



Apuntes

Reflexiones sobre la propuesta de financiación singular para Cataluña

# El (difícil) encaje constitucional de la propuesta de financiación singular para Cataluña

VIOLETA RUIZ ALMENDRAL

Apuntes 2024/33

**Noviembre de 2024**



**fedea**

*Las opiniones recogidas en este documento son las de sus autores y no coinciden necesariamente con las de Fedea.*

# EL (DIFÍCIL) ENCAJE CONSTITUCIONAL DE LA PROPUESTA DE FINANCIACIÓN SINGULAR PARA CATALUÑA

Violeta Ruiz Almendral<sup>1</sup>

Universidad Carlos III de Madrid

[versión enviada 11 de diciembre de 2024]

I.	Introducción.....	- 2 -
II.	Problemas y limitaciones de un análisis constitucional del Acuerdo de investidura entre el PSC y ERC .....	- 2 -
III.	Las propuestas del Acuerdo a la luz del sistema constitucional .....	- 6 -
1.	Antecedentes: la voluntad de avanzar hacia una “hacienda federal” .....	- 6 -
2.	La financiación <i>singular</i> para una parte del territorio .....	- 7 -
3.	La medición de la aportación: el “ <i>cupo</i> ” catalán.....	- 8 -
4.	La delimitación de la solidaridad: “ordinalidad” y “esfuerzo fiscal” .....	- 9 -
5.	La cesión de todos los impuestos del sistema tributario estatal .....	- 12 -
6.	La descentralización de la gestión tributaria mediante la l’Agència Tributària de Catalunya (ATC).....	- 14 -
IV.	Reflexiones finales: hacia una mejor discusión jurídica del federalismo fiscal-	16
-		
V.	Referencias .....	- 17 -

---

<sup>1</sup> La autora agradece los comentarios de Santiago Lago-Peñas y de los otros revisores que han contribuido a mejorar el texto sustancialmente.

## I. Introducción

Este documento de trabajo aborda, desde una perspectiva jurídica, la propuesta de financiación singular para Cataluña contenida en el Acuerdo de investidura entre el Partido Socialista de Cataluña y Esquerra Republicana de Cataluña (en adelante “el Acuerdo”)<sup>2</sup>.

El contenido del Acuerdo se ha examinado ya ampliamente en otros trabajos a los que me remito (De la Fuente, 2024b; Lago Peñas, 2024, Fernández Leiceaga; Lago Peñas, 2024), además de haberse discutido en las sesiones públicas que se celebraron en la Comisión General de Comunidades Autónomas del Senado, recogidas en el informe de la Ponencia (Senado, 2024)<sup>3</sup>.

El Acuerdo parte de la premisa de una infrafinanciación de Cataluña, como se reitera en sus antecedentes (“*infrafinanciación sostenida en el tiempo*”, “*insuficiencia financiera crónica*”). La lectura del texto sugiere su vinculación con un potencial avance hacia la independencia, habilitando las conocidas como estructuras de Estado, y partiendo del objetivo del “*reconocimiento de Cataluña como nación*”, y de la necesidad de “*impulsar un sistema de financiación singular que avance hacia la plena soberanía fiscal*”. La palabra soberanía (*sobirania*) se menciona nueve veces, y la referencia a nación catalana se encuentra en once ocasiones (*nació*).

En estas líneas se pretende responder de forma preliminar a la pregunta de si, en su redacción actual, las propuestas del Acuerdo serían compatibles con el *bloque de la Constitucionalidad* (Constitución española y normas de desarrollo, art. 28 LOTC<sup>4</sup>) y con el Derecho de la Unión Europea (UE), que es derecho interno.

## II. Problemas y limitaciones de un análisis constitucional del Acuerdo de investidura entre el PSC y ERC

El principal obstáculo para un análisis jurídico es que el Acuerdo dicho apenas contiene algunas ideas generales. A la financiación se dedica el punto A del apartado 2, del Acuerdo de investidura, que contiene propiamente el “*Acord per un nou model de Finançament singular*” (1.108 palabras en su versión catalana).

Con todo, tras su lectura pueden hacerse ya las siguientes valoraciones generales:

(i) La primera es la necesidad de un acuerdo sobre las reglas del juego. En España, como en buena parte de los estados de nuestro entorno, existe un sistema de control de la constitucionalidad que en nuestro caso se atribuye al Tribunal Constitucional (Ibañez

---

<sup>2</sup> Accesible en: <https://www.socialistes.cat/wp-content/uploads/2024/09/Acord-PSC-ERC.pdf> (último acceso 15.12.2024).

<sup>3</sup> Sesiones de 8, 12, 18 y 25 de noviembre de 2024 (accesibles aquí: <https://www.senado.es/web/actividadparlamentaria/sesionescomision/detallecomisiones/sesionescomision/index.html?id=S011014&idConv=1&idSes=24&legis=15&esMixta=&celebrada=S&fecha=08%2f11%2f2024>).

<sup>4</sup> El llamado bloque de la constitucionalidad está formado por formado, de acuerdo con el art. 28 de la LOTC, por la propia Constitución, los Estatutos de Autonomía y aquellas otras leyes que sirvan para enjuiciarla). Entre estas leyes se encuentra, por ejemplo, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), tempranamente STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; y en materia tributaria, las Ley General Tributaria, o las leyes reguladoras de los diferentes tributos del Estado como contraste en la delegación de competencias en impuestos cedidos (art. 28.1 LOTC y STC 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d)]. IBAÑEZ BUIL, 2023: 239 y ss.

Buil, 2023: 54 y ss., con mayores referencias). Eso significa que el sistema se dota de la posibilidad de que una norma pueda ser expulsada del ordenamiento. Esta función, la de legislador negativo (art. 164 CE), forma parte de las reglas del juego democrático y del Estado de Derecho, por lo que no cabe considerarla contraria a la democracia, como parece sugerirse. Por tanto, no existe un *“choque entre la legitimidad parlamentaria y popular de Cataluña y la legitimidad institucional y constitucional del Estado”*.

Este primer punto es relevante porque en el Acuerdo se hace explícita la voluntad de recuperar parte del Estatuto de Autonomía de 2006, antes de su (limitada) declaración de inconstitucionalidad por la sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 31/2010, de 28 de junio<sup>5</sup>, incluso poniendo en duda la base misma del control de constitucionalidad, (*“la sentencia del Tribunal Constitucional de 2010 [...] evidencia un choque entre la legitimidad parlamentaria y popular de Cataluña y la legitimidad institucional y constitucional del Estado, ambas imprescindibles en toda democracia avanzada y en cualquier Estado de Derecho”*; *“ambas partes se han inspirado en el amplio consenso del Parlament de Catalunya en 2005, especialmente en los apartados de financiación, cuando se aprobó la propuesta de reforma del Estatut”*). Aunque no se menciona expresamente, también parece que se pretende recuperar el contenido del Código tributario de Cataluña, parcialmente declarado inconstitucional por la STC 65/2020, de 18 de junio.

(ii) La segunda valoración se refiere al relato que asume el Acuerdo sobre lo que ha supuesto el TC en el desarrollo del Estado autonómico. Este relato no se puede compartir, porque no obedece a los hechos. Partiendo de la STC 31/2010, debe recordarse que fue ampliamente respetuosa con una norma estatutaria que difícilmente encajaba en el marco constitucional<sup>6</sup>. De hecho, a cualquier conocedor de la jurisprudencia constitucional le resultará muy llamativa la parquedad de sus razonamientos, que con frecuencia omiten referencias expresas a jurisprudencia anterior. Esto es evidente en los fundamentos que se refieren al epicentro del reparto de poder tributario y de la definición de la solidaridad, y en los que el Tribunal elabora un razonamiento por momentos casi forzado en el que de alguna manera se aparta de doctrina anterior e incluso posterior. Se pretendía, a nadie se le escapa, salvar todo lo posible en medio de una gran crisis constitucional.

