

220 "7. Cuando la iniciativa normativa afecte a los gastos o ingresos públicos presentes o futuros, se deberán cuantificar y valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera."

Es decir, si la reforma operada en el art. 135.2 CE eleva a categoría constitucional el "déficit estructural máximo" permitido al Estado y a las CCAA, cuya determinación se realiza mediante Ley orgánica, ¿cómo vamos a permitir que mediante medidas puntuales se impida cumplir con dicho mandato al distorsionarse el necesario equilibrio entre ingresos y gastos sin una debida valoración y compensación de dichos desequilibrios?

Por supuesto, esta valoración *ex ante* debe ir acompañada de una revisión de sus verdaderos efectos en el medio plazo, realizando los ajustes correspondientes; que en todo caso serán eso, meros retoques de estimaciones previas debidamente justificadas y documentadas que hayan servido de base para proponer y aplicar *ab initio* los ajustes necesarios para mantener de forma continua el equilibrio del sistema de financiación, verdadero fin de la lealtad institucional en su vertiente financiera.

De nada sirve mantener desequilibrios durante años y años bajo el argumento de que serán renegociados y equilibrados en la próxima revisión del sistema de financiación. La lealtad institucional no es una carta a emplear de forma recurrente cuando se reabre el proceso de negociación del nuevo modelo de financiación; muy al contrario, es un principio que debe regir el funcionamiento diario de la relación entre las Administraciones.

La larga vigencia (más por fracaso que por éxito) del modelo actual no hace sino corroborar que no podemos apelar a este espíritu revisor a posteriori, pues dicho examen de los desequilibrios del sistema puede no llegar a producirse hasta muchos años, incluso décadas después. La lealtad institucional, por tanto, no puede ser desplazada a mero agente revisor con periodicidad anual, ni mucho menos quinquenal. La lealtad institucional debe reflejarse en medidas concretas aparejadas a cada reforma normativa, que no solo deben recoger la previsión correspondiente de sus efectos, sino también cómo se van a compensar estos[221].

Respecto al primer componente, la valoración imperativa de los efectos, podemos tomar como modelo el funcionamiento de la memoria económico-financiera en el ámbito de las tasas y precios públicos[222]. La imperatividad de este estudio queda patente si tenemos en cuenta que si no va aparejada a la propia norma que pretende la introducción o modificación de su importe, provocará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones que determinen su cuantía[223].

Por desgracia, ya hemos visto algún ejemplo, paradigma de la deslealtad institucional, en el que el propio legislador articula excepciones para sortear obligaciones que él mismo se había impuesto en otro texto legal[224].

---

221 Un claro ejemplo de esta idea es la propuesta contenida en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica de 2017 (prevista eso sí para el caso de relaciones verticales entre el Estado o las CCAA con las entidades locales) , para que se de cumplimiento al principio de lealtad institucional exigiendo que la atribución de nuevas competencias deba ir acompañada de su correspondiente instrumento de financiación. Cfr. "Reforma de la financiación territorial...", *op. cit.,* pág. 216.

222 En concreto, los arts. 20.1 y 26.2 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos exigen de forma expresa una memoria económico financiera en caso de establecimiento o modificación de la cuantía tanto de las tasas como de los precios públicos.

223 Al respecto nos remitimos al desarrollo realizado por CASAS AGUDO, D. "Consideraciones sobre el poder tributario local y el principio de legalidad. Particular problemática en la regulación de las tasas", *Tributos locales,* Nº. 132, 2017, págs. 31-33.

224 Nos remitimos al respecto a los ejemplos y explicación desarrollados en ALÍAS CANTÓN, M., "Compensación a las entidades locales por los beneficios fiscales establecidos en sus tributos", *Revista Digital CEMCI,* Abril-Septiembre, 2014.

No obstante, en este caso consideramos que, de incluirse en la LOFCA la obligación de esta valoración *ex ante*, debidamente aparejada a las medidas para compensar los desequilibrios que ponga de manifiesto, no cabría excepcionar esta obligación mediante leyes ordinarias (como veremos en los apartados siguientes, el Protocolo que planteamos incluiría reformas también en las respectivas leyes ordinarias de gobierno del Estado y las CCAA) . No sería posible, no porque todo el contenido existente en una Ley orgánica vaya a gozar, en palabras de nuestro TC, "del efecto de congelación de rango y de la necesidad de una mayoría cualificada para su ulterior modificación (STC 184/2012, de 17 de octubre, FJ 9); sino porque esta materia en concreto (el mecanismo imperativo de aplicación de la lealtad institucional) entendemos que encaja dentro del contenido de la reserva de ley orgánica prevista en el art. 157.3 CE:

> "Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado"

Defendemos, por tanto, que cuando exigimos que se valoren de forma detallada los efectos previstos de las medidas adoptadas por el Estado y las CCAA que puedan afectar al sistema de financiación, no estamos simplemente ante una cuestión susceptible de ser incorporada de manera opcional en la LOFCA, sino ante el cumplimiento de un principio constitucionalmente reconocido que, para su efectividad, exige que no sean válidas aquellas disposiciones que pretendan introducir modificaciones significativas en la vertiente de ingresos o gastos sin estar acompañadas de la debida valoración y los mecanismos concretos para reequilibrar los balances autonómicos (y así poder dar debido cumplimiento también al principio de estabilidad presupuestaria).

De nuevo encontramos ejemplos en nuestro ordenamiento que han interiorizado esta idea de que no pueden adoptarse medidas nuevas, no previstas en el *status quo* anterior, sin plantear el necesario reequilibrio. Un claro ejemplo de ello es el llamado "veto presupuestario" previsto en el art. 134.6 CE[225] cuyo fin no es otro que proteger la potestad exclusiva del Gobierno para elaborar y ejecutar los PGE, permitiéndole vetar aquellas proposiciones o enmiendas que alterarían el presupuesto aprobado al entender que se afectaría a la planificación político-económica ya aprobada[226]. Aunque no ha sido un instrumento usado con frecuencia (la mayoría de gobiernos han optado por dejar que su mayoría parlamentaria rechazase las proposiciones), las nuevas dinámicas parlamentarias han propiciado su empleo y el TC ha delimitado con más precisión su campo de acción exigiendo una mayor justificación de su uso[227].

En el caso alemán este instrumento está aún más desarrollado en el art. 113 de su Ley Fundamental en el que faculta al Gobierno Federal a paralizar la aprobación o promover cambios en normas "que aumenten los gastos presupuestarios propuestos o que impliquen nuevos gastos o los involucren

225 "Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación"

226 GIMÉNEZ SÁNCHEZ, I. M., "Evolución de la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de «veto presupuestario» del Gobierno", *Revista Española de Derecho Constitucional,* 118, 2020, pág. 275.

227 "El Gobierno debe justificar de forma explícita la adecuada conexión entre la medida que se propone y los ingresos y gastos presupuestarios. Esta conexión debe ser directa e inmediata, actual, por tanto, y no meramente hipotética. Debe además referirse al Presupuesto en particular, sin que pueda aceptarse un veto del Ejecutivo a proposiciones que, en el futuro, pudieran afectar a los ingresos y gastos públicos, pues ello supondría un ensanchamiento de la potestad de veto incompatible con el protagonismo que en materia legislativa otorga a las Cámaras la propia Constitución (art. 66 CE)" (STC 34/2018, FJ 9).

para el futuro" mediante diferentes mecanismos, previos o posteriores a su aprobación, aunque con plazos muy cortos (de semanas)[228].

2.3. La valoración de impacto y la oportuna compensación debe incorporarse en la propia tramitación de las normas

La evaluación de esta valoración de impacto y la oportuna compensación debe incorporarse en la propia tramitación de las normas posibilitando la intervención de las CCAA y el Estado, relegando al CPFF a una simple reevaluación anual.

Ni valoración anual, ni por supuesto valoración quinquenal; tampoco una simple valoración a posteriori. Insistimos en que el único mecanismo que daría pleno cumplimiento al principio de lealtad institucional sería el de incorporar en el trámite de creación de cada norma la pertinente memoria en que se analice *ex ante* el impacto presupuestario de la medida y se ofrezcan los medios de compensación adecuados.

