

La cesión del impuesto sobre el valor añadido a las regiones españolas

*Isabel Gil Rodríguez**

* Profesora Ayudante Doctor (acreditada Contratada Doctora), Área de Derecho Financiero y Tributario, Facultad de Derecho, Universidad de Salamanca. isabelgil@usal.es.

Resumen

Este trabajo indaga acerca del grado de implicación que las regiones españolas han logrado alcanzar en el IVA. No han dejado de llover propuestas de distinta índole con el objeto de permitir a las regiones incidir de algún modo en este impuesto: recaudación, regulación y/o gestión. Se han presentado distintas fórmulas de participación regional en el IVA: cesión, imputación territorializada o participación en su recaudación total o parcial; cesión del producto recaudado en la fase minorista del impuesto, acompañada o no, según las distintas propuestas, de potestades normativas y/o administrativas; o creación *ex novo* de un impuesto estatal monofásico sobre las ventas minoristas, creado para ser cedido después a los entes regionales. Incluso se ha barajado la posibilidad de crear nuevos impuestos autonómicos sobre la fase minorista del IVA o de establecer un recargo autonómico sobre la base imponible del IVA en su fase minorista. De estas propuestas ha triunfado la que configura al IVA como un tributo cedido por el Estado a los entes regionales.

Palabras clave

Derecho tributario, descentralización fiscal, cesión del IVA, condicionantes europeos.

Abstract

This article explores to what degree regions in Spain have managed to become involved in the sales tax. There have been a great number of different proposals that aim to let regions have a say in this tax: collection, regulation or management. Different formulas that would allow regions to participate in the sales tax have been set forth: transfer, territorialized attribution, or participation in the total or partial collection; transfer of the collected product in the sales tax's retailer phase, coupled with (or not, according to some proposals) regulatory or administrative powers; or *ex novo* creation of a single-phase state tax on sales by retailers, created in order to be then transferred to regional entities. There have even been some proposals to create new regional taxes on the sales tax's retailer phase, or to establish a regional surcharge on the sales tax's base during its retailer phase. Among these proposals, the one that prevailed understands the sales tax as a tax transferred by the central government to regional entities.

Keywords

Tax law, tax decentralization, sales tax transference, European constraints.



1. Introducción. La descentralización regional del IVA en España. **Ámbito de aplicación territorial del IVA en el Estado español**

Es indudable el atractivo que desprende para todos los entes territoriales la amplia recaudación del IVA. Por ello, no será difícil comprender que, desde el 1 de enero de 1986, momento en que entrara en vigor este impuesto en España por obra de la Ley 30/1985 de 2 de agosto, los especialistas estudien su posible descentralización fiscal. Desde antaño la doctrina tributaria y los responsables políticos autonómicos buscan fórmulas y habilitaciones legales diversas que, de alguna manera, posibiliten a las regiones españolas participar, cuanto menos, en la recaudación del IVA¹. Y es que no se ha dudado en destacar las *ventajas* que presenta la utilización de la imposición sobre el consumo como instrumento de financiación regional².

¹ Acudiendo a un estudio de derecho comparado es posible verificar que es habitual distribuir el rendimiento obtenido por el IVA o el impuesto general sobre las ventas entre distintos niveles de gobierno. Cf. Castells (1988: 85-90), que examina el modo de proceder seguido en los países federales siguientes: Suiza, Canadá, EUA, República Federal Alemana, Austria y Australia. Asimismo, *vid.* Corona, Alonso y Puy (1998: 136-143); Grau Ruiz y Herrero Alcalde (2006: 39-76). Ello no obstante, observa Gimeno Ullastres (2006: 447) que “no es extraño en el análisis comparado el recurso a la imposición sobre el consumo en niveles subcentrales de gobierno, si bien parecen encontrarse más dificultades, por ausencia de experiencias y por previsibles obstáculos en la Unión Europea, para introducir márgenes de corresponsabilidad en el marco del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por analogía, en los impuestos especiales en fase de fabricación [...]”.

² En este sentido, indica Gimeno Ullastres (1997: 222-223), que la utilización de la imposición sobre el consumo como instrumento de financiación autonómica presenta indudables ventajas que creemos oportuno transcribir: “1. Adecuación al principio territorial del **beneficio** porque recae sobre quienes consumen bienes y utilizan servicios en el territorio correspondiente, sean o no residentes. La imposición sobre la renta tan sólo contempla a éstos últimos lo cual perjudica notoriamente a aquellos territorios que acogen un alto número de visitantes, consumidores de servicios públicos y que obligan frecuentemente a importantes gastos autonómicos. 2. Bases amplias y gran potencialidad **recaudatoria**. Si pretendemos avanzar en el camino de la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas es imprescindible tomar en consideración las grandes figuras tributarias que son las que de forma estable garantizan un flujo significativo de recursos. 3. El consumo presenta una distribución intercomunitaria más **equilibrada** que la renta por lo que las diferencias de recaudación entre las Comunidades serán menores. Consecuentemente, también serán menores las transferencias equilibradoras necesarias para que las Comunidades con

Se han analizado distintas fórmulas de participación regional en el IVA: bien la cesión, imputación territorializada o participación en su recaudación total o parcial; bien la cesión del producto recaudado en la fase minorista del impuesto, acompañada o no, según las distintas propuestas, de potestades normativas y/o administrativas o la creación *ex novo* de un impuesto estatal monofásico sobre las ventas minoristas, creado para ser cedido después a los entes regionales, e incluso, se ha barajado la posibilidad de crear nuevos impuestos autonómicos sobre la fase minorista del IVA o de establecer un recargo autonómico sobre la base imponible del IVA en su fase minorista³. De todas estas propuestas, ha triunfado aquella que configura al IVA como un tributo cedido por el Estado a los entes regionales en los términos que explicaremos en breve. Pero antes de ello y con el objeto de que se pueda comprender mejor el alcance de su cesión, nos parece oportuno puntualizar cuál es el *ámbito de aplicación territorial* de este impuesto en nuestro país.

menor capacidad alcancen el nivel de gasto normativo. 4. El impuesto autonómico (utilizándose en este momento el término en el sentido más amplio que quepa imaginar) puede ser perfectamente **perceptible** por los ciudadanos, contribuyendo así al avance en la conciencia social de la corresponsabilidad fiscal. Como más tarde se especificará, bastaría con la inclusión diferenciada del gravamen autonómico en las facturas entregadas al consumidor final. 5. Al mismo tiempo, provoca en los contribuyentes un **rechazo menor** que la imposición sobre la renta por encubrirse en el precio de los bienes y servicios y por dividirse su pago en los múltiples actos de compra. Aunque pudiera parecer contradictorio con el punto anterior, hay que resaltar que la diferenciación (que permite la visibilidad) no es contraria al hecho de que un impuesto sobre cada acto de consumo supone un golpe, psicológico y presupuestario, con efectos más suaves por hebrecho de suponer pequeñas cuantías en cada ocasión en que se soporta el tributo. 6. El **juego conjunto** de los impuestos sobre las distintas bases posibles (renta, gasto y patrimonio) permitiría una flexibilidad mayor del sistema de financiación en su conjunto, una gran capacidad recaudatoria para todas las Comunidades e incluso la autosuficiencia de alguna de ellas y dependiendo del margen de libertad permitido, una graduación de la importancia relativa de las distintas figuras en cada Hacienda Autónoma”.

³ Sobre las distintas fórmulas para descentralizar el IVA, cf. Álvarez García y Arizaga Junquera (1994), Beltrán i Bernabé (1991), Durán Cabré (2007), García Martínez y Herrera Molina (2001: 167-195), Gimeno Ullastres (1997: 225-229), Gómez Sala y Sánchez Maldonado (1996), Linares Martín de Rosales (1985: 109-119) y Pedraja y Salinas (2001).

Y es que conviene matizar que el IVA no se aplica en todo el territorio español, pues su ámbito espacial está conformado por la Península y las islas Baleares (con salvedades en los territorios forales del País Vasco y Navarra⁴). La comunidad autónoma de Canarias y las ciudades de Ceuta y Melilla son zonas que gozan de regímenes especiales fiscales reconocidos constitucionalmente⁵.

Debido a razones históricas y geográficas, la comunidad autónoma de Canarias es poseedora de un régimen económico y fiscal peculiar el cual, respetando sus particularidades, ha sido adaptado como región ultraperiférica dentro de la Unión Europea (cfr. art. 299.2 del Tratado de la Comunidad Europea). Bien es cierto que las singularidades fiscales más relevantes de esta comunidad autónoma se refieren principalmente al impuesto sobre sociedades, el cual no ha sido objeto de cesión por el Estado. Pero también cabe destacar otras particularidades en el ámbito de la imposición indirecta. Y es que en este territorio español no se exigen ni el IVA ni los impuestos aduaneros, ni tampoco algunos de los impuestos especiales que conocemos (concretamente, el Impuesto Especial sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco) y sí, en cambio, el Impuesto General Indirecto Canario (conocido por todos como el IGIC), el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias (en adelante, AIEM), así como el Impuesto Especial sobre la Cerveza, el Impuesto

⁴ Como explica Lasarte Álvarez (2004: 28): “Navarra y los territorios Históricos del País Vasco dictan normas reguladoras del IVA que se aplican en sustitución de la ley nacional en sus respectivos ámbitos territoriales; no obstante, como consecuencia de las exigencias derivadas del Convenio y del Concierto esas normas no presentan diferencias substanciales con la ley estatal y, en caso de que así fuera, podrían ser objeto de la correspondiente impugnación por parte del Estado (al margen ahora de la posible denuncia de cualquier norma de un Estado miembro por parte de la Comisión Europea ante el Tribunal de Luxemburgo si se considera que no respeta las directivas comunitarias). En particular, las normas forales no prevén en ningún caso tipos de IVA distintos a los que se exigen en el resto de España”.

⁵ Estos regímenes fiscales especiales de los que gozan la comunidad autónoma de Canarias y las ciudades de Ceuta y Melilla no pasaron desapercibidos para la comisión encargada de estudiar el nuevo sistema de financiación autonómica. En este sentido, cf. la respuesta de la comisión a la *pregunta 10.ª*, que versa sobre las “*Especialidades de la Comunidad Autónoma de Canarias y las Ciudades de Ceuta y Melilla*” en Lasarte Álvarez et al (2002).

Especial sobre Productos Intermedios, el Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte —estos cuatro últimos con tipos inferiores—, y, finalmente, el Impuesto Especial sobre la Electricidad con el mismo tipo impositivo que el resto de las comunidades autónomas. Con base en lo anterior, se puede intuir sin dificultad que a esta comunidad autónoma no le afectará la cesión del IVA, aunque sí se beneficiará del IGIC⁶.

Ceuta y Melilla, por su parte, son dos ciudades que, sin perder su condición de entidades locales, disponen de estatutos de autonomía propios y participan de algunos de los mecanismos de financiación regional. Como es obvio, no es el momento ahora de abordar sus peculiaridades en materia de tributos cedidos ni su posición en el nuevo sistema de financiación regional⁷. Pero, aunque así sea, sí creemos conveniente indicar dos aspectos relevantes. En primer lugar, cabe destacar que aunque ambas ciudades cuentan con una asamblea como

⁶ El Impuesto General Indirecto Canario cuenta con tipos impositivos más bajos que el IVA (tipo general: 5%; tipo reducido: 2%; tipo cero a determinados bienes de primera necesidad —alimentos, medicamentos, viviendas de protección oficial y libros—; tipos incrementados: 9% y 13%). Sin embargo, todos sus rendimientos serán percibidos singularmente, en un 100 por 100, por esta comunidad autónoma cuya recaudación reparte con los cabildos insulares, a razón de 50,35% para la primera y 49,65% para los segundos. A su vez, estos últimos, es decir, los cabildos insulares, comparten los recursos así obtenidos con los ayuntamientos de su isla, reservándose el 60% y trasladando a los citados ayuntamientos el 40% restante. Cf. Cubero Truyo (2009: 636), que añade además que “hay dos detalles adicionales de los que debe quedar constancia: —El IGIC coexiste con el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias. —Ni el IGIC ni el Arbitrio son ‘impuestos propios’ de la Comunidad Autónoma (en el sentido de la expresión utilizada por el art. 157.1 de la Constitución) sino impuestos de titularidad estatal, regulados por leyes del Estado y no por el Parlamento de Canarias (aunque se reconoce la iniciativa de la Comunidad Autónoma en la modificación de los tipos de gravamen del IGIC dentro de una horquilla establecida por la ley estatal). Ni siquiera resultan reconducibles a la categoría de ‘impuestos cedidos’ (según el Tribunal Constitucional no responden a las características de los impuestos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas), sin perjuicio de que se ‘cedan’ a la Comunidad las competencias de gestión, inspección, recaudación e incluso revisión del tributo”. Las peculiaridades del régimen canario han quedado salvaguardadas en el modelo de financiación autonómico recientemente aprobado (cf. Lago Montero, 2010).

⁷ Sobre las peculiaridades de Ceuta y Melilla en materia de tributos cedidos y su posición en el nuevo sistema de financiación regional, *vid.* Lago Montero (2010).

órgano de representación, ésta no goza de potestad legislativa. Por lo que no pueden dictar normas con rango formal de ley, circunstancia ésta que de manera inevitable ha de ser tomada en consideración en aquellos impuestos en los que la cesión va acompañada de potestades normativas⁸. Asimismo, no podemos despreciar que también estas ciudades gozan de un régimen fiscal especial reconocido constitucionalmente —disposición transitoria 5.^a CE— que se justifica por su localización geográfica y condición política y que, en materia de imposición indirecta, se caracteriza porque allí no se aplica el IVA, aunque sí se recauda el impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (IPSI)⁹. Además, no se exigen los impuestos especiales de

⁸ Como ha indicado la comisión encargada de estudiar el nuevo sistema de financiación del 2002: “Ceuta y Melilla no pueden crear tributos propios ni asumir competencias normativas sobre regulación básica de tributos cedidos porque sus Asambleas carecen de potestades legislativas. Disponen, o pueden disponer, de los ingresos fiscales que la legislación estatal atribuye a los Entes Locales, así como de algunas fuentes de financiación propias de las Comunidades Autónomas, incluidos los impuestos cedidos, aunque sin asunción de determinadas competencias normativas sobre los mismos. Dichas ciudades ostentan sólo potestades reglamentarias, debiendo ser en todo caso una ley del Estado la norma que proceda a la creación y asignación de tales tributos. Por supuesto, pueden asumir la gestión de estos ingresos conforme a la normativa reguladora de la Hacienda local o, en su caso, de la ley estatal de cesión. La única particularidad que debe ser señalada por su posible incidencia en la regulación de su especial régimen económico y fiscal consiste en la posibilidad de elevar ante el Congreso una proposición de ley y llevar a cabo ante el mismo su defensa mediante una delegación de las Asambleas”. Cf. la respuesta de la comisión a la pregunta 10.^a, que versa sobre “Especialidades de la Comunidad Autónoma de Canarias y las Ciudades de Ceuta y Melilla” en Lasarte et al. (2002).

⁹ El impuesto sobre la producción, los servicios y la importación es indirecto y de carácter municipal que grava, según dispone el art. 1 de la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba este impuesto, “la producción, elaboración e importación de toda clase de bienes muebles corporales, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes inmuebles situados en las Ciudades de Ceuta y Melilla, de acuerdo con las normas de la presente Ley” y de cuyos ingresos se benefician singularmente ambas ciudades. Explica Cubero Truyo (2009: 637), que el IPSI es “un impuesto estatal (aunque a través de sus respectivas Ordenanzas municipales Ceuta y Melilla podrán participar en la regulación, incluso determinando dentro de ciertos límites los tipos de gravamen) que muestra significativas diferencias en relación con la mecánica del IVA: - Se comporta como una especie de impuesto monofásico que grava básicamente las entregas de los productores o importadores de bienes, mientras que no se aplica impuesto alguno en momentos posteriores de la comercialización (así, un mayorista o un minorista no repercutirá impuesto en sus ventas). - Grava también las prestaciones

igual modo que en las comunidades autónomas de régimen común. Sólo se recauda el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto Especial de Electricidad. Pero existe, en cambio, un gravamen complementario del IPSI sobre las labores del tabaco y sobre el carburante y los combustibles¹⁰.

2. Antecedentes legislativos de la cesión del IVA

Como decíamos más arriba, desde antaño el IVA ha sido objeto de atención de unos y otros que han buscado fórmulas y habilitaciones legales diversas que, de alguna manera, posibiliten a las regiones españolas participar, cuanto menos, en la recaudación de este impuesto. Es necesario, una mirada atrás en el tiempo que permita verificar de qué modo se han involucrado las regiones españolas en el IVA y cuáles han sido las circunstancias que han conducido a que su participación actual se caracterice, fundamentalmente, por la configuración de este impuesto como un tributo cedido por el Estado¹¹.

Con base en el art. 157.3 CE¹², en el año 1980 se aprueba la primera Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, la Ley

de servicios y las entregas de bienes inmuebles, pero el Impuesto soportado por los adquirentes no será deducible, aunque sean empresarios o profesionales que los destinen a su actividad económica”.

¹⁰ Cf. art. 18 bis de la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el IPSI, adicionado por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

¹¹ Sobre la introducción del IVA en el ordenamiento español, su naturaleza y características, *vid.* Albiñana (1993), González Sánchez (1993) y Ramírez Gómez (1994). Sobre los efectos que la implantación del IVA podría originar en la financiación regional, cf. Monasterio Escudero (1997: 33-43) y Linares y Martín de Rosales (1985: 109-119). Y para un examen de los antecedentes legislativos de la cesión del IVA, *vid.* Lasarte Álvarez (2004; 23 y ss.), García Martínez y Herrera Molina (2001: 169-171) y Sánchez Maldonado y Gómez Sala (1996: 212-186).

¹² Acudiendo al texto constitucional, podemos observar que los aspectos básicos de la financiación regional en España se recogen en los artículos 156 a 158 de la Constitución Española (en adelante, CE). En este sentido, el art. 156 CE enuncia los principios que han de orientar la financiación regional: autonomía financiera, solidaridad, igualdad y coordinación con la Hacienda General. El artículo 157.1 CE, por su parte, enumera los posibles recursos de las regiones señalando a tal efecto que éstos estarán constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.

Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre (en adelante, LOFCA-1980), iniciándose así el denominado *período transitorio* (que transcurre desde 1980 hasta 1986). El Estado comenzó a realizar los primeros traspasos de competencias materiales a las regiones, por lo que ya era inevitable disciplinar los primeros mecanismos para financiar tales competencias¹³. En esta primera LOFCA ya se dejaba entrever el atractivo que iba a originar el IVA para los entes regionales, pues no se debe descuidar que en el año 1980 todavía no se había implantado este

b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. c) Transferencias de un fondo de compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado. e) El producto de las operaciones de crédito. También señala la Constitución Española, en su art. 157.3, que mediante ley orgánica se podrá regular el ejercicio de las competencias financieras de las comunidades autónomas. Y, finalmente, el art. 158 CE se encarga de establecer distintos instrumentos para corregir las desigualdades entre las distintas regiones del territorio español al objeto de hacer efectivo el principio de solidaridad. Cf. Calvo Ortega (2008: 9-24), Calvo Vérez (2005), Martín Queralt (1998: 671-690), Ramallo (1988: 501-550), Lago Montero (2000), García Novoa (2005), García Luque (2005: 1831-1861) y Álvarez García (2007: 167-186).

¹³ Cf. Martínez Lago y Roldán Ayuso (2006: 114): “Bajo la vigencia del denominado ‘período transitorio’ de financiación, la única nota predominante fue, como se ha dicho, la de tratar de asegurar para los nuevos entes territoriales una cobertura del coste de los servicios públicos que comenzaban a serles transferidos, sin crear duplicidades de servicios ni originar un incremento del gasto. La regla provenía de la citada disposición transitoria —se refieren a la D. T. 1.ª LOFCA-1980— y lo que se garantizaba a las comunidades implicaba una obligación estatal de financiación “con una cantidad igual al coste efectivo del servicio en el territorio de la comunidad en el momento de la transferencia”. En todo ese quinquenio, la financiación autonómica se reveló como un sistema provisional que buscaba una mera transferencia del dinero equivalente a dicho coste efectivo de las competencias que el Estado transfería a las comunidades autónomas. La ventaja de este sistema era que se establecía una conexión entre las competencias transferidas y los recursos necesarios para financiarlas”. Destacan el papel relevante en este período de las participaciones en ingresos del Estado, así como el de las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial. Asimismo, *vid.* Castells (1988: 135-153), que realiza un análisis económico del peso cuantitativo de los distintos recursos autonómicos en los primeros años de la financiación autonómica y puestos de manifiesto hasta 1986, destacando que la Hacienda de las CC. AA. se caracterizó en esos momentos por ser principalmente una Hacienda de transferencias. Concretamente, señala que el porcentaje de participación en impuestos no cedidos supuso en el año 1987 un 52,83% del total de los ingresos de las CC. AA. de régimen común, convirtiéndose en el recurso de mayor peso en la financiación autonómica.

impuesto en nuestro país. Aun así, preveía ya la LOFCA-1980, en la redacción original de su art. 11, que podrían ser cedidos a las regiones españolas, entre otros, los tributos referentes a “la imposición general sobre las ventas en su fase minorista” —cfr. art. 11.1.d) LOFCA-1980—. Y además, la Disposición Transitoria 3.^a LOFCA-1980, a la vista de la inminente introducción del IVA en España, señaló que hasta que este impuesto no entrase en vigor se consideraría, como impuesto susceptible de cesión, el impuesto sobre el lujo recaudado en destino. La anterior autorización de la LOFCA, sin embargo, no consiguió hacerse efectiva, con lo cual las haciendas regionales no pudieron disfrutar de los recursos territorializados procedentes del IVA en este primer período de la financiación regional española.

Bajo el marco orgánico de la LOFCA-1980, al que acompañó la Ley 30/1983 de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (en adelante, LCT-1983) y las sucesivas leyes singulares de cesión de tributos a las distintas comunidades autónomas, nos encontramos con un primer concepto de tributo cedido. Los tributos cedidos eran aquellos creados y regulados enteramente por el Estado mediante ley estatal, en los cuales no solo se delegaba en las comunidades autónomas buena parte del ejercicio de las funciones administrativas tributarias (no la titularidad de las mismas que siempre fue y sigue siendo estatal) sino que también se cedía el 100% del producto de lo recaudado por cada impuesto, en los términos territorialmente acotados por los distintos puntos de conexión (arts. 10, 11 y 19.2 LOFCA-1980). En este contexto, el Estado decide ceder a los entes regionales: el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Operaciones Societarias, los tributos sobre el juego, el Impuesto sobre el Lujo (art. 1 LCT-1983). Y años más tarde cede el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados¹⁴. Inicialmente, por tanto, el Estado delega en todos estos impuestos notables facultades de gestión. Cede el 100% de la recaudación pero no comparte potestad

¹⁴ Bajo el imperio de la LOFCA-1980, sólo fueron objeto de cesión las modalidades Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias. No se hizo mención alguna de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, la cual no fue cedida hasta la entrada en vigor de la Ley 32/1987, de 22 de diciembre, de ampliación del alcance y condiciones de la cesión del ITPAJD a las Comunidades Autónomas.

normativa alguna. Como hemos adelantado ya, no entró en juego en este primer momento la cesión del IVA a las haciendas regionales. Sin embargo, la LCT-1983, en su disposición adicional segunda, apartado 2, siguiendo la estela de la disposición adicional segunda de la Ley 41/1981 de 28 de octubre, de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña, dispuso: “Se regulará mediante *Ley especial* la cesión a las Comunidades autónomas del rendimiento que en su territorio corresponda al impuesto sobre el Valor Añadido en su fase de gravamen sobre las ventas al por menor, u otros impuestos sobre la venta en la misma fase, cuando se establezcan dichas figuras impositivas”. Ley especial que, sin embargo, nunca llegaría a ver la luz.