Con todo, al TC no le toca diseñar un sistema de financiación autonómica (SFA),<sup>7</sup>. Esto no es contradictorio con constatar la contribución decisiva que ha tenido el Tribunal Constitucional a la hora de garantizar la propia existencia y desarrollo de las haciendas autonómicas, haciendo una labor pedagógica de gran relevancia en un país sin tradición de descentralización (por todas, la central STC 14/1986, de 31 de enero<sup>8</sup>) y rechazando

---

<sup>5</sup> En el año 2006 se interpuso un recurso de inconstitucionalidad por noventa y nueve Diputados del Grupo Parlamentario Popular del Congreso contra diversos preceptos de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

<sup>6</sup> En el recurso se impugnaron 114 artículos. En su STC 31/2010 de 28 de junio, el Tribunal Constitucional declaró contrarios a la Constitución 14 de ellos, estableciendo una interpretación conforme en otros 23 artículos y cuatro disposiciones

<sup>7</sup> “no corresponde (...) determinar cuál sea el sistema de financiación de las comunidades autónomas más acertado”, idea reiterada en la jurisprudencia desde los años ochenta; entre otras, en las SSTC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3; 68/1996, de 4 de abril, FJ 2; 13/2007, FJ 3; 204/2011, FJ 6, 76/2014, de 8 de mayo, FJ 4 a).

<sup>8</sup> La Hacienda es inherente a las competencias autonómicas, como señaló tempranamente la STC 14/1986, por mucho que no se encuentre en los listados de competencias de los arts. 148 y 149 CE, de forma que “aún sin manifestación expresa incluida en el art. 148 de la C.E., del espíritu de su conjunto normativo se desprende que la organización de su Hacienda es no tanto una competencia que se reconoce a las

una interpretación maximalista de los títulos de coordinación del Estado (como el art. 149.1.14<sup>a</sup> CE) que podría haber provocado un “vaciamiento competencial” de las Autonomías (Viver i Pi-Sunyer, 1989: 109, 174 y ss.).

Entre otros muchos ejemplos, la jurisprudencia del TC ha permitido superar la rigidez de las limitaciones contenidas en la LOFCA (art. 6) al desarrollo del poder tributario autonómico insistiendo en que “ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria” [entre otras, SSTC 150/1990 de 4 de octubre, FJ 3; 289/2000 de 30 de noviembre, FJ 3, 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3 c)].

(iii) La tercera consideración general es que, si bien es cierto que la Constitución española era deliberadamente flexible y abierta, en su redacción inicial, acerca del sistema de financiación autonómica, esta afirmación debe matizarse en la actualidad.

De manera central, porque desde el año 1986, y a través del art. 93 CE, España ha cedido el ejercicio (no la titularidad) de competencias centrales y propias de la soberanía la Unión Europea, de manera que “la integración consiguiente del Derecho comunitario en el nuestro propio impone límites inevitables a las facultades soberanas del Estado”<sup>9</sup>. Cesión de facultades soberanas que tiene particular incidencia en las competencias tributarias, como tantas veces se ha recordado (STC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4, Traversa, 2011; Ruiz Almendral, 2018 y 2023).

En un contexto, como el de 1978, en el que no existe un mapa autonómico cerrado, ni un sistema tributario desarrollado, ni tampoco España integraba la UE, la Constitución podía y debía dejar abierto el sistema de financiación autonómica. En 2024 esta flexibilidad ya no es tal. Ni el sistema constitucional español en general, ni específicamente los títulos VII (*Economía y Hacienda*), y VIII (*De la Organización Territorial del Estado*) pueden entenderse ya prescindiendo de lo que significa la integración en la UE, en un modelo de federalismo inacabado (Weiler, 2001). Piénsese, por poner solo un ejemplo, en el contenido del art. 131 CE, o incluso en el art. 134 CE, transformado en el marco jurídico de la estabilidad presupuestaria (Ramos Muñoz; Ruiz Almendral, 2020; Ruiz Almendral, 2012).

Precisamente la materia financiera y tributaria es una de las más afectadas, pero también es inevitable una incidencia práctica sobre el propio sistema de distribución interna de competencias. Solo teniendo en cuenta el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), resulta que la totalidad del sistema de ingresos públicos está totalmente impregnado por la construcción del mercado interior (Libro Blanco, 2022; Hinarejos; Schütze, 2023)<sup>10</sup>.

---

Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma” (STC 14/1986, FJ 2).

<sup>9</sup> DTC 1/2004, de 13 de diciembre, FJ 4, Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades, caso Costa/Enel, 15 de julio de 1964. Así, desde la incorporación de España a las Comunidades Europeas “se integró en el Ordenamiento español un sistema normativo autónomo, dotado de un régimen de aplicabilidad específico, basado en el principio de prevalencia de sus disposiciones propias frente a cualesquiera del orden interno con las que pudieran entrar en contradicción” (DTC 1/2004, de 13 de diciembre, FJ 4).

<sup>10</sup> De forma resumida: disposiciones como la prohibición de aranceles y medidas equivalentes, la prohibición de impuestos discriminatorios sobre la producción (arts. 30 y 110 TFUE); la prohibición (o la necesidad de eliminar progresivamente) los monopolios (art. 37 TFUE); la prohibición de Ayudas de Estado (arts. 107-109 TFUE); los límites derivados de las directivas de armonización sobre determinados impuestos indirectos (impuesto sobre el valor añadido e impuestos especiales) (art. 113 TFUE); las directivas adoptadas para aproximar las disposiciones legales con incidencia en el mercado interior (art.

Por tanto, frente al modelo teóricamente abierto y flexible de la Constitución *económica* española, necesario para obtener un consenso suficiente tras una larga Dictadura, y que en teoría podría haber dado cabida a cualquier sistema económico (incluso a la planificación económica, como sugiere el texto abierto de los arts. 128 y 131 CE), la Constitución de la Unión Europea no tiene esa flexibilidad, ni la CE actual tampoco. Esta mutación constitucional que implica la entrada en la Unión Europea significa necesariamente una menor flexibilidad del sistema de reparto de competencias financieras en su conjunto, incluido el reparto de competencias interno (piénsese en lo que implica sobre la moneda común, Deuda pública, soberanía presupuestaria y etc.).

(iv) Una cuarta y última consideración general es que todo análisis de una propuesta de financiación a la luz de la Constitución, y del Derecho de la UE es necesariamente incompleto, por tratarse de un juicio que, por diseño, es abstracto y limitado. Se examina si una norma determinada es o no compatible con el bloque de la constitucionalidad en un momento en el tiempo, pero no si lo seguirá siendo tras la evolución normativa (piénsese en la inconstitucionalidad sobrevenida) o tras examinar los efectos que en la práctica se produzcan, de manera que la norma que primero se consideró constitucional podrá dejar de serlo tras un nuevo examen a la luz de la modificación del ordenamiento jurídico, por ejemplo, a través de una cuestión de inconstitucionalidad o incluso un recurso de amparo, por el TC.

El juicio de inconstitucionalidad es por diseño limitado porque solo examina la norma objeto de impugnación, lo que puede arrojar la consecuencia, no infrecuente, de que otras normas similares -por ejemplo, establecidas por otras Comunidades Autónomas- no se vean afectadas. Es notorio que esto sucedió con la impugnación del EAC, y la no impugnación de preceptos similares incorporados a otros Estatutos de Autonomía.

Pero, sobre todo, el análisis de la constitucionalidad no nos dice nada acerca de la idoneidad u oportunidad política. Una medida puede ser constitucional -o coherente con el Derecho de la UE- pero inoportuna o directamente “estúpida”, parafraseando al Juez Antonin Scalia (*stupid, but constitutional*).

Del mismo modo, tampoco la constitucionalidad supone un blindaje de la medida, porque no nos aporta información acerca de los efectos futuros, de forma similar a lo que sucede con el *test* de compatibilidad con el Derecho de la UE. Un sistema puede ser compatible con el marco constitucional y UE en su diseño, pero no serlo en su aplicación práctica. O puede dejar de serlo cuando ese marco se modifica. Piénsese, por poner solo un ejemplo, en el régimen de Ayudas de Estado en su aplicación práctica. Un Estado, o región con competencias tributarias- que tuviera mayor laxitud en el control de las normas tributarias podría incurrir en actuación ilegal al infringir el régimen de Ayudas de Estado. Lo mismo

---

115 TFUE) y con efectos sobre los impuestos directos que gravan las actividades económicas, la posibilidad de adoptar medidas específicas (incluidas las fiscales) en relación con la protección del medio ambiente (art. 192 TFUE); o la de establecer disposiciones fiscales específicas para las regiones ultraperiféricas (art. 349 TFUE). Finalmente, piénsese en el régimen jurídico de estabilidad presupuestaria (art. 126 TFUE), y el efecto expansivo de las cuatro libertades fundamentales, base e instrumento para la construcción del mercado interior (arts. 3.3 TUE y art. 26.2 TFUE), por lo que tienen por objeto garantizar la libre circulación de mercancías (art. 34 TFUE), la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE), la libertad de establecimiento y de prestación de servicios y la libre circulación de personas (arts. 45, 49, 54 TFUE). El requisito clásico básico para que las libertades fundamentales sean aplicables es que exista una actividad económica y un elemento transfronterizo. Sin embargo, aunque no haya actividad económica, hay dos disposiciones subsidiarias, que pueden tener efecto directo y repercutir cada vez más en la fiscalidad: el principio de no discriminación y el derecho general de no discriminación (art. 18 del TFUE); y la libre circulación de los ciudadanos de la Unión Europea (art. 21 del TFUE), que se aplicarán cuando las cuatro libertades no cubran la situación en cuestión.

sería aplicable a cualquier otro régimen sustantivo que pretendiera colocar en mejor posición a determinadas empresas (Englisch, 2024; Ruiz Almendral, 2008).