Si las entidades locales, dentro de las limitaciones funcionales que a veces provoca su reducido tamaño, deben realizar las oportunas memorias económico-financieras para la implantación o modificación de tasas, cuánta diligencia y dedicación no podemos exigir a los legisladores estatal y autonómico en la valoración de una serie de importantísimas medidas, cuyo número no superará seguramente el centenar anualmente, a través de las cuáles se pone en peligro el propio equilibrio financiero de entes que ejercen algunas de las competencias más importante en un Estado social y democrático de Derecho.

Eso sí, dada la concepción institucional de nuestro sistema creemos apropiado realizar una distinción entre las medidas adoptadas por el Estado y las de las CCAA. En el caso de las pocas medidas que puede llegar a adoptar el Estado, que serán precisamente las que tengan una incidencia mayor, no creemos que sea excesiva la carga burocrática que puede conllevar esta valoración *ex ante*, su revisión inmediata por parte de las CCAA a través de algún ente en el que participen y una reevaluación de conjunto final común por otro ente.

En cambio, por lo que respecta a las medidas autonómicas, dada la previsible atomización y su teórico menor impacto (sin menoscabo de exigir lógicamente la misma valoración *ex ante* de sus potenciales efectos) creemos que su evaluación por parte del Estado puede "acumularse", haciéndola coincidir con el momento de reevalución final de las medidas estatales. No solo eso, con el fin de

228 Artículo 113 [Aprobación del Gobierno Federal de los aumentos de gastos o la disminución de ingresos]
(1) Requieren la aprobación del Gobierno Federal las leyes que aumenten los gastos presupuestarios propuestos por el Gobierno Federal o que impliquen nuevos gastos o los involucren para el futuro. Lo mismo regirá respecto a las leyes que impliquen disminuciones de los ingresos o que las involucren para el futuro. El Gobierno Federal podrá exigir que el Bundestag postergue su decisión sobre tales leyes. En este caso, el Gobierno Federal deberá hacer llegar al Bundestag un dictamen en el plazo de seis semanas.
(2) El Gobierno Federal podrá exigir en un plazo de cuatro se-manas, a contar desde la aprobación de la ley por parte del Bundestag, que éste vuelva a adoptar una nueva decisión.
(3) Si la ley hubiese sido adoptada de acuerdo con el artículo 78, el Gobierno Federal sólo podrá negar su aprobación dentro de un plazo de seis semanas y únicamente en el caso de haber iniciado previamente el procedimiento previsto en el apartado 1, frases 3 y 4, o en el apartado 2. Vencido dicho plazo, la aprobación se considerará otorgada.
Traducción de Ricardo García Macho y Karl-Peter Sommermann disponibe en: https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80206000.pdf (última consulta 20 de octubre de 2021).

favorecer también la concepción horizontal de la lealtad institucional, creemos oportuno incorporar un mecanismo que permita a las CCAA solicitar la valoración de medidas de otras CCAA que puedan tener impacto directo en el sistema de financiación. Esta posibilidad (instar la valoración de medidas aprobadas por otro ente) debe extenderse también a aquellas medidas estatales o autonómicas que, bien las propias CCAA o el Estado, consideren que debieron haber sido objeto de valoración por su posible impacto en el *status quo* y que no lo fueron en su momento.

Para empezar, dado que hemos constatado cómo el CPFF, a través de sus diferentes formatos (bien Grupo de Trabajo, bien Comité Técnico Permanente), se ha mostrado como un órgano ineficaz para alcanzar acuerdos concretos en este ámbito de la lealtad institucional, consideramos apropiado trasladar la función de valoración inmediata de las medidas estatales a otra institución[229].

Pensamos que en este sentido el Senado, como teórica cámara de representación territorial, puede ser la sede para refrendar o proponer cambios en el análisis y valoración previamente propuesto por el Estado en las normas llamadas a modificar potencialmente el equilibrio financiero de las Comunidades Autónomas. Dado su carácter permanente puede ser mucho más ágil que el CPFF. A tal efecto se puede plantear la creación de una comisión específica en el Senado de Lealtad institucional que garantice la representación de las Comunidades Autónomas o emplear la ya existente Comisión general de las Comunidades Autónomas cuya regulación se recoge en los arts. 55 y 56 del Reglamento del Senado.

La característica principal de esta Comisión es que integra en un mismo órgano a senadores (el doble que el resto de las comisiones –58 en la actualidad-) y representantes del Gobierno del Estado y de las Comunidades Autónomas que pueden tanto intervenir en sus sesiones como solicitar su convocatoria. De hecho, entre sus funciones, plasmadas en el art. 56 del Reglamento del Senado encontramos varias claramente relacionadas con la valoración y aplicación del principio de lealtad institucional[230]. En todo caso, tal vez lo más apropiado para dotarla de independencia funcional sea crear una Comisión independiente en la que las CCAA tengan cada una un representante y participe también el Estado, aunque sin voto.

Las funciones del CPFF (que convendría atribuir parcialmente en sus aspectos técnicos a un Comité Permanente) pueden orientarse, en cambio, a otros tres ámbitos.

---

229 De hecho, como recordamos, el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica de 2017 proponía ya el establecimiento de "mecanismos conjuntos de decisión que garanticen la adecuada representación de todas las partes interesadas. Cuando esto no sea posible, debería valorarse someter las más importantes de dichas decisiones a la ratificación por parte del CPFF u otro ente de características similares, que deberían tener un mayor protagonismo en las relaciones entre el Estado y las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Cfr. "Reforma de la financiación territorial...", op.cit., pág. 116.

230 Artículo 56

(...)

"b) Informar acerca del contenido autonómico de cualquier iniciativa que haya de ser tramitada en el Senado. En el caso de que se trate de proyectos o proposiciones de ley, la Comisión deberá emitir su informe respecto de ellos en el plazo que media entre la publicación a que se refiere el artículo 104.1 y la finalización del plazo de enmiendas que fije la Mesa del Senado para su tramitación, de acuerdo con el artículo 107"

(...)

h) Promover la cooperación y la coordinación entre las diversas Administraciones Públicas en materias de su competencia, favoreciendo la colaboración entre ellas y la definición de ámbitos específicos de encuentro.

(...)

o) Informar, durante su trámite en el Senado y de acuerdo con lo previsto en el apartado b) de este mismo artículo, sobre las secciones del proyecto de ley de Presupuestos Generales del Estado que afecten al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Los informes correspondientes serán remitidos a la Comisión de Presupuestos, para su conocimiento".

- El primero, realizar, ahora sí *ex post* y con carácter anual, una reevaluación conjunta de las medidas estatales que han llevado aparejada la pertinente memoria de lealtad y las oportunas compensaciones.
- En segundo lugar, a evaluar el impacto de las medidas autonómicas y de las valoraciones que habían planteado desde la perspectiva del Estado, proponiendo los reajustes oportunos.
- Finalmente, se encargará también de valorar las medidas de las CCAA que otras CCAA consideren oportuno evaluar desde una perspectiva horizontal; así como aquellas del Estado o de las propias CCAA que el otro ente considere que debieron haber sido valoradas y no lo fueron.

No obstante, insistimos en que esta oportunidad no debe emplearse para realizar una revisión del sistema en su conjunto, sino centrarse en el efecto de las medidas que hayan podido modificar el *status quo* normativo previo y valorar si las compensaciones o medidas planteadas para su reequilibrio han funcionado adecuadamente.

2.4. Una valoración y compensación imperativa cuyo incumplimiento tenga consecuencias jurídicas concretas e inmediatas

Es evidente que uno de los principales problemas a los que se han enfrentado la materialización práctica del principio de lealtad institucional ha sido las nulas consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento.

Todo ello, en el fondo, ha estado basado en la concepción del principio de lealtad institucional desarrollada por nuestro TC al hilo de las redacciones dadas al principio en las respectivas versiones de la LOFCA. De este modo, tal y como constatamos en el capítulo primero (apartado III.11) el TC consideró en su STC 204/2011 de 15 de diciembre (FJ 9) que la lealtad institucional exige que el Estado procure con firmeza llegar a acuerdos con los entes autonómicos, pero ello no requiere, sin embargo, "que dichos acuerdos deban ser vinculantes".