Pese a que, según acabamos de observar, el Estado cede un amplio número de impuestos a las regiones españolas en los términos expuestos más arriba, la doctrina insiste en que se había producido un desequilibrio entre la descentralización del gasto y la capacidad que tenían los entes regionales para generar sus propios ingresos¹⁵. Se considera necesario frenar esa dependencia financiera y buscar vías alternativas para conseguir una mayor corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas, es decir, una mayor implicación de las regiones en la obtención de sus propios ingresos. Y se entiende que la única manera de eliminar o al menos frenar tal dependencia era profundizando en el ámbito de los impuestos cedidos, acompañando la cesión —parcial o total— del rendimiento no solo de la delegación de

¹⁵ El sistema de financiación previsto en la LOFCA-1980 fue criticado por la doctrina. Así, Corona, Alonso y Puy (1998: 43-46) han denunciado una serie de defectos de este sistema que, a su juicio, era necesario corregir: 1.- Insuficiente autonomía de gasto de las comunidades autónomas de régimen común. Éstas no pueden disponer de sus recursos como un todo y establecer sus prioridades de gasto. 2.- Discriminación de las comunidades autónomas de régimen común respecto a las de régimen foral, fundamentalmente en tres aspectos (volumen de recursos a su disposición, la capacidad de libre decisión sobre tales recursos, el grado de solidaridad implícito o explícito con las restantes comunidades del Estado español). 3.- Elevada incertidumbre en cuanto a cuáles van a ser realmente los ingresos finales de cada C. A. Se produce una restricción del papel de los parlamentos en el tema presupuestario y puede ser la causa de un gasto público ineficiente. 4.- El bajo nivel de responsabilidad fiscal.

potestades aplicativas sino también de potestades normativas para la regulación de los elementos cuantitativos del impuesto¹⁶.

Al finalizar el período transitorio, la financiación regional en España se diseñará a partir de las propuestas realizadas en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera¹⁷. Por cuanto ahora interesa, y centrándonos

¹⁶ Señala la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 289/2000, de 30 de noviembre: “No cabe duda alguna de que en los últimos años se ha pasado de una concepción de sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los Presupuestos Generales del Estado a una concepción del sistema presidida por el principio de ‘corresponsabilidad fiscal’ y conectada, no solo con la participación en los ingresos del Estado sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho Público”. Sobre el concepto de corresponsabilidad fiscal, cf. Durán Cabré (2007: 109-122); Gimeno, Cayón, Grau y Roldán (2006: 21-38); Grau y Herrero Alcalde (2006: 39-75; Menéndez Moreno (1994: 5-15); Mora (2004: 44-71); Ibáñez Casado (2001: 51-78); Ossorio (1998: 161-178); y Ruiz Almendral (2004).

¹⁷ Para enlazar con el objeto de nuestro estudio, conviene precisar que la financiación regional en España ha transcurrido por distintos períodos, que traen causa en distintas propuestas formuladas en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera tras sucesivos debates entre los representantes del Gobierno central y de las distintas Comunidades Autónomas que, en su tarea continua, se esfuerzan por avanzar un peldaño más en el delicado tema de la descentralización fiscal regional. Los períodos por los que ha transcurrido la financiación regional en España son estos: modelo transitorio (desde 1980 hasta 1986); modelo definitivo (con vigencia en el quinquenio 1987-1991 y diseñado en Acuerdo del CPFF n.º 1/1986, de 7 de noviembre); modelo quinquenio 1992-1996 (que trae causa en el Acuerdo del CPFF n.º 1/1992, de 29 de enero y Acuerdo de 23 de septiembre de 1993 sobre el procedimiento para la aplicación de la corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación de las CC. AA.); modelo quinquenio 1997-2002 (Acuerdo del CPFF 1/1996, de 23 de septiembre); modelo de 2002 (Acuerdo de 27/07/01) y modelo actual (Acuerdo 6/2009, de 15 de julio). Para profundizar acerca de la naturaleza del Consejo de Política Fiscal y Financiera y las funciones que éste desempeña, cf. Ramallo (2002: 19-38) y García-Moncó (2005: 1.895-1.910). Como observa Ruiz Almendral (2004: 46-47), el problema de la financiación autonómica, desde sus orígenes, en muchos aspectos ha estado al margen del derecho, pues principalmente ha sido objeto de negociación política. Explica que la coordinación competencial entre los distintos niveles de gobierno se ha denominado *executive federalism*, término éste que hace referencia a la tendencia generalizada de los Estados federales (Canadá, Australia o Alemania) de efectuar el reparto de competencias a través de acuerdos entre los ejecutivos de ambos niveles de gobierno. Esta tendencia también se ha generalizado en España, lo que ha originado una falta de transparencia de la financiación económica en su conjunto, además de propiciar, junto con otros factores, la inestabilidad del sistema.

en el papel que juega el IVA en el ámbito de los tributos cedidos como vía para incrementar la corresponsabilidad de los entes regionales, debemos centrar nuestra mirada en el año 1996, momento en que se aprueba un nuevo modelo de financiación regional para el quinquenio 1997-2002 mediante el Acuerdo 1/1996, de 23 de septiembre, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, el cual se hace efectivo a través de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de reforma de la LOFCA (en adelante, LOFCA-96), la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las CC. AA. y medidas fiscales complementarias (en adelante, LCT-1996), y las leyes singulares de cesión de tributos a las distintas comunidades autónomas —excepto Andalucía, Castilla La Mancha y Extremadura que no aceptan este modelo y siguen financiándose conforme a las pautas del quinquenio anterior¹⁸—. Es precisamente uno de los principios básicos de este nuevo modelo la asunción por las comunidades autónomas de un mayor nivel de corresponsabilidad fiscal efectiva, objetivo éste que se pretende alcanzar, por un lado, ampliando el ámbito de la cesión a una parte del IRPF y, por otro, atribuyendo a las regiones españolas ciertas competencias normativas sobre el catálogo de los primigenios tributos

Señala que esta situación lleva a la doctrina a discriminar entre “sistema” (normas de financiación económica previstas en la CE y en la LOFCA) y “modelos de financiación económica” (desarrollos producidos como consecuencia de los ajustes realizados al sistema previsto normativamente, ajustes llevados a cabo por el Consejo de Política Fiscal y Financiera, a pesar de no ser ésta una función atribuida a este órgano por el art. 3 LOFCA).

¹⁸ Razones fundamentalmente políticas de nuevo llevan a estas tres comunidades autónomas a rechazar el modelo del quinquenio 1997-2002. Como señala De los Ríos Berjillos (2003: 197): “La primera crítica que cabe realizar al modelo de 1997 es que fue el que menos grado de consenso alcanzó, prueba de ello es que tres CCAA (Andalucía, Castilla La Mancha y Extremadura) lo rechazaron y optaron por seguir aplicando el del quinquenio anterior. Al analizar este modelo se aprecia que existían razones económico-financieras que justificaban que algunas comunidades autónomas lo rechazaran, pero también hemos de indicar que la razón fue, fundamentalmente política. El modelo del Acuerdo del CPFF de 23 de septiembre de 1996, vino condicionado por el acuerdo de investidura de José M^a Aznar como presidente del gobierno en 1996”. No obstante, matiza, en la nota n.º 10, página 197, que “esta situación no era totalmente nueva porque, en 1994, Extremadura, Castilla y León y Galicia ya rechazaron el procedimiento para la aplicación de la corresponsabilidad fiscal aprobado por el CPFF en 1993, según el cual se les atribuiría una participación territorializada en el IRPF del 15%; en 1995 y 1996 sólo Extremadura siguió rechazando dicho acuerdo”.

cedidos al que se adhiere ahora también el IRPF. Como ha podido apreciar el profesor Simón Acosta (2007: 191) “la verdadera corresponsabilidad fiscal se implantó en 1996 con la transformación del concepto de impuestos cedidos”¹⁹.

Centrándonos en el IVA, la LOFCA-1996 tampoco hace mención expresa a este impuesto y prefiere abundar en la idea de incluir a los tributos que recaen sobre la imposición general de las ventas en su fase minorista entre aquellos susceptibles de cesión a las comunidades autónomas (cfr. art. 11.e LOFCA según redacción otorgada por art. único. Cinco LO 3/1996, de 27 de diciembre). Pero, pese a tal autorización, tampoco ahora se conseguiría hacer efectiva su cesión con la LCT-1996, que apostó, fundamentalmente, por la cesión de la imposición directa para incrementar la corresponsabilidad fiscal de los entes regionales. Se añade, por tanto, el IRPF a la lista de los primigenios tributos cedidos a las comunidades autónomas. Así, para el quinquenio 1997-2001, fueron cedidos a las regiones españolas el IRPF, IP, ISD, ITPAJDOS, tributos sobre el juego (cfr. art. 2 LCT-1996). Surge, además, una segunda versión del concepto de tributo cedido, el cual pasa a serlo en ocasiones con potestad normativa (siquiera sea parcial y referida a elementos concretos), potestad aplicativa (con mayor o menor intensidad según los tributos y no en todos) y con potestad recaudatoria (unas veces total y otras parcial)²⁰.

¹⁹ Tejerizo (2005: 23-29) resume las características del período anterior a 1997 en las siguientes notas: 1.- Escasa autonomía financiera, en la vertiente de ingresos, de las comunidades autónomas, sobre todo patente en lo que se refiere a tributos propios (elevadas limitaciones) y tributos cedidos (las comunidades autónomas carecieron de potestad normativa). 2.- Las transferencias estatales tuvieron carácter pactado. Este carácter no es exclusivo del régimen foral. También la financiación del resto de comunidades autónomas ha sido siempre el fruto de un pacto político. 3.- Las CC. AA. gozan de amplia autonomía para gastar. Para una descripción de las distintas etapas de la financiación de las comunidades autónomas y las notas que caracterizaron a cada período, *vid.* Pérez Royo (2009: 57-61), Martínez Lago y Roldán Ayuso (2006: 107-127) y Roldán Ayuso y Serrano Antón (2006: 130-153).

²⁰ Para una definición de tributo cedido bajo el marco de la LOFCA-1996 y LCT-1996, *vid.* Villarín (2000: 131): “Impuestos creados y establecidos por el Estado respecto de los cuales las competencias tributarias normativas, de gestión y sobre el rendimiento, se comparten con las CCAA, siendo el Estado quien decide el grado e intensidad de las competencias tributarias concretas cuyo ejercicio se atribuye a las

Una nueva reforma de la LOFCA, en este caso, operada por la Ley Orgánica 21/2001, de 27 de diciembre (en adelante, LOFCA-2001), nos arrastra a otro sistema de financiación autonómico²¹. El objetivo de este nuevo modelo es continuar y profundizar en el camino ya marcado por la reforma de 1996 al objeto de alcanzar una mayor corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas. Así, el anterior marco orgánico general se completa con la promulgación 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 (en adelante, LCT-2001) y las leyes específicas de cesión de tributos estatales a cada una de las comunidades autónomas. Se deroga la hasta entonces vigente Ley de Cesión de Tributos de 1983 (solamente aplicable a las CC. AA. de Andalucía, Extremadura y Castilla La Mancha que no habían aceptado el modelo anterior) y la Ley de Cesión de Tributos de 1996, y se consigue que el primero de enero de 2002 entre en vigor este sistema de financiación aplicable, ahora sí, a todas las comunidades autónomas de régimen común y a las ciudades de Ceuta y Melilla.

Como se puede intuir, es evidente el protagonismo que adquiere, con carácter general, la figura del *tributo cedido con potestad normativa* en el actual sistema de financiación regional. Actualmente, el art. 4.1.c) LOFCA-2009, en desarrollo del art. 157.1.a) CE, incluye entre los recursos de las comunidades autónomas a “los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado”, de cuyo régimen jurídico se ocupa más tarde en los arts. 10, 11 y 19. Resulta, sin embargo, que hoy por hoy, tal y como ha manifestado de forma reiterada la doctrina, el concepto de tributo cedido es plurívoco, siendo distinta la intensidad con que se produce la cesión de cada figura impositiva. Y es que fruto de la reforma del 2001 surge un *tercer concepto de tributo cedido*²².

CCAA, entre las cuales deben incluirse necesariamente la competencia sobre el producto recaudado en alguna medida”.

²¹ Vid. Cantarero (2007: 86-107), Lasarte Álvarez (2003: 91-106), Roldán Ayuso y Serrano Antón (2006: 129 y ss.), Sánchez Maldonado y Gómez Sala (2003: 41-55) y Tanco (2003: 57-90).

²² La doctrina es consciente de que no existe un concepto unívoco de tributo cedido y que éste ha estado en continua evolución desde que en el año 1980 se aprobara la

Actualmente, por tanto, un tributo cedido es aquel que se crea por ley estatal —en la que se establecen los elementos esenciales del impuesto—, y en el que la mayor parte de la *potestad normativa* es ejercitada por el Estado. Es decir, sigue siendo de titularidad estatal el grueso de la potestad normativa. Ello, no obstante, el Estado cede a las regiones españolas, en algunas figuras impositivas, no en todas, potestades normativas variables según el impuesto en cuestión. Asimismo, el Estado delega en las comunidades autónomas el ejercicio de *potestades aplicativas*, pero no todas ni en todos los tributos cedidos. Y finalmente el Estado cede el *producto de lo recaudado*, totalmente en unos casos y parcialmente en otros, en los términos acotados por los distintos puntos de conexión. Lo que parece evidente es que no cabe ceder todas las potestades porque entonces el tributo dejaría de ser cedido para convertirse en tributo autonómico propio²³.

Hoy por hoy, la mayoría de los impuestos de titularidad estatal están cedidos a las regiones. El art. 11 LOFCA-2001 incorporó un nuevo catálogo de tributos susceptibles de ser cedidos a las comunidades autónomas al objeto de avanzar hacia una mayor corresponsabilidad fiscal²⁴. Así, junto al IRPF y a los clásicos tributos cedidos (IP, ISD, ITPAJDOS, tributos sobre el juego) se adhieren a este nuevo catálogo, aunque con distinta intensidad, figuras de la imposición indirecta (el IVA, los impuestos especiales sobre consumos específicos —alcohol,

primera LOFCA. Cf. Alonso González (1997), Calvo Ortega (2003: 261-280), Simón Acosta (2007: 187-201), Cañal (2007: 249-292), Calvo Vérguez (2005: 61 y ss.), Mora (2004: 108-120), Ruiz Almendral (2004) y De la Peña Velasco (2005: 73-88).

²³ En este sentido, *vid.* Lago (2010). Asimismo, cf. Lasarte et al. (2002: 25-34) y, más concretamente, la respuesta de la comisión encargada del estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación autonómica aplicable a partir de 2002 a la pregunta 3.ª, donde examina la conveniencia de seguir avanzando en la cesión de facultades normativas en los tributos cedidos.

²⁴ Cf. artículo primero, apartado 2 de la LO 7/2001, de 27 de diciembre, que modifica el art. 11 LOFCA-1980. Como señalan García Martínez y Herrera Molina (2001: 168): “En la actualidad, como es sabido, se negocia un nuevo modelo de financiación autonómica entre el Estado y las Comunidades Autónomas —que sería de aplicación a partir del 1 de enero de 2002 y que comprendería, presumiblemente, un período quinquenal—. Con ello, vuelven a ponerse nuevamente sobre el tapete distintas opciones que permitan profundizar en la corresponsabilidad fiscal autonómica. Una de las opciones que se han barajado y, que sin duda, se barajan a tal fin, está constituida por la posibilidad de cesión del IVA a las Comunidades Autónomas”.

hidrocarburos, tabaco, electricidad y matriculación— y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos), figuras todas ellas que van a permitir incrementar la corresponsabilidad fiscal de las regiones españolas, aunque sólo sea en términos de suficiencia²⁵. Con ello, solo cuatro figuras impositivas han quedado fuera de este amplio listado, pues los únicos impuestos de titularidad estatal que no se han cedido hasta la fecha y en los que el Estado conserva la potestad normativa, aplicativa y sobre el producto de lo recaudado son el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, el Impuesto Especial sobre las Primas de Seguros y el Impuesto Especial sobre el Carbón²⁶.

El sistema de financiación del 2002, a diferencia de los anteriores modelos, tenía vocación de ser “definitivo”²⁷. Su esquema, sin embargo,

²⁵ Explica De la Peña (2005: 77-88) que tras la reforma del 2001 cabe diferenciar cuatro tipos de tributos cedidos distintos: 1.- Tributos en los que se ceden competencias normativas pero no aplicativas y una parte del rendimiento producido en el territorio de la C. A. (IRPF). 2.- Tributos en los que se ceden competencias normativas, aplicativas y la totalidad del rendimiento producido en el territorio de la C. A. (IP, ISD, ITPAJD, Tributos sobre el juego). 3.- Tributos en los que se ceden competencias normativas y la totalidad del rendimiento producido en el territorio de la C. A. No se ceden en cambio competencias aplicativas (IEDMT, IVMDH). 4.- Tributos en los que no se ceden competencias normativas ni aplicativas pero sí un porcentaje o la totalidad del rendimiento producido en el territorio de la C. A. (IVA e IIEE).

²⁶ Tejerizo (2005: 34-38) indica que no deben incluirse en el grupo de los tributos cedidos ni el IS (pues dadas sus características es difícil o imposible señalar en qué territorio se han generado los rendimientos), ni el IRNR (por la necesidad de coherencia sus reglas con los tratados para evitar la doble imposición internacional, materia ésta que es competencia exclusiva del Estado). Por el contrario, si están a favor de la cesión del impuesto sobre sociedades Corona, Alonso y Puy (1998: 100-102), para quienes es el ámbito empresarial el más adecuado para introducir procesos de competencia por la captación de recursos por parte de las CC. AA.

²⁷ Como es sabido, desde que se inició el proceso de descentralización fiscal en España los distintos modelos de financiación que se han sucedido en el tiempo se han caracterizado por su vigencia quinquenal, excepto el iniciado el 1 de enero de 2002. De hecho, la primera cuestión sometida a debate por la comisión encargada del estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las CC. AA. aplicable a partir de 2002 fue analizar la posibilidad de aprobación de un nuevo modelo de financiación de vigencia indefinida. Así, tras examinar los sucesivos acuerdos del CPFF y las normas sobre financiación autonómica, llega al entendimiento de que no existe mandato alguno que obligue a revisar periódicamente el sistema mediante modelos o métodos

se ha visto sustancialmente alterado por la reciente reforma de un paquete de estatutos de autonomía²⁸, encabezados todos ellos por la propuesta catalana, algunos de los cuales, extralimitándose en sus funciones, han invadido el ámbito competencial de la LOFCA, al introducir nuevos criterios de financiación autonómica, que en algún supuesto afectan de lleno al IVA²⁹ y que como era de esperar han

de financiación. Entienden que la referencia a los cinco años únicamente se establece para replantear la composición de determinados elementos integrantes del sistema de financiación, como son el porcentaje de participación en los ingresos del Estado y el Fondo de Compensación Interterritorial. Consideran que el sistema de ingresos de las Haciendas autonómicas debía adquirir una cierta vocación de perdurabilidad. Cf. Lasarte Álvarez et al. (2002). Para un análisis de los resultados alcanzados por este sistema de financiación autonómica, así como sus posibles vías de reforma, *vid.* Fernández Gómez y Cantarero Prieto (2006) y De los Ríos (2003: 187-212), que examina si el modelo de financiación actual reúne los requisitos necesarios para ser un modelo estable de financiación regional.

²⁸ Las CC. AA. que han reformado sus Estatutos de Autonomía son, por orden cronológico, *Comunidad Valenciana*, por Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril; *Cataluña*, por Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio; *Islas Baleares*, por Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero; *Andalucía*, por Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo; *Aragón*, por Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril; y *Castilla y León*, por Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre.

²⁹ Como señala Rodríguez Bereijo (ABC, 26, 27 y 28 de octubre): “La función de la LOFCA —al igual que acontece con otras Leyes Orgánicas previstas en la Constitución— es delimitar la autonomía y el ejercicio de las competencias financieras asumidas por las Comunidades Autónomas, por lo cual sus disposiciones no pueden ser contravenidas o simplemente ignoradas por éstas, ni siquiera por su Estatuto de Autonomía. Porque la razón de ser y la función de la LOFCA es el diseño de un sistema de financiación autonómico dotado de coherencia interna y de homogeneidad de modo que sea aplicable a todas las Comunidades Autónomas de régimen común, ‘evitando que ese sistema quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía’, para decirlo con palabras de la STC 68/1996, FJ 9.º. Por eso mismo, la LOFCA es parámetro de constitucionalidad. Por tanto, el Estatuto de cada Comunidad Autónoma puede, desde luego, contener normas y principios referidos a su financiación que complementen y desarrollen la parca regulación constitucional de la Hacienda autonómica (arts. 156 a 158 CE), pero siempre que esa regulación sea susceptible de ser integrada en el conjunto del sistema cuyos elementos estructurales son definidos por la LOFCA y que únicamente el Estado compete fijar (arts. 156 y art. 149.1.14ª CE). Es decir, siempre que sean reconducibles a la unidad del sistema de financiación autonómica. Esa unidad del sistema es un corolario de los principios de solidaridad y de coordinación que presiden la descentralización política y financiera que la Constitución española propugna”.

incidido en el diseño del actual sistema de financiación regional. Desde luego que un estatuto de autonomía no puede alterar los criterios del sistema de financiación general aplicable a todas las comunidades autónomas de régimen común, pues ello, además de ser una tarea que corresponde realizar a la LOFCA por mandato del art. 157.3 CE, supondría tanto como aceptar una “financiación a la carta”, con las dificultades que ello puede conllevar. Aunque así sea, y a la espera de la respuesta del Tribunal Constitucional³⁰, no cabe dudar de su incidencia en el futuro de la financiación regional en España³¹. Y prueba de ello es

³⁰ Cf. recurso de inconstitucionalidad n.º 8675-2006 promovido por el defensor del pueblo contra diversos preceptos de la LO 6/2006, de 19 de julio de reforma del EA de Cataluña, admitido a trámite por el TC por providencia de 10 de octubre de 2006 (BOE n.º 248, de 17 de octubre); recurso de inconstitucionalidad n.º 8045-2006, promovido por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Popular del Congreso de los Diputados contra diversos preceptos del citado EA, y que ha sido admitido a trámite por el TC por providencia de 27 de septiembre de 2006 (BOE n.º 241, de 9 de octubre); recurso de inconstitucionalidad n.º 9330-2006, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja, también admitido a trámite por el TC por providencia de 24 de octubre (BOE n.º 262, de 2 de noviembre de 2006). La doctrina, no obstante, se ha apresurado a realizar reflexiones sobre el papel de las nuevas disposiciones estatutarias en el contexto de la financiación autonómica. Cf. Checa (2008: 15-30), Lago Montero (2008: 49-102), Quintana Ferrer (2007: 9-42), Ramos Prieto (2007: 365-386), De la Fuente y Guidín (2007: 163-199) y Zabalza (2007: 119-161).