### **III. Las propuestas del Acuerdo a la luz del sistema constitucional**

La propuesta de un sistema propio de financiación se recoge en el punto 2 del Acuerdo de investidura, en un apartado breve que contiene propuestas abiertas bajo el título “*Acord per un nou model de Finançament singular*”.

A continuación, se examinarán los principales aspectos de esta financiación singular partiendo del texto mismo del Acuerdo, a la luz de la legalidad constitucional (con referencias al Derecho de la UE), con la finalidad de responder a la pregunta que plantea el título de este trabajo.

#### **1. Antecedentes: la voluntad de avanzar hacia una “hacienda federal”**

El Acuerdo hace referencia a la necesidad, no de reformar el modelo de financiación común, sino de avanzar hacia un modelo tributario federal (“*No se trata de reformar el modelo de financiación común, sino de cambiarlo sobre un nuevo paradigma basado en la singularidad y la bilateralidad*”; “*fixar como prioritad una hacienda catalana compatible con avanzar hacia un modelo tributario federal*”).

En este punto, podríamos afirmar que España ya es, materialmente, un modelo casi federal, teniendo en cuenta su alto nivel de descentralización y el hecho de que no existe un concepto unívoco de federación, término éste que incluso significa lo contrario en función del estado, hasta el punto de que avanzar hacia una mayor federalización se identifica con mayor centralización en países como Canadá. Es común en la literatura especializada hacer referencia al “federalismo fiscal”, para referirse al reparto de competencias en materia de gastos e ingresos, adoptando la terminología anglosajona de quienes se han ocupado mayoritariamente de estas cuestiones (Oates, 2005: 349 y ss; Castells, 1988).

Ciertamente Alemania y Canadá son los modelos que permiten mayor comparación (Ruiz Almendral; Vaillancourt, 2013), aunque en este punto deberíamos sofisticar el nivel de la discusión, porque no existen modelos en los cuales el Estado central renuncie a todo ejercicio de su poder tributario o se avance hacia el fraccionamiento de la gestión tributaria.

Antes al contrario, la lectura de los trabajos más recientes del federalismo fiscal permite comprobar que la tendencia es justamente la de avanzar en modelos cooperativos, incluso en competencias tradicionalmente de un solo orden de gobierno (Lecour y otros, 2023; Hinarejos Schütze, 2023, Koriioth, 1997).

Es evidente, en todo caso, que lo que el Acuerdo denomina avanzar en una hacienda federal no es más que un avance hacia un sistema como el que se piensa que está vigente en las Comunidades forales (País Vasco y Navarra), idea ésta que sobrevuela a toda la propuesta de financiación singular y la dota de sentido. Pese a ello, el Acuerdo tiene como objetivo un incremento de financiación, lo que no necesariamente sería el resultado de aplicar un sistema similar a los forales. Todo ello sin perjuicio de que la alegada infrafinanciación crónica de la que parte el Acuerdo no parece responder a los hechos, según se ha constatado por diversos estudios (entre otros, De la Fuente, 2024, y también, entre otros, intervenciones de F. J. Adame, S. Lago Peñas, o A. De la Fuente en el Senado, en noviembre de 2024; Senado 2024), y no parece encontrar sustento en los análisis publicados sobre el sistema de financiación (CERFA, 2017).

## 2. La financiación *singular* para una parte del territorio

Dado el objetivo declarado del Acuerdo (“*Impulsar un sistema de financiación singular que avance hacia la plena soberanía fiscal, basado en la relación bilateral con el Estado y la recaudación, gestión y liquidación de todos los impuestos*”) la primera pregunta es si es viable constitucionalmente establecer un sistema de financiación de esa naturaleza para una parte del territorio nacional.

La respuesta apresurada podría ser afirmativa solo si entendiéramos que ya existe tal sistema separado en las comunidades forales e incluso, (aunque sin garantía institucional)<sup>11</sup>, un sistema tributario sustancialmente distinto en la Comunidad de Islas Canarias, que incluso se ve avalado por el Derecho de la UE. Ahora bien, las cosas no son exactamente así.

En primer lugar, en el caso de Islas Canarias, la condición de región ultraperiférica autoriza el establecimiento de un régimen especial en los términos limitados establecidos en la legalidad vigente, y bajo supervisión de la Comisión europea, que se resume en que la especialidad se permite en atención a las particulares circunstancias -desfavorables- de este tipo de regiones. Es un régimen evolutivo que se explica y se puede mantener en la medida en que sea necesario para garantizar el principio de solidaridad<sup>12</sup>.

El caso de las comunidades forales (País Vasco y Navarra) es bien distinto, aunque tampoco estamos ante un sistema estrictamente separado. Para empezar, en este caso la Constitución sí establece una garantía institucional que no puede predicarse de otras comunidades autónomas como Islas Canarias, Cataluña, Galicia o Aragón, según ha reiterado el TC<sup>13</sup>, por mucha historia que lo pueda avalar. Ahora bien, esa garantía institucional tiene un alcance práctico reducido, según ha reiterado el TC en una jurisprudencia consolidada y reiterada y que debe examinarse de forma conjunta. El punto de partida es que no cabe mantener situaciones jurídicas, por mucha tradición que tenga, si resultan incompatibles con los mandatos y principios constitucionales<sup>14</sup>. Es clave aquí recordar que la Constitución de 1978 “no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ellas, sino una norma del poder constituyente que se impone con fuerza vinculante general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones ‘históricas’ anteriores. En este sentido, y desde luego, la actualización de los derechos históricos supone la supresión, o no reconocimiento, de aquellos que contradigan los principios constitucionales. Pues será de la misma disposición adicional primera CE y no de su legitimidad histórica de donde los derechos históricos obtendrán o conservarán su validez y vigencia”<sup>15</sup>. En consecuencia, la disposición adicional primera de la Constitución “ampara y respeta” los derechos forales, pero lo hace de forma integrada “en el marco de la Constitución y de los estatutos de autonomía”, y obviamente en el contexto y con los

---

<sup>11</sup> El TC ha reiterado que, a diferencia de la disposición adicional primera, la disposición adicional tercera de la CE, referida a Islas Canarias, no contiene jurídicamente una “garantía institucional”, con todo lo que implica el término (por todas, SSTC 16/2003, de 30 de enero, FJ 5; y 16/2023, de 7 de marzo, FJ 5)

<sup>12</sup> SSTC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 5; 16/2003, de 30 de enero, FJ 5 a)]

<sup>13</sup> Entre otros ejemplos, véase, en relación con Aragón, los razonamientos contenidos en la STC 68/2021, de 18 de marzo, FJ 4 b), y para Cataluña y Galicia, la STC 214/1989, de 21 de diciembre, FJ 26.

<sup>14</sup> Tempranamente STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 3.

<sup>15</sup> Entre otras muchas, véase la doctrina, ya consolidada y pacífica, en las SSTC 76/1988, de 26 de abril, FJ 3; 158/2019, de 12 de diciembre, FJ 4; STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 42/2014, de 25 de marzo, FJ 3; 259/2015, de 2 de diciembre, FJ 4 b); 90/2017, de 5 de julio, FJ 6, y 114/2017, de 17 de octubre, FJ 5; 13/2018, de 8 de febrero, FJ 2; 157/2021, de 16 de septiembre.



límites del Derecho de la UE. Esto tiene todo tipo de consecuencias. Desde la exigencia de mantener una adecuada armonización e integración entre los sistemas tributarios (STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 4 a); y 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 a), al hecho de que la foralidad no incide sobre el gasto ni por tanto impide la plena aplicación del marco jurídico de la estabilidad presupuestaria de forma igual a todas las Comunidades Autónomas (STC 171/2014, de 23 de octubre, FJ 6). Por tanto, incluso aceptándose el establecimiento de un sistema singular o diferenciado, el mismo no sería nunca un sistema separado, extramuros de la coordinación del Estado, como tampoco lo son los sistemas forales en su diseño jurídico.