Empleando esta línea jurisprudencial, el TS rechazó en su STS 1160/2016, de 23 de mayo la necesidad de una compensación inmediata, recordando en concreto que la última redacción dada por la LOFCA al principio [art. 2.1 g)] "se refiere a una compensación pero no de cada actuación independiente sino por períodos de tiempo" (FD 4). En un sentido similar, recordó en el párrafo anterior de la misma sentencia que los acuerdos del CPFF solo pueden tener el contenido que les confiera la ley, entonces limitado. En el mismo Fundamento el TS resume la controversia interpretando que de la jurisprudencia constitucional en materia de lealtad institucional cabe extraer que "son consustanciales las técnicas de colaboración entre Estado y CCAA en el Estado de las Autonomías pero no a que lo sea la compensación".

De todo ello podemos extraer una conclusión fundamental: si cambiamos la Ley podemos cambiarlo todo. Podemos cambiar el rol del CPFF, podemos exigir la determinación inmediata de la necesaria compensación (valorando, por supuesto, tanto los efectos positivos como negativos) y, en definitiva, podemos transformar el principio de lealtad institucional en un verdadero derecho invocable de manera directa antes los tribunales cuando no se incorpore la oportuna valoración o esta sea sesgada o incompleta, cuando no se ofrezca la consecuente compensación y, en definitiva, cuando se incumpla la

vertiente, ya positiva, del principio de lealtad institucional. Un cambio legislativo que no debe colisionar necesariamente con la garantía de que la potestad legislativa plena sigue siendo ejercida por las Cortes Generales (SSTC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 4, y STC 31/2010, de 28 de junio FJ 136).

De hecho, entendemos que las recientes SSTS de 19 de abril de 2021, rec. 286/2020 y de 23 de abril, rec. 231/2020 constituyen un importante punto de inflexión en la materialización del principio de lealtad institucional en un derecho a la compensación cuando se menoscabe el *status quo* previamente establecido.

En dicha situación, ante la inexistencia de mecanismos concretos para hacer valer incumplimientos del principio de lealtad institucional, las CCAA de Castilla y León y Galicia formularon requerimientos al Consejo de Ministros para la adopción de las medidas necesarias para compensar el desfase provocado en la liquidación definitiva del IVA del ejercicio 2017 cuyas circunstancias comentamos anteriormente[231]. Dado el flagrante desequilibrio financiero provocado por la aplicación anómala de estas reglas de liquidación, el TS no pudo sino reconocer la necesidad de la oportuna compensación invocando el principio de lealtad institucional plasmado en el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

En definitiva, debe exigirse imperativamente que las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia tributaria o que puedan generar nuevas obligaciones de gasto, vengan acompañados en su aprobación de una valoración *ex ante* de su impacto, positivo o negativo, tanto en materia de ingresos como de gastos, en el *status quo* del sistema de financiación vigente. Una valoración que necesariamente debe ir aparejada a la oportuna compensación o medida para reequilibrar el sistema.

2.5. Propuesta de Protocolo de Lealtad Institucional

2.5.1. La Memoria de Lealtad Institucional y la Comisión de control previo

El Protocolo que proponemos implica acometer una modificación legislativa de gran calado, donde se desarrollarán los aspectos procedimentales, formales y sustanciales de este nuevo modelo, concebido para defender la lealtad institucional financiera. Como hemos comentado, actualmente la mención principal a este principio en materia de financiación se encuentra en el art. 2.g) LOFCA. Creemos que la manera de avanzar en el sistema es la creación de varias disposiciones nuevas, incluyendo un nuevo art. 2 *bis* en la misma Ley Orgánica que contenga el núcleo de la regulación que pasamos a detallar, así como cambios concretos en otras normas, como un apartado específico en las respectivas Leyes del Gobierno del Estado y las CCAA.

La primera cuestión que debe implementarse es la creación de una nueva **Memoria de lealtad.** Se trata de una memoria específica que deberá contener toda aquella norma estatal, tenga rango legal o no, que pueda tener un impacto presupuestario para las CCAA, sea en el apartado de ingresos o en el de gastos. Esta memoria de lealtad debe encuadrarse dentro del conjunto de memorias e informes

231 Vid. Capítulo 2, apartado 4.5.

que regula el art. 26.3 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno. Para ello, deberá crearse un nuevo apartado i) en este artículo 26.3, que tenga el siguiente tenor:

> "El centro directivo competente elaborará con carácter preceptivo una Memoria del Análisis de Impacto Normativo, que deberá contener los siguientes apartados:
>
> (...)
>
> i) Impacto presupuestario en el resto de Administraciones territoriales del Estado, en términos de alteraciones de gastos o de ingresos, desde una perspectiva de lealtad institucional"

En caso de que exista tal impacto, la Memoria de lealtad tendrá que detallar y calcular su dimensión, así como especificar las medidas que se van a adoptar para compensar esta pérdida de ingresos o incremento del gasto de las Administraciones afectadas. Por el contrario, de entender el Gobierno que la norma planteada no genera problemas de lealtad institucional deberá consignarse esta consideración y una breve justificación.

La incorporación de este apartado a la memoria de impacto, no obstante, no debe limitarse a las normas estatales, pues los impactos en el principio de lealtad institucional también pueden producirse en el ordenamiento autonómico. Por ello, deberá realizarse una modificación de la legislación autonómica para introducir también la obligatoriedad de elaborar esta Memoria de lealtad para cualquier norma autonómica, tanto Leyes como reglamentos.

El Protocolo no se agota en la creación de esta memoria, sino que esta representa únicamente un primer paso. En el caso de la legislación estatal, proponemos crear un mecanismo reforzado de control previo a través de la constitución de una nueva Comisión en el Senado, denominada **Comisión de Lealtad Institucional**. La ubicación específica en el Senado deriva de su naturaleza de Cámara de representación territorial (art. 69.1 CE). Su composición será fija: un representante de cada Comunidad Autónoma o ciudad con estatuto de autonomía, uno del Gobierno, dos diputados del Congreso y dos senadores.

Con ello se garantiza la presencia del poder ejecutivo y del legislativo, así como la participación de las CCAA. No obstante, la votación de los informes estará restringido a los representantes de las Comunidades, ya que la función de esta Comisión es, precisamente, hacer aflorar posibles problemas de lealtad institucional que puedan impactar a las CCAA antes de que las normas sean aprobadas. No consideramos que tenga sentido permitir votar sobre la lealtad de una norma al órgano que la propone (el Gobierno), ni a los representantes del Congreso, que ya habría dado una primera aprobación a dicha norma. El motivo de su presencia en esta Comisión es, en el caso del Gobierno, justificar la corrección de la memoria de lealtad de la norma y, en el caso de los diputados, argumentar el apoyo del Congreso a dicha Ley en caso de que las Comunidades manifestaran dudas u oposición al impacto presupuestario que puedan experimentar. Por su parte, los senadores presentes en la Comisión tienen la función de recibir el parecer de las CCAA para poder exponer esta cuestión en el debate que se haga de la norma en la Cámara.

Toda norma que tenga un impacto presupuestario en los ingresos o gastos de las CCAA debe pasar por esta comisión, que analizará la memoria de lealtad que acompaña al proyecto y los mecanismos de compensación que esta plantee. En el caso de que la norma no contenga la debida Memoria de lealtad o en esta se afirme que no existe impacto alguno, las Comunidades podrán igualmente activar este control previo. Para ello, en el momento en el que la norma sea aprobada por el Congreso y pase al Senado, cualquier CA podrá elevar una "solicitud motivada de informe" para que la Comisión se pronuncie al respecto y emita también el citado informe. Dado que en este caso la Memoria, de existir, no recoge conflicto alguno ni una propuesta de compensación, el informe se centrará fundamentalmente en la existencia de ese impacto en las cuentas de las CCAA.

Tras el análisis y la votación, la Comisión de Lealtad publicará un informe sobre la norma que podrá ser positivo o negativo. La tramitación parlamentaria en el Senado seguirá con independencia del parecer del citado informe, pues entendemos que no sería democrático limitar y paralizar la decisión de los representantes electos de los ciudadanos. La emisión de un informe favorable por parte de las CCAA confirma el acuerdo existente, sea sobre la ausencia de afectación de la lealtad institucional o porque el impacto presupuestario se corrige adecuadamente. Por el contrario, la emisión de un informe negativo tendrá dos efectos, un político y otro jurídico. Políticamente, el Senado que, insistimos, es la cámara de representación territorial, tendrá que aprobar una Ley siendo consciente de que no cuenta con el visto bueno de la mayoría de Comunidades Autónomas, que se consideran perjudicadas por dicha norma.