³¹ Cf. Lago Montero (2008: 53): “Cuestión distinta es que, políticamente estemos insertos en la misma dinámica desde el año 1979, en el que la locomotora catalana lleva la iniciativa económica que arrastra al Gobierno de la Nación, y a todas las CCAA con él, en el diseño del sistema de financiación autonómica. Y que acabemos disfrutando del nuevo patrón porcentual del 50-58-50 a que parecemos abocados en la cesión del I.R.P.F., I.I.E.E. e IVA [...]”. Asimismo, señala López Casanovas (2007: 29-74): “La evolución futura del Estado autonómico español, sin duda vendrá muy marcada en los próximos años por el despliegue concreto que puedan tener los nuevos estatutos ya aprobados (Comunidad Valenciana, Cataluña) o en vías de discusión y aprobación (Andalucía, Galicia y Baleares, entre otras). El Estatuto catalán, como ha pasado históricamente, ha marcado la pauta tanto para el conjunto de CCAA históricas —exceptuando el País Vasco y Navarra, que continúan ‘blindadas’ con su régimen de concierto foral—, como para las CCAA de nuevo cuño, sobrevenidas al ‘café para todos’ imperante”. Ramos Prieto (2007: 365-386): “El masivo proceso de reforma de los Estatutos de Autonomía en que nos hallamos inmersos va a traer consigo novedades relevantes respecto del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general. El modelo implementado tras las últimas modificaciones operadas en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) por la Ley Orgánica 7/2001,

que tras la aprobación del Estatuto de Cataluña, las reuniones del Consejo de Política Fiscal y Financiera se han sucedido intentando dar forma común al patrón que éste diseña.

A fecha de 15 de julio de 2009, el Consejo de Política Fiscal y Financiera aprueba un nuevo modelo de financiación regional por mayoría —y no unanimidad, como sucedió en el modelo anterior— con diez votos a favor y siete abstenciones³². Las recomendaciones del CPFF han dado lugar a una nueva versión de la LOFCA, cuyo texto ha sido modificado por la LO 3/2009, de 18 de diciembre (en adelante, LOFCA-2009) y a una nueva ley reguladora del sistema de financiación de las CC. AA., la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (en adelante, LSFCA). Lamentablemente, parece que una vez más el diseño del modelo de financiación regional ha estado encorsetado por el chantaje electoral que asegure una cierta estabilidad parlamentaria al presidente del Gobierno³³.

de 27 de diciembre, afronta una inminente revisión como consecuencia del designio de reforzar aún más las competencias de las Haciendas autonómicas en materia tributaria. De modo que, una vez que se completen las reformas estatutarias y se vuelva a retocar la LOFCA, paso que se vislumbra inevitable a corto plazo, las Comunidades Autónomas no sólo percibirán un mayor porcentaje de la recaudación de los impuestos estatales cedidos en su territorio, sino que además asumirán mayores competencias para su regulación y adquirirán una mayor participación en las tareas administrativas de su exigencia a los obligados tributarios”.

³² Se abstienen en su votación las regiones gobernadas por el partido de la oposición, el Partido Popular (Comunidad de Madrid, Comunidad Valenciana, Galicia, Castilla y León, Murcia, La Rioja y la Ciudad Autónoma de Melilla) y votan a favor del nuevo modelo las siete comunidades autónomas gobernadas por el Partido Socialista (Cataluña, Andalucía, Castilla La Mancha, Aragón, Extremadura, Asturias y Baleares), a las que se adhieren también mostrando su apoyo Cantabria (con gobierno del PRC y PSOE), Canarias (gobernada por Coalición Canaria y el PP) y la ciudad autónoma de Ceuta (gobernada por el PP).

³³ En este caso, Esquerra Republicana de Cataluña brinda su apoyo al Gobierno de Rodríguez Zapatero, que este acepta quizá para salvar el tripartito catalán (donde actualmente gobiernan los socialistas con los independentistas e Iniciativa per Catalunya) y lograr el apoyo de sus tres diputados en el Congreso. Y parece que el problema de la financiación regional no tendrá un final feliz mientras su discusión vaya de la mano de la presión nacionalista, pues el responsable de Economía del Partido Popular, Cristóbal Montoro, ha declarado que si su partido gana las próximas elecciones generales anunciará un nuevo cambio en el modelo de financiación autonómica.

3. Marco normativo en que se desenvuelve la cesión del IVA. Potestades cedidas en el IVA

De cuanto se ha señalado, se puede deducir que es relativamente reciente la fecha en que se incluye el IVA de forma *expresa* en la cesta de los impuestos cedidos a las haciendas regionales, pues hasta la LOFCA-2001 solamente se habían realizado alusiones diversas a la posible cesión de la imposición general sobre las ventas en su fase minorista. Conforma, así, una de las novedades más relevantes del modelo de financiación regional iniciado en España el 1 de enero de 2002, la cesión del IVA a las comunidades autónomas. Se produce un equilibrio en el paquete de tributos cedidos hasta la fecha. El cual, en el modelo anterior, había quedado un tanto descompensado a favor de la imposición directa, tal y como pudo apreciar y denunciar la doctrina.³⁴ Los términos en que la LOFCA-2001 autoriza la cesión del IVA a las regiones españolas son los siguientes. En primer lugar, en su art. 11.e), permite que el IVA sea cedido “con carácter parcial con el límite máximo del 35 por 100”. En segundo lugar, el art. 19.2.a) LOFCA-2001 no incluye al IVA entre el grupo de impuestos en los cuales las regiones españolas podrán asumir competencias normativas. Además, impide ese mismo precepto que las comunidades autónomas puedan asumir por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del IVA³⁵. Actualmente, el art. 11.e) LOFCA-2009 eleva el

³⁴ De los Ríos (2003: 197) considera que la insuficiencia del modelo de 1997 se debe a que “se concentra la autonomía financiera en un único impuesto, y no se diversifica en otras figuras tributarias”.

³⁵ Aclara el apartado II de la Exposición de Motivos de la LO 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la LO 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas: “Del catálogo de tributos susceptibles de cesión hasta ahora vigente, desaparece ‘la imposición general sobre las ventas en su fase minorista’ y ‘los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales’, al parecer más recomendable que la LOFCA contemple qué tributos concretos son susceptibles de cesión, en vez de contener una lista que agrupe géneros de tributos susceptibles de cesión. Aparecen como novedades, de un lado, la posibilidad de ceder el Impuesto sobre el Valor Añadido con carácter parcial con el límite máximo del 35 por 100; de otro, la posibilidad de ceder los Impuestos Especiales de Fabricación —con excepción del que recae sobre la electricidad—, también con carácter parcial y también con el límite máximo del 40 por 100, y, por último, la posibilidad de ceder tanto el Impuesto sobre

porcentaje de cesión del IVA al 50%, pero mantiene la potestad normativa y aplicativa en manos del Estado en los mismos términos que la LOFCA-2001.

Más complicado resulta verificar en qué términos se produce la cesión del IVA a las regiones acudiendo a la actual Ley Reguladora del Sistema de Financiación de las CC. AA. Y es que esta ley, como ha podido observar el profesor Lago Montero, emplea una deficiente sistemática a la hora de abordar la cesión de cada uno de los impuestos. Es decir, la cesión de un impuesto, de un mismo impuesto, se contempla en diversos artículos desperdigados a lo largo del articulado de la ley. Dicho motivo obliga a que el examen de cada precepto singular no se pueda realizar de un modo individualizado, siendo imprescindible que, en cada caso, su estudio y comprensión se lleve a cabo de forma conjunta con otros preceptos de esta ley. Solamente así, es decir, examinando a la vez los distintos preceptos que tratan sobre la cesión singular de cada impuesto, es posible comprender ante qué tipo de tributo cedido nos encontramos. Es decir, qué potestades —sobre el producto de lo recaudado, normativas y/o administrativas— ha decidido el Estado compartir con los entes regionales en cada impuesto y en qué

la Electricidad como el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”. La primera mención que realiza la LCT-2001 sobre el IVA se contiene en el apartado II de su Exposición de Motivos, donde da cuenta de la inclusión de este impuesto entre los recursos del nuevo sistema y, más concretamente, de la cesión del 35 por ciento de su recaudación líquida. La comisión encargada de estudiar un nuevo sistema de financiación de las CC. AA. aplicable a partir de 2002 analizó con detalle diversas alternativas para materializar la cesión del IVA a las comunidades autónomas. En dicha tarea examinó tres opciones diferentes a efectos de verificar cuál de ellas se acomodaba mejor a la configuración legal de este impuesto y al ordenamiento jurídico interno y comunitario. En este sentido, observó que la cesión del IVA se podría efectuar mediante tres vías distintas. La primera de ellas podía consistir en una transferencia de recaudación —total o parcial— de este impuesto, cuantificada en función de los consumos realizados en cada territorio. La segunda podría consistir en la cesión de la recaudación de IVA acompañada de la atribución de potestades normativas en materia de tipos impositivos y, finalmente, como tercera alternativa analizaron la posibilidad de cesión de facultades de gestión a través de la propia Administración autonómica o bien mediante colaboración de esta con el Estado. Según podremos observar en las páginas que siguen la primera opción es la que finalmente ha triunfado (Lasarte Álvarez et al., 2002).

términos. En dicha tarea gozan de indudable trascendencia todo un conjunto de preceptos que se ocupan del alcance y condiciones generales de la cesión tributaria, cuyas consideraciones deben ser trasladadas al examinar la cesión singular de cada impuesto. Como de indudable trascendencia son también las recomendaciones formuladas por el Consejo de Política Fiscal y Financiera en los acuerdos 2/2001, de 27 de julio y 6/2009, de 15 de julio. A nuestro juicio, se hubiese ganado en seguridad jurídica si esta ley de cesión de tributos, en lugar de este desperdigamiento de impuestos y potestades, hubiera realizado una sistematización por tributos³⁶.

Conectando con lo anterior, por tanto, no debe sorprender que la tarea que nos corresponde realizar ahora consista en la identificación de los preceptos incluidos en la actual ley reguladora del sistema de financiación autonómico que singularmente se refieren a la cesión del IVA, pues sólo así podremos observar qué potestades son las que se ceden en este impuesto a las comunidades autónomas y en qué términos se produce la cesión. Concretamente, tratan de la cesión del IVA los artículos 13, 25, 26, 35 y 54 de la LSFCA. Un examen conjunto de los anteriores preceptos permite indicar, en una primera aproximación y sin perjuicio de cuanto señalemos después, que el Estado ha *cedido parcialmente la potestad sobre el producto de lo recaudado* por el IVA en el territorio de cada comunidad autónoma de acuerdo con el punto de conexión que examinaremos más adelante. No han sido objeto de cesión, en cambio, las *potestades normativas ni aplicativas* las cuales siguen en poder del Estado.

³⁶ Cf. Lago Montero (2010). También criticó la estructura de la LCT-2001 el profesor Lasarte Álvarez (2004: 26), cuando señalaba: “hemos de advertir que la estructura formal de este texto legal no nos parece convincente. Su contenido es inevitablemente complejo pero la técnica legislativa podía haber prestado mayor colaboración para mejorar su claridad y más fácil entendimiento. Precisamente porque el nuevo modelo encuentra su más sólido fundamento en la cesión de tributos estatales podía haberse comenzado por la regulación de esta materia para definir luego el sistema de financiación y sus reglas básicas de evolución, evitando la duplicidad actual de referencias legales a los tributos cedidos. Como puede comprenderse, se trata de una objeción formal a la que no debemos otorgar mayor importancia y que formulamos desde nuestra inevitable perspectiva jurídica”.

4. La cesión parcial de la potestad sobre el producto de lo recaudado en el IVA. Punto de conexión

De las explicaciones vertidas hasta ahora, hemos podido apreciar que en la actualidad no es posible señalar un concepto unívoco de tributo cedido pues éste ha estado en continua evolución desde su origen, acomodándose a los vaivenes normativos sucedidos en los últimos años y que han acompañado a la LOFCA y a las sucesivas leyes de cesión de tributos. Debemos, por ello, seguir avanzando en nuestra investigación al objeto de indagar un poco más acerca de los términos en que se produce la cesión del IVA a las regiones españolas. Como hemos señalado en el epígrafe anterior, varios preceptos recogidos en la actual ley reguladora del sistema de financiación de las comunidades autónomas se ocupan de la cesión a las regiones españolas de un porcentaje del IVA recaudado en el territorio de cada ente regional. Conviene destacar, sin embargo, tal y como ha tenido ocasión de manifestar el profesor Lasarte Álvarez, la mayor trascendencia del art. 35 LSFCA —antes art. 27 LCT-2001—, precepto este encargado, según se desprende de su rúbrica, de delimitar los dos aspectos esenciales de la cesión del IVA (cf. Lasarte Álvarez, 2004: 26). Y es que bajo la rúbrica “Alcance de la cesión y punto de conexión en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, dispone literalmente el art. 35 LSFCA: “1. Se cede a la Comunidad Autónoma el 50 % del rendimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido producido en su territorio. 2. Se considerará producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento cedido del Impuesto sobre el Valor Añadido que corresponda al consumo en el territorio de dicha Comunidad Autónoma, según el índice de consumo territorial certificado por el Instituto Nacional de Estadística y elaborado a efectos de la asignación del Impuesto sobre el Valor Añadido por Comunidades Autónomas”³⁷.

³⁷ La comisión encargada de estudiar el sistema de financiación de 2002 pudo apreciar que “sería posible ceder a las Comunidades Autónomas una parte de la recaudación del IVA (cuantificada en función de los consumos de bienes y servicios en cada territorio) puesto que no existe en la normativa armonizadora del IVA ningún tipo de prohibición en este sentido. Por ello, defendemos como conclusión que la normativa de la Unión Europea no impide ni obstaculiza esta redistribución interna de fondos recaudados por el Estado. En este sentido puede citarse como ejemplo el caso de Alemania, donde la participación en la recaudación del IVA constituye una de las principales fuentes de financiación de los Länder”. También examinaron, previa

Se desprende, por tanto, del tenor literal del art. 35.1. LSFCA que el Estado español ha decidido compartir con cada comunidad autónoma el 50 por ciento del rendimiento del IVA producido en su territorio. Estamos, por tanto, ante una **cesión parcial, en términos recaudatorios**, de este impuesto. Y es que conviene aclarar que la cesión de tributos por parte del Estado a las regiones españolas se puede realizar tanto con carácter total, cuando se cede la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imponibles contemplados en el tributo en cuestión, como con carácter parcial, cuando se cede alguno o algunos de los citados hechos imponibles, o, como sucede en el IVA, parte de la recaudación correspondiente al tributo —cfr. art. 10.3 LOFCA-2001—.

Como se puede observar, no se ha cedido la recaudación del IVA en su fase minorista, alternativa ésta a la que, según indicamos más arriba, mediante una ambigua redacción aludían tanto la LOFCA-1980 como la LOFCA-1996 refiriéndose a la misma como la posible cesión de la “imposición general sobre las ventas en su fase minorista”, pero que, sin embargo, no fue contemplada ni por la LCT-1983 ni por la LCT-1996. Y es que la dificultad de deslindar una fase minorista en un impuesto de carácter plurifásico, con deducciones en las fases intermedias³⁸, así

consulta a la Comisión Europea, si existía algún tipo de restricción a la hora de determinar los posibles criterios de imputación territorial de los rendimientos, pudiendo observar en este caso que el Estado podría optar por cualquier criterio siempre que este no diese lugar a una distribución de recursos que perjudicasen el porcentaje de la base imponible del IVA que se debe transferir a la Unión Europea. Cf. Lasarte Álvarez et al. (2002).

³⁸ Explica Cubero Truyo (2009: 640) que “no sólo se paga el IVA en las compras que efectúan los consumidores, los particulares, sino que hay que pagar IVA en todas las adquisiciones de bienes o servicios, incluso las que realizan empresarios o profesionales para destinar los bienes o servicios adquiridos a su actividad económica. El IVA es, por consiguiente, un impuesto multifásico, que opera en todas y cada una de las fases de la actividad económica (fabricación, distribución, comercialización...). También hay que pagar IVA cuando un empresario vende un bien a otro empresario. Entonces, ¿por qué se habla de un impuesto sobre el consumo? En realidad, aunque haya que pagar IVA en cualquier transacción económica, no todo aquel que paga IVA está realmente cargando con el impuesto. Gracias al mecanismo de la deducción del IVA soportado del que pueden beneficiarse los empresarios y profesionales, el IVA sí se aplica ciertamente sólo al consumo, porque es la única fase en la que no va a poder

como los problemas de asignación de ingresos a las comunidades autónomas que la cesión de dicha fase comportaría, lleva a entender a los expertos que es más aconsejable ceder parcialmente la recaudación total del IVA sin hacer referencia a fase alguna. Esta última opción es la que finalmente recogió de forma acertada, a nuestro juicio, el art. 27 LCT-2001 y que mantiene actualmente el art. 35 LSFCA³⁹.

deducirse. Eso es lo que caracteriza a los consumidores: que no pueden deducir el IVA pagado. El IVA es en el caso de los consumidores —y sólo en el caso de los consumidores— una verdadera y efectiva contribución al sostenimiento de los gastos públicos”.

³⁹ Conviene precisar que la comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las CC. AA. aplicable a partir de 2002 rechazó la posibilidad de ceder la recaudación del IVA en su fase minorista. Y es que la citada comisión se planteó si realmente cabía distinguir una fase minorista en la actual configuración del IVA y, en su caso, qué operaciones debían formar parte de la misma. No tardaron en concluir que, a diferencia de lo que sucede en otros países como EUA o Canadá, en nuestro país y en el resto de países de la Unión Europea el IVA es configurado como un *impuesto plurifásico*. No existe un impuesto singular que grave el consumo divisible en fases ni un conjunto de impuestos que se refieran a cada una de las fases del proceso productivo. Entienden por ello que “en España, y en general en la Unión Europea, no puede identificarse un IVA minorista como tal tributo independiente sobre tal fase, ni desde el punto de vista legal ni desde una perspectiva de gestión”. A pesar de lo anterior, advierten cómo la doctrina se había esforzado en examinar qué operaciones cabía incluir bajo esa pretendida fase minorista del IVA. Hacen eco de las consideraciones efectuadas en el *Libro Blanco* (Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas encargado en abril de 1994 por el CPFF y publicado en 1995), indicando que la expresión “imposición general sobre las ventas en fase minorista” había de ser interpretada como una posible cesión a las Comunidades Autónomas de la recaudación en la fase minorista del IVA, equiparando ésta con la última operación realizada en el proceso productivo, es decir, entrega de bienes o prestación de servicios realizados por el comerciante minorista con dirección al consumidor final. Detectan, sin embargo, graves inconvenientes que se podrían producir si así se configurase la cesión de este impuesto, pues, aparte de la dificultad de deslindar esta fase en el IVA, se “plantearía además importantes problemas a propósito de la vinculación entre la cantidad cedida a un determinado territorio y recaudación obtenida en el mismo; aunque resulta fácil conocer la recaudación real en un territorio, es muy difícil determinar y evaluar correctamente la recaudación imputable a cada Comunidad Autónoma, lo que obliga a un cálculo indirecto de la misma en función del consumo de bienes y servicios. En conclusión, la Comisión entiende que la parte de la recaudación que podría cederse a las Comunidades Autónomas debería corresponderse, total o parcialmente, con el IVA soportado por cada Comunidad Autónoma como consecuencia de la última operación de entrega de bienes o prestación de servicios, en función del valor añadido por la misma y no el

Es indudable la trascendencia que la cesión del IVA ha tenido y tiene para las comunidades autónomas, dada la importancia recaudatoria de este impuesto y su aplicación, con carácter general, a todo tipo de operaciones. Y ello, sin perjuicio de que, como consecuencia de la actual crisis económica en la que estamos inmersos y la consiguiente disminución del consumo, hayan descendido los ingresos estimados por IVA en los presupuestos generales del Estado para el 2009 en un 7 % con relación al año anterior⁴⁰. Basta asomarse a los datos ofrecidos por el Instituto Nacional de Estadística para cotejar que, en el ámbito de la imposición indirecta, el IVA se lleva el protagonismo de recaudación. Con base en las anteriores consideraciones, parece oportuno realizar *a priori* una valoración positiva de la cesión realizada con relación al IVA, pues es evidente que las haciendas autónomas han ganado, cuanto menos, en términos de suficiencia al contar con mayores recursos para afrontar la realización de sus gastos. No nos corresponde a nosotros, sin embargo, pronunciarnos de una manera rotunda acerca de si es ese porcentaje y no otro —mayor o menor— el que se ha de ceder a las comunidades autónomas a efectos de incrementar sus ingresos en línea con sus gastos. Son los economistas, a nuestro juicio, los que han de ofrecer una solución razonada a la anterior cuestión. Ello, claro está, sin descuidar que el Estado también requiere financiación para el ejercicio de sus funciones, entre las que cabe destacar la relevante posición que asume como garante de la solidaridad, igualdad y redistribución de la riqueza. Estas son funciones estatales que a algunos les cuesta tanto reconocer. Lo que sí parece evidente es que esta cesión no podría alcanzar el 100 por 100 de la recaudación obtenida en el territorio de cada comunidad autónoma, pues resulta que también otros entes territoriales se benefician de buena parte del producto recaudado por el

IVA devengado en esa última fase minorista, puesto que en este caso estaríamos hablando de la carga total de este tributo sobre el precio final de los bienes y servicios, o sea, la totalidad del IVA, no el correspondiente a la fase minorista. Puesto que la delimitación de la fase minorista a efectos de su posible cesión plantea importantes problemas técnicos, esta Comisión no considera aconsejable optar por la cesión del ‘IVA minorista’. Resulta más aconsejable decantarse por la otra alternativa comentada, es decir, la cesión de una parte de la recaudación del impuesto sin referencia a ninguna fase concreta, vinculando cantidades cedidas con consumos reales en cada Comunidad Autónoma”. Cf. Lasarte Álvarez et al. (2002).

⁴⁰ Da cuenta de ello Cubero Truyo (2009: 632).