Adicionalmente, tampoco encontraría encaje en la Constitución el establecimiento de un sistema de financiación, común o foral, que tuviera como resultado allegar mayores recursos a una Comunidad Autónoma. Si ese fuera el resultado de algún sistema, foral o de otra Comunidad, la conclusión sería sin matices la inconstitucionalidad, porque no caben privilegios dentro del sistema de reparto de competencias (art. 138.2 CE).

Por lo que se refiere a la lógica bilateral, ésta ya forma parte del SFA en su conjunto. Ahora bien, la bilateralidad no puede desplazar ni ignorar la necesidad de acuerdo multilateral, como tampoco podría obviarse la intervención del Senado, foro multilateral por definición, por mucho que sus competencias sean reducidas. Debe recordarse que el CPPF no ha desplazado el papel de las comisiones mixtas, como ha reiterado el TC<sup>16</sup>, por mucho que las mismas, cuando se refieren a las competencias financieras, no puedan ser vinculantes para el Parlamento, aunque lo sean para el gobierno<sup>17</sup>. Esto encaja con la propia lógica del sistema de financiación, en el que están en juego la suficiencia de todas las Comunidades Autónomas, su autonomía financiera y la solidaridad entre todas ellas (y, en último término, la suficiencia financiera del Estado y la de todo el sector público), como ha reiterado, entre otras, la (STC 13/2007, FJ 8).

### **3. La medición de la aportación: el “cupo” catalán**

Uno de los elementos del acuerdo se refiere a aportación, esto es, un cupo o cuota, consistente en una aportación por el coste de los servicios “que el Estado presta a Cataluña”, y la “aportación a la solidaridad”, a la que me referiré después.

Nada se dice acerca de cuáles serían esos gastos del Estado, más allá de la referencia a gastos que *presta a* Cataluña. Los datos preliminares sugieren que un sistema de cupo/cuota supondría un coste inasumible, desapoderando al Estado de herramientas de financiación (de la Fuente, 2024). Si esto fuera así, no tendría cabida en el sistema constitucional, pero tampoco la tendría, si tal fuera la conclusión, cualquier sistema foral,

---

<sup>16</sup> Como se recuerda en la STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 7, las Comisiones mixtas son relevantes “en cuanto órganos bilaterales específicamente previstos para concretar la aplicación a cada Comunidad Autónoma de los criterios acordados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera” (STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 8), permitiendo, bien con carácter previo a la intervención del órgano multilateral, “acercar posiciones, bien a posteriori, ... concretar la aplicación a cada Comunidad Autónoma de los recursos previstos en el sistema de financiación que, a la vista de las recomendaciones del Consejo de Política Fiscal y Financiera, pudieran establecer las Cortes Generales” (SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 8; y 31/2010, de 28 de junio, FJ 130).

Véase también la STC 217/2016, de 15 de diciembre, en la que el Tribunal desestima una pretensión de cierta bilateralidad de Aragón basada en una previsión estatutaria, o la STC 50/2023, de 23 de mayo, entre muchos ejemplos.

<sup>17</sup> Véase la distinción entre comisiones mixtas, entre otras, en las SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 30; y 181/1988, de 13 de octubre, FJ 7.

ya que la disposición adicional 1ª no es una excepción al régimen constitucional y, en particular, al título VII.

En todo caso, esta propuesta permite abrir el debate, de forma transparente, y por tanto con cifras y evaluaciones, acerca de la medición y valoración de las competencias del Estado (García Díaz, 2024) y, en consecuencia, la articulación de todos los sistemas de financiación, retomando en este sentido las propuestas de que el País Vasco y Navarra participen en los mecanismos de nivelación horizontal del SFA (CERFA, 2017, cap. 5.1) y avanzando en la mejor articulación, y actualización, de todos los mecanismos del sistema, entre ellos el índice de imputación (De la Fuente, 2022).

#### **4. La delimitación de la solidaridad: “ordinalidad” y “esfuerzo fiscal”**

El Acuerdo propone una aportación “a la solidaridad” que sea explícita y transparente, y que garantice que los servicios prestados por los diferentes gobiernos autonómicos a sus ciudadanos puedan alcanzar niveles similares. Ahora bien, dicha aportación a la solidaridad, que se califica como “*solidaridad con las demás Comunidades Autónomas*” se sujeta a dos límites. El primero, una condición a cumplir por el resto de Comunidades, de manera que la aportación de Cataluña se producirá siempre que éstas “*lleven a cabo un esfuerzo fiscal también similar*”. El segundo límite es que “[e]sta solidaridad debe estar limitada por el principio de ordinalidad”.

Empezando por los principios generales, que la aportación sea transparente y explícita es un requisito de obligado cumplimiento de acuerdo con el orden constitucional y la propia legalidad financiera. Ciertamente el sistema de financiación autonómica, tanto el común como los específicos, tiene un evidente margen de mejora también en la transparencia, en particular por lo que se refiere a la información que publican las propias Comunidades autónomas, forales o de régimen común, tal y como se ha señalado tantas veces (de la Fuente, 2022 y 2024, CERFA, 2017).

La pretendida limitación de la solidaridad, por referencia al esfuerzo fiscal y la ordinalidad, no tiene sin embargo fácil cabida en el sistema constitucional, ni parangón evidente en modelos comparados.

El concepto de “esfuerzo fiscal” no aparece definido en ninguna norma vigente del SFA. El concepto, en todo caso, no es nuevo. La imposición de la condicionalidad en los planes de “rescate” tras la gran recesión, y la vigente derivada del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (MRR) son conocidas. Ahora bien, si lo que se pretende con ello es que el resto de las Comunidades Autónomas tengan una presión fiscal similar se podría dar la paradoja de que un acuerdo que nace para solicitar mayor autonomía tuviera un efecto centralizador, al exigir a las demás un ejercicio de sus potestades normativas similar o equivalente al de una de ellas. Estaríamos ante una suerte de homogeneización condicional inédita en cualquier modelo, federal o altamente descentralizado. Si se examina el caso canadiense se observa que efectivamente la provincia de Quebec tiene una presión fiscal sustancialmente superior, como parte del precio por tener un mayor nivel de autonomía competencial.

Por otro lado, incluso aceptando como hipótesis tal condicionalidad, la misma debería referirse al conjunto de la hacienda autonómica, ingresos, gastos, y lógicamente deuda, y no examinar solo un indicador. Podría en ese sentido ser una oportunidad para vincular el SFA, común y foral, a la plena aplicación de las reglas fiscales, evitando el riesgo moral que ha resultado de los mecanismos “internos” de rescate, sobradamente conocidos (Cuenca; Ruiz Almendral, 2014)

En todo caso, no parece ser esa la intención del Acuerdo, que no parece tampoco inspirado en el MRR sino, más bien, al art. 206.3 EAC, cuyo inciso “*siempre y cuando lleven a cabo un esfuerzo fiscal también similar*” ya fue declarado inconstitucional por la STC 31/2010 en su FJ 134<sup>18</sup>. En este punto, no deja de ser sorprendente que la propuesta se limite a volver a incorporar una norma acordada hace veinte años, como si nada hubiera cambiado en el mundo, como si la experiencia de la gran recesión primero y la crisis del Covid19 después no hubiera dejado ninguna enseñanza o, en fin, el propio fracaso del intento de independencia unilateral en 2017.

La misma falta de innovación puede predicarse del llamado “principio de ordinalidad”, que es también una recuperación del art. 206.5 EAC, precepto éste que, si bien no se declaró inconstitucional, si fue objeto de una interpretación correctora, que lo vinculó al contenido mismo del cumplimiento del principio de solidaridad y a los mecanismos de nivelación (art. 158.1 CE) y de solidaridad interterritorial (art. 158.2 CE), según el razonamiento de la citada STC 31/2010, en el mismo FJ 134 (Moreno Fernández, 2011).

Es dudoso que un mecanismo, la ordinalidad, que se refiere al resultado limitado del SFA, pero que parece excluir el resto de la Hacienda pública, pudiera encontrar encaje alguno en la Constitución, pues en la misma se diseña un sistema que debe aspirar a ser progresivo y equitativo, no solo porque lo debe ser en conjunto el sistema tributario (art. 31.1 CE), sino incluso el propio destino del gasto público (art. 31.2 CE). El sistema tributario mismo es consecuencia del principio de solidaridad, evidenciado en el principio de capacidad económica, por definición asimétrico en sus resultados, como también lo es la distribución de la renta en un país. No es casualidad que ningún sistema tributario de un país avanzado se base en el principio de beneficio (aplicable a tributos marginales, como las tasas), sino al de la capacidad económica.