Jurídicamente, la aprobación definitiva de la norma, pese a la existencia de este informe negativo, tendrá una consecuencia inmediata: se considerará automáticamente interpuesto una reclamación al Consejo de Ministros por parte de las CCAA que hayan votado en contra basada en el impacto presupuestario no compensado que lleva aparejado la medida[232]. Si en el momento de la emisión del informe negativo no hubiera habido un acuerdo entre las CCAA sobre la concreción de la cuantía que consideran menoscabada, se dará un breve plazo adicional a la Comisión para intentar alcanzar un consenso sobre dicho impacto una vez se apruebe la norma, antes de considerar interpuesta la reclamación al Consejo de Ministros. En caso de que no se llegue a un entendimiento entre las CCAA que aleguen el perjuicio, cada una de ellas podrá desarrollar y justificar la cuantificación del impacto específico que consideren experimentado, formulando un documento que deberá adjuntarse como parte de la reclamación.

Esta reclamación obliga al Consejo de Ministros a pronunciarse sobre la lealtad de la medida y el impacto presupuestario a las CCAA. En caso de no responder al requerimiento -silencio administrativo negativo- o ser su contestación insatisfactoria para las CCAA que votaron negativamente el informe, estas podrán interponer recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo. No obstante, no debemos descartar la posibilidad de que la mayoría de CCAA haya manifestado su conformidad con la memoria de lealtad planteada por la Ley analizada, emitiendo un informe favorable, pero que pueda haber Comunidades en desacuerdo. Entendemos que este informe de control previo no limita la posibilidad de que estas CCAA que se puedan considerar perjudicadas puedan interponer tal reclamación, pues lo contrario supeditaría su derecho a la postura de otras regiones que, incluso, podrían no verse afectadas por dicha norma. Lo único que sí entendemos exigible es que, para que una Comunidad pueda elevar una reclamación o solicitar una compensación presupuestaria por la alteración del *status quo*, esta haya debido votar en sentido desfavorable en el informe de la Comisión de Lealtad.

Por último, debemos comentar que las Leyes de Presupuestos Generales del Estado no deben considerarse excluidas del control previo de esta Comisión. Sin embargo, debido a la particularidad de estas normas, debemos limitar las funciones de la Comisión de Lealtad al análisis estricto las partidas y medidas que tengan impacto directo en las CCAA, no pudiendo ir más allá y entrar en aspectos discrecionales de las competencias del Estado. Tanto el procedimiento de control como las consecuencias del informe serán las mismas que las comentadas anteriormente.

En conclusión, con esta primera parte del Protocolo queremos alcanzar tres valores esenciales para un mejor funcionamiento de nuestro Estado. La creación de la Memoria de lealtad permite elevar el grado de transparencia existente sobre el impacto de las medidas en el principio de lealtad institucional, ya que obliga a plantearse los efectos en el resto de Administraciones y a desarrollar explícitamente los mecanismos de corrección o compensación. La Comisión de lealtad del Senado, por su parte, nos aporta

232 Este requerimiento fue el presentado por los Presidentes de las Comunidades Autónomas de Castilla y León y Galicia con motivo de la mensualidad de IVA de 2017 no abonada por el Gobierno, que ha sido analizada en el Capítulo 2, º

un mayor grado de coordinación y, sobre todo, de inmediatez. Posibilita realizar un control previo o *ex ante* de la lealtad de las medidas estatales con rango de Ley que vayan a ser aprobadas, favoreciendo que se traten de manera coordinada por las CCAA, el Gobierno y el Parlamento. Además, aporta una mayor celeridad tanto para la constatación de la existencia de conflicto, la negociación entre las partes y, en su caso, la posibilidad de reclamación, que deviene la consecuencia automática de la falta de acuerdo con la mayoría de Comunidades.

2.5.2. El Comité de lealtad en el CPFF y el Mecanismo de alerta

El Protocolo que proponemos introduce el nivel de control previo adicional para la legislación estatal debido a la posición preeminente del Estado y a la mayor posibilidad de que sean medidas estatales las que impacten al principio de lealtad institucional. Esto responde a su posición de titular originario del poder tributario, por tener asignada la competencia constitucional de coordinación de la Hacienda general, o por su capacidad de fijar, dentro del techo de deuda del Estado, la parte en que pueden incurrir las autonomías. Sin embargo, el hecho de que no exista un control previo sobre las normas autonómicas o sobre los reglamentos estatales no implica que hayamos descartado la existencia de un mecanismo de análisis.

Como hemos comentado, todas las normas del Estado y de las CCAA que tengan impacto presupuestario en otro nivel territorial de gobierno deben estar acompañadas de la Memoria de Lealtad. También las leyes de presupuestos de las Comunidades Autónomas deberán incluir esta memoria. Pues bien, el Protocolo deberá establecer la obligación de remisión de todas las Memorias de lealtad institucional, tanto las emitidas por el Estado como por las CCAA, incluyendo las de las leyes de presupuestos, al Consejo de Política Fiscal y Financiera. El Comité Técnico de Evaluación del CPFF será el encargado de analizar con carácter anual todas las memorias que se envíen. El hecho de centrar el análisis en estas memorias facilita en gran medida la concreción del trabajo de este Comité, especificando su objeto de estudio a estos documentos.

Sin embargo, pese a que a priori las normas con impacto en otras Administraciones debieran llevar su memoria y esta ser analizada en el seno del CPFF, ya hemos adelantado que es posible que dicha Memoria sea incorrecta o que, debiendo haber sido redactada, no se haya incluido. Para evitar que una desatención del creador de la norma en cuestión, que ignore la Memoria debida, pueda impedir este control *ex post*, el Protocolo debe incluir un "Mecanismo de alerta". El Estado o cualquier Comunidad Autónoma podrá activar este mecanismo siempre que consideren que una norma tiene un impacto en la lealtad institucional, porque altere su equilibrio de ingresos y gastos de acuerdo con el sistema de financiación establecido.

La alerta sobre tal disposición obligará al Comité Técnico de Evaluación a someter tal medida a su análisis, y puede recaer sobre cualquier norma, sea emitida por el Estado o por una Comunidad y tenga rango legal o reglamentario. De hecho, la Comisión de lealtad del Senado solo se puede pronunciar sobre Leyes, con lo que este control a posteriori permitiría a las CCAA solicitar un análisis de los reglamentos publicados por el Consejo de Ministros. También servirá específicamente para que el Estado pueda apuntar a aquellas medidas autonómicas que considere que son contrarias a la lealtad, sea porque afecten a sus ingresos[233] o porque se trate de gastos que excedan de sus competencias y que deberían ser redirigidos a otras actuaciones[234].

233 Véase capítulo 2, apartado 4.4.

234 Con este mecanismo de alarma el Estado podría responder en términos financieros a aquellas Comunidades Autónomas que no respetaran la lealtad institucional en sus leyes de presupuestos, y dedicaran partidas de gasto a conductas que se extralimitaran de sus competencias, por ejemplo, en relaciones internacionales (art. 149.1.3º CE).

El Comité del CPFF analizará anualmente todas las memorias y las normas sobre las que se active el Mecanismo de alerta. Si de su análisis se concluye que una norma es contraria a la lealtad institucional y que se ha afectado a otros niveles de Gobierno, se dará un plazo de seis meses a la Administración infractora para que corrija dicha disposición o compense el desequilibrio provocado. De no hacerlo, en la siguiente reunión del CPFF se podrán adoptar las medidas necesarias para solucionar esta persistencia contraria a la lealtad.

La principal utilidad de someter el control posterior de las normas al CPFF es que es posible llegar a acuerdos y se puede producir una negociación sobre la mejor forma de corregir y compensar el impacto de las normas controvertidas. Además, dado que se van a analizar todas las Memorias de Lealtad, incluyendo aquellas sobre las que se haya podido emitir un informe desfavorable en la Comisión de Lealtad del Senado, se puede producir también una negociación y análisis coordinado de estas medidas, con independencia de que se haya interpuesto la reclamación automática al Consejo de Ministros o un recurso antes el TS, que podrían, incluso, ser retirados en caso de acuerdo. Esto incentiva y refuerza el papel del CPFF y su rol de órgano de negociación honesta y leal.