IVA. Y es que un importante pellizco de los recursos obtenidos por el Estado en concepto de IVA ha de ir a parar a las arcas comunitarias y otro tanto, nada despreciable, a las arcas locales. Como es sabido, forma parte de los recursos comunitarios, entre otros, las aportaciones que en concepto de IVA realizan los Estados miembros al presupuesto de la Unión Europea⁴¹. Asimismo, conviene destacar que los entes locales también se benefician, aunque en menor proporción que las comunidades autónomas, de los recursos procedentes del IVA que no han sido cedidos a las regiones, a razón de un 1,7897 % los municipios capitales de provincia (o de comunidad autónoma) o que tengan más de 75.000 habitantes y un 1,0538 % las provincias o comunidades autónomas uniprovinciales⁴².

⁴¹ Explican Cayón y Grau (2006: 77-87) que la Unión Europea se financia casi en exclusiva mediante recursos propios —que dependen de las decisiones tomadas en el seno de las instituciones comunitarias, sujetas a unanimidad y limitadas en sus cuantías—. Distinguen, así, tres tipos de recursos: 1.- Los recursos propios tradicionales (derechos de aduana y exacciones agrícolas), que son recursos de naturaleza tributaria cuyo establecimiento y regulación de elementos esenciales depende de las instituciones comunitarias, tienen naturaleza de impuestos y durante años han supuesto una magnífica fuente de financiación para la Hacienda europea, sin perjuicio de que actualmente sus cifras han disminuido y tienen escasa importancia cuantitativa. 2.- Recursos basados en el IVA, inicialmente fijados en un 1% de los ingresos nacionales procedentes del IVA, pero modificados más tarde, siendo hoy del 0,30%. Se calculan sobre una base teórica armonizada que no puede superar el 50% de la RNB (renta nacional bruta). No tiene naturaleza tributaria. Son los Estados miembros los que tienen que realizar sus aportaciones periódicas a favor de la UE. Es importante su recaudación para el presupuesto comunitario, aunque su importancia relativa se ha reducido de forma significativa en los últimos años. 3.- Recursos basados en la renta nacional bruta. Consiste en una exacción proporcional a la renta nacional bruta de cada Estado miembro, a la que se aplica un tipo uniforme. No existe un límite por país, pero sí un límite global, techo que limita el importe total de todos los recursos propios de la Comunidad al 1,24% de la RNB de toda la UE. Son los Estados los que realizan sus aportaciones al presupuesto comunitario, no los ciudadanos. Es el más importante. Asimismo, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas, cf. Carrasco González (2009: 971-1025) y Villar Ezcurra (1999: 23-47).

⁴² La cesión de parte de la recaudación líquida del IVA a las entidades locales se regula para los municipios en los arts. 111 a 115 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (RD leg. 2/2004, de 5 de marzo) y, para las provincias, en los arts. 135 a 137 de la misma norma. *Vid.* Falcón (2004: 5-8).

El estatuto de autonomía de Cataluña anunció un incremento de la cesión del IVA en 15 puntos porcentuales fijando el porcentaje de la cesión del rendimiento de este impuesto en un 50%⁴³. Como indicamos más arriba, la influencia nacionalista catalana viene siendo habitual en la historia de la financiación regional española, por lo que no debe extrañar que estas determinaciones las haya extendido ahora el Gobierno de la nación al resto de las comunidades autónomas de régimen común, tal y como venimos observando⁴⁴. Dos consideraciones, a nuestro juicio, cabe realizar sobre este tipo de pretensiones.

En primer lugar, hemos de reiterar una vez más que no son los estatutos de autonomía las normas adecuadas para acometer la regulación de un nuevo modelo de financiación regional. Como señalamos más arriba, los estatutos de autonomía poco tienen que decir en materia de cesión de tributos pues éste no es su cometido. La financiación autonómica es materia extraestatutaria de cuya regulación ya se ocupa nuestro texto fundamental y, en desarrollo de sus escuetas previsiones, la LOFCA, norma estatal que no en vano forma parte del llamado “bloque de constitucionalidad”. Y es que no puede un estatuto de autonomía decidir cuál es el porcentaje de recaudación que ha de ceder el Estado en los tributos susceptibles de cesión. Como señala el profesor Lago Montero (2008:53), “no compete a los Estatutos de Autonomía fijar los

⁴³ A tal efecto, establece la DA décima del Estatuto de Autonomía de Cataluña: “El primer Proyecto de Ley de cesión de impuestos que se apruebe a partir de la entrada en vigor del presente Estatuto contendrá, en aplicación de la Disposición Adicional Séptima, un porcentaje de cesión del 50 por ciento del rendimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido. La atribución a la Comunidad Autónoma de Cataluña se determina en función del consumo en el territorio de dicha Comunidad”.

⁴⁴ Señala el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera n.º 6/2009, de 15 de julio, p. 3, que uno de los rasgos principales que definen el nuevo modelo es, en primer lugar, el “aumento de la autonomía y la corresponsabilidad: Para ello se amplía la participación de las CC.AA. en los principales recursos tributarios (I.R.P.F., IVA e Impuestos Especiales) y se incrementa su capacidad normativa en la medida de lo posible”. Y añade en la página 15: “Se eleva al 50% la cesión a las CC.AA en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (actualmente 33%) y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (actualmente 35%) y al 58% en los Impuestos Especiales de Fabricación (actualmente 40%), sobre Cerveza, Vino y Bebidas fermentadas, Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas derivadas, Labores del Tabaco e Hidrocarburos”.

porcentajes de cesión de los tributos estatales ya cedidos, y menos todavía, si cabe, los correspondientes a otros tributos nuevos que existir pudieren. El incremento, por norma estatutaria, en la cuantía de los tributos cedidos, acarrearía un simultáneo descenso en la cuantía del Fondo de Suficiencia, que afecta a todas las C.C.A.A., y no puede, por tanto, ser alterado por decisión unilateral de una de ellas”⁴⁵. Por ello, este incremento porcentual que pretendía el estatuto catalán no se ha podido poner en marcha hasta que no se haya aprobado el actual modelo de financiación regional mediante una nueva LOFCA, la LOFCA-2009. Así, pese a las ambiciosas aspiraciones de Cataluña, solo se puede beneficiar de ese incremento porcentual de la cesión del IVA que postula cuando también lo hagan, al mismo tiempo, el resto de las comunidades autónomas de régimen común, incluidas claro está en el ámbito espacial de aplicación de este impuesto⁴⁶.

⁴⁵ Como explica Rodríguez Bereijo (ABC), “es dudoso que el Estatuto pueda fijar el porcentaje de cesión de los impuestos estatales sobre los cuales carece de toda competencia, predeterminando el contenido de decisiones estatales e imponiendo un mandato al poder legislativo del Estado respecto del contenido de la Ley de Cesión de Tributos. Ni siquiera el carácter ‘pactado o paccionado’ que suele atribuirse a la norma estatutaria o el ardid de que lo que se predetermina es el contenido de un futuro proyecto de ley cuya elaboración corresponde al Gobierno de la Nación, permiten, a mi juicio, salvar esta objeción. La razón es bien clara y tiene que ver con la relación entre las normas en presencia integrantes del bloque de la constitucionalidad en esta materia. Como ha declarado con toda rotundidad el Tribunal Constitucional, ‘los Estatutos de Autonomía, pese a su forma de Ley Orgánica, no son instrumentos ni útiles ni constitucionalmente correctos, por su naturaleza y modo de adopción, para realizar transferencias o delegaciones de facultades de una materia de titularidad estatal permitidas por el art. 150.2 de la Constitución [...]’ pues ‘el Estatuto es el paradigma de los instrumentos jurídicos de autoorganización, la transferencia y la delegación cae en el ámbito de la heterorganización’ (STC 56/1990, FJ 5º). Además, en tanto se trata de una cuestión que afecta al sistema de financiación autonómica en su conjunto (multilateralidad) ha de ser acordada por el Estado mediante una Ley general y debatida con todas las comunidades autónomas. A no ser que se sostenga (y no ha faltado quien lo hace) que en la Constitución española no existe una concepción de la Hacienda como una Hacienda de coordinación, o que no forma parte consustancial del contenido constitucional de la LOFCA la determinación de los porcentajes de cesión de tributos a las comunidades autónomas”.

⁴⁶ Recuerda el profesor García Novoa (2005: 160) que “los tributos *cedibles* a que hace referencia el art. 11 de la LOFCA son impuestos del Estado y la decisión sobre la cesión es privativa de éste”.

Y, en segundo lugar, esperemos que en ese nuevo reparto de los recursos procedentes del IVA se haya dejado a salvo la financiación que el Estado requiere para el ejercicio de sus funciones. De no ser así, importantes principios del sistema como el mecanismo de la solidaridad podrían verse seriamente dañados⁴⁷. De momento, se puede observar que los entes locales percibirán menores recursos procedentes del IVA al disminuir la cantidad que ahora se reserva el Estado de este impuesto y sobre la cual se han de aplicar los correspondientes porcentajes de participación local.

Avanzando en nuestra investigación, es el momento de verificar cuál es el criterio que legalmente se ha previsto para atribuir el rendimiento de este impuesto a una comunidad y no a otra. Es decir, para distribuir los recursos recaudados en concepto de IVA entre los distintos territorios regionales. Si para las haciendas autonómicas es importante, en

⁴⁷ No cabe dudar de que el principio de solidaridad interterritorial es un principio clave en cualquier sistema de financiación regional. Señala el TC en sentencia n.º 64/1990, de 5 de abril, FJ 9.º, BOE n.º 109: “Es precisamente la constatación de notables desigualdades de hecho, económicas y sociales, de unas partes a otras del territorio nacional, acentuadas en ocasiones por circunstancias coyunturales, pero debidas también a elementos naturales —situación, recursos, etc.— difícilmente alterables la que legitima, en aras y por imposición de la solidaridad interterritorial, no sólo que zonas de mayor capacidad económica asuman ciertos sacrificios o costes en beneficio de otras menos favorecidas sino también que éstas promuevan acciones encaminadas a lograr adaptarse, de forma en todo caso equilibrada, a la inevitable tendencia de los agentes económicos a operar allí donde las condiciones para la producción sean más favorables”. Asimismo, la STC n.º 135/1992, de 5 de octubre, FJ 7.º, BOE n.º 260, señala que “el principio de solidaridad que nuestra Constitución invoca repetidas veces y que, en definitiva, no es sino un factor de equilibrio entre la autonomía de las nacionalidades o regiones y la indisoluble unidad de la Nación española (art. 2). Su contenido más importante es el financiero y en tal aspecto parcial se le alude más adelante con carácter genérico (art. 156.1) y también con un talante instrumental, como fundamento del Fondo de Compensación, con la finalidad de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad (art. 158.2), cuya salvaguardia se encomienda al Estado, que ha de velar por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, con particular atención a su componente insular (art. 138.1)”. Como indica García Novoa (2005: 146): “[...] si tuviéramos que señalar el trípode sobre el que se apoya el diseño constitucional de las Comunidades Autónomas de régimen común [...]. [É]ste vendría integrado por los principios de autonomía financiera, coordinación y solidaridad”.

términos de suficiencia, la cesión recaudatoria del IVA, no lo es menos que el reparto de los recursos obtenidos por este impuesto se realice de forma proporcional y equitativa entre las distintas regiones. Forma parte, por tanto, de nuestro cometido examinar cuál es el **punto de conexión** que ha establecido el legislador para distribuir la recaudación parcial del IVA entre las distintas regiones españolas⁴⁸.

Conforme dispone el art. 10.4.b) LOFCA-2009, “cuando los tributos cedidos graven el consumo, su atribución a las Comunidades Autónomas se llevará a cabo bien en función del lugar de consumo, bien en función del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias, bien en función de los consumos calculados sobre una base estadística”⁴⁹. Es decir, para fijar el

⁴⁸ La determinación del punto de conexión es una cuestión que, según ha destacado la doctrina, goza de especial relevancia en materia de tributos cedidos desde que, en el año 1996, se cedieran competencias normativas a las regiones. Como ha explicado el profesor Ramallo (2005: 89-105), inicialmente, para los contribuyentes, era relativa la importancia de los puntos de conexión, pues bajo el marco orgánico de la LOFCA-1980 y la LCT-1983, sólo se cedía el rendimiento de los tributos cedidos y se delegaba la gestión y, por tanto, a quien verdaderamente interesaba su correcta determinación era al Estado y a las comunidades autónomas, que eran quienes se repartían los recursos. Esta situación cambia con la reforma de 1996, pues desde entonces la correcta determinación de los puntos de conexión va a ser una cuestión trascendental también para los contribuyentes, que se verán conectados normativamente a una región u otra en atención a dichos criterios. Asimismo, para una definición de punto de conexión en el ámbito de los tributos cedidos, cf. Bokobo (1998: 31-32): “el elemento de la relación jurídico-tributaria a través del cual se atribuyen las competencias tributarias a las Comunidades Autónomas”. Conviene añadir que la determinación de los puntos de conexión en materia de tributos cedidos se completa con la creación de la Junta Arbitral que resuelve posibles conflictos en aplicación de dichos criterios (arts. 23 y 24 LOFCA-2001). *Vid.* Simón Acosta (2005: 1937-1958), Tejerizo (2005: 1984-1987) y Galán, García-Herrero y Grau Ruiz (2006: 278-290).

⁴⁹ Interesa señalar, sin embargo, que esta posibilidad no aparecía inicialmente contemplada en el articulado original de la LOFCA-1980, pues entonces el art. 10.Dos.b), en su redacción inicial, señalaba que, en los tributos cedidos que gravasen el consumo, la atribución a las Comunidades Autónomas se había de llevar a cabo en función del lugar en el que el vendedor realizase la operación a través de establecimientos, locales o agencias. Y la LCT-1983, en su art. 7, al señalar los puntos de conexión en el impuesto sobre el lujo tampoco tuvo en cuenta dato estadístico alguno. Se añade, finalmente que ninguna novedad sobre esta cuestión introdujeron ni la LOFCA-1996 ni la LCT-1996. También la doctrina, en la búsqueda de distintas fórmulas que, de algún modo, diesen cabida a la imposición sobre el consumo en el

punto de conexión en el IVA, la LOFCA-2009 establece la posibilidad de acudir bien al lugar de origen de la operación (es decir, al lugar donde el empresario o profesional tuviese ubicado su establecimiento comercial y desde el cual comercializara sus productos o prestara sus servicios) o bien tomar como referencia el lugar de destino o consumo, calculado con bases estadísticas o sin ellas. De forma acertada, a nuestro juicio, el art. 35.2 LSFCA, transcrito más arriba, se decanta por utilizar como punto de conexión en el IVA el consumo calculado en atención a datos estadísticos. Sigue, en este aspecto, el criterio propuesto por el Consejo de Política Fiscal y Financiera en el Acuerdo de 23 de julio de 2001 y el Acuerdo de 15 de julio de 2009, según el cual lo que se cede no es un porcentaje de IVA devengado, ni repercutido, ni soportado, ni ingresado en el Tesoro, sino un porcentaje del impuesto que grava el consumo definitivamente realizado en el territorio de cada comunidad autónoma, el cual será calculado según índices estadísticos elaborados por el Estado, en concreto, por el Instituto Nacional de Estadística.

A nuestro juicio, si se hubiese seleccionado como punto de conexión el lugar de origen de la operación se habría beneficiado inevitablemente a aquellas regiones en las que las empresas más importantes ubican sus establecimientos comerciales en detrimento de aquellas otras donde realmente se producen los consumos de los productos o servicios. Hay

sistema de financiación regional, ha analizado otros criterios de imputación territorial de la recaudación del IVA. En este sentido, señalaron Sánchez Maldonado y Gómez Sala (1996: 218-219) que “la imputación territorial podría hacerse utilizando tres criterios: el valor añadido, el consumo o la población”. Cabe descartar el primero de estos criterios, pues, como indican los anteriores autores, si bien imputar la recaudación del IVA en atención al valor añadido territorial implicaría que cada colectividad recaudase el importe correspondiente a la actividad productiva que tuviese lugar en su territorio e impediría problemas de exportación fiscal, no evitaría importantes desequilibrios financieros territoriales dada la concentración territorial de las actividades productivas. En cuanto al criterio del consumo, sin descartarlo, detectan un problema que originaría la utilización de este indicador consistente en la existencia de tipos diferenciales que obligaría a efectuar una ponderación en función de los consumos a los distintos tipos impositivos que tienen lugar en un territorio determinado. Finalmente, se refieren a la imputación según la población, índice este que, según indican, supone admitir que todos los individuos, bien lleven a cabo una actividad productiva, bien sean consumidores, serán beneficiarios de los servicios públicos cuya aplicación conllevaría contribuir tanto a objetivos de suficiencia como de autonomía y equidad.

que tener en cuenta, en este sentido, que las empresas más importantes suelen situar sus domicilios fiscales en las grandes ciudades —que, no por casualidad, forman parte de las regiones más ricas—, sin perjuicio de que después comercialicen sus productos a lo largo de todo el territorio nacional e incluso internacional. Parece más equitativo y más acorde con la naturaleza del IVA que se distribuya su recaudación atendiendo al destino de la operación y no a su origen. Y ello con independencia de que para el cálculo del consumo realizado en cada territorio regional se acuda a bases estadísticas o no. De este modo, con el criterio de atribución seleccionado se consigue distribuir el rendimiento de este impuesto en atención al consumo realizado en el territorio de cada comunidad autónoma, criterio éste que, quizá no por casualidad, coincide con la capacidad económica gravada por el IVA y que permite evitar que las regiones más ricas resulten beneficiadas en detrimento de las más pobres⁵⁰.

⁵⁰ No pierde razón Zurdo Ruiz (1990: 1-12) cuando afirma: “Se suele decir, y compartimos esta opinión, que el IVA es realmente, una técnica recaudatoria más que un impuesto en sí mismo. Y ello es cierto porque lo que interesa realmente de su función tributaria es la fase de repercusión final al consumidor, ya que en ella es donde se alcanza el objeto del tributo que no es sino la capacidad manifestada en el acto de gasto”. Para Gimeno Ullastres (1997: 448-449), la principal ventaja de la participación en la recaudación del IVA es “la facilidad de aplicación puesto que no aparecen para ello obstáculos ni legales, ni comunitarios, ni de resistencia política. De hecho, no puede considerarse realmente un avance en corresponsabilidad porque supone simplemente que parte de las transferencias por participación en los ingresos del Estado se liga a la base teórica sobre la que recae el impuesto, partiendo de la hipótesis de una cierta correlación entre la misma y la correspondiente recaudación soportada por los consumidores de cada región”. No obstante, a su juicio no todo son ventajas, pues “una de las primeras críticas que cabe realizar a esta solución es que las estimaciones sobre consumo regional no son necesariamente fiables y son especialmente débiles para cualquier aproximación al ámbito municipal. En cualquier caso, las estimaciones de consumo ignoran las importantes diferencias recaudatorias que pueden encontrarse tanto por las distintas pautas de consumo como por el fraude existente, con divergencias notorias entre las distintas comunidades autónomas. En otras palabras, que las cifras que se asignaran coincidirán de forma solo aproximada con la presión efectivamente soportada en cada caso. Desde la perspectiva de la corresponsabilidad, los ciudadanos no perciben diferencia alguna entre este sistema de participación y el general que no hace referencia alguna al IVA. Y las comunidades autónomas no ven incrementado su margen de actuación. A favor de esta opción juega el hecho de que se corresponde con la evolución prevista para el proceso de armonización europea. Según se ha dicho, el objetivo es conseguir la recaudación en origen y ajustar después la recaudación en función del consumo territorial estimado

5. Los condicionantes europeos para la cesión de competencias normativas y aplicativas en el IVA

Parece una contradicción que el sistema de financiación regional actual apueste por otorgar un mayor protagonismo a la figura del tributo cedido con potestad normativa. Sin embargo, en el IVA, como acabamos de observar, el Estado solamente haya cedido parcialmente su recaudación. Surge, por ello, al hilo de este estudio una inevitable curiosidad. Y es que cabe replantearse por qué el Estado no ha compartido con las comunidades autónomas otro tipo de potestades (normativas y/o aplicativas) en el IVA. No debemos perder de vista que uno de los objetivos de los modelos de financiación aprobados desde el año 1996 es potenciar la corresponsabilidad fiscal de las regiones españolas. Y es que, como señalamos más arriba, el Estado no ha atribuido ninguna competencia normativa a las regiones españolas en el IVA, característica ésta que comparte con los impuestos especiales de fabricación (alcohol, tabaco, hidrocarburos, electricidad) y que le singulariza del resto de tributos cedidos hasta la fecha⁵¹.

estadísticamente. Por lo tanto, la coherencia sería total entre los sistemas aplicados en ambos niveles”.