Precisamente la progresividad del sistema tributario contribuye a exacerbar el desequilibrio horizontal entre Comunidades autónomas en cuanto a los ingresos, algo evidente si se tiene en cuenta la concentración de población en algunas Comunidades y de producción empresarial. En este punto, aplicar el principio de ordinalidad al resultado sin más del SFA tiene efectos perversos, aunque solo sea porque no son las Comunidades Autónomas las que pagan impuestos, sino la ciudadanía. Cuestión distinta es que el desarrollo adecuado de las reglas fiscales debería permitir integrar el SFA con las mismas, permitiendo así un desarrollo del principio de corresponsabilidad fiscal (CERFA, 2017).

Si esta propuesta logra ser un punto de partida para una reforma, debería entonces examinarse con honestidad intelectual el conjunto de los sistemas comparados, evitando la selección interesada de alguna de sus partes (“*cherry picking*”). Este análisis permitirá comprobar rápidamente que la solidaridad es un elemento vertebrador central en los países con los que España tiene elementos en común, con diferentes mecanismos y grados

---

<sup>18</sup> “En este contexto, la determinación de cuál sea el esfuerzo fiscal que hayan de realizar las Comunidades Autónomas es cuestión que sólo corresponde regular al propio Estado, tras las actuaciones correspondientes en el seno del sistema multilateral de cooperación y coordinación constitucionalmente previsto. Se trata, en suma, de una cuestión que, en ningún caso, puede imponer el Estatuto a las demás Comunidades Autónomas, pues al hacerlo así se vulneran, a la vez, las señaladas competencias del Estado y el principio de autonomía financiera de aquéllas, autonomía financiera que el art. 156.1 CE conecta expresamente con el principio de coordinación con la hacienda estatal” (STC 31/2010, FJ 134).

de nivelación como es lógico (*Finanzausgleich*, en Alemania<sup>19</sup>, *Equalization*, en Canadá<sup>20</sup>, véase recientemente Lecours y otros, 2023: 414 y ss.).

Un argumento final para rechazar el acotamiento que se pretende hacer de la solidaridad es que es contradictorio con el propio sentido del principio mismo. Por definición, la realización efectiva de la solidaridad es evolutiva, y no permite su congelación ni por criterios novedosos como la ordinalidad, ni tampoco por los propios criterios ya establecidos en la Constitución, como por ejemplo la insularidad, como ha recordado recientemente el TC en relación con el régimen especial balear, que “no vive aisladamente sino que se integra en un sistema general en el que el Estado, por exigencias del principio de solidaridad, ha de velar por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español”<sup>21</sup>.

Por ello mismo, no está de más recordar que el principio de solidaridad no admite excepciones por razón del territorio o del nivel de autonomía financiera, de forma que todas las Comunidades Autónomas están sujetas al mismo sistema, y obligadas constitucionalmente participar en los mecanismos de solidaridad previstos al amparo del art. 158 CE.

También los sistemas forales, pues ni la disposición adicional 1ª puede interpretarse al margen del sistema constitucional ni, por otro lado, dicen otra cosa les leyes del Concierto y del Convenio, en tanto que gasto asumido y financiado por el Estado, por mandato constitucional. Si de acuerdo con un análisis de las cargas no asumidas se llegara a la conclusión de que esa participación no se produce (De la Fuente, 2022), estaríamos ante un incumplimiento de la normativa, no siendo entonces un problema de diseño institucional.

Un examen comparado de otros modelos federales permite comprobar que la solidaridad es tanto un elemento central a diferentes modelos, como un punto de frecuente desacuerdo. Ahora bien, en ningún sistema se pretende establecer una limitación de la solidaridad, medido por el resultado en una de sus regiones (estados, provincias, Länder) a los propios mecanismos diseñados por el Estado.

La cuestión de fondo, y parte de la complejidad, es que la solidaridad es un término engañoso. En su sentido usual, bien podría asociarse a concesión graciosa o casi beneficencia. En su aplicación práctica, tanto en el Derecho de la UE como en el marco constitucional interno español, su sentido es más amplio, y está vinculado con la idea de cohesión territorial y de propia supervivencia.

Por ello, más allá de las herramientas concretas que el Estado establezca en el SFA, el sistema entero debe garantizar la solidaridad, en coherencia con lo establecido en el art. 31.2 CE, y de acuerdo con los arts. 2 y 138 CE. Es competencia del Estado garantizar, una realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el art. 2 de la

---

<sup>19</sup> Véase art. 107 de la Constitución alemana y mecanismos para compensar la baja recaudación de las regiones (Länder) con menor renta, y que por lo tanto recaudan menos, medido por un índice (*Finanzkraftausgleichs*) de solidez financiera véase §§ 5, 6, 10 y 11 de la *Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern (Finanzausgleichsgesetz - FAG)*, versión consolidada a 2024 disponible aquí: [https://www.gesetze-im-internet.de/finausglg\\_2005/BJNR395600001.html](https://www.gesetze-im-internet.de/finausglg_2005/BJNR395600001.html)

<sup>20</sup> Lo mismo sucede si se quiere utilizar el comparable del modelo canadiense, sustancialmente distinto a los modelos europeos, pero con un elemento común en la preocupación por la solidaridad (*equalization Program* <https://www.canada.ca/en/department-finance/programs/federal-transfers/equalization.html>), véase Lecours y otros, 2023.

<sup>21</sup> STC 50/2023, de 10 de mayo, FJ 2 a), o STC 109/2004, FJ 4 en relación con el régimen económico y fiscal de Canarias.

Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español<sup>22</sup>.

Sentado lo anterior, una limitación al alcance de principio de solidaridad, sujetándolo a la “ordinalidad” o al “esfuerzo fiscal” es contradictorio con el propio significado del mandato constitucional. No solo porque se pretende limitar por conexión con el resultado de las reglas actuales del SFA, lo que ya supone acotar el principio, sino porque por naturaleza la garantía de la solidaridad es instrumental, dependiente de los desequilibrios en cada momento, y vinculado en última instancia a los derechos de los ciudadanos individualmente considerados. Cuestión distinta es que pueda revisarse, de acuerdo con las propuestas que hay sobre la mesa, una mejor aproximación a la garantía mínima, nivelación de servicios, etc., tal y como se ha propuesto (CERFA, 2017).

## **5. La cesión de todos los impuestos del sistema tributario estatal**

En el Acuerdo se propone, tras las modificaciones legales oportunas “*que sea la Generalitat la que gestione, recaude, liquide e inspeccione todos los impuestos soportados en Cataluña y aumente sustancialmente la capacidad normativa en coordinación con el Estado y la Unión Europea*”.

Una lectura apresurada de los preceptos constitucionales que se refieren al sistema tributario (fundamentalmente arts. 31.1, 133, 142 y 157.1 CE) podría conducir a la conclusión de que el reparto de poder tributario en la Constitución española es deliberadamente abierto, por lo que a priori cabría en el modelo de Estado autonómico una distribución de competencias como la que se propone, por ejemplo, estableciendo la cesión total de todos los impuestos de la Hacienda del Estado.

Es cierto que la CE no contiene un reparto ni siquiera implícito de materias tributarias, idea presente en otras Constituciones<sup>23</sup>, como la canadiense (Boadway, 1992: 14), o la alemana (Korioth, 1997: 13 y ss.; 265 y ss.; 407 y ss.) y que se descarta expresamente en el proceso constituyente español (Medina Guerrero: 348 y 349).