2.5.3. Determinación, plazo y evolución de la compensación del impacto económico de las medidas

El Protocolo que planteamos no es únicamente un procedimiento y una serie de medidas formales tendentes a la negociación, la cooperación y, en su caso, ordenar el conflicto. Se basa también en exigir un esfuerzo a los gobernantes para que anticipen y prevean las consecuencias de sus actuaciones en otros niveles de gobierno y, de existir, los cuantifiquen. Así, las Memorias de lealtad deben contener un análisis y la determinación de dicho impacto económico en los ingresos o gastos de otras Administraciones. Si este estudio no se encuentra desarrollado, hemos articulado distintas formas de incentivar su cómputo y debate: sea en la Comisión de Lealtad del Senado, en la respuesta del Consejo de Ministros en caso de reclamación, o en el seno del CPFF cuando se active un Mecanismo de alerta. No obstante, entendemos que el Protocolo no debe limitarse a esta regulación procedimental y formal. En el citado art. 2 *bis* de la LOFCA que proponemos, además de las cuestiones del Protocolo que no vayan en normas específicas (como la Ley del Gobierno), debe existir también una referencia ineludible a esta cuantificación presupuestaria.

No nos referimos tanto a una determinación económica de dicho impacto, que consideramos imposible realizar de manera previa a la norma en cuestión, sino al alcance temporal y la evolución de la compensación que se articule. La cantidad específica deberá consensuarse entre los afectados o, en el peor de los casos, ser dictaminada por el TS. Sin embargo, uno de los aspectos críticos de supuestos como el de la compensación de la recaudación derivada de la derogación del Impuesto de Patrimonio radica, precisamente, en su periodo de aplicación y la no evolución temporal de esta magnitud[235].

Entendemos que cuando una medida altera el *status quo* que se ha alcanzado con la fijación de un sistema de financiación, la corrección de tal norma debería permanecer hasta que se realice la siguiente evaluación o modificación de dicho sistema. Hemos de aclarar que consideramos que la

235 Véase Capítulo 2, apartado 4.2.

estabilidad del país se vería reforzada si se alcanzara un sistema de financiación que perdurara un largo periodo temporal, y que no tenga que reformarse en profundidad cada década, dadas las fricciones políticas que esto genera. Sin embargo, que no tenga que modificarse no quiere decir que no deba ser objeto de revisión periódica para evaluar su funcionamiento, la corrección de las asignaciones o la utilidad de los mecanismos empleados. Las normas que tenga un impacto presupuestario en otras Administraciones deberán ser compensadas, por tanto, hasta la siguiente evaluación temporal del sistema de financiación. En dicho análisis se determinará si se considera suficientemente compensada o si sigue siendo necesaria la corrección aprobada. La fijación de este marco temporal impide que sea la Administración que emite la norma la que decida hasta cuándo quiere corregir los efectos de sus medidas.

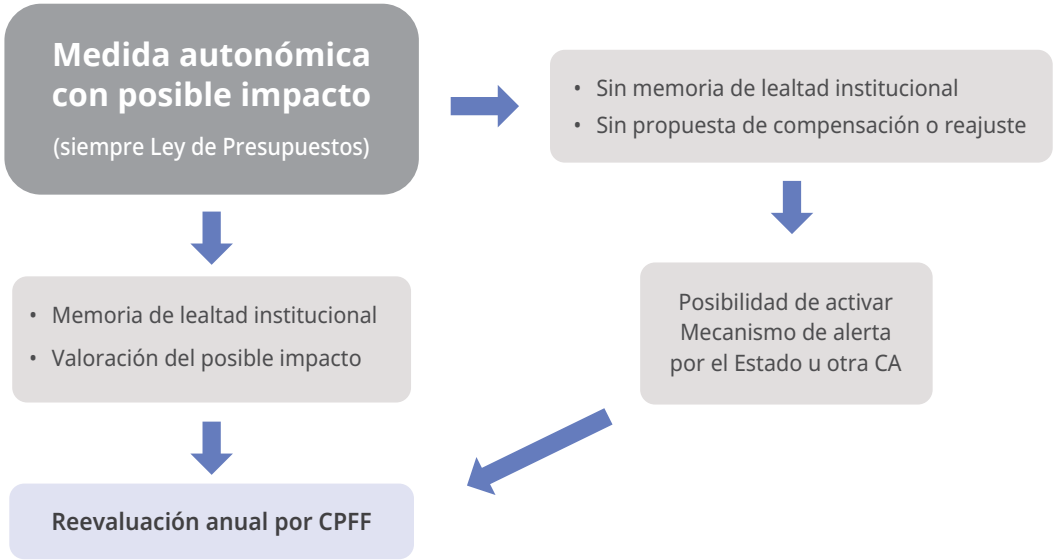
El segundo aspecto que consideramos que debería quedar establecido en la LOFCA es la forma en que debe variar esa compensación en el tiempo. Esta actualización adquiere aún más relevancia si tenemos en cuenta que el marco temporal en que se va a ejecutar esta corrección no va a ser decidido por la Administración que publica la norma que tiene el impacto presupuestario, y que puede ser más dilatado que los vistos hasta ahora. El hecho de que se prolongue en el tiempo hace necesario incluir un factor de actualización de esta cuantía para que su valor real no mengüe progresivamente.

Son muchos los criterios que pueden utilizarse para esta adaptación temporal: la evolución del PIB, de los ingresos del Estado, el IPC, los ingresos de las Comunidades Autónomas, etc. Nuestra propuesta es utilizar dos de ellas, según estemos ante una medida que afecta a los ingresos o que incremente los gastos de otra Administración. En el primer caso, las normas que produzcan una reducción de ingresos para otros niveles de gobierno deberán evolucionar en el tiempo de acuerdo con la variación interanual de los ingresos del Estado o, de ser una norma autonómica la que afecte a los ingresos de otra Comunidad o del Estado, la evolución de los ingresos de dicha CA. En el segundo, cuando se establezcan nuevas obligaciones de gastos para otra Administración, el factor de actualización será la evolución del IPC.

La justificación de los criterios que hemos escogido es la proximidad que tienen con la magnitud económica afectada. Si lo que se produce es una reducción de ingresos en otra Administración, parece razonable pensar que esa recaudación variaría en el tiempo en función de la entrada de recursos que tenga el Estado o la CA que incorpore la medida. Si, por el contrario, atendemos a un incremento del gasto, lo que deberá medirse es el coste de dicha nueva partida y su evolución, para lo que consideramos que es más conveniente utilizar la inflación como aproximación al cambio temporal de dicho importe. De esta manera, el Protocolo propuesto incorpora un marco claro y fijo sobre el plazo y evolución de las compensaciones que deban articularse.

PROTOCOLO DE LEALTAD INSTITUCIONAL – MEDIDAS ESTATALES

PROTOCOLO DE LEALTAD INSTITUCIONAL – MEDIDAS AUTONÓMICAS



3. Desarrollo de un ejemplo de aplicación del protocolo de lealtad institucional propuesto sobre la base de diferentes medidas

3.1. Modificaciones sustantivas por parte del Estado en tributos cedidos total o parcialmente que provocan una reducción en su recaudación

El primer caso que vamos a tomar como referencia para la aplicación del Protocolo es una de las situaciones más habituales y que más problemas ha generado en las últimas dos décadas de funcionamiento del sistema de financiación desde el punto de vista de la (des)lealtad institucional. Son varias las medidas (algunas las hemos comentado en este estudio, la mayoría de las restantes son denunciadas en los diferentes documentos del CPFF) adoptadas en relación a tributos cedidos total o parcialmente por el Estado a las CCAA que han supuesto un menoscabo en su recaudación (creación de beneficios fiscales, modificaciones de tipos, etc.; llegando, incluso, a la propia supresión de un tributo).

Como hemos podido constatar, a salvo de contadas excepciones, el Estado no ha articulado mecanismos para su compensación durante el periodo de funcionamiento del sistema de financiación. Tampoco se ha realizado una oportuna valoración de este posible impacto y, lo que es más grave, las CCAA se han visto indefensas ante esta evidente vulneración del principio de lealtad institucional. La aplicación del Protocolo que proponemos podría solucionar gran parte de estos problemas sin provocar, necesariamente, una parálisis institucional.