⁵¹ El modelo de financiación 2002 también incorporó la cesión del rendimiento de algunos impuestos especiales. La LOFCA-2001, por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico, hace mención expresa a la cesión de los impuestos especiales de fabricación. Hasta entonces, ni la LOFCA-1980 ni, más tarde, la LOFCA-1996 hicieron mención expresa a este grupo de impuestos. Únicamente señalaron que eran tributos susceptibles de cesión “*los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales*”. Y fueron precisamente estas referencias legales las que provocaron la inquietud de la doctrina y de algunos responsables políticos autonómicos sobre la posibilidad de ceder la fase minorista de estos impuestos. A nuestro juicio, dada la naturaleza y estructura de estas figuras impositivas, no era viable dicha opción. Como es sabido, estamos ante tributos monofásicos que recaen jurídicamente sobre la fase de fabricación-mayorista del proceso productivo, no siendo técnicamente posible deslindar una fase minorista propiamente dicha. Este conjunto de impuestos especiales se caracteriza por gravar en fase única el consumo específico de determinados productos (alcoholes y bebidas alcohólicas, tabaco, hidrocarburos y electricidad, según los casos). Son, por tanto, impuestos monofásicos que gravan la fabricación, producción o importación de los productos incluidos, en cada caso, bajo su ámbito objetivo, con destino al tráfico mercantil, es decir, al comerciante mayorista o distribuidor de la mercancía. Y ello con independencia de la repercusión que dicho comerciante pueda realizar de este

Tanto el preámbulo de la Ley Orgánica de 7/2001, de modificación a la LOFCA, como la exposición de motivos de la LCT-01 justificaron la ausencia de atribución de potestades normativas a las comunidades autónomas en materia de IVA aludiendo a los condicionantes impuestos por la normativa de la Unión Europea. Y es que, como es sabido, las comunidades autónomas en el ejercicio de sus potestades normativas no sólo están sujetas a los límites establecidos en la Constitución española y en la LOFCA, sino también a aquellos otros que les impone el derecho comunitario (originario y derivado), es decir, los establecidos tanto en el Tratado de Adhesión a la CEE como los fijados por las instituciones

impuesto sobre el consumidor final, la cual se trata de una repercusión económica y no jurídica. La ausencia de esta fase minorista en los impuestos especiales de fabricación fue detectada por los autores del *Libro Blanco*, los cuales entendieron que cabía la alternativa de adscribir estos recursos a las Haciendas autonómicas mediante el establecimiento de participaciones territorializadas en su recaudación, distribuidas en atención a los consumos realizados en el territorio de cada Hacienda regional. La *Comisión encargada del estudio y propuesta del sistema de financiación actual* analizó las alternativas que cabían para materializar la cesión de los impuestos especiales a los entes regionales. A tal efecto, analizaron tres posibilidades distintas: 1.^a La transferencia a las comunidades autónomas de la totalidad o de parte de la recaudación de los IIEE correspondientes a su territorio. 2.^a La atribución de competencias normativas para modificar los tipos impositivos de estos impuestos. 3.^a La cesión de facultades para gestionar estos tributos o colaborar con el Estado en las tareas de gestión. Cf. la respuesta de la comisión a la pregunta 5.^a, “Posibilidad de cesión de los impuestos especiales a las Comunidades Autónomas de Régimen Común conforme a la previsión de la L.O.F.C.A. y demás normas en vigor, con especial análisis de las Directivas europeas”, en Lasarte Álvarez et al (2002). Como resultado de este análisis el Estado cede parcialmente la potestad sobre el producto de lo recaudado de los impuestos especiales clásicos de fabricación (alcoholes, hidrocarburos y tabaco) —en concreto, el 40% en el modelo del 2001, y ahora el 58%— y totalmente, en un 100%, el impuesto especial sobre la electricidad. Concretamente, la cesión alcanza a la recaudación líquida obtenida por el Estado en el territorio de cada comunidad autónoma, de acuerdo con índices de consumo específicos. La cesión de estos impuestos, por tanto, sólo comporta la potestad sobre el producto de lo recaudado en el territorio de cada comunidad. Sin embargo, el ejercicio de las potestades normativas y aplicativas sigue estando en manos del Estado debido a la armonización comunitaria que afecta a este grupo de impuestos, centrada básicamente en su estructura y tipos impositivos. Cf. Adame (2005), Docavo (1999), Gimeno Ullastres (1997), González Jaraba (2005), Lasarte López (2003), Monasterio Escudero (1997), Pérez Royo (2009), Sánchez Maldonado y Gómez Sala (1996), Sánchez Sánchez (2000) y Solana (1999).

europas en el ejercicio de sus competencias normativas en materia tributaria⁵². Cuando España firmó el Tratado de Adhesión a las comunidades europeas cedió parte de su soberanía tributaria a los organismos de la Unión Europea, asumiendo con preferencia al derecho nacional la regulación tributaria europea emanada de dichos organismos comunitarios. La cual, en la práctica, ha resultado ser de indudable trascendencia en el ámbito de la imposición indirecta, y especialmente en materia de IVA⁵³ en el que la armonización recorre todos los

⁵² Explica el profesor Lago Montero (2005: 40-82) que el poder tributario normativo de las comunidades autónomas es un poder limitado por cuatro grupos de límites: 1.- Límites derivados de los principios constitucionales sobre la normación (reserva de ley); 2.- Límites derivados de los principios constitucionales de justicia tributaria previstos en el art. 31.1 CE (principio de generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad, no confiscatoriedad y seguridad jurídica); 3.- Límites derivados de los principios constitucionales de distribución de competencias (prohibición de identidad esencial entre impuesto estatal e impuesto autonómico, art. 6.2 LOFCA.; la ocupación por las comunidades autónomas de la materia imponible de las corporaciones locales, art. 6.3 LOFCA; establecimiento de tributos estatales sobre hechos imponibles gravados por CC. AA., art. 6.4 LOFCA); 4.- Límites derivados de la naturaleza de ente territorial de las CC. AA. (ausencia de carga fiscal extrajurisdiccional, art. 157.2 CE y art. 9 LOFCA; no obstaculización de la libre circulación y establecimiento de personas, bienes y servicios, art. 139.2 CE; ausencia de privilegios económicos o sociales, art. 138.2 CE; respeto a los principios de armonización fiscal comunitaria; coordinación de las Haciendas comunitaria, estatal, autonómica y local y la aplicación de la LGT a los tributos autonómicos, art. 156.1 y 157.3 CE; la solidaridad de las Haciendas autonómicas entre sí y con las Haciendas comunitaria, estatal y local, art. 2 y 138 CE).

⁵³ Como señalan García Martínez y Herrera Molina (2001: 168), “las limitaciones impuestas por el Derecho Comunitario también son limitaciones de derecho interno en virtud de la primacía de aquel ordenamiento y que, por tanto, habrán de tenerse muy en cuenta en la definición del papel que el IVA puede jugar en la financiación de las Comunidades Autónomas”. Para un examen de los límites a la corresponsabilidad fiscal de los entes regionales en el marco del derecho europeo, cf. García Carretero, García Herrero y Herrera Molina (2006: 229-259), que analizan las actuaciones que pueden llevar a cabo las comunidades autónomas en el ejercicio de su corresponsabilidad fiscal sin incurrir en competencia fiscal desleal, la prohibición de ayudas de Estado por el tratado de la CE y las limitaciones que imponen a las competencias autonómicas y forales, las libertades fundamentales comunitarias (libre circulación de personas, libertad de establecimiento, libre prestación de servicios, libertad de circulación de capitales y libre circulación de mercancías) como límite a la corresponsabilidad fiscal de los entes regionales y la armonización fiscal. Asimismo, sobre los límites que el derecho comunitario impone a las comunidades autónomas para el ejercicio de sus potestades tributarias, cf. Beltrán Bernabé (1994: 55-103),

aspectos del impuesto (hecho imponible, lugar de realización de las operaciones, devengo y exigibilidad, exenciones, sujetos pasivos, determinación de la base imponible, tipos impositivos, deducciones, regímenes especiales, obligaciones formales, prohibición de creación de impuestos distintos de IVA que recaigan sobre la cifra de negocios, etc.)⁵⁴. No podemos descuidar que la actuación europea en materia de fiscalidad indirecta se sustenta jurídicamente en los arts. 90 y 93 del tratado constitutivo de la Comunidad Europea, preceptos éstos de cuyo contenido se deduce el propósito de armonizar la imposición indirecta de los sistemas nacionales, tanto los impuestos sobre el volumen de negocios, como los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos⁵⁵. Los distintos Estados se preocupan por llevar a

Chico (2005: 2203-2248), García Novoa (1998: 119-144), García Luque (2005: 1831-1861), Moreno (2007: 203-247) y Villar (2001: 23-47).

⁵⁴ Sobre los aspectos del IVA afectados por la armonización fiscal comunitaria, *vid.* Calle (1990). Y, para un estudio detallado de las diversas etapas en la armonización fiscal del IVA, cf. Vega (1996).

⁵⁵ Cabe matizar, no obstante, que la armonización de los impuestos especiales de fabricación se ha centrado básicamente en su estructura y tipos impositivos. La Directiva 2008/118/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, se ocupa del régimen general de los impuestos especiales, derogando la anterior Directiva 92/12/CE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992. Ello no obstante, también existen diversas directivas de alcance específico para cada uno de los impuestos especiales de fabricación que tratan de aproximar la estructura y tipos impositivos de estas figuras. En concreto y tratándose del conjunto de impuestos que recaen sobre los distintos tipos de alcohol (cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas), dicha tarea ha sido llevada a cabo por las directivas del Consejo 92/83/CEE y 92/84/CEE, ambas de 19 de octubre de 1992, relativas, respectivamente, a la armonización de las estructuras y a la aproximación de los tipos impositivos de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol. En el caso de los hidrocarburos, la tarea de aproximar las legislaciones de los Estados miembros es llevada a cabo por la Directiva 2003/96/CEE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, cuyo contenido ha sido recientemente traspuesto al ordenamiento español por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre. En cuanto a la armonización del impuesto especial sobre las labores del tabaco, la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros se ha llevado a cabo también por un paquete de directivas específicas para los productos gravados por este impuesto: Directiva 95/59/CEE, del Consejo, de 27 de noviembre de 1995; Directiva 92/79/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (modificada por la Directiva 1999/81/CE, de 29 de julio; por la Directiva 2002/10/CE, de 12 de febrero del 2002; y por la Directiva 2003/117/CE, de 5 de diciembre de 2003); Directiva 92/80/CEE, del Consejo, de 19 de

cabo una aplicación uniforme del IVA debido, entre otras razones, a que este impuesto es una de las principales fuentes de financiación de la Unión Europea⁵⁶.

Pese a las anteriores afirmaciones, algunos responsables autonómicos parece que no se dan por vencidos. Se empeñan en solicitar al Estado **competencias normativas para modificar los tipos de gravamen del IVA**, pasando por alto las exigencias que el derecho comunitario impone al ejercicio de las potestades tributarias de los entes regionales⁵⁷. Con dichos requerimientos, *a priori*, podría dar la

octubre de 1992 (modificada por la Directiva 1999/81/CE, de 29 de julio; por la Directiva 2002/10/CE, de 12 de febrero; y por la Directiva 2003/117/CE, de 5 de diciembre); y Directiva 2010/12/UE, del Consejo, de 16 de febrero de 2010. En el caso del impuesto especial sobre la electricidad, conviene precisar que, cuando se incluye en la cesta de tributos cedidos a las comunidades autónomas por obra de la LOFCA-2001 y LCT-2001, todavía este impuesto no había sido objeto de armonización. Ello no obstante, en las respectivas exposiciones de motivos de las leyes específicas de cesión a las comunidades autónomas se aludía a su “inminente armonización”, tarea que ha llevado a cabo la Directiva 2003/96/CEE, del Consejo, de 27 de diciembre. Cf. Cornejo (2004: 99-119), Gimeno Ullastres (1997: 437 y ss.), Escobar (2004), Luchena (2003: 23-101), Sánchez Galiana (1992: 25 y ss.), Solana (1998) y Vega (1996: 159-190).

⁵⁶ Cf. Carrasco (2009: 971-1025) y *vid.* Cubero (2009: 631 y ss.). Señala Villar (1999: 17): “La Unión Europea en su fase actual no requiere los mismos impuestos ni siquiera la misma estructura para cada uno de ellos. Esta regla general se excepciona en el caso de los impuestos indirectos, especialmente respecto al impuesto sobre el valor añadido, y gran parte de la explicación reside en que un porcentaje de lo que los Estados recaudan por este impuesto financia el presupuesto comunitario”.

⁵⁷ Los responsables políticos autonómicos se han pronunciado acerca del modo en que se ha de proceder para descentralizar fiscalmente el IVA, haciendo especial hincapié en el ámbito que debe alcanzar su cesión. Cf. Lasarte López (2003: 227-249), que, con motivo de la reforma del sistema de financiación regional de 1996 y tras examinar los informes emitidos por las distintas regiones españolas con ocasión de la citada reforma, sus respuestas a la encuesta realizada por la *Revista de Papeles de Economía*, documentos públicos, publicaciones e informes remitidos al Consejo de Política Fiscal y Financiera con motivo de la reforma de 2001, extrae las siguientes conclusiones: “1ª Los documentos antes examinados nos permiten concluir que ninguna Comunidad Autónoma se ha opuesto a la utilización del IVA, en general, y de su fase minorista en particular, como instrumento de financiación autonómica. 2ª No obstante, ello no significa que todas las Comunidades Autónomas mantengan una misma posición sobre la alternativa más idónea para conseguir ese objetivo. Los documentos consultados ofrecen en este punto un panorama heterogéneo: dejando a un lado a Canarias (por la especialidad de su régimen económico-fiscal), Baleares no parece interesada en la

sensación de que las regiones españolas en su solicitud están cumpliendo con las recomendaciones formuladas por la doctrina científica, pues únicamente reclaman compartir competencias normativas para regular un elemento cuantitativo del impuesto y no otros aspectos que se entiende que deben quedar en manos del Estado (hecho imponible, exenciones, sujetos, definición de la base imponible y regímenes de determinación de la misma)⁵⁸. Pero nada más lejos de la

cesión parcial del IVA, lo que deriva sin duda de los resultados del actual modelo de financiación. En el polo opuesto puede situarse a Cataluña, que, al margen de esos resultados, propone la cesión del 50% de la recaudación total del tributo; o a Galicia, partidaria de compartir la fase minorista con competencias normativas sobre los tipos impositivos. 3ª. Andalucía, Asturias y Murcia se pronuncian, con mayor o menor decisión, a favor de una participación territorializada en la recaudación de este tributo. En concreto, Murcia insiste en los problemas de gestión derivados de la configuración plurifásica del impuesto para oponerse a la cesión de su fase minorista. En una línea cercana, Aragón y Castilla-La Mancha proponen la cesión de un porcentaje o tramo del mismo. 4ª. Por último, las demás Comunidades Autónomas (Cantabria, Castilla y León, Extremadura, La Rioja, Madrid y Valencia) parecen favorables a la cesión del IVA en fase minorista, si bien algunas de ellas destacan dificultades concretas de esta medida, a veces especialmente significativas: dificultad de identificar con precisión la fase minorista del impuesto, aumento de la presión fiscal indirecta, o la necesidad de efectuar multitud de reformas legislativas para hacerla efectiva”.

⁵⁸ La doctrina se ha encargado de puntualizar cuál es el campo de actuación que, con carácter genérico y con relación a todos los tributos cedidos con potestad normativa, se considera el más apropiado para ser compartido con las regiones españolas. En este sentido, tal y como evidencian las reglas 1.ª y 14.ª del artículo 149.1 de la Constitución Española, las competencias normativas para regular la estructura básica de los impuestos cedidos (la regulación del hecho imponible, incluidos los supuestos de no sujeción y exención; los sujetos pasivos; e incluso las reglas de determinación de la base imponible) deben seguir en manos del Estado. Se entiende, sin embargo, de una forma desmedida a nuestro juicio, que podrán los entes regionales, en su caso, regular el resto de elementos cuantitativos del impuesto (tipos de gravamen y beneficios fiscales posteriores a la determinación de la base imponible —reducciones, deducciones o bonificaciones—), pues se considera que éste es el campo más adecuado para dar entrada a la regulación autonómica. Cf. Lasarte Álvarez et al. (2002: 25-34). Como señala el profesor Simón Acosta (2007: 191): “Es difícil avanzar más en la configuración legal de los impuestos cedidos. Sólo resta por ceder la regulación que el Estado se ha reservado. A mi juicio, no se puede ceder la regulación de la estructura básica de los impuestos estatales porque ello supondría una dejación de la responsabilidad que al Estado encomienda el artículo 149.1.14ª CE. Sería, en términos más claros, inconstitucional”. Observa Cañal (2007: 286) que la base imponible “es la medida del hecho imponible, por su estrecha relación con él, también debe ser regulada por el Estado”. Indica asimismo Calvo Vérguez (2005: 81-82) que en

realidad. Y es que, a nuestro juicio, no cabe acceder a tales pretensiones regionales pues, como podremos comprobar seguidamente, ponen en entredicho tanto principios comunitarios con trascendencia en materia tributaria como diversas directivas armonizadoras en el ámbito del IVA.

El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo general de bienes y servicios en cuya regulación los Estados miembros de la Unión Europea han de tender a su homogeneización y no a su diversificación como parecen querer algunos⁵⁹. De no ser así estarían en peligro principios elementales de **derecho comunitario originario** como son la libre circulación de mercancías y servicios, el buen funcionamiento del mercado interior e, incluso, se originaría una inadecuada competencia fiscal entre los Estados miembros⁶⁰. Consideramos, por ello, que no es

el ámbito de los impuestos cedidos la normativa estatal debe perfilar en su integridad tanto los elementos cualitativos (hecho imponible, exenciones, sujetos pasivos) como las reglas de cuantificación de la base imponible. La actuación de las Haciendas autonómicas se centraría en los tipos de gravamen o tarifas.

⁵⁹ Como señala Villar (1999: 137): “*a priori*, resulta tendencia contraria en materia fiscal la de armonizar en Europa y descentralizar competencias en España, pues la lógica de las cosas parece indicar que a mayor diversidad mayor peligro de desviarse del objetivo primero y común”. García Luque (2005: 1853) aprecia “la coexistencia de dos procesos, que en una primera aproximación, parecen antagónicos: a la vez que se tiende actualmente a otorgar mayor autonomía política y tributaria a aquellos entes territoriales inferiores al Estado, abogándose, así, por la defensa de la diversidad y peculiaridad, asistimos a un proceso de integración supranacional entre los Estados miembros de la U.E., del que se deriva la primacía de los intereses globales y comunitarios sobre los propiamente territoriales”.

⁶⁰ Matizan, no obstante, García Martínez y Herrera Molina (2001: 180): “si las competencias autonómicas se limitan a la fase minorista y se respeta el régimen de las operaciones intracomunitarias, el impedimento a la libre circulación *entre Estados miembros* no sería mayor que el originado por la diversidad de tipos entre los distintos Estados. Por tanto, desde la mera perspectiva del Derecho comunitario originario parece *tolerable* que las Comunidades asuman ciertas competencias sobre los tipos *correspondientes a la fase minorista*. Dicha diversidad sería *tolerable* puesto que — limitada a la fase minorista y aplicada con carácter general— no convertiría el IVA en un derecho de aduana ni en una exacción de efecto equivalente. Sin embargo, *no* resultaría *deseable*, pues originaría distorsiones de la competencia *entre diversos territorios de un Estado miembro*. De este modo, originaría un flaco servicio al funcionamiento del mercado común. No debemos olvidar que la armonización fiscal del IVA ha de ceñirse a lo *necesario para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior* (art. 93 TCE) y que las normas armonizadoras

posible atender las anteriores peticiones autonómicas. Bastante variopinta y complicada es ya la aplicación del IVA en el Estado español. Como anunciamos más arriba, estamos ante un impuesto cuyo ámbito territorial de aplicación no está conformado por todo el territorio español, sino que únicamente abarca a la Península e islas Baleares. Ampliamente conocidas son las peculiaridades de los territorios forales del País Vasco y Navarra, territorios éstos que, aunque cuentan con regímenes privilegiados disponiendo de su propia norma reguladora del IVA, no se atreven a aprobar normas diferentes a las establecidas en este impuesto por la legislación estatal⁶¹. Por cuanto se refiere a la comunidad autónoma de Canarias y a las ciudades de Ceuta y Melilla debemos recordar que “a los efectos del IVA se comportan como si no formaran parte del territorio español e incluso como si no formaran parte del territorio de la Unión Europea, asimilándose su tratamiento al que tienen los países terceros no comunitarios, de manera que las operaciones entre la Península o Baleares y Canarias, Ceuta o Melilla se convierten en operaciones de comercio exterior (importaciones o exportaciones)” (cf. Cubero, 2009: 636).

Interesa añadir, por otra parte, que no son solo los anteriores principios comunitarios los que podrían verse desamparados como consecuencia de la cesión de competencias normativas a las regiones españolas para fijar tipos de gravamen en materia de IVA. Resulta que tampoco el **derecho comunitario derivado** permite a los entes regionales fijar tipos de gravamen diferenciados en las entregas de bienes y prestaciones de servicios localizadas en su propio ámbito territorial. Y es que no es posible que dentro de un mismo Estado, una misma operación pueda estar sujeta a mayor o menor gravamen en atención al lugar de realización del hecho imponible. Si se quieren suprimir barreras fiscales, no solo a nivel comunitario sino también interno, es preciso

exigen —a nuestro juicio— un único tipo ordinario y un máximo de dos tipos reducidos en el seno de cada Estado miembro”.

⁶¹ Para profundizar en el sistema de financiación del País Vasco y Navarra, *vid.* Medina (1992: 415-481), que trata las siguientes cuestiones: 1.- El origen, evolución y consolidación de las instituciones de Concierto y Convenio. 2.- Los regímenes financieros forales en la Constitución Española de 1978. 3.- La actualización de los regímenes financieros forales. 4.- La financiación del País Vasco y Navarra desde la implantación del Estado de las Autonomías y los mecanismos de fijación de los cupos.

que los Estados miembros establezcan tipos de gravamen aproximados en el IVA y que además, dentro del ámbito interno de aplicación del impuesto de cada Estado, dichos tipos se apliquen de forma general⁶². En este sentido, conforme se desprende de la *Directiva 2006/112/CE del Consejo*, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido —que viene a constituir, como es sabido, una refundición de la conocida Sexta Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros, relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios y de las múltiples modificaciones a que ésta se vio sometida desde su adopción—, cada Estado miembro deberá fijar un tipo impositivo normal del impuesto que, desde el 1 de enero de 2006 hasta el 31 de diciembre del 2010, no podrá ser inferior al 15% (cfr. arts. 96 y 96 Directiva 2006/112/CEE). También podrán los Estados aplicar a mayores uno o dos tipos reducidos que se fijarán como un porcentaje de la base imponible no inferior al 5%, y que únicamente se podrán aplicar a las operaciones expresamente incluidas en su anexo III (cfr. arts. 98-101 Directiva 2006/112/CEE). Del mismo modo, bajo determinadas

⁶² Como señala el profesor Lago Montero (2008: 72-73): “La cesión de potestad normativa en los tributos cedidos incrementa el nivel de autonomía de las regiones en la misma medida en que dificulta el avance en la añorada armonización fiscal comunitaria. Hasta ahora sólo el IVA ha resistido a las pretensiones autonómicas de regular siquiera sea parcialmente sus tipos impositivos, y ello porque la U.E. no lo ha autorizado, temerosa de que pudieran existir no ya 25 tipos impositivos nacionales de IVA sino 25 multiplicados por 17, o cualesquiera que fueren las asambleas legislativas regionales con poder de fijación del tipo de este tributo dentro de cada país. Se comprende la resistencia comunitaria a ceder en esto, pues aunque los hechos imponibles sean ubicables dentro del territorio de una Comunidad Autónoma, la materia imponible gravada, el consumo, está con frecuencia fuera de la Comunidad Autónoma. Se incurre en extraterritorialidad económica si el tipo autonómico del IVA gravara consumos realizados fuera del territorio económico”. Como ha podido apreciar el profesor Simón Acosta (2007: 194): “La imposición indirecta de carácter empresarial —actualmente cedida parcialmente, pero sin cesión de poder normativo— no es susceptible de ser territorializada en cuanto a su normativa se refiere. La estructura de estos impuestos está altamente armonizada en España, de forma que el poder tributario estatal es extremadamente reducido. Así pues, incluso los Estados tienen limitadas las posibilidades de regular los tipos de gravamen, pues así lo exige el artículo 12 de la Sexta Directiva (77/388/CEE) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios; y lo establecen también las directivas de armonización de los Impuestos Especiales”.

condiciones, y siempre que no se ponga en peligro la competencia, podrán los Estados miembros aplicar un tipo impositivo reducido al suministro de gas natural, de electricidad y de calefacción urbana (art. 102 Directiva 2006/112/CEE) e incluso podrán establecer hasta el 31 de diciembre de 2010 como máximo, previa autorización del Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, uno o dos tipos reducidos para determinados servicios de gran intensidad de mano de obra prestados localmente a los consumidores finales. Estos servicios están detallados expresamente en el anexo IV de la directiva —cfr. arts. 106 y ss. Directiva 2006/112/CEE—. Con base en la anterior norma comunitaria, por tanto, es posible afirmar que en el ámbito territorial de aplicación del IVA en nuestro país no será admisible la disparidad y heterogeneización de tipos de gravamen⁶³.