Ahora bien, una lectura conjunta y sistemática del reparto de competencias en la Constitución arroja una condición distinta, coherente en buena medida con las teorías tradicionales del federalismo fiscal, que coincidían en que las funciones de estabilización y redistribución de renta y riqueza quedasen encomendadas al Estado central, que por lo tanto debe contar con recursos suficientes para ello (entre otros, Musgrave, 1983: 4 y ss.; Boadway, 1992: 41)

Al Estado se atribuye la función central de coordinación del sistema tributario (título del 149.1.14 CE, en relación con arts. 142 y 157.3 CE), entre otros objetivos para garantizar la existencia de *un* sistema tributario único, con partes integrantes coordinadas entre sí. Nuestro sistema constitucional no prevé, como tampoco lo hacen otros estados federales (Boadway, 1992: 14; Korioth, 1997: 265 y ss.) la existencia de sistemas tributarios autonómicos originarios e independientes, sino partes o subsistemas de un sistema tributario que es único, y tiene la finalidad de dar cumplimiento al art. 31.1 CE. Se articula un régimen jurídico de ordenación de tributos que está presidido por una serie de

---

<sup>22</sup> Por todas, STC 101/2013, de 23 de abril, FJ 3, con cita de las SSTC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7; 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6; y 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 2 c)

<sup>23</sup> La Constitución canadiense incluye un reparto de materias (arts. 91.3 y 92.2) que inicialmente atribuye a las provincias la competencia exclusiva sobre la imposición directa. Como es sabido, esto supuso la reinterpretación, ciertamente creativa, de la noción misma de impuesto directo, de manera que impuesto sobre las ventas (*Sales Tax*) se considera un impuesto directo.

principios generales comunes ligados a la exigencia constitucional de igualdad de todos los españoles, y que son compatibles con la existencia de una hacienda autonómica propia y con la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, y distintos niveles de presión fiscal<sup>24</sup>.

Esta labor sistematizadora es central en el contexto actual de mayor integración de los sistemas tributarios en la UE, como manera de salvaguardar el modelo europeo de Estado de bienestar, en un contexto internacional en el que dicho modelo no es mayoritario. Baste un seguimiento incluso superficial de la fiscalidad internacional para entender exactamente lo que nos jugamos y las transformaciones que están experimentando los principales tributos de nuestro sistema tributario, de manera que, más allá de la armonización dentro de la UE, el poder soberano efectivo de los países sobre sus propios impuestos, sobre sociedades y también sobre el IRPF, se ha visto seriamente erosionado y transformado (Schön, 2018 y 2021, De la Feria, Maffini, 2021). En ese contexto, la propia actuación en coordinación internacional actúa como la mejor garantía de mantener la propia soberanía fiscal (Libro Blanco, 2022: capítulo IS). Ceder poder para no perderlo. Con todo, e intentando una visión constructiva (siguiendo a Fernández Leiceaga; Lago Peñas, 2024) ciertamente avanzar en la cesión de impuestos puede ser una oportunidad para revisar un modelo de coordinación normativa que seguramente se ha quedado obsoleto.

Las reformas acometidas en 1997, 2001 y 2009 para atribuir e incrementar las capacidades normativas en impuestos cedidos, han supuesto en líneas generales una mayor corresponsabilidad fiscal, por mucho que en ocasiones se hayan empleado para reducir la presión fiscal en tributos como el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) y el impuesto sobre el patrimonio (IP), así como, en el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), y fundamentalmente antes de la crisis, para establecer numerosas deducciones en la cuota.

A ello deben añadirse dos efectos invisibles, que han pasado inadvertidos, y que merman la propia efectividad del sistema. El primero es la obsolescencia normativa que padecen los tradicionales impuestos “patrimoniales” tras su cesión (IP, ISD, ITPAJD). Son impuestos que apenas se han reformado desde el año 1987, y que por tanto difícilmente pueden cumplir su función. La cesión total ha favorecido la congelación normativa, con la consecuencia de peor y desigual recaudación. A ello debe añadirse que entre las medidas adoptadas en impuestos cedidos son frecuentes las que resultan contrarias tanto al marco de la cesión, como incluso al Derecho de la UE (Ruiz Almendral, 2023).

En segundo efecto invisible es la propia administración tributaria, sobre lo que se volverá. Una cesión total, como la que se ha producido en estos impuestos, o el hecho de que haya impuestos concertados y convenidos (sistemas forales), no impide avanzar en una mejor coordinación de las administraciones.

Finalmente, es una oportunidad de examinar otros modelos. En ese punto, la posibilidad de ceder el IRPF al 100% (Cuenca; González, 2016, Lago Peñas, 2024) como impuesto menos afectado por la integración en la UE o la internacionalización que otros grandes del sistema (como IVA e IS), pueden tener sentido, pero solo si se refuerzan los mecanismos de coordinación normativa, porque tanto el contexto de internacionalización de la economía como las libertades fundamentales de la UE inciden sustancialmente en este impuesto de forma central (Schön, 2018).

---

<sup>24</sup> SSTC 65/2020, de 18 de junio, FFJJ 5 a) y 8; y 125/2021, de 3 de junio, FJ 3 a), entre otras.

En conclusión, una adecuada revisión de los términos en los que se comparten el poder tributario, mediante impuestos cedidos, y también mediante impuestos concertados y convenidos, puede propiciar un avance sustancial de la corresponsabilidad fiscal, en paralelo a una mejor coordinación normativa y de gestión de las figuras tributarias, que deben integrarse entre sí para formar un sistema. Ahora bien, para alcanzar ese objetivo debe revisarse el sistema vigente de cesión de impuestos (que es una delegación de competencias vía ley marco del art. 150.1 CE) y también el sistema de concertación y convenio de las figuras tributarias, al objeto de salvaguardar en todos los casos la armonización y coordinación que recoge el bloque de la constitucionalidad.

## **6. La descentralización de la gestión tributaria mediante la l'Agència Tributària de Catalunya (ATC)**

El Acuerdo prevé que la gestión, recaudación, liquidación e inspección de todos los impuestos *soportados en Cataluña* correspondan a la Agencia Tributaria de Cataluña, de manera que *“tal y como establece el artículo 204 y 205 del EAC, la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC) puede asumir la gestión, la recaudación, la liquidación y la inspección de los impuestos recaudados en Cataluña y que actualmente gestionan desde la AEAT”*.

También en este punto llama la atención que el Acuerdo haga poco más que recuperar la lógica del Código tributario de Cataluña<sup>25</sup>, declarado parcialmente inconstitucional en la STC 65/2020, de 18 de junio, que tiene que ser el punto de partida para el examen de la propuesta contenida en el Acuerdo, destacando las siguientes ideas centrales:

Nuestro sistema constitucional garantiza la existencia de una Hacienda altamente descentralizada y el suficiente espacio fiscal a las Comunidades Autónomas. Al mismo tiempo, y de acuerdo con el art. 20.4 de la LOFCA, por un lado, y con los arts. 2.2, 3 a) de la Ley del Concierto Económico; y arts. 7 a) de la Ley del Convenio<sup>26</sup>, el propio sistema de administración tributaria establecido en la Ley General Tributaria aparece como un parámetro mediano o indirecto del enjuiciamiento de la validez de las normas autonómicas (forales o no), por expresa remisión tanto de la LOFCA como de las leyes del Concierto y del Convenio<sup>27</sup>.

Ello deriva directamente de la Constitución, que atribuye en exclusiva al Estado (art. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE) la competencia para establecer los principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español, lo que tiene fundamento en la necesidad garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles (tempranamente, STC 19/1987).

Exponer el alcance específico de los títulos competenciales del Estado merecería un trabajo aparte, pero lo que resulte evidente, de acuerdo con doctrina consolidada, es

---

<sup>25</sup> Art. 5 de la Ley del Parlamento de Cataluña 17/2017, de 1 de agosto, del Código tributario de Cataluña y de aprobación de los libros primero, segundo y tercero, relativos a la administración tributaria de la Generalitat

<sup>26</sup> Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

<sup>27</sup> Entre otras, STC 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 c), 203/2016, de 1 de diciembre, FJ 4); 113/2017, de 16 de octubre, FJ 1; 13/2018, de 8 de febrero, FJ 1

que impiden una cesión total o desdopoderamiento de la administración tributaria del Estado, como parece proponerse (STC 65/2020, FJ 7), aunque obviamente cabe la reforma constitucional, que podría realizarse por la vía del art. 168 CE).

Sentado lo anterior, es desde luego viable pensar en un mecanismo de delegación de competencias de cierta amplitud, con el correspondiente traspaso de medios materiales y humanos, que fuera jurídicamente compatible con el ejercicio de las competencias del Estado citadas. Ahora bien, no parece factible, o incluso creíble, que tal objetivo pueda lograrse desintegrando la Agencia Tributaria, como parecen sugerir los puntos finales del acuerdo (*Implementación*).

Leído en términos de oportunidad, la propuesta pudiera permitir plantear una Agencia Tributaria única, reintegrando en la actual AEAT la totalidad de las administraciones tributarias, forales y del sistema común, en la línea de las propuestas (Onrubia, 2016, CERFA, 2017). Sin duda ésta sería la manera más eficiente y coherente tanto con los trabajos internacionales en los que está participando España (Pilar 1 y Pilar 2, véase Libro Blanco, 2022), como con la propia evolución interna en la UE, que justamente camina hacia una mayor integración en la administración tributaria e intercambio de información, clave de bóveda de su propio funcionamiento, o incluso supervivencia (botón de muestra, entre numerosos ejemplos, es la propuesta ViDA -VAT in the Digital Age, o el acuerdo FASTER o la DAC9)<sup>28</sup>.