En primer lugar, al exigir la llamada "Memoria de lealtad institucional", que no es otra cosa que la inclusión, dentro de la Memoria de impacto normativo, de la valoración concreta del impacto presupuestario de la norma en las demás Administraciones, ya conseguimos mejorar la transparencia del sistema y anticipamos información que contribuye a enmarcar los términos del debate. Por supuesto, esta valoración debe ir aparejada a la correspondiente compensación por el declive en los recursos con que contarán las Haciendas autonómicas.

En este aspecto, esta propuesta de compensación debe incluir los términos cuantitativos, temporales y su evolución. Ya anticipamos que no consideramos que una medida se ajuste a la lealtad institucional si limita en el tiempo la compensación, que entendemos debería mantenerse tanto en cuanto no se reequilibre el sistema de financiación con otras partidas.

La clave del Protocolo es que va a someter a examen esta "Memoria de lealtad institucional" de la norma, antes de su aprobación, ante la Comisión que proponemos que se cree en el Senado con participación de todas las CCAA. En este punto se abre un espacio previo de coordinación y negociación que hasta ahora se posponía, bien anualmente y con carácter global, hasta el CPFF; bien *sine die*, hasta la supuesta revisión "quinquenal" del modelo. La inmediatez y el carácter previo de este examen son aspectos que introduce el Protocolo y que consideramos que contribuirán a la existencia de puntos de encuentro que eviten o minimicen el futuro conflicto.

No solo eso, el Protocolo tiene la capacidad de permitir que las CCAA puedan instar motivadamente un Informe de la Comisión de Lealtad también sobre normas que no aparejaron la pertinente memoria. El resultado de estos informes determinará las posibilidades de revisión de dichas medidas y la valoración y compensación que plantean.

De este modo, un informe favorable por unanimidad implica que el Estado se ha preocupado de tender puentes con las CCAA y ofrecer una compensación adecuada al menoscabo en su recaudación que provocará la medida correspondiente. Aunque se revisará posteriormente con carácter anual por el CPFF, junto con el resto de medidas, lo más lógico es que se cierre este episodio de forma pacífica salvo un cambio brusco de circunstancias.

Un informe favorable por mayoría pero que mantiene la oposición de alguna CA habilita a aquellas que se vean perjudicadas en su caso a instar la reclamación ante el Consejo de Ministros para que se justifique las supuestas deficiencias en la valoración o compensación. No obstante, confiamos en que esta situación se reconduzca, en la mayoría de las situaciones, a una reevaluación detenida de los aspectos conflictivos en el CPFF para alcanzar un acuerdo que satisfaga a todas las CCAA, limitándose de este modo las reclamaciones que continúen su curso a situaciones excepcionales.

Finalmente, un informe desfavorable, bien por la propia ausencia de la Memoria de lealtad o por las deficiencias en esta o en la compensación propuesta, provocan la interposición automática de la reclamación al Consejo de Ministros. Aunque pueda parecer una medida drástica, creemos que es la única forma para que el Estado, en la fase previa, ponga todos los medios para la negociación de los efectos que puedan provocar sus medidas en materia de tributos cedidos o, al menos, trate de alcanzar un acuerdo a posteriori en el seno del CPFF.

En definitiva, consideramos que el Protocolo en esta situación, relativamente frecuente en las últimas dos décadas, aportará transparencia respecto a la valoración de los efectos, facilitará la adopción de acuerdos previos a la aprobación definitiva de la norma y, cuando ello no sea posible, promoverá que la cuestión sea tratada a lo más tardar en el siguiente CPFF, evitando así que los conflictos se eternicen.

3.2. Creación de un tributo estatal que recae sobre hechos imponibles previamente gravados por alguna CA

Aunque el funcionamiento del Protocolo sea muy similar en las diferentes situaciones que planteamos, no queremos dejar de poner en valor mediante esta breve explicación qué podría aportar el Protocolo de lealtad institucional que proponemos respecto al sistema actual, en una situación más concreta y cuya aparente solución se prevé expresamente en el art. 6.Dos LOFCA: “Cuando el Estado (...) establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas (...) instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”.

La particularidad de este caso es que, en principio, solo algunas CCAA (aquellas que gravaban previamente ese hecho imponible) pueden verse directamente agraviadas por la creación del impuesto estatal. Aunque realmente lo ideal sería que el Estado planteara en términos de negociación la cesión a las CCAA de todo o parte de la recaudación por dicho tributo, cuyo hecho imponible se ha “apropiado”, la realidad es que cuando se ha generado esta situación (nos remitimos al respecto al apartado 4.3. relativo al Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito) el Estado ha reservado para sí la (a veces, incluso inexistente) recaudación.

En principio parece claro que la LOFCA articula una solución para esta situación, pero el Protocolo que proponemos facilitaría y aclararía el proceso para la adopción de estas "medidas de compensación o coordinación" contribuyendo a solucionar el posible conflicto.

Lógicamente el Estado asume que una medida de este tipo va a provocar un menoscabo en la recaudación de las CCAA que gravaban dicho hecho imponible, la particularidad del Protocolo que proponemos es que le obliga a concretar estas medidas con anterioridad a la propia creación del impuesto, pues se someterá a examen por la Comisión de Lealtad Institucional. Por supuesto, cuando en la Memoria de lealtad no se ofrezca una solución adecuada a las CCAA implicadas, incluso aunque las demás pudieran votar a favor y sacar adelante un informe favorable, estas seguirán pudiendo interponer la reclamación al Consejo de Ministros, habilitando así un cauce concreto para dar cumplimiento a la necesaria compensación. De nuevo, confiamos en que el CPFF pueda operar como red de seguridad en cuyo seno subsanar y renegociar las situaciones conflictivas generadas.

El Protocolo en esta situación garantiza de nuevo que el Estado plantee los efectos y, sobre todo, la compensación oportuna con anterioridad a la creación del tributo que expulsará del ordenamiento a los equivalentes autonómicos. Este factor supone un cambio respecto al modelo de compensación y negociación a posteriori que ha caracterizado nuestro sistema de financiación. El hecho de que la Memoria de Lealtad sea valorada por el conjunto de Comunidades Autónomas garantiza además una mayor transparencia. Finalmente, otra gran contribución del Protocolo ante estas medidas es la de garantizar un cauce inmediato a las CCAA afectadas para activar la oportuna y necesaria compensación mediante la reclamación ante el Consejo de Ministros. En todo caso, en situaciones tan evidentes como esta, en la que la propia LOFCA ya recogía con claridad la necesidad de compensación por la disminución de ingresos, creemos que el CPFF, si no se ha podido solucionar antes, será un foro propicio para concretar una solución satisfactoria.

3.3. Adopción de una medida estatal que implica mayores obligaciones de gasto para las CCAA

El Protocolo tiene lógicamente la vocación de transversalidad que requiere la aplicación del principio de lealtad institucional, por lo que resulta plenamente aplicable a la que, quizás, sea una de las situaciones más frecuentes (no hay más que constatar las reiteradas críticas en este sentido formuladas por las CCAA en las memorias del CPFF) y, a la vez, más difícil de delimitar y cuantificar: la adopción de medidas estatales que llevan aparejadas para las CCAA nuevas obligaciones de gasto que no habían sido consideradas en la negociación previa del *status quo* de la financiación autonómica.

Ciertamente no somos técnicos para ofrecer soluciones cuantitativas que pongan luz a este conflicto casi eterno, un conflicto que difícilmente podrá solucionarse con la aplicación de este Protocolo o cualquier otro, si no existe acuerdo respecto al fondo de la cuestión. No obstante, el objetivo del Protocolo es generar transparencia, facilitar la negociación y el acuerdo previo y, en su defecto, alentar la búsqueda de soluciones, a lo más tardar anualmente, en sede del CPFF. Ya hemos presenciado como aparentes disquisiciones metodológicas (o quizás políticas) paralizaron la aplicación de los anteriores modelos de lealtad institucional, posponiendo cualquier atisbo de acuerdo ante la ausencia de mecanismos que promovieran e impulsaran la necesaria negociación.

De nuevo el aspecto fundamental del Protocolo en su aplicación a esta situación es que obligará al Estado a ofrecer en su Memoria de lealtad datos concretos del posible impacto de la medida, unas

estimaciones que podrán someterse a valoración (y negociación) antes de su propia aprobación. Insistimos en que este aspecto es clave para poder erradicar la pésima costumbre de legislar sin cuantificar y planificar la compensación necesaria para garantizar el equilibrio financiero de las CCAA.