La comisión encargada de estudiar un nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas aplicable a partir de 2002 pudo observar que la cesión a las regiones de competencias normativas para la fijación de tipos impositivos en el IVA era una cuestión que planteaba graves problemas de trascendencia comunitaria, por lo que decidió plantear consulta a la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea. Y tras examinar la normativa y jurisprudencia comunitaria en materia de IVA, y especialmente el contenido de los apartados 2, 6 y 3.a) del art. 12 de la Sexta Directiva en materia de IVA, este grupo de expertos en financiación autonómica pudo concluir, acertadamente a nuestro juicio, que no era posible ceder competencias normativas a las regiones españolas en materia de tipos impositivos⁶⁴.

⁶³ Explican García Martínez y Herrera Molina (2001: 180) que, en su opinión —que compartimos— “la Directiva excluye claramente una diversidad de tipos dentro del territorio de cada Estado (con la salvedad de los tipos reducidos para determinadas categorías de bienes). Esto es perfectamente coherente con el sentido de la armonización y el ideal de la tributación en origen. El régimen transitorio supone un mal menor frente a la diversidad de tipos existentes en los Estados miembros”. Señalan García Carretero, García Herrero y Herrera Molina (2006: 244) que la armonización fiscal “es una realidad en el ámbito de la *imposición indirecta*, fundamentalmente del IVA y de los Impuestos Especiales, por lo que las Directivas aprobadas en relación con tales impuestos son un claro límite a la corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas y de los Territorios Forales”.

⁶⁴ Consideramos oportuno transcribir literalmente el contenido del informe emitido por este grupo de expertos, dada la relevancia del tema y las alusiones que realiza a la

contestación emitida por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera: “[...] se debe concluir que la normativa comunitaria del IVA impide una posible cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas en relación con este impuesto, en particular para modificar los tipos de gravamen, puesto que no parece ajustada al Derecho comunitario la posible existencia de tipos diferenciados del IVA dentro de un Estado miembro de la Unión Europea. La Comisión Europea defiende esta tesis”. En su contestación a la consulta planteada la comisión comienza recordando que *“las disposiciones comunitarias actualmente en vigor aplicables en materia de IVA no permiten que las Comunidades Autónomas fijen tipos de IVA diferenciados a las operaciones localizadas en el territorio de su jurisdicción”*. Tras insistir en que *“el artículo 12 párrafo 3, a), de la Sexta Directiva prevé que se fije un único tipo normal para cada Estado miembro”*, la comisión advierte que el hecho de que una misma operación pudiera tributar a tipos distintos según su lugar de imposición dentro de un mismo Estado miembro *“resulta contraria a los principios comunitarios que rigen el IVA y sus características esenciales”*. En particular, la Comisión Europea subraya la importancia del *principio de unidad de tipos*, en virtud del cual *“bienes y servicios idénticos no pueden estar sometidos a tipos diferentes”*. Junto a ello, se refiere también a los peligros que podrían derivarse de esta segunda alternativa para la libre circulación de mercancías y para el buen funcionamiento del mercado interior. En opinión de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera esa alternativa *“considerada por España parece poner en tela de juicio estos principios, al introducir distorsiones de la competencia entre las Comunidades Autónomas”*. Añaden además que *“la Comisión europea reitera a continuación que la existencia de distintos tipos en las diferentes Comunidades Autónomas iría en contra de este objetivo”,* y recuerda que *“las únicas excepciones a estos principios son las derogaciones precisas y de carácter transitorio previstas en el artículo 28 de la sexta Directiva, acordadas durante las negociaciones de la Directiva 92/77/CEE sobre la aproximación de tipos de IVA o en las actas de adhesión, que son, en todo caso, aprobadas por unanimidad en el seno del Consejo por todos los Estados miembros”*. Por último, como otra razón más que determina que sea incompatible con la normativa comunitaria la cesión de facultades normativas a las comunidades autónomas, la comisión destaca la prohibición contenida en el artículo 33.1 de la Sexta Directiva, recogida hoy en el art. 401 Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, y cuyo tenor actual es el siguiente: *“Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de una Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no de lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera”*. A su parecer *“la posibilidad de prever un impuesto suplementario que tenga el carácter de impuesto sobre la cifra de negocio tampoco es admisible en el ámbito de las Comunidades Autónomas vistas las disposiciones del artículo”*. Asimismo, añaden que *“hay que tener en cuenta además, como ha recordado la propia Comisión Europea en diversos*

Como se puede observar, la citada comisión, siguiendo los dictados de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, se aleja de forma positiva, a nuestro juicio, de los postulados formulados años antes por los autores del Libro Blanco sobre la financiación autonómica de 1995. Para estos autores no era inviable la posibilidad de ceder potestades normativas a las comunidades autónomas en la fase minorista del IVA, pues interpretaron que lo que prohibían las normas comunitarias era la vulneración de los tipos de gravamen mínimos en este impuesto, los cuales deberían ser fijados por el Estado, no existiendo inconveniente alguno en que las comunidades autónomas pudiesen establecer tipos superiores a los mínimos previstos en la legislación estatal. En opinión de este último grupo de expertos, que no compartimos, el uso de tales atribuciones normativas por las comunidades autónomas no generaría distorsiones en el mercado interno de cada ente regional pues todas las operaciones que se formalizasen en su territorio gozarían de un mismo tratamiento fiscal⁶⁵. Ni qué decir tiene las dudas que suscita la equivalencia entre concepto de mercado y territorio autonómico. Como ha podido apreciar Ramos Prieto “el planteamiento anterior puede ser objeto de críticas desde una doble perspectiva. Por una lado, la premisa metodológica de identificar el marco geográfico de un mercado con el de una Comunidad Autónoma es jurídicamente cuestionable pues, como ha intuido Lasarte Álvarez, parece difícil de cohonestar con el principio constitucional de unidad de mercado que proclaman los arts. 139.2 y 157.2 de nuestra Norma Fundamental. Y por otro, tan cierto es que los Estados sólo están obligados en la actualidad a mantener una presión fiscal mínima por el IVA, como que en el horizonte inminente que se avecina con la implantación del sistema definitivo de tributación en origen la tendencia hacia una aproximación más estrecha o incluso a la uniformidad total en materia de tipos de gravamen será cada vez mayor”⁶⁶.

documentos de trabajo, que cuando finalmente se adopte el régimen de IVA basado en la tributación en el Estado miembro de origen, con independencia ahora de las dificultades que existen para conseguir ese objetivo a corto o medio plazo, será necesaria todavía una mayor armonización de los tipos impositivos”.

⁶⁵ En este sentido, cf. Monasterio Escudero et al. (1995: 147-148).

⁶⁶ Cf. Ramos Prieto (2001: 365-366). Para profundizar sobre el significado del principio constitucional y comunitario de unidad de mercado en la configuración del Estado autonómico, cf. Moreno (2007: 203-247).

A pesar de lo anterior, todavía hay quien no pierde la esperanza de que algún día el Estado ceda competencias normativas en la fase minorista del IVA⁶⁷. En este sentido, la disposición adicional undécima del Estatuto de Autonomía de Cataluña, extralimitándose en sus funciones una vez más, sigue insistiendo en esta cuestión. Establece lo siguiente: “En el marco de las competencias y de la normativa de la Unión Europea, la Administración General del Estado cederá competencias normativas en el Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones efectuadas en fase minorista cuyos destinatarios no tengan la condición de empresarios o profesionales [...]”. Conviene recordar que no existe legalmente, ni en España ni en el resto de los países de la Unión Europea, un IVA minorista como tributo independiente. Por ello, y sin entrar ahora en los condicionantes impuestos por las normas europeas, para que fuese viable la propuesta catalana se debería partir de una previa configuración legal de esa pretendida fase minorista del IVA, que no existe hoy como tal, y con ello resolver una gran cantidad de cuestiones que, a nuestro juicio, envuelven a su hipotética cesión y que tienen difícil remedio: sobre qué singulares *presupuestos de hecho* gravados por el IVA podrían las regiones españolas legislar estableciendo tipos impositivos diferenciados; a qué *empresas* afectaría la cesión; qué sucedería con aquellos sujetos pasivos que realizan sus *actividades* sujetas al impuesto *en el territorio de más de una región*; en qué supuestos concretos cabría *calificar* una determinada *operación como minorista*, teniendo en cuenta que determinados sujetos pasivos no solo realizan sus entregas de bienes o prestación de servicios con consumidores finales; la falta de conexión entre el lugar donde está ubicado fiscalmente el comerciante minorista y, por tanto, se recauda el

⁶⁷ Para Durán Cabré (2007; 118-119), se puede avanzar hacia una mayor corresponsabilidad fiscal de las regionales adoptando medidas en el IVA. En este sentido señala: “El IVA recae sólo sobre el consumidor final, pero presenta la peculiaridad de que se va recaudando en todas las fases de producción y distribución de los bienes y servicios, según el valor añadido en cada fase. Por eso, por su propia naturaleza no se puede atribuir directamente poder normativo a las CCAA, porque distorsionaría el funcionamiento del impuesto y las decisiones de una región tendrían efecto en otros territorios. Por tanto, si se quiere avanzar por la línea del IVA, se requiere cambiar la configuración del impuesto, definir una fase minorista (definición que no existe en la actualidad) y otorgar poder normativo a las CCAA únicamente en esta fase”.

impuesto y el territorio donde se produce el consumo final del bien o servicio lo que originará *problemas de imputación territorial* del rendimiento; la posible existencia de inconvenientes técnicos motivados por la *convivencia de regímenes especiales* a los que podrían estar sometidas este tipo de operaciones, como el régimen simplificado y el recargo de equivalencia; la *impracticable gestión* de un IVA estatal —con un tipo de gravamen general— que conviviría, en su fase minorista y sólo en ella, con tipos autonómicos diferenciados; a qué administración tributaria se debería dirigir el comerciante minorista para el cumplimiento de sus obligaciones formales; cómo evitar *mayores costes administrativos* para el sujeto pasivo, el incremento de su *presión fiscal indirecta* y, consecuentemente, el riesgo de aumentar el fraude fiscal, etc.⁶⁸.

Recapitulando, por tanto, cabe señalar que la actual configuración legal del IVA y su carácter plurifásico impiden desgajar una fase minorista propiamente dicha, por lo que difícilmente será posible la cesión de su recaudación, de su gestión, de potestad normativa alguna o desdoblamiento del tipo de gravamen si se prefiere. Es más, a nuestro juicio, ni siquiera lo vio claro el reciente Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 15 de julio de 2009, el cual quizá intentando salir al paso de las presiones nacionalistas catalanas realizó una declaración de buenas intenciones, al señalar que: “En cuanto a los impuestos indirectos sobre el consumo (IVA e IIEE), el Gobierno se compromete a hacer el esfuerzo necesario para que, respetando las competencias y normativa europea, las CC.AA. puedan también participar en las operaciones destinadas directamente a consumidores finales”⁶⁹. Cabe esperar que no se traduzca en nada este compromiso político.

Descartada la posibilidad de ceder competencias normativas a las comunidades autónomas tanto en la fijación de los tipos de gravamen del IVA como en su fase minorista, se analizan otras opciones para

⁶⁸ Sobre los problemas que plantea la cesión de una fase minorista en el IVA, cf. Beltrán i Bernabé (1991: 14 y ss.), García Martínez y Herrera Molina (2001: 167-195), Peretó (1986), Ramos Prieto (2001: 360-369), Sánchez Maldonado y Gómez Sala (1996: 215-216) y Álvarez García y Arizaga Junquera (1994: 611 y ss.).

⁶⁹ Cf. Acuerdo n.º 6/2009, de 15 de julio, del CPFF, pp. 15-16.

implicar a los entes regionales en la regulación de este impuesto. Así, hay quien se ha detenido en estudiar si sería posible limitar dicha **cesión al establecimiento de regímenes especiales autonómicos para el comercio minorista dentro del marco establecido por la ley estatal**, supuesto éste que sí parece factible, según indican García Martínez y Herrera Molina, a tenor del art. 24.1 Sexta Directiva, según el cual los Estados gozan de libertad para aplicar a las pequeñas empresas “modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de las cuotas impositivas, en especial regímenes de estimación objetiva, siempre que esta simplificación no implique una bonificación de tales cuotas”. Consideran, en este sentido, que las comunidades autónomas sí podrían fijar modalidades simplificadas de liquidación referidas a las pequeñas empresas sustituyendo a los regímenes especiales que el Estado ha establecido con carácter general (régimen simplificado y recargo de equivalencia). Aducen que en cuanto al *régimen simplificado* vigente en España se refiere, la cesión afectaría al importe ingresado por los minoristas que están sometidos a dicho régimen, lo que originaría distorsiones mínimas de la competencia al incidir solo sobre pequeños comerciantes, debiéndose respetar, no obstante, en todo caso la cláusula que prohíbe la conversión de los regímenes simplificados en una bonificación de cuotas⁷⁰. En cuanto al *régimen especial del recargo de*

⁷⁰ Adviértase que el régimen especial simplificado de IVA es un régimen de aplicación automática, pero voluntario (cabe renuncia). Tributan por este sistema los sujetos pasivos del IVA que sean personas físicas o entidades del art. 35.4 LGT —todos sus miembros personas físicas—; que no hayan renunciado a su aplicación ni al régimen de Estimación Objetiva en el IRPF; que realicen cualquiera de las actividades incluidas en la correspondiente Orden de Módulos (que es una orden ministerial que se aprueba todos los años); que se trate de una pequeña empresa, es decir, que en el año anterior el volumen de operaciones o adquisiciones no haya superado, por el conjunto de sus actividades, la cantidad de 450.000 euros/año o 300.000 euros/año —para el conjunto de actividades agrícolas, forestales o ganaderas—, que el volumen de compras no sea superior a 300.000 euros en el conjunto de sus actividades y que el número de personas empleadas no supere un máximo, fijado, en cada caso, en la Orden de Módulos. La finalidad de este régimen es la misma que la del régimen general: determinar las cuotas de IVA a ingresar en el Tesoro Público. Para determinar la cuota anual derivada del régimen simplificado cuando el sujeto pasivo únicamente realiza operaciones corrientes, se procede de la siguiente manera: se resta al IVA objetivamente devengado o repercutido en operaciones corrientes (determinado mediante la aplicación de índices o módulos de la actividad previstos en la anterior Orden de Módulos —personal, superficie del local, local independiente/dependiente,

equivalencia señalan que el importe que se cedería sería el mismo recargo con cierto margen de configuración normativa⁷¹. A pesar de lo

consumo de energía eléctrica, potencia fiscal del vehículo, máquinas recreativas tipo A —sus premios son partidas— o tipo B —sus premios son dinero— el IVA soportado en operaciones corrientes durante el año (ahora no se trata de una estimación objetiva, sino de deducir las cuotas de IVA soportadas en operaciones corrientes) y el 1% del IVA objetivamente devengado en operaciones corrientes —en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación—. Las liquidaciones se realizan anualmente, sin perjuicio de la obligación de realizar pagos a cuenta trimestralmente, que son el resultado de aplicar un porcentaje distinto para cada actividad —que viene establecido en la Orden de Módulos— al IVA objetivamente devengado según los datos existentes el día 1 de enero. Cf. arts. 122 y 123 de la Ley del IVA.

⁷¹ El recargo de equivalencia es un régimen especial del IVA, obligatorio en el que no cabe renuncia. Es compatible con los demás regímenes especiales. Por ello, si un sujeto tiene dos actividades distintas, una a la que se le aplica este régimen y otra a la que no, se entenderá que son sectores diferenciados, con regímenes de deducción distintos. Se aplica únicamente a aquellos que tengan la condición de comerciantes minoristas a efectos de IVA —condición que no coincide con la definición ofrecida por la normativa del IAE—, siempre que sean personas físicas, o entidades del art. 35.4 LGT. Nunca se aplica a sociedades mercantiles. Conviene matizar que los comerciantes minoristas a efectos de IVA son las personas físicas o entidades del art. 35.4 LGT, que son empresarios o profesionales, sujetos pasivos del IVA siempre que reúnan los siguientes requisitos: 1.- Realicen con habitualidad la venta de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a ningún proceso de fabricación. Hay bienes, sin embargo, que no se pueden vender con recargo (vehículos, aviones, embarcaciones, venta al por menor de accesorios de vehículos, joyas, bisutería fina —sí pueden las baratijas de joyerías—, prendas de vestir de lujo, objetos de arte, antigüedades y colecciones, aparatos para avicultura y apicultura, maquinaria de uso industrial, materiales de construcción, minerales excepto el carbón, productos petrolíferos, hierros, aceros y accesorios). 2.- Que la suma de las ventas realizadas a particulares durante el año precedente sea superior al 80% del total de las entregas realizadas. En cuanto al contenido del régimen cabe destacar que los proveedores son los que tienen que repercutir el recargo de equivalencia a los comerciantes minoristas. La base imponible del recargo de equivalencia es la misma que resulte aplicable al impuesto. Los tipos del recargo de equivalencia varían en atención al tipo de gravamen que tengan las operaciones en el régimen general. Así, para aquellas que tienen un tipo del 16%, el recargo es del 4%; para las que tributen al 7%, el recargo es del 1%; y, finalmente, para aquellas a las que se les aplique el 4%, el recargo será del 0,5%. Además, en la factura de compra que han de expedir los proveedores a los comerciantes minoristas ha de constar, además de los requisitos genéricos, la base imponible, más la cuota de IVA más la cuota del recargo. Será necesario que los comerciantes minoristas acogidos a este régimen acrediten ante sus proveedores si les es aplicable o no el régimen especial del recargo de equivalencia. En la factura de venta que expide el comerciante minorista a los adquirentes-particulares que adquieren

anterior, advierten que esta hipotética forma de configurar la cesión no contribuye a fortalecer la corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas⁷². No tiene sentido, por tanto, a nuestro juicio, que el Estado ceda competencias normativas a las regiones para el establecimiento de regímenes autonómicos singulares de las anteriores características, pues no se consigue el objetivo pretendido de avanzar hacia una mayor corresponsabilidad fiscal.

Como no es posible deslindar una fase minorista en la actual configuración del IVA, algunos autores van más allá y examinan la viabilidad de crear un **nuevo impuesto estatal monofásico que grave las ventas minoristas, adicional al IVA, para ser cedido después a las comunidades autónomas** —de igual modo que se ha procedido en

sus productos, el IVA aparece incluido en el precio. En cuanto a la liquidación y pago del IVA, se debe tener presente que los comerciantes minoristas no están obligados a efectuar liquidación ni pago del impuesto en relación con las compras que realizan a sus proveedores. Son los proveedores los que tienen la obligación de liquidar el impuesto y el recargo, y han de efectuar dicha liquidación trimestralmente (igual que en el régimen general). Además, el proveedor que venda a comerciante minorista tiene que anotar, en el libro de facturas emitidas, el IVA más el recargo. Los comerciantes minoristas, por su parte, no pueden deducir las cuotas de IVA soportado por las adquisiciones de los bienes que vayan a utilizar en su actividad. En cambio, sí repercuten a sus clientes (que más del 80% son particulares) la cuota resultante de aplicar a la base imponible correspondiente a las ventas que ellos realizan el tipo tributario del impuesto. Y ello, con independencia, de que en la factura haya de constar IVA incluido. Lo que no podrán es adicionar a esta cantidad el recargo de equivalencia.

⁷² Señalan, en este sentido, García Martínez y Herrera Molina (2001: 184-185): “Dado que la finalidad de estos regímenes especiales es de mera simplificación no pueden utilizarse como instrumento de corresponsabilidad fiscal en el sentido ‘fuerte’ del término. En otras palabras, estas competencias normativas no podrían utilizarse con el fin de aumentar o disminuir la recaudación autonómica y permitir que el ciudadano perciba económicamente el acierto y la eficiencia del nivel de gasto fijado por la Comunidad Autónoma. Es cierto que la determinación del porcentaje correspondiente al recargo de equivalencia y la determinación de los módulos en el régimen simplificado mantienen determinada proporción con los tipos de gravamen. En este sentido, una modificación autonómica del recargo de equivalencia o de los índices y módulos de la estimación objetiva se aproximaría, en cierto modo, a una modificación de los tipos y podría suponer cierto grado de corresponsabilidad fiscal. Ahora bien, en la medida en que se admita esta conclusión nos aproximariamos a una diversidad de tipos de gravamen dentro del territorio nacional que —a nuestro juicio— sería contraria a la Sexta Directiva”.

el ámbito de los hidrocarburos—⁷³. Pero es que incluso se podría ir más lejos y analizar si sería factible la posible **creación de nuevos**

⁷³ La comisión encargada del estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las CC. AA. aplicable a partir de 2002 se preocupó de examinar si era viable la creación de nuevas figuras de imposición indirecta sobre los productos ya gravados por impuestos especiales clásicos de fabricación (alcohol, tabaco, hidrocarburos) y, en caso afirmativo, la posibilidad de que las comunidades autónomas pudiesen ostentar competencias normativas en materia de tipos de gravamen en estos nuevos impuestos. Cf. respuesta de la comisión a la pregunta 6.^a, que versa sobre la “posibilidad de creación de nuevas figuras de la imposición indirecta que abran nuevas perspectivas a la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas”. Ello no obstante, ya en sus primeros trabajos abandonó la idea de crear de un nuevo gravamen sobre la fase minorista de los alcoholes debido a los problemas de territorialización que este impuesto podría originar a la hora de determinar los criterios de imputación de la recaudación a cada una de las Haciendas autonómicas, problema éste que sería subsanable, a juicio del profesor Lasarte, si la Agencia Estatal de la Administración Tributaria o cada Administración autonómica gestionasen el tributo exigiéndolo en el momento de la venta al consumidor. Así se entregaría a cada región el importe correspondiente a las ventas realizadas en su territorio. Entiende, sin embargo, que el gran inconveniente sería la gestión del nuevo impuesto debido a que estamos en un ámbito caracterizado por un elevado número de comerciantes minoristas y de productos de difícil control. También la comisión encargada de la reforma del 2001 examinó la opción de crear *ex novo* un impuesto adicional sobre las ventas minoristas del tabaco. Para la comisión las limitaciones contenidas en el art. 33.1 de la Sexta Directiva del IVA no suponían un grave obstáculo a la creación de un impuesto de las anteriores características pues éste no podría ser considerado un “impuesto sobre el volumen de negocios”. En este caso, el principal frente que había que combatir era el art. 3 de la Directiva 92/12/CEE, precepto éste según el cual sí es posible que los productos ya gravados por impuestos especiales puedan estar sometidos a “otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto”. En este segundo caso, la comisión encargada de la reforma plantea consulta ante la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, quien señaló que sí era posible que España crease nuevos impuestos regionales sobre el tabaco, siempre que dicha tarea se realizase teniendo en cuenta ciertas condiciones: 1.- Debían cumplir una finalidad específica; 2.- Tendría que recaer sobre la fase minorista, es decir, sobre el momento en que el comerciante minorista vende al consumidor final; 3.- No debía incidir sobre el control intracomunitario del IVA ni de los IIEE clásicos de fabricación. La comisión encargada de la reforma del 2001 consideró, de un modo acertado, que no era conveniente la creación de un nuevo impuesto sobre las ventas minoristas de tabaco con cesión de potestades normativas a las CC. AA. en materia de tipos de gravamen. Diversos preceptos comunitarios (art. 1.2b Directiva 92/79/CEE; art. 3.1 Directiva