Si en 2005 una propuesta de fraccionamiento de la administración tributaria ya no tenía excesivo sentido, en 2024, a la luz de la evolución de las administraciones tributarias, y en el marco internacional en el que España es un actor principal (acuerdos OCDE, G20) es sencillamente incomprensible, por contraria a la propia evolución de todos los estados de nuestro entorno, y al contexto de transformación fundamentalmente digital que están experimentando todas las administraciones, acelerada por el uso de la inteligencia artificial (Aslett y otros, 2024).

Por último, y también visto en términos de oportunidad, esta propuesta de descentralización de la gestión debería servir para reexaminar, y solucionar, las grandes diferencias existentes sobre la intensidad de la actividad inspectora de los tributos en las diferentes Comunidades Autónomas. Considerando solo, como botón de muestra, los impuestos cedidos, debería preocupar las grandes asimetrías, según evidencian los informes anuales de la Inspección General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas sobre el desarrollo de las diversas competencias asumidas por cada Comunidad Autónoma respecto a los tributos cedidos (Adame Martínez, 2022: 109 y ss). Este mismo análisis debería realizarse en todo el territorio nacional, porque también con un ejercicio asimétrico de las competencias de vigilancia tributaria puede lograrse una competencia fiscal perjudicial por la puerta de atrás, contraria al régimen de Ayudas de Estado, además de al marco constitucional. Un argumento más, finalmente, para plantear la unificación, con participación de las administraciones territoriales, de la administración tributaria, y no su dispersión.

---

<sup>28</sup> Véase sobre ViDA: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida_en) ; FASTER: se refiere al acuerdo sobre la Directiva sobre una reducción más rápida y segura del exceso de retenciones en origen ([https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/faster-initiative\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/faster-initiative_en)); DAC9 sobre intercambio automático de información de GloBE (Pilar 2), [https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/administrative-cooperation-taxation-2024-10-28\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/administrative-cooperation-taxation-2024-10-28_en).



#### **IV. Reflexiones finales: hacia una mejor discusión jurídica del federalismo fiscal**

Todos los sistemas de financiación han surgido de acuerdos políticos, algunos de investidura (por ejemplo, *Pacto del Majestic* en 1996). Este Acuerdo podría ser una oportunidad para la necesaria reforma del SFA. Ahora bien, siempre que se tome solo como un punto de partida.

Una reforma del SFA debería considerar los siguientes elementos, sin orden de importancia:

(i) Comenzar por incluir un acuerdo sobre las reglas del juego constitucional. La Constitución puede reformarse, pero no incumplirse. En paralelo, diseñar un sistema jurídicamente coherente con el orden constitucional y europeo, necesario en particular a la luz de la alta complejidad (excesiva debe admitirse) de nuestro sistema interno de reparto de competencias y de la integración en la UE.

En ese punto, es necesario un examen con mayor rigor jurídico del federalismo fiscal, a veces una *Terra incógnita* jurídica, un área del derecho progresivamente abandonada por parte de la doctrina constitucionalista y también del derecho financiero. Llama la atención que algunos de los mejores manuales De Derecho Constitucional ignoren ampliamente, o dediquen escaso espacio, al reparto de competencias financieras y sus implicaciones. Al mismo tiempo, para mejorar el análisis jurídico es preciso que éste sea multidisciplinar. Como sucede en los análisis de los sistemas de financiación autonómica, son frecuentes los trabajos altamente auto referenciados por áreas, en los que los juristas citan a juristas, los politólogos solo referencian a politólogos y los hacendistas hacen lo propio. Esto merma las opciones de análisis integrado y la utilidad de los análisis, tal y como ha sucedido, porque la impresionante evolución práctica del federalismo fiscal consecuencia de la integración en la UE parece haber pasado inadvertida.

(ii) Es preciso examinar los modelos comparados con honestidad, evitando la selección interesada de algunos de sus elementos, dejando otros de lado. No se puede pretender la gestión tributaria de Alemania sin sus herramientas de homogeneización, ni el nivel de descentralización de Quebec sin el coste que supone para los contribuyentes en términos de mayor presión fiscal, por poner solo dos ejemplos apresurados.

En particular, es preciso tener en cuenta que estos modelos han evolucionado sustancialmente, como también lo ha hecho el propio papel del Estado. Las viejas estructuras de mediados del siglo XX resultan insuficientes para entender la complejidad de la acción estatal y de los retos de futuro. A ello se dedican trabajos recientes, como, por ejemplo, para el modelo canadiense (Lecours y otros, 2023) y para el modelo quasi federal de la UE (Hinarejos; Schütze, 2023). Esto es particularmente importante estando en la UE, porque es ocioso resaltar que la descentralización fiscal, o federalismo fiscal, en España, o en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, no puede entenderse plenamente sin tener en cuenta las consecuencias de formar parte de la Unión Europea, en sí misma un sistema entendido siguiendo la lógica del federalismo fiscal.

(iii) Una futura modificación del SFA deberá contemplar todo el tablero de juego, y por tanto extender la reflexión, y la eventual reforma legal, a la totalidad del territorio nacional. Puesto que es evidente que el Acuerdo pretende un sistema equivalente al foral, aunque no se refiera a ello expresamente, se trata del “elefante en la habitación” que no puede dejar de considerarse en una futura reforma del SFA. En este contexto, no puede afirmarse sin más que el sistema de concierto, o el sistema de convenio, sea un sistema de privilegio. Ciertamente su diseño y lógica tiene una base medieval, propia de otro siglo y de un mundo que ya no existe, además de carecer de referentes en los sistemas comparados. Pero eso no lo convierte en ilegítimo o en sistema privilegiado. Sin embargo,

y como se ha señalado (de la Fuente, 2022) quizá no sea un sistema suficientemente transparente, lo que no facilita un análisis conjunto.

(iv) Debería prestarse particular atención a los problemas jurídicos observados en el sistema existente. En concreto, a los efectos invisibles, como la obsolescencia o efecto congelación que se ha producido en el caso de muchos impuestos cedidos patrimoniales, (en particular ISD, IP e ITPAJD), o las zonas oscuras de la administración tributaria. En línea con los acuerdos internacionales y en el seno de la UE en materia tributaria, es urgente reformar y reforzar la totalidad de la administración tributaria para avanzar hacia un modelo único, con participación de las administraciones autonómicas. Como mínimo, todas las administraciones tributarias existentes deberían ya compartir de forma amplia las bases de datos de contribuyentes, cumpliendo así el mandato de eficacia de la Administración pública al que se refiere el art. 103 CE y el propio art. 31.2 CE.

(v) También es inevitable incorporar el marco jurídico derivado de la estabilidad presupuestaria, tal y como ya se ha propuesto (CERFA, 2017). Las reformas derivadas de las reglas fiscales, que podrían haber propiciado una mayor corresponsabilidad fiscal, han supuesto de hecho lo contrario, al pivotar mucho más sobre sistemas de garantía de endeudamiento y control del gasto, realizados desde el Estado central, lo que de hecho ha incrementado (aún más) la dependencia financiera de las Comunidades Autónomas (Cuenca, Ruiz Almendral, 2014).

(vi) Las propuestas de sistema separado, gestión separada y financiación singular que se recogen en el Acuerdo no encuentran fácil acomodo en el sistema constitucional. En este punto debe recordarse que independencia y federalismo son dos caminos antitéticos, por lo que la introducción que se hace al Acuerdo, y las menciones reiteradas a la soberanía y la nación encierran una contradicción difícil de superar.

En fin, que este Acuerdo sea o no una oportunidad de reforma dependerá de las propuestas legislativas específicas. Se ha constatado más arriba que su redacción no es en absoluto innovadora, pues se hace poco más que copiar el marco de 2005 como si no hubieran pasado veinte años y dos grandes crisis. Desde esa perspectiva, del Acuerdo llama la atención su tono algo desfasado, planteado y pensado para un mundo que en realidad hace décadas que ya no existe, en el que podía hablarse de plena soberanía fiscal e incluso de mera coordinación con la Unión Europea, como si de una entidad internacional se tratase. Por ello, la principal crítica al Acuerdo no es su parcial inconstitucionalidad, sino que, examinado a la luz del contexto europeo e internacional recuerda a los *Heimatfilme*, esas películas que se popularizaron en Alemania, Suiza y Austria entre finales de los años 40 y principios de los 60. Su éxito residía en que mostraban un mundo idílico, con paisajes rurales en bonitos pueblos de montaña. Un mundo que, en particular en esos años, era muy distinto y alejado de la realidad cotidiana que suponía la Europa de la posguerra.