Dado que esta materia puede ser más compleja y las verdaderas repercusiones pueden no apreciarse en el periodo de tramitación de la norma, resulta clave en este tipo de medidas el Mecanismo de alerta, que facultará a las CCAA a instar la valoración de la Comisión de Lealtad Institucional cuando no se incluya adecuadamente en el trámite de aprobación de la norma la necesaria Memoria de lealtad institucional y la consecuente valoración y propuesta de compensación por el impacto de la medida. Dada la conexión de los gastos con el precio general de los bienes y servicios, consideramos oportuno que su evolución se vinculara quizás al propio IPC como medio de mantener sus cifras reales actualizadas y evitar los efectos de la inflación.

Finalmente, reconocemos que en este tipo de medidas adquiere más importancia si cabe el CPFF como punto de reevaluación de estas medidas, dado que en la mayoría de las ocasiones es mucho más difícil concretar el impacto en la vertiente de gastos que en la de ingresos. De hecho, concordamos con la voluntad expresada por algunas CCAA de que competencias tan fundamentales como la educación, la dependencia y, especialmente, la sanitaria, deberían ser objeto de una revisión permanente por el CPFF de forma que pudieran reajustarse los instrumentos de financiación si se constata (aunque no sea como consecuencia de medidas concretas del Estado, sino por el propio devenir del tiempo o por situaciones extraordinarias) un mayor coste efectivo en la prestación de estos servicios.

3.4. Adopción de una medida por parte de una o varias CCAA que puede tener un impacto vertical ascendente, condicionando su incremento de recaudación a una menor recaudación por parte del Estado

La lealtad institucional debe funcionar de forma transversal en un Estado descentralizado como el nuestro. Por ejemplo, aunque apenas hayamos mencionado las posibles implicaciones para las entidades locales, es evidente que también debe ser un principio presente en la relación del Estado y las CCAA con las mismas. Del mismo modo, también debe funcionar en un sentido horizontal (entre las propias CCAA o entre las EELL) y en un sentido vertical ascendente (de las CCAA con el Estado o de las EELL con el Estado o con las CCAA).

En este último apartado queremos profundizar en la aplicación del Protocolo Autonómico de Lealtad Institucional que hemos previsto para garantizar en la medida de posible el funcionamiento de este principio, tanto en sentido vertical ascendente entre las CCAA y el Estado, como en sentido horizontal entre las propias CCAA. En la práctica, responde a una simplificación del Protocolo Estatal de Lealtad Institucional previsto para las medidas estatales.

El objetivo de este Protocolo Autonómico es asegurar que las medidas autonómicas con posible impacto en la vertiente financiera del Estado (provocándole mayores gastos o menores ingresos) o en otras CCAA, deba ir acompañada de una Memoria de lealtad institucional equivalente. Este esfuerzo de transparencia (que imperativamente deberá incorporarse en las leyes de presupuestos, aunque se estime que el impacto es nulo) será posteriormente objeto de reevaluación en el CPFF.

Dada la dificultad para que el Estado o las restantes CCAA pueda estar al tanto de todas las medidas autonómicas, resulta crucial en este Protocolo el Mecanismo de alerta que facultará a ambos (Estado o CCAA) a instar la reevaluación por parte del CPFF (si se considera que los datos de la memoria de lealtad institucional no son adecuados) o la propia evaluación de la medida en el seno del mismo (si no se incorporó memoria de lealtad en su tramitación).

Aunque pueda parecer que no cambia mucho respecto al escenario actual, la aplicación de este Protocolo exigiría a las CCAA un esfuerzo paralelo de evaluación previa similar al realizado por el Estado, particularmente en todas sus Leyes de presupuestos. De este modo, se podrían ya conocer con anticipación las medidas que inevitablemente vayan a provocar una incidencia en el Estado u otro ente territorial. Lo que es más importante, si las CCAA no aplican este Protocolo debidamente e ignoran la introducción de las respectivas memorias de lealtad institucional o las desarrollan con datos sesgados o incorrectos, el Mecanismo de alerta garantiza que dichas medidas sean en todo caso valoradas en el CPFF.

El objetivo, insistimos, es garantizar un funcionamiento transversal del principio de lealtad institucional, aunque adecuándonos a la inevitable mayor atomización normativa provocada por la adopción de medidas por cada una de las CCAA. En este sentido, la simplificación del Protocolo responde a la idea de evitar una excesiva carga burocrática con más informes y una posible parálisis por la confluencia de reclamaciones cruzadas entre diferentes CCAA o entre el Estado y las CCAA. En definitiva, este Protocolo garantiza que el CPFF sea el punto de encuentro para tratar estas cuestiones, pero con el énfasis en diseñar su agenda y los términos del debate con anterioridad, lo que facilitará la negociación y permitirá alcanzar acuerdos con mayor facilidad.

Bibliografía

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV., *Reforma de la financiación territorial: informes de las Comisiones de expertos de 2017*, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Hacienda, Madrid, 2018.

AA.VV., "Propuestas para el debate sobre la reforma del sistema de financiación autonómica", *Revista de Estudios Regionales*, núm. 114, 2019.

ALÍAS CANTÓN, M., "Compensación a las entidades locales por los beneficios fiscales establecidos en sus tributos", *Revista Digital CEMCI*, Abril-Septiembre, 2014

ÁLVAREZ HERRANZ, B., "Artículo 3. Principios generales", en RECUERDA GIRELA, M. A. (Director), *Régimen Jurídico del Sector Público y Procedimiento Administrativo Común*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016.

BLANCO GARCÍA, A. Del, *El derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de las comunidades autónomas*, Tesis doctoral defendida en la UNED, 2014, consultada en la página web: http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/tesisuned:Derecho-Ajblanco/Documento.pdf

CALVO ORTEGA, R., Curso de Derecho Financiero, Tomo I, Thomson Civitas, Madrid, 2009.

CALVO VÉRGEZ, J., "La guerra de los impuestos sobre depósitos en entidades de crédito", Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 859, 2013.

CASADO OLLERO, G., "Los fines no fiscales de los tributos", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 213.

CASAS AGUDO, D. "Consideraciones sobre el poder tributario local y el principio de legalidad. Particular problemática en la regulación de las tasas", Tributos locales, Nº. 132, 2017, págs. 13-35.

CHECA GONZÁLEZ, C., "El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza. Comentario a la sentencia T.C. S 37/1987, de 26 de marzo", Impuestos, 1987.

COLL COSTA, J., "Artículo 140. Principios de las relaciones interadministrativas" en RECUERDA GIRELA, M. A. (Director), *Régimen Jurídico del Sector Público y Procedimiento Administrativo Común*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016.

CRUZ AMORÓS, M., ESQUIVEL FERNÁNDEZ, A., "El impuesto extremeño sobre depósitos de las entidades de crédito", Diario La Ley, 3159, 2013.

CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., "El gravamen sobre los Depósitos de las entidades de crédito", Competencia Fiscal y sistema Tributario: dimensión europea e interna, Dir. RAMOS PRIETO, J., Ed. Aranzadi, 2014.

DE JUAN CASADEVALL, J., "En torno a la constitucionalidad de los impuestos de depósitos de entidades de crédito de las Comunidades Autónomas", Quincena Fiscal, núm. 18, 2015.

DE LA PEÑA VELASCO, G., "La prohibición de crear tributos por las Leyes de presupuestos de las Comunidades Autónomas", Organización territorial del Estado: vol. IV. Comunidades Autónomas, 1984.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. y LÓPEZ JIMENEZ, J. M., "La reforma de la política de estabilidad presupuestaria en España: análisis de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera", *Documento de Trabajo Instituto Universitario de Análisis Económico y Local* 9/2012.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "El Impuesto sobre Depósitos en las Entidades de Crédito", La distribución del poder financiero en España: Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet, Coord. Félix Alberto Vega Borrego; Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.), Juan Zornoza Pérez (dir.), 2014, Marcial Pons.

FALCÓN Y TELLA, R. "El extravagante ejercicio de las competencias autonómicas en relación con los tipos de AJD", Quincena Fiscal, núm. 2, 2002.