92/80/CEE; art. 8.1 Directiva 95/59/CEE) exigen a los Estados fijar la *base imponible* del impuesto especial sobre el tabaco en atención al precio de venta más elevado en el país, incluidos los demás tributos que recaigan sobre este producto, mandatos éstos que han sido traspuestos a nuestro derecho interno (art. 58.1.a Ley de Impuestos Especiales.). A su vez, la Sexta Directiva comunitaria en materia de IVA obliga a los Estados miembros a incluir en la base imponible de este impuesto todos los tributos que recaigan sobre los bienes y servicios gravados, determinación ésta incorporada en el art. 78.Dos.4.º de la ley reguladora del IVA. Este modo de determinación de la base imponible del impuesto especial sobre las labores del tabaco y del IVA conlleva, como ha podido apreciar el profesor Lasarte, a que en el hipotético caso en que se crease un impuesto adicional sobre las ventas minoristas de tabaco con cesión de potestades normativas en materia de tipos de gravamen, y que de hecho una determinada región hiciese uso de esta atribución competencial elevando los tipos de gravamen del nuevo impuesto, dicha medida autonómica afectaría a la carga fiscal que habrían de soportar los consumidores de estos productos, no sólo los de su respectiva comunidad, sino también los del resto del territorio nacional. Las consecuencias de este nuevo impuesto cedido se harían notar desde diversos puntos de vista. Por una parte, el Estado obtendría una mayor recaudación de IVA y del IE sobre el tabaco, pues, al calcular la base imponible de ambos impuestos, se tendría que añadir el importe del nuevo impuesto sobre las ventas minoristas de tabaco. Consecuentemente, también las CC. AA. se verían beneficiadas, pues, como ya sabemos, tanto el IVA como el IE sobre el tabaco son tributos cedidos parcialmente en cuanto a recaudación se refiere. Por tanto, con la medida normativa adoptada por una determinada C. A. todos los consumidores nacionales verían incrementar los precios de estos productos. Entendió la Comisión entonces que, para evitar que las medidas adoptadas por una determinada C. A. no incidiesen en el resto del territorio nacional, la única opción posible era configurar este nuevo impuesto como un tributo cedido, pero sólo en cuanto a su recaudación se refiere, sin potestad normativa alguna. Solamente ha triunfado la idea de crear *ex novo* un impuesto adicional sobre la venta minorista de los hidrocarburos, posibilidad ésta viable a juicio de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea y que ha dado lugar al nuevo impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, de cuya cesión se ocupan los artículos 36 y 44 y Disp. Transit. 3.ª de la LCT-2001. En este caso, la Comisión planteó consulta a la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, la cual indicó que la creación de estas nuevas figuras había de respetar las tres condicionantes citadas más arriba con relación a un nuevo impuesto sobre el tabaco. El examen de la Sexta Directiva del IVA —concretamente su art. 33.1— y de la Directiva 92/12/CEE —art. 3.2—, llevan a la citada Dirección General a considerar que era viable la creación de un impuesto adicional sobre los hidrocarburos. Así las cosas, el CPFF en sesión celebrada el 22 de noviembre de 2001 aprueba la propuesta para la creación de un nuevo impuesto que gravase las ventas minoristas de hidrocarburos fijando las condiciones de su cesión, impuesto éste que, como es sabido, es incorporado a nuestro ordenamiento jurídico mediante una norma que no es del gusto de todos, a saber, el art. 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Cf. Lasarte et al (2002).

impuestos autonómicos de esas mismas características. Para verificar si alguna de estas hipotéticas propuestas podría llegar a buen puerto debemos dirigir nuestra atención una vez más al derecho comunitario derivado que se presenta de nuevo dificultando este tipo de actuaciones. Y es que el art. 33 de la Sexta Directiva comunitaria en materia de IVA —refundido hoy en el art. 401 de la Directiva 2006/12/CEE, de 28 de noviembre— impide la creación de nuevas figuras de la imposición indirecta que tengan el carácter de *impuestos sobre el volumen de negocios*, gravando del mismo modo que el IVA la circulación de bienes y servicios. Será necesario, por tanto, comprobar si esos hipotéticos impuestos sobre las ventas minoristas reúnen las notas características necesarias para tener la consideración de un “impuesto sobre el volumen de negocios” y, por tanto, son compatibles o no con el IVA. De numerosos pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas la doctrina ha podido extraer las notas que simultáneamente ha de reunir un tributo para tener el carácter de “impuesto sobre el volumen de negocios”. En este sentido, se considera que un impuesto tiene tal consideración cuando es *general, proporcional, plurifásico y deducible*. Notas éstas que han sido objeto de críticas al considerarse que no se han definido con la exactitud y el rigor que este asunto requeriría⁷⁴. Según relata el profesor Carrasco González, el TSJCE ha interpretado que un impuesto reúne las características esenciales del IVA y, por tanto, es incompatible con la anterior directiva comunitaria, cuando se defina en atención a las siguientes notas: “1) aplicación del impuesto con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; 2) cuota proporcional al precio recibido; 3) percepción del impuesto en cada fase de producción y de distribución, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente; 4) deducción del impuesto devengado en las etapas anteriores del proceso, de manera que el impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor (S. TSJCE de 3 de octubre de 2006, *Banca Popolare di Cremona*, C-475, Rec. I-9373)”⁷⁵.

⁷⁴ Sobre la falta de concreción del concepto de impuesto sobre el volumen de negocios, cf. Álvarez Arroyo (2001-2002: 97-115), Collado (1987), Falcón (1992), Martínez Lafuente (1986) y Zornoza (1989).

⁷⁵ Cf. Carrasco (2009: 1019).

El problema con el que nos encontramos en la práctica es que, como ha denunciado la doctrina, ni siquiera se puede afirmar que todos estos criterios los cumpla en plenitud el IVA y, sin embargo, no por ello deja de ser un impuesto sobre el volumen de negocios⁷⁶. Así, en una primera aproximación, quizá un tanto apresurada, podría afirmarse que no existe inconveniente en crear un nuevo impuesto estatal —o si se prefiere varios regionales— sobre las ventas minoristas, pues éstos no reúnen las notas necesarias para ser considerados “impuestos sobre el volumen de negocios”⁷⁷. Para la profesora Mora Lorente, en cambio, “la concurrencia del requisito de la generalidad se muestra suficiente argumento para incurrir en la incompatibilidad con el artículo 33 de la Sexta Directiva y por tanto la propuesta de diferenciación de una fase minorista en el IVA que sería cedida a las Comunidades Autónomas, es rechazable por contravención de la normativa comunitaria”⁷⁸. Y es que quizá sea éste, el requisito de la generalidad, el más problemático o que más dudas pueda suscitar a la hora de verificar si la creación de un nuevo impuesto estatal sobre las ventas minoristas podría ser considerado “impuesto sobre el volumen de negocios” y, por tanto, incompatible con el IVA.

Si realizamos una interpretación literal del requisito de la “generalidad”, cabría admitir que estos nuevos impuestos sobre las ventas minoristas no son generales pues su objeto no es abarcar todas las operaciones realizadas por empresarios y profesionales sino solo algunas de ellas, las que van dirigidas al consumidor final. Es decir, sólo operaría sobre las ventas minoristas. Paradójicamente, una interpretación como la anterior permitiría albergar bajo el requisito de la “generalidad” no solo a estos nuevos impuestos sobre las ventas minoristas sino también a múltiples

⁷⁶ En este sentido, *vid.* Álvarez Arroyo (2001-2002: 97-115).

⁷⁷ Según Herrera Molina (2006: 473-474), “no parece que existiera obstáculo en establecer un impuesto que sólo opere sobre las ventas minoristas, siempre que tenga un carácter independiente del impuesto sobre el valor añadido y se excluyeran los productos sometidos a impuestos especiales armonizados”.

⁷⁸ Cf. Mora Lorente (2004: 178-187). Según Durán Cabré (2007): “el IVA y el impuesto minorista sobre las ventas son dos maneras alternativas de imposición general sobre el consumo. Los dos impuestos gravan cualquier tipo de consumo y, de hecho, se pueden considerar como idénticos desde un punto de vista económico: los dos deberían generar la misma recaudación y en los dos el impuesto sólo debería ser soportado por los consumidores finales”.

impuestos singulares sobre consumos específicos, ya gravados por el IVA. Por ello, hay quien considera que el requisito de la generalidad no es adecuado para definir cuándo estamos ante un “impuesto sobre el volumen de negocios” y, por tanto, incompatible con el IVA. Creemos por ello que la mejor opción es acudir a una interpretación teleológica de la norma comunitaria e indagar cuál es el fin o interés que pretende proteger. En este sentido, parece evidente que la coexistencia del IVA con un impuesto estatal sobre las ventas minoristas, o, si se prefiere, con diversos impuestos regionales de estas mismas características, produciría sobreimposición sobre todas las ventas de productos dirigidas al consumidor final, circunstancia ésta que creemos que no beneficia en nada a la libre circulación de mercancías ni, por tanto, al buen funcionamiento del sistema común del IVA y que por sí sola es argumento suficiente para descartar la hipotética creación de impuestos adicionales al IVA, tanto de carácter estatal como autonómico que recaigan sobre las ventas minoristas⁷⁹. Y ello sin perjuicio de que en el caso de nuevos impuestos autonómicos sobre la fase minorista del IVA, los entes regionales deberían superar no sólo las barreras que les impone

⁷⁹ Como señala Álvarez Arroyo (2001-2002:110-111): “En lo referente al criterio de la generalidad, no nos parece un criterio adecuado, y ello por varias razones. En primer lugar, ni siquiera el Impuesto sobre el Valor Añadido goza de ese carácter pues no se aplica a la totalidad de bienes y servicios [...]. En consecuencia, aplicando estrictamente dicho criterio, el propio Impuesto sobre el Valor Añadido no sería un impuesto sobre el volumen de negocios pues no se aplica a la generalidad de los bienes y servicios. Pero es que, además, no es acertado el criterio porque con él se puede dar lugar a una práctica por parte de los Estados miembros que perjudicaría notablemente el funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Imaginemos un Estado miembro que establece tantos impuestos similares a éste como bienes y servicios existan en su territorio, con ello estaría creando impuestos particulares (que no generales), pero la suma de todos ellos daría como resultado la coexistencia de varios impuestos sobre el volumen de negocios, de una parte el Impuesto sobre el Valor Añadido, y de la otra todos aquellos impuestos concretos y particulares a los que me refiero, y a los cuales no podría calificárseles como tales al no concurrir el requisito de la generalidad en cada uno de ellos. Resulta difícil pensar en una posibilidad así, sin embargo, no por ello podemos restar importancia a esta disquisición, pues no se trata únicamente de las coexistencia de varios impuestos sobre el volumen de negocios, sino de la sobreimposición que esta circunstancia supone, habida cuenta, además, que ya existen numerosos impuestos de este tipo consentidos por la Sexta Directiva, y la introducción de algunos más afectaría notablemente al funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

el derecho comunitario sino también aquellas otras que traen causa en el derecho interno. En este tema no nos podemos entretener ahora⁸⁰.

⁸⁰ La doctrina española ha repetido insistentemente que los impuestos autonómicos propios se han convertido en una vía marginal de financiación para los entes regionales, pues éstos cuentan con un espacio fiscal francamente reducido. Si los entes regionales quisieran establecer impuestos autonómicos sobre las ventas minoristas, deberían superar no sólo los límites que les impone el Derecho comunitario, sino también los obstáculos que se encuentran en el Derecho interno. Entre otros, deberían superar la difícil barrera del art. 6.2 LOFCA, según el cual: “los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado”. En palabras del Tribunal Constitucional, “el art. 6.2 LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría [...] a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos por el momento, nuevos impuestos autonómicos. Lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos impositivos, estrictamente”. Cf. SSTC n.º 37/1987; n.º 186/1993, de 7 de junio; n.º 289/2000, de 30 de noviembre; n.º 168/2004, de 6 de octubre; y n.º 179/2006, de 13 de junio. Prohíbe, en definitiva, este precepto la identidad esencial entre impuesto estatal y autonómico, que no existe cuando uno de ellos tiene naturaleza extrafiscal. Señala el profesor Simón Acosta (2007: 195) que uno de los aspectos mejorables del sistema de financiación autonómica “es la delimitación de las materias o hechos impositivos susceptibles de convertirse en tributos propios de las Comunidades Autónomas. Tras la implantación de la corresponsabilidad fiscal no tiene sentido mantener el actual artículo 6.2 de la LOFCA, según el cual las comunidades Autónomas no pueden establecer tributos sobre hechos gravados por el Estado. Este es un precepto muy ambiguo y difícil de interpretar. Debería sustituirse por otro en el que se estableciesen las materias no gravables por las Comunidades Autónomas (las de los tributos no susceptibles de cesión ni las de tributos cedidos sin capacidad normativa), y los principios informadores de la imposición autonómica: igualdad, capacidad económica, territorialidad (no recaer sobre bienes o actividades situados fuera del territorio), respeto de la libertad de establecimiento y prohibición de restricciones a la libertad de circulación de personas, bienes y servicios y capitales”. Sobre el escuálido poder de las regiones españolas para el establecimiento de nuevos impuestos, cf. Borrero (1998: 1250-1275), Calvo Ortega (2006: 9-30), Calvo Vérguez (2005: 153-329), Cordero y Sesma (2005: 83-128), Checa (2002), Fernández Junquera (1998: 55-72), Gómez Cabrera (1996: 373-386), Guervós (2000), Gutiérrez de Gandarilla (2002: 421-448), Herrera Molina (2001: 69 y ss.), Ordóñez y Rivas (2005: 49-66), Patón (2002: 131-165), Prados (2002: 234-244), Rodríguez Muñoz (2003), Ruiz Almendral y Zornoza (2004: 9-88), Sánchez Graells (2006: 35-47), Varona (2005: 9-48) y Vicente Arche Coloma (1994: 5-22).

Cabe plantearse, finalmente, si los entes regionales podrían establecer algún tipo de **recargo sobre el IVA**. A tal efecto, dispone el art. 12.1 LOFCA-2001 que “Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. *En el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales únicamente podrán establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen*”. A estas alturas de nuestra investigación, creemos que no hace falta insistir en los impedimentos que tienen los entes regionales para incidir sobre los tipos de gravamen del IVA. Por ello, como señala el profesor Lasarte, “no resulta fácil comprender el sentido que pueda tener el artículo 12.1 de la LOFCA” pues “nada hace suponer que las directivas comunitarias y la interpretación de las mismas que llevan a cabo la Comisión y el Tribunal de Justicia vayan a permitir disparidades de tipos sobre idénticas operaciones dentro de un territorio nacional cuando, además, son muchas las voces que se alzan a favor de mayor armonización de esta carga fiscal. Da la impresión de que nuestro legislador quiere hacer patente una inequívoca y generosa posición *autonomista* reconociendo que no tiene inconveniente en que existan tales recargos sobre el IVA si alguna vez le permitiera el ordenamiento europeo otorgar competencias a las Comunidades Autónomas sobre sus tipos impositivos” (cf. Lasarte Álvarez, 2004: 31). Es un precepto, a nuestro juicio, vacío de contenido pues, según se puede apreciar de cuanto ya se ha explicado, tanto la propia naturaleza y estructura del IVA como determinadas normas comunitarias impiden la posibilidad de que las haciendas autonómicas ostenten competencias normativas en este impuesto⁸¹.

⁸¹ Hay autores que, sin embargo, no ven inconveniente en que las comunidades autónomas puedan establecer recargos sobre el IVA o, incluso, sobre su fase minorista. Para García Novoa (1998: 131): “hay que entender que, a partir de ahora, las Comunidades Autónomas podrán establecer un recargo sobre el IVA en su fase minorista. Lo que habría entonces que plantearse es si la posibilidad de un recargo sobre el IVA a favor de las Comunidades Autónomas llegaría a constituir un impuesto sobre el volumen de negocios, prohibido por el art. 33 de la Sexta Directiva 77/388, del Consejo. Sin embargo, como ha resumido buena parte de la jurisprudencia del TJCE, lo que el art. 33 prohíbe es que los Estados establezcan impuestos que reúnan las características esenciales del IVA, entre las que se incluye la percepción del impuesto en cada una de las fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios. Esta postura del TJCE es desalentadora, pues no evita que los Estados

Dando un paso más, es el momento de recordar que tampoco ha sido cedida a las haciendas autonómicas **potestad aplicativa** alguna en el IVA pues, afortunadamente, es el Estado el que ostenta la competencia para la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los actos distados en vía de gestión de este impuesto, tal y como se desprendía del art. 46.2.b) de la LCT-2001 y ahora del art. 54.2.b) LSFCA. Observó la comisión encargada del estudio y propuesta del nuevo sistema de financiación de las CC. AA. aplicable a partir del 2002 que, debido a la configuración del IVA como un tributo plurifásico, no era aconsejable fragmentar su gestión. Avalan su postura poniendo como ejemplo a la situación generada en Alemania donde la gestión del IVA corresponde a los *Länder* y se han generado graves problemas de falta de criterios uniformes de interpretación de las normas reguladoras de este impuesto (cf. Lasarte Álvarez et al., 2002).

Creemos que bastante complicado es coordinar a los distintos Estados de la Unión Europea para gestionar este impuesto como para pretender también la coordinación de las distintas administraciones autonómicas. Basta asomarse a la normativa comunitaria para comprobar la lucha que está emprendiendo la Unión Europea para instaurar un sistema común de cooperación administrativa e intercambio de datos entre las autoridades competentes de los Estados miembros y así garantizar tanto una correcta aplicación del impuesto como la eliminación del fraude fiscal. En este sentido, en el marco de las medidas de armonización

establezcan tributos que, aunque no presentan las mismas características del IVA, generan sobreimposiciones. Pero, lo cierto es que, a partir de ella, no se puede afirmar que un recargo que grave sólo la fase minorista sea contrario a la Sexta Directiva". Lago Peñas (2007: 11-28) propone la posibilidad de que las regiones establezcan recargos en el IVA (e impuestos especiales) de forma colegiada (a corto plazo, en el seno de la Conferencia de Presidentes Autonómicos y el Consejo de Política Fiscal y Financiera y, a largo plazo, en un Senado reformado) y siempre respetando los tipos máximos armonizados, fórmula ésta, sin embargo, que no está ajena de problemas, como este mismo autor denuncia: ausencia de autonomía financiera individualizada; determinación de la mayoría que es necesaria para la aprobación de la medida y cómo proceder en los supuestos en que ciertas CC. AA. no la aprueben; y posibles diferencias en los recursos adicionales per cápita que se producirían al aplicar la misma regla de imputación que en la actualidad y que provocaría la necesidad de acudir al Fondo de Suficiencia o repartir directamente la recaudación adicional en función de la población.

fiscal adoptadas para llevar a buen fin el mercado interior, el Consejo de la Unión Europea ha aprobado el Reglamento (CEE) n° 1798/2003, de 7 de octubre, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA, cuyo objetivo prioritario se traduce en el establecimiento de un sistema común de intercambio de información entre los Estados miembros y una colaboración con la comisión con el fin de garantizar una correcta aplicación de este impuesto. Y, asimismo, para una correcta aplicación de algunas de las disposiciones contenidas en la anterior norma comunitaria, la comisión se ha visto obligada a aprobar el Reglamento (CEE) n° 1925/2004, de 29 de octubre y, más recientemente, el Reglamento (CEE) n.º 1791/2006, de 20 de noviembre.

Además, la Comisión ha propuesto la elaboración de un reglamento que permita la instauración de un sistema de ventanilla única, de forma que los sujetos pasivos del impuesto puedan cumplir en el Estado miembro en el que se encuentren establecidos todas y cada una de las obligaciones relativas al IVA por todas las operaciones que lleven a cabo en el ámbito de la UE.⁸² Un resumen del conjunto de actuaciones emprendidas para el reforzamiento de la cooperación entre los Estados miembros y la lucha contra el fraude en el IVA se puede consultar en el Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, de 16 de abril de 2004. Finalmente, creemos interesante señalar que este paquete de medidas adoptadas para resolver los problemas de cooperación administrativa en el ámbito del IVA ha sido reforzado con la Decisión n° 2235/2002/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de diciembre, por la que se adopta un programa comunitario destinado a mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales en el mercado interior, programa éste denominado “Programa Fiscales” que reemplaza al programa “Matthaeus-Tax”. Es un programa creado para el período comprendido entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2007, cuyo objeto, a grandes rasgos, es mejorar el funcionamiento de los sistemas de fiscalidad indirecta del mercado interior. Mediante el

⁸² Cf. Propuesta del Reglamento del Consejo, de 29 de octubre de 2004, por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 1798/2003, en lo que se refiere a la introducción de disposiciones para la cooperación administrativa en el contexto del régimen de ventanilla única y del procedimiento de devolución del impuesto sobre el valor añadido.

establecimiento de redes informáticas transeuropeas se pretende mejorar la cooperación entre las administraciones fiscales y los funcionarios correspondientes. Este ambicioso programa lucha por alcanzar diversos objetivos, entre los que destacan: la formación de funcionarios en derecho comunitario, en particular en el ámbito de la fiscalidad indirecta; una amplia, eficaz y efectiva cooperación de los Estados miembros entre sí y entre cada uno de ellos y la Comisión; mejorar los procedimientos administrativos en atención a las necesidades de las administraciones y contribuyentes; simplificar y modernizar la legislación y administración; aplicar uniformemente la legislación comunitaria, etc. En definitiva, mejorar la cooperación administrativa y luchar contra el fraude. Y parece que los resultados alcanzados son satisfactorios, pues se pretende renovar su aplicación para el período comprendido entre el 1 de enero de 2008 y 31 de diciembre de 2013, mediante el programa fiscal 2013⁸³.

A nuestro juicio, por tanto, es positivo que el Estado no haya delegado competencias administrativas o de gestión a favor de las comunidades autónomas en el IVA, pues se ha evitado así incrementar la complejidad de su gestión. Creemos que es la administración tributaria del Estado la que debe desarrollar íntegramente la gestión del IVA, sin perjuicio de posibles fórmulas de participación, coordinación y colaboración que se puedan establecer entre la administración estatal y las distintas administraciones autonómicas⁸⁴.

⁸³ Cf. Propuesta de Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006. Asimismo, *vid.* Martín Fernández y Grau (2000: 43-46).