## V. Referencias

ADAME MARTÍNEZ, F. D. (2022): “Reflexiones sobre la competencia fiscal entre Comunidades Autónomas”. Informe Comunidades Autónomas, Observatorio de Derecho Público Barcelona, ([https://idpbarcelona.net/docs/public/iccaa/2022/informe\\_2022.pdf](https://idpbarcelona.net/docs/public/iccaa/2022/informe_2022.pdf))  
ASLETT, J.; HAMILTON, S.; GONZALEZ, I.; HADWICK, D.; HARDY, M. A.: “Understanding Artificial Intelligence in Tax and Customs Administration”. IMF

BIRD, R. M. (2015). “Fiscal Decentralization and Decentralizing Tax Administration: Different Questions, Different Answers. Different Answers”, International Center for Public Policy Working Paper, 15-09, Andrew Young Scholl of Public Policy, Georgia State University.

BOADWAY, R. W.: *The Constitutional Division of Powers: An Economic Perspective*. Ottawa: Economic Council of Canada, 1992

CASTELLS, A.: *Hacienda autonómica: una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona, Ariel, 1988

Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica (CERFA, 2017). Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica. Madrid.

[http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%](http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20)

Comité de Personas Expertas para la Reforma Tributaria. *Libro Blanco para la Reforma Tributaria*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2022 (Libro blanco, 2022). [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf)

CUENCA, A.; GONZÁLEZ, R. (2016). “Cesión del 100% del IRPF a las Comunidades Autónomas de régimen común: un ejercicio de simulación”, Encuentros de Economía Pública 2016.

CUENCA, A.; RUIZ ALMENDRAL, V. (2014): “Estabilidad presupuestaria en las Comunidades Autónomas: más allá de la reforma de la Constitución”. Cuadernos de Información Económica, número 241, julio/agosto 2014

DE LA FERIA, R. MAFFINI, G. (2021): “The impact of digitalization on personal income taxes”. British Tax Review, Issue 2

DE LA FUENTE, A. (2022): “Sobre el Sistema de Financiación Foral vasco y navarro: notas para un debate necesario” Hacienda Pública Española 242-(3/2022): 53-90 2022, Instituto de Estudios Fiscales

DE LA FUENTE, A. (2024). “Las implicaciones financieras de un concierto catalán: Algunos datos y cálculos orientativos.” FEDEA, Colección Apuntes no. 2024-21. Madrid

DE LA FUENTE, A. (2024b): “Algunas reflexiones al hilo del debate sobre el concierto catalán.” FEDEA, Colección Apuntes no. 2024-23. Madrid

ENGLISCH, J. (2024): “Sliding scales of review in State aid control of fiscal aid schemes”, en: A Journey Through European and International Taxation - Liber Amicorum in Honour of Peter Essers, 2024, pp. 12 y ss. (accesible en: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=4802652](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4802652), acceso 10/12/2024)

FERNÁNDEZ LEICEAGA, X.; LAGO PEÑAS, S. (2024): “Integrar sin romper: una lectura constructiva del acuerdo entre PSC y ERC” Apuntes 2024/30 Noviembre de 2024

GARCÍA DÍAZ, M. A. (2024): “Para qué sirve la Administración Central y por qué también ella necesita su autonomía”. FEDEA, Apuntes 2024/27

HINAREJOS, A.; SCHÜTZE, R. (Eds) 2023: *EU Fiscal Federalism - Past, Present, Future*. Oxford University Press

IBAÑEZ BUIL, P. (2023): *Recurso de inconstitucionalidad y delimitación de competencias. Un estudio de la doctrina constitucional*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2023

- KORIOETH, S.: *Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern*: Tübingen: Mohr Siebeck, 1997
- LAGO PEÑAS, S. (2024). “La reforma de la financiación autonómica y el pacto catalán”, Cuadernos de Información Económica, 303.
- LECOURS, A.; BÉLAND, D.; TOMBE, T.; CHAMPAGNE, E. (2023): *Fiscal Federalism in Canada. Analysis, Evaluation, and Prescription*. Universtiy of Toronto Press
- MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas*. Madrid: CEC, 1992
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I. (2011): “El Estatuto de Autonomía de Cataluña y su frustrado ‘modelo diferencial’ de financiación”. *Revista General de Derecho Constitucional*, 13/2011
- MUSGRAVE, R. (1983): “Who Should Tax, Where and What?”. AA.VV. (Ed.: McLURE, C. E. Jr.): *Tax Assignment in Federal Countries*. Canberra: Centre for Research on Federal Financial Relations. Australian National University, 1983
- OATES, W. E. (2005): “Toward a Second-Generation Theory of Fiscal Federalism”. *International Tax and Public Finance*, 12/2005
- ONRUBIA, J. (2016). “Financiación autonómica y administración tributaria: una propuesta de modelo integrado de gestión.” FEDEA Policy Paper no. 2016-21, Madrid. <https://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2016/09/FPP2016-21.pdf>
- ONRUBIA, J.: “Financiación autonómica y administración tributaria: Una propuesta de modelo integrado de gestión”. Fedea Policy Papers - 2016/21
- RAMOS MUÑOZ, D.; RUIZ ALMENDRAL, V.: “Estabilidad financiera y disciplina presupuestaria: una perspectiva constitucional del semestre europeo”. En: ARANDA ÁLVAREZ, E. (Dir.): *Las implicaciones constitucionales de la gobernanza económica*. ISBN 978-84-1336-135-2 (pp. 105-160). Valencia, Tirant lo blanch, 2020 [[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3536859](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3536859)]
- RUIZ ALMENDRAL, V. (2008): “¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario”. *Revista Española de Derecho Europeo*, 28
- RUIZ ALMENDRAL, V. (2018): “Poder tributario autonómico y Derecho de la Unión Europea: consecuencias de un federalismo fiscal inacabado”. *Revista Española De Derecho Europeo*, (64), 25–76.
- RUIZ ALMENDRAL, V. (2023): *Spanish Fiscal Federalism: A Journey through Constitutional Disputes*. Madrid: Fundación BBVA Red Leonardo-Instituto de Estudios Fiscales, 2023.
- RUIZ ALMENDRAL, V.; VAILLANCOURT, F. (2013): *Subnational tax autonomy in OECD federations*, McGill-Queen’s University Press, Canada
- RUIZ ALMENDRAL, V. (2012): “Estabilidad Presupuestaria y Reforma Constitucional”. *Revista Española de Derecho Europeo*, n. 41/2012
- SCHÖN, W. (2021). “Is there finally an international tax system?”, *World Tax Journal*, 13(3). Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=3922687>
- SCHÖN, Wolfgang (2018): “Taxation and Democracy”. *Tax Law Review*, vol. 72. <https://ssrn.com/abstract=3267279>
- SENADO (2024): “Informe sobre las implicaciones económicas, fiscales, sociales y jurídico-políticas en el Estado autonómico del acuerdo suscrito entre los partidos PSC-PSOE y ERC de impulsar para Cataluña un sistema de financiación singular que avance hacia la plena soberanía fiscal” (544/000022). Boletín Oficial de las Cortes Generales.

Senado. XV Legislatura, n. 193, 4 de diciembre de 2024  
([https://www.senado.es/legis15/publicaciones/pdf/senado/bocg/BOCG\\_D\\_15\\_193\\_186\\_3.PDF](https://www.senado.es/legis15/publicaciones/pdf/senado/bocg/BOCG_D_15_193_186_3.PDF))

TRAVERSA, E. (2011): “Is There Still Tax Room Left in EU Law for Tax Autonomy of Member States' Regional and Local Authorities?”. *EC Tax Review*, 2011/1

VIVER I PI-SUNYER, C. (1989): *Materias competenciales y Tribunal Constitucional: la delimitación de los ámbitos materiales de las competencias en la jurisprudencia constitucional*, Ariel, Barcelona

WEILER, J. H. H. (2001) “Federalism without Constitutionalism: Europe's Sonderweg”. en K. Nicolaidis and R. Howse (eds.), *The Federal Vision: Legitimacy and Levels of Governance in the United States and the European Union*. Oxford: Oxford University Press