FALCÓN Y TELLA, R., "El Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito: sobre la necesidad de un nuevo modelo para articular la potestad tributaria estatal y autonómica", Quincena Fiscal, núm. 1, 2013.

GALAPERO FLORES, R., "El carácter constitucional del impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito de la Comunidad autónoma de Extremadura", Anuario de la Facultad de Derecho , Vol. XXI, 2003.

GALERA VICTORIA, A., "La Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. La exigencia de estabilidad presupuestaria del sector público", *Revista de Derecho Político*, número 86, 2013.

GARCÍA DE PABLOS, J.F, "El impuesto sobre depósitos bancarios", Quincena Fiscal, núm. 4, 2015.

GARCÍA MORALES, M. J., "Artículo 219. Principios" en CRUZ VILLALÓN, P., y MEDINA GUERRERO, M., (Directores), *Comentarios al Estatuto de Autonomía para Andalucía*, Volumen IV, Parlamento de Andalucía, 2012.

GARCÍA NOVOA, C., "El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios", Revista catalana de dret públic, núm. 46, 2013.

GIL RODRÍGUEZ, I., en LAGO MONTERO, J. M., GIL RODRÍGUEZ, I., GUERVÓS MAÍLLO, M.ª A. y ALFONSO GALÁN, R. M.ª, El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Comentario a la Ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto catalán, Dykinson, Madrid, 2010.

GIMÉNEZ SÁNCHEZ, I. M., "Evolución de la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de «veto presupuestario» del Gobierno". *Revista Española de Derecho Constitucional*, 118, 2020.

GONZÁLEZ ALONSO, A., "La lealtad institucional como principio de relación entre las Administraciones Públicas", *Revista de Pensamiento Jurídico*, número 4, 2008.

GONZÁLEZ PÉREZ, J., GONZÁLEZ NAVARRO, F. y GONZÁLEZ RIVAS, J. J., *Comentarios a la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992*, Civitas, Madrid, 1999.

LÓPEZ BASAGUREN, A., "Sistema autonómico y cultura federal: sobre la lealtad y la deferencia federal", Cuadernos Manuel Gimenez Abad, nº 17, 2019.

MACARRO OSUNA, J. M., "La estabilidad presupuestaria no es un capricho sino una exigencia de buen funcionamiento de la democracia y la economía", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 182, 2019.

MARÍA BERGARECHE, J. y MORENO MARTÍN, L., "Financiación del emprendimiento: Los Business Angels", *Boletín de Estudios Económicos*, núm. 205, 2012.

MARCOS GÓMEZ, F., "El Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito en Andalucía", eXtoikos, núm. 6, 2012.

MARTÍNEZ LAGO, M. A., "La Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera: naturaleza, función y principios generales. Instrumentación de las reglas numéricas", *Crónica Presupuestaria*, número 1/2013.

MATA SIERRA, M., CARBAJO NOGAL, C., "Conflictos entre la Hacienda estatal y las autonómicas en el Impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito", Quincena Fiscal, núm. 18, 2013.

MEDINA GUERRERO, M., "Capítulo III. Hacienda de la Comunidad Autónoma", en CRUZ VILLALÓN, P., y MEDINA GUERRERO, M., (Directores), *Comentarios al Estatuto de Autonomía para Andalucía*, Volumen IV, Parlamento de Andalucía, 2012.

MENÉNDEZ MORENO, A., "Sí, pero no; o no, pero sí. (A propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de febrero de 2015, y de otras anteriores del mismo Tribunal, sobre el impuesto de depósitos en las entidades de crédito)", Quincena Fiscal, núm. 8, 2015.

MORIES JIMÉNEZ, M. ª T., "El conflictivo recorrido legislativo y jurisprudencial del gravamen sobre los depósitos de las entidades de crédito en el ámbito estatal y autonómico. Perspectivas de futuro", Quincena Fiscal, núm. 18, 2016.

NARANJO DE LA CRUZ, R., "Artículo 90. Principios de la organización territorial", en CRUZ VILLALÓN, P., y MEDINA GUERRERO, M., (Directores), *Comentarios al Estatuto de Autonomía para Andalucía*, Volumen IV, Parlamento de Andalucía, 2012.

PÉREZ RODRÍGUEZ, M. D., *Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común*, 2ª. Edición, ICB editorial, Málaga, 2018.

PIÑA GARRIDO, L., "Las deducciones autonómicas en el IRPF para incentivar la adquisición de acciones o participaciones en sociedades, los business angels y el mercado alternativo bursátil", Revista d'estudis autonòmics i federals, REAF, núm. 13, 2011.

PÉREZ ZÚÑIGA, J. M., "El impuesto estatal sobre depósitos en entidades de crédito", Actualidad Administrativa, núm. 6, 2013.

RAMOS PRIETO, J., "La competencia fiscal en el ámbito interno. Planteamiento general", en AA.VV., *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014.

RAMOS PRIETO, J. (Coord). Et al. "Propuestas para el debate sobre la reforma del sistema de financiación autonómica", *Revista de Estudios Regionales*, nº 114, 2019.

RAMOS PRIETO, J., y MACARRO OSUNA, J. M., "Competencia fiscal vertical Estado-Comunidades Autónomas: el ejemplo de la regulación autonómica de las operaciones inmobiliarias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", en RAMOS PRIETO, J. (Dir.), Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, págs. 857 y siguientes.

RIBES RIBES, A., «Reflexiones críticas sobre el tratamiento fiscal de los inversores de proximidad o Business Angel», Revista Quincena Fiscal, núm. 14, 2014.

ROBBERS, G., "La contribución de la jurisdicción constitucional en la configuración del Estado federal en Alemania", *Revista Catalana de Dret Públic*, nº 43, 2011.

RUIZ-RICO RUIZ, G., "Título III. La Organización Territorial de la Comunidad Autónoma de Andalucía", en TEROL BECERRA, M. J., (Director), *Comentarios al Estatuto de Autonomía para Andalucía*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

SÁNCHEZ MANZANO, J. D., "Notas en torno a determinados requisitos que conforman la estructura de beneficios fiscales provistos de una finalidad económica y social, desde una óptica teleológica", Quincena Fiscal, núm. 11, 2018.

SOSA WAGNER, "Estatutos de Autonomía y fragmentación de la Administración. La lealtad federal", Anales de la Cátedra Francisco Suárez, nº 42, 2008.

SOSA WAGNER, F., y FUERTES LÓPEZ, M., "El principio de lealtad institucional" en AA.VV., *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, La Ley, Madrid, 2010.

TOCQUEVILLE, A., *La democracia en América*, Vol. 1., RBA, Madrid, 1984.

VILALTA REIXARCH, M., "Las relaciones interadministrativas en la nueva Ley de régimen jurídico del sector público", *Cuadernos de Derecho Local*, número 44, 2017.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., Las Reformas Fiscales en Europa, Madrid, IEF, 2004.

Anexo jurisprudencial

ANEXO JURISPRUDENCIAL

- Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1982, de 4 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1984, de 3 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 56/1986, de 13 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 96/1986, de 10 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 152/1988, de 20 de julio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 181/1988, de 13 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 201/1988, de 27 de octubre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 209/1989, de 15 de diciembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 46/1990, de 15 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 64/1990, de 5 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 209/1990, de 20 de diciembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 40/1998, de 19 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 208/1999, de 11 de noviembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 239/2002, de 11 de diciembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 77/2004, de 29 de abril
- Sentencia del Tribunal Constitucional 158/2004, de 23 de septiembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 47/2005, de 3 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 13/2007, de 18 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 58/2007, de 14 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 247/2007, de 12 de diciembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 109/2011, de 22 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 204/2011, de 15 de diciembre

- Sentencia del Tribunal Constitucional 38/2012, de 26 de marzo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 62/2012, de 20 de septiembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 123/2012, de 5 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 245/2012, de 18 de diciembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2013, de 31 de enero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 76/2014, de 8 de mayo
- Sentencia del Tribunal Constitucional 215/2014, de 18 de diciembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 33/2019, de 14 de marzo
- Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2016
- Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 2018

trabajo de investigación

trabajo de investigación

IEHPA F.P.A. INSTITUTO DE ESTUDIOS SOBRE LA HACIENDA PÚBLICA DE ANDALUCÍA, M.P.