⁸⁴ Señalan García Martínez y Herrera Molina (2001: 175-176): “En cuanto a la competencia administrativa o de gestión del IVA, la delegación de la misma a las Comunidades Autónomas, tal y como establece el artículo 19 de la LOFCA para el resto de tributos cedidos salvo el IRPF, pensamos que no es la solución más adecuada. Y ello, por la propia estructura del IVA y por la complejidad que, desde el punto de vista de la gestión del tributo, representaría una posible cesión del mismo a las Comunidades Autónomas. Además, si tenemos en cuenta que la cesión del impuesto sería solamente una cesión parcial a las Comunidades Autónomas, creemos que lo más adecuado sería que la gestión del mismo fuese desarrollada íntegramente por la Administración tributaria del Estado. No obstante, dado el interés autonómico en la eficaz gestión del IVA que la cesión del mismo comportaría, debería darse una activa participación a las Comunidades Autónomas en la gestión de este tributo a través de los órganos de participación en la Agencia Estatal de Administración Tributaria creados en la Ley de Cesión de 1996 y, fundamentalmente, debería potenciarse mucho

Para finalizar, y recapitulando las anotaciones expuestas acerca de la cesión que se ha efectuado con relación al IVA, debemos señalar que estamos ante un impuesto en el que el Estado únicamente ha cedido a las regiones españolas la potestad sobre el producto de lo recaudado, con carácter parcial. No pierde razón De La Peña Velasco cuando al examinar los puntos de conexión previstos por la LCT-01 con relación al IVA e impuestos especiales afirma que todos ellos “representados por índices, más que auténticos puntos de conexión son criterios para el cálculo del rendimiento a transferir por el Estado a la Comunidad Autónoma o lo que es lo mismo, representan el criterio para la determinación concreta del importe de la participación de las Comunidades Autónomas en impuestos del Estado” (cf. De la Peña, 2005: 81). La cesión del IVA se ha producido sólo en cuanto a la potestad recaudatoria, sin potestad normativa ni aplicativa. Lo que supone, como ha podido apreciar el profesor Lago Montero, que estamos ante una figura más próxima a la transferencia o participación en ingresos del Estado⁸⁵.

más la coordinación y colaboración entre las Administraciones tributarias estatal y autonómicas. En este sentido, el régimen de gestión del IVA cedible podría ser similar al del IRPF cedido, al amparo del propio artículo 19 de la LOFCA”.

⁸⁵ Cf. Lago Montero (2010). Asimismo, *vid.* García Martínez y Herrera Molina (2001: 177-178): “Si, de acuerdo con lo analizado, el elemento fundamental del IVA en la financiación autonómica se limita prácticamente a la recaudación parcial del mismo, si el mecanismo de la cesión presenta ciertas dificultades técnicas al respecto, quizá, lo más adecuado sea utilizar otro de los elementos técnicos para articular el papel del IVA en la financiación autonómica. Nos estamos refiriendo, en concreto, al mecanismo de la participación autonómica sobre la recaudación del IVA. A estos efectos, primero se debería establecer, de forma similar a como sucede en el sistema alemán, el reparto vertical de la recaudación del IVA entre el Estado y las Comunidades Autónomas y, en una segunda fase, el reparto horizontal de la recaudación que corresponda a las Comunidades Autónomas entre las mismas. De esta manera se podrían introducir criterios de reparto en función de la población, por ejemplo, cuya articulación técnica sería mucho más sencilla y se ajuste mejor al principio de igualdad interterritorial en el reparto de los recursos generados por este impuesto. El problema jurídico que podría plantear la articulación de esta participación autonómica en la recaudación de un impuesto concreto, en este caso, el IVA, estribaría —según han planteado RAMALLO y ZORNOZA en referencia a la participación territorializada en el IRPF— en que el artículo 13 de la LOFCA prevé un único porcentaje de participación en los ingresos del Estado, que lógicamente, debería aplicarse también sobre una base única. De este modo, podría ser precisa la reforma de

A nuestro juicio, la postura que se ha seguido es positiva si la valoramos en términos de suficiencia, pero poco se ha contribuido a incrementar la corresponsabilidad fiscal de las regiones españolas leída en términos de autonomía financiera, que, en definitiva, era el objetivo de las últimas reformas. La implicación de las haciendas regionales en la regulación de los aspectos esenciales del IVA es nula. Lo que no significa, sin embargo, que sea criticable. Las características de este impuesto y la fuerte armonización comunitaria que se pretende alcanzar en su regulación impiden, a nuestro modo de ver, seguir caminos diferentes a los adoptados hasta ahora. No cabe la disparidad de regulaciones en un impuesto de carácter plurifásico que se caracteriza precisamente por su tendencia a la homogenización dentro de la Unión Europea. Amplios condicionantes comunitarios impiden al Estado español ceder competencias normativas a las regiones para modificar los tipos de gravamen del IVA. Además, pese a las insistentes reclamaciones nacionalistas catalanas, la actual configuración legal del IVA (tanto en España como en el resto de países de la Unión Europea) unida a su carácter plurifásico impiden deslindar una fase minorista como tributo independiente. Con lo cual difícilmente se podrá ceder su recaudación, gestión y/o regulación. El derecho comunitario también se muestra reticente a la creación de un nuevo impuesto estatal, adicional al IVA, que grave las ventas minoristas, creado para ser cedido después a las regiones y a la creación de nuevos impuestos autonómicos de esas mismas características. En cambio, se muestra algo más permisivo sobre la posibilidad de ceder competencias normativas a los entes regionales para el establecimiento de singulares regímenes especiales autonómicos dirigidos al comercio minorista. Desde nuestro punto de vista, sin embargo, no tiene sentido poner en marcha esta atribución competencial pues proporciona escasos avances hacia una mayor corresponsabilidad fiscal de las regiones. Y para terminar, a nuestro juicio, la potestad aplicativa del IVA debe seguir en manos del Estado, sin perjuicio de fórmulas de colaboración que se puedan establecer con las distintas administraciones de las regiones.

la LOFCA en este punto, dando cabida a ese porcentaje territorializado sobre un impuesto concreto”.

Bibliografía

- Adame Martínez, Francisco David. “La cesión de impuestos indirectos a las CC. AA. – IVA y especiales de fabricación.” Ponencia en el curso extraordinario de la Universidad de Salamanca La financiación de las comunidades autónomas: problemas y perspectivas. Béjar (septiembre, 2005). (Sin publicar).
- Albiñana García-Quintana, César. *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y comentarios. Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.* Bilbao: Deusto (1993).
- Alonso González, Luis. “Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica.” QF 21 (1997).
- Álvarez Arroyo, Francisco. “De nuevo sobre el concepto de impuesto sobre el volumen de negocios en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia.” NUE 220 (2003).
- Álvarez Arroyo, Francisco. “Un límite a la creación de tributos: el artículo 33 de la Sexta Directiva en materia de IVA.” *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura* 19-20 (2001-2002).
- Álvarez García, Santiago y Concepción Arizaga Junquera. “La cesión del IVA en su fase minorista a las Comunidades Autónomas. Especial referencia a la Comunidad Autónoma de Castilla y León.” Comunicación presentada al IV Congreso de Economía Regional de Castilla y León. Burgos (1994).
- Álvarez García, Santiago. “La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.” *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala.* Madrid: Dykinson (2007).
- Arias Velasco, José. “El proceso de armonización fiscal en los impuestos indirectos. Evolución histórica y situación actual.” *El IVA español: perspectivas y valoración del proceso de armonización fiscal* (Monografías AEAF 14) (1999).
- Beltrán Bernabé, Ricard. “La cesión de la fase minorista del IVA: el caso de Cataluña.” *Palau 14*, RVHP 15 (1991).
- Beltrán Bernabé, Ricard. “Normativa internacional que incide sobre los tributos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas.” *Palau 14*, RVHP 23 (1994).
- Bokobo Moiche, Susana. *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos.* Valladolid: Lex Nova (1998).

- Borrero Moro, Cristóbal José. “El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio de Extremadura: un tributo con algunos síntomas de inconstitucionalidad.” *Impuestos* 2 (1998).
- Calle Sáiz, Ricardo. *La armonización fiscal europea: un balance actual*. Madrid: Editorial AC (1990).
- Calvo Ortega, Rafael. “Financiación de las comunidades autónomas y constitución.” NF 1 (2008).
- Calvo Ortega, Rafael. “Los tributos propios de las Comunidades Autónomas: algunas reflexiones sobre su futuro.” NF 6 (2006).
- Calvo Ortega, Rafael. “Tributos cedidos: concepto, evolución y problemas actuales.” RDFHP 268 (2003).
- Calvo Vérguez, Juan. *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*. Navarra: Thomson-Civitas (2005).
- Cantarero Prieto, David. “Previsiones de ingresos para la financiación autonómica: 2004-2008.” RVEH 14 (2007).
- Cañal García, Francisco. “Incoherencia entre la expresión ‘tributos cedidos’ y su actual configuración jurídica.” *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson (2007).
- Carrasco González, Francisco M. “Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho Tributario español.” *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial* (3 Ed.). Dir. Fernando Pérez Royo. Madrid: Tecnos (2009).
- Castells, Antoni. *Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Editorial Ariel (1988).
- Cayón Galiardo, Antonio y María Amparo Grau Ruiz. “Corresponsabilidad fiscal en la Unión Europea.” *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*. Dir. Antonio Cayón Galiardo. Madrid: CES (2006).
- Checa González, C. “Estatutos de Autonomía y LOFCA: ¿Quién tiene la privación en la financiación autonómica?” QF 21 (2008).
- Checa González, C. *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas. Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*. Navarra: Aranzadi (2002).
- Chico de la Cámara, Pablo. “Competencia fiscal lesiva y armonización tributaria.” *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega* (T. II). Valladolid: Lex Nova (2005).

- Collado Yurrita, Miguel Ángel. “La Sexta Directiva y los criterios de interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.” *Impuestos* (T. II) (1987).
- Cordero González, Eva María y Begoña Sesma Sánchez. “El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales del Principado de Asturias.” *Revista de Información Fiscal* 72 (2005).
- Cornejo Pérez, Alberto. “La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos.” CT 111 (2004).
- Corona, Juan Francisco, Luis Alonso y Pedro Puy. *Hacia un federalismo competitivo. Propuesta para reformar el sistema de financiación autonómica* (monografía 4). Madrid: Círculo de Empresarios (1998).
- Cubero Truyo, Antonio. “El impuesto sobre el valor añadido.” *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial* (3 Ed.). Dir. Fernando Pérez Royo. Madrid: Tecnos (2009).
- De la Fuente, Ángel y María Guidín. “La financiación autonómica en los nuevos estatutos regionales.” HPE 182 (2007).
- De la Peña Velasco, Gaspar. “Los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas.” *Ciclo de Conferencias 25 años de financiación autonómica*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria (2005).
- De los Ríos Berjillos, Araceli. “La nueva financiación autonómica: ¿un modelo realmente definitivo?” RER 68 (2003).
- Docavo Alberti, Luis. “El proceso de armonización fiscal en los impuestos indirectos. Evolución normativa.” *El IVA español: perspectivas y valoración del proceso de armonización fiscal* (Monografías AEAFA 14) (1999).
- Durán Cabré, José María. “La corresponsabilidad fiscal en la financiación autonómica: un tema aún pendiente.” *Principios: Estudios de Economía Política* 7 (2007).
- Durán Cabré, José María. “La descentralización del IVA: una propuesta para España.” *XIX Encuentro de Economía Pública*. Santander (2007).
- Escobar Lasala, Juan José. “El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos.” *Carta Tributaria* 13 (2004).
- Falcón y Tella, Ramón. “La compatibilidad del IVA con otros impuestos indirectos.” *Impuestos* 8 (1992).

- Fernández Junquera, Manuela. “Los impuestos propios de las CC. AA. y los principios de justicia. Especial referencia a los del Principado de Asturias.” *Palau 14*, RVHP 33 (1998).
- Galán Sánchez, Rosa María, Cristina García-Herrero Blanco y María Amparo Grau Ruiz. “Aspectos institucionales y orgánicos.” *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*. Dir. Antonio Cayón Galiardo. Madrid: CES (2006).
- García Carretero, Belén, Cristina García-Herrero Blanco y Pedro Manuel Herrera Molina. “El marco de la corresponsabilidad fiscal en el Derecho europeo.” *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*. Dir. Antonio Cayón Galiardo. Madrid: CES (2006).
- García Luque, Elisa Isabel. “Notas en torno a la necesaria descentralización de las fuentes de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.” *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega* (T. II). Valladolid: Lex Nova (2005).
- García Martínez, Andrés y Pedro Manuel Herrera Molina. “El Derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las Comunidades Autónomas.” *RVEH 2* (2001).
- García Novoa, César. “Financiación autonómica y Derecho comunitario.” *CT 85* (1998).
- García Novoa, César. “La financiación de las Comunidades Autónomas a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.” *25 años de financiación autonómica Cantabria* (2005).
- García-Moncó, Alfonso. “Impuestos propios: crisis y perspectivas.” *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega* (T. II). Valladolid: Lex Nova (2005).
- Gimeno Ullastres, Juan Antonio et ál. “La corresponsabilidad fiscal: noción y contenido.” *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*. Dir. Antonio Cayón Galiardo. Madrid: CES (2006).
- Gimeno Ullastres, Juan Antonio. “La utilización de la imposición sobre el consumo como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.” *HPE 141/142* (1997).
- Gimeno Ullastres, Juan Antonio. “Mecanismos de financiación alternativos: nuevas perspectivas y propuestas de corresponsabilidad.” *Corresponsabilidad fiscal y financiación de*

- los servicios públicos fundamentales*. Dir. Antonio Cayón Galiardo. Madrid: CES (2006).
- Gómez Sala, J. Salvador y José Sánchez Maldonado. “El IVA como tributo descentralizado: análisis del caso español.” *Revista de Estudios Regionales* 45 (1996).
- González Sánchez, Manuel. *Impuesto sobre el valor añadido. Operaciones sujetas. Comentarios a la nueva ley*. Pamplona: Aranzadi (1993).
- González-Jaraba, Manuel. *Los impuestos especiales de ámbito comunitario (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*. Madrid: La Ley (2005).
- Grau Ruiz, María Amparo y Ana Herrero Alcalde. “La corresponsabilidad fiscal en la experiencia comparada.” *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*. Dir. Antonio Cayón Galiardo. Madrid: CES (2006).
- Guervós Maíllo, María de los Ángeles. *El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons (2000).
- Gutiérrez de Garandilla Grajales, Francisco Adolfo. “Algunas reflexiones jurídicas sobre el nuevo impuesto extremeño sobre depósitos de entidades de crédito.” *Impuestos* 1 (2002).
- Herrera Molina, Pedro. “El impuesto balear sobre estancias en empresas turísticas de alojamiento (problemas constitucionales y de derecho comunitario).” RTT 55 (2001).
- Herrera Molina, Pedro. “Nota sobre la posibilidad de introducir un impuesto cedido sobre el consumo minorista que no tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.” *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*. Dir. Antonio Cayón Galiardo. Madrid: CES (2006).
- Ibáñez Casado, Julián. “Aplicación del principio de corresponsabilidad fiscal.” CT 99 (2001).
- Lago Montero, José María. “Las grietas del sistema de financiación autonómica: ¿hacia un confederalismo fiscal insolidario?” RTT 82 (2008).
- Lago Montero, José María. *Comentario a la Ley del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas*. Dir. José María Lago Montero. Madrid: Dykinson (en prensa).

- Lago Montero, José María. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*. Navarra: Aranzadi (2000).
- Lago Peñas, Santiago. “La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común. Perspectivas de futuro.” RER 78 (2007).
- Lasarte Álvarez, Javier et ál. *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*. Madrid: IEF (2002).
- Lasarte Álvarez, Javier. “El nuevo modelo de financiación autonómica. Aspectos jurídicos generales.” RER 66 (2003).
- Lasarte Álvarez, Javier. *Financiación autonómica. Dos estudios*. Granada: Comares (2004).
- Lasarte López, Rocío. “Opiniones de las comunidades autónomas sobre la cesión del IVA y de los impuestos especiales 1996-2001.” RER 66 (2003).
- Linares y Martín de Rosales, Juan. “El IVA como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas: una aproximación.” CT 52 (1985).
- López Casanovas, Guillém. “La descentralización fiscal en España en la disyuntiva de la nueva financiación autonómica. Algunas reflexiones generales y específicas al caso de la Sanidad.” RER 78 (2007).
- López Díaz, Antonio. “La amenaza del derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones.” QF 9 (2009).
- Luchena Mozo, Gracia M. “Fiscalidad de la energía.” CT 108 (2003).
- Martín Fernández, Javier y María Amparo Grau Ruiz. “Nota sobre el programa Fiscalis de la Unión Europea.” QF 11 (2000).
- Martín Queralt, Juan. “El diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades.” CREDF 100 (1998).
- Martínez Lafuente, Antonio. “La compatibilidad del IVA con otros tributos indirectos.” *Noticias CEE* 22 (1986).
- Martínez Lago, Miguel Ángel y Susana Roldán Ayuso. “La corresponsabilidad en el sistema de financiación autonómica (I): origen, desarrollo y distintos modelos de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.” *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*. Dir. Antonio Cayón Galiardo. Madrid: CES (2006).

- Medina Guerrero, Manuel. *La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales (1992).
- Menéndez Moreno, Alejandro. “La corresponsabilidad fiscal.” *Revista de Información Fiscal* 3 (1994).
- Monasterio Escudero, Carlos et ál. *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*. Madrid: IEF (1995).
- Monasterio Escudero, Carlos. “Integración europea y Hacienda autonómica.” *Boletín Económico de Andalucía* 23 (1997).
- Mora Lorente, María Desamparados. *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*. Valencia: Tirant lo Blanch (2004).
- Moreno Fernández, Juan Ignacio. “La autonomía de las regiones y el Derecho comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales ‘ayudas de Estado’ contrarias al mercado común.” *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson (2007).
- Ordóñez de Haro, María Carmen y Carlos Rivas Sánchez. “Los nuevos impuestos ecológicos andaluces.” *RTT* 71 (2005).
- Ossorio Crespo, Enrique. “El nuevo IRPF y la corresponsabilidad fiscal.” *CT* 87 (1998).
- Patón García, Gemma. “La adecuación constitucional del impuesto castellano-mancheño sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y la imposición autonómica medioambiental.” *Impuestos* 2 (2002).
- Pedraja, Francisco y Javier Salinas. “La descentralización del IVA: propuestas, experiencias y enseñanzas para la financiación de las CC. AA.” (monografía 2001 sobre tendencias de reforma fiscal). Hacienda Pública Española (2001).
- Pérez Royo, Fernando. “El sistema tributario español y la historia de su formación.” *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial* (3 Ed.). Dir. Fernando Pérez Royo. Madrid: Tecnos (2009).
- Pérez Royo, Fernando. “Los impuestos especiales y otros impuestos menores.” *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial* (3 Ed.). Dir. Fernando Pérez Royo. Madrid: Tecnos (2009).
- Prados Pérez, Elisa. “La ecotasa balear: algunas reflexiones para el debate sobre la imposición ambiental.” *Impuestos* 1 (2002).
- Quintana Ferrer, Esteban. “La financiación de la Generalitat en el nuevo estatuto de autonomía de Cataluña.” *NF* 6 (2007).

- Ramallo Massanet, Juan. “El Consejo de Política Fiscal y Financiera y la financiación de las CC. AA.” *Anuario Jurídico de La Rioja* 8 (2002) y PEE 83 (2000).
- Ramallo Massanet, Juan. “El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno.” ECREDF 60 (1988).
- Ramallo Massanet, Juan. “Principios tributarios y puntos de conexión.” *25 años de financiación autonómica*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria (2005).
- Ramírez Gómez, Salvador. *El impuesto sobre el valor añadido*. Madrid: Civitas (1994).
- Ramos Prieto, Jesús. “La distribución de las competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión en materia tributaria y la reforma de los Estatutos de Autonomía.” RER 78 (2007).
- Ramos Prieto, Jesús. *La cesión de impuestos del Estado a las CC. AA.* Granada: Comares (2001).
- Rodríguez Bereijo, Álvaro. “Financiación autonómica y el Estatuto de Cataluña.” ABC (comentario de prensa) (26, 27 y 28 de octubre).
- Rodríguez Muñoz, José Manuel. “A vueltas con la fiscalidad ambiental autonómica, a propósito del impuesto sobre el depósito de residuos de la Comunidad de Madrid.” NF 9 (2003).
- Roldán Ayuso, Susana y Fernando Serrano Antón. “La corresponsabilidad en el sistema de financiación autonómica (II): la corresponsabilidad en la vertiente de los ingresos y el actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.” *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*. Dir. Antonio Cayón Galiardo. Madrid: CES (2006).
- Ruiz Almendral, Violeta y Juan José Zornoza Pérez. “El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: análisis constitucional.” NF 10 (2004).
- Ruiz Almendral, Violeta. *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*. Valencia: Tirant lo Blanch (2004).
- Sánchez Galiana, José Antonio. “La armonización fiscal de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol contenido en otros productos.” *Palau 14*, RVHP 16 (1992).
- Sánchez Graells, Alberto. “La inconstitucionalidad del nuevo impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta.” QF 15-16 (2006).

- Sánchez Maldonado, José y Salvador Gómez Sala. “La imposición sobre el consumo y la financiación autonómica.” PEE 69 (1996).
- Sánchez Maldonado, José y Salvador Gómez Sala. “Novedades en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.” RER 66 (2003).
- Sánchez Sánchez, Ángel. “Los impuestos especiales como instrumento de financiación autonómica.” HPE 155 (2000).
- Simón Acosta, Eugenio. “La Junta arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos cedidos del Estado a las Comunidades Autónomas: su naturaleza.” *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega* (T. II). Valladolid: Lex Nova (2005).
- Simón Acosta, Eugenio. “La reforma de la financiación autonómica.” *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson (2007).
- Solana Villamor, Francisco. “Aspectos técnicos de la regionalización de los impuestos especiales.” *Carta Tributaria. Monografías* 287 (1998), pp. 1-12.
- Solana Villamor, Francisco. “La regionalización de los ingresos por impuestos especiales” (I y II). *Carta Tributaria. Monografías* 313 y 314 (1999).
- Tanco Martín y José Criado. “El sistema de financiación autonómica.” RER 66 (2003).
- Tejerizo López, José Manuel. “La financiación de las Comunidades Autónomas: notas para un balance.” *Ciclo de conferencias 25 años de financiación autonómica*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria (2005).
- Varona Alabern, Juan Enrique. “El tributo catalán creado por la ley de protección civil de Cataluña y la STC 168/2004, de 6 de octubre.” NF 6 (2005).
- Vega Mocoero, Isabel. “Libre circulación de bienes y servicios, distorsiones fiscales y armonización de la fiscalidad indirecta en la Unión Europea.” HPE 136 (1996).
- Vicente-Arche Coloma, Paula. “Algunas reflexiones sobre los impuestos propios de las Comunidades Autónomas.” *Palau* 14, RVHP 23 (1994).

- Villar Ezcurra, Marta. “Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión Europea.” RCT 41 (1999).
- Villarín Lagos, Marta. *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*. Valladolid: Lex Nova (2000).
- Zabalza Martín, Antonio. “La financiación autonómica en el Estatuto de Cataluña.” HPE 181 (2007).
- Zornoza Pérez, Juan. “Notas sobre el concepto de impuesto sobre el volumen de ventas en la sexta directriz.” *Noticias CEE* 19 (1989).
- Zurdo Ruiz-Ayúcar, Juan. “La significación del IVA en el sistema tributario.” *Palau* 14, RVHP 10 (1990).

