

Tema 33: Sistema tributario español: visión general del régimen actual. Los ingresos públicos: Concepto y clasificación. La financiación de las Comunidades Autónomas. Tributos propios y cedidos.

Sistema tributario español: visión general del régimen actual. Los ingresos públicos.

Un Sistema Fiscal se puede definir como un conjunto de relaciones básicas y de instituciones de carácter jurídico y económico que, supeditadas a la consecución de determinados fines u objetivos, caracterizan, con un cierto grado de permanencia, la organización y el funcionamiento de la actividad financiera del Sector Público de un país o conjunto de ellos (Organizaciones supranacionales).

Los **elementos** que componen un Sistema Fiscal, vistos desde la perspectiva de los ingresos públicos, son:

- **Principios impositivos:** Preceptos, directrices o ideas fundamentales que constituyen la base normativa de la vertiente tributaria del Sistema Fiscal, y cuya formulación permitirá enjuiciar la racionalidad de éste en orden a la consecución de determinados objetivos.
- **Estructura tributaria:** Constituye el conjunto armónico de tributos y relaciones de interdependencia, técnicas e institucionales, de éstos con los demás integrantes del Sistema Fiscal que, con cierto grado de permanencia, caracterizan y posibilitan el desarrollo de sus actividades.
- **Cuerpo de disposiciones legales:** El cuerpo jurídico lo componen un conjunto sistemático de normas legales de diferente rango y contenido que jurídicamente disciplinan y regulan la elaboración, aplicación, gestión y recaudación de los diferentes tributos de un Sistema Fiscal.
- **Elementos institucionales:** Bajo la denominación de Administración Tributaria se encuentran el conjunto de medios materiales y humanos que aporta el propio Sector Público y cuyo concurso resulta imprescindible para hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El **cuadro tributario** en nuestro país queda configurado de la siguiente manera:

Impuestos personales y patrimoniales:

- 1) **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.** Es un impuesto de carácter directo, subjetivo, personal y periódico, que grava la capacidad económica de los sujetos manifestada a través del flujo de renta obtenida en un año; su gran capacidad recaudatoria le convierte en un potente instrumento redistributivo.
- 2) **Impuesto sobre el patrimonio personal.** Podemos definirlo como un impuesto de carácter directo y periódico, generalmente complementario del de la Renta, general (grava la totalidad del patrimonio), de naturaleza personal y subjetiva cuyas funciones principales son apoyar la gestión de otros impuestos y someter a gravamen elementos patrimoniales que no producen renta y que representan una indudable capacidad de pago y las ganancias de capital no realizadas que se acumulan en el valor del patrimonio.

- 3) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se trata de impuestos directos, de carácter personal y subjetivo. Tienen carácter ocasional, gravando el patrimonio adquirido con un tipo de gravamen progresivo en función de la cuantía y del grado de parentesco del beneficiario con el causante o donante.

Impuestos empresariales y sobre ventas

- 1) Impuesto sobre el Beneficio Societario. Impuesto directo y proporcional que grava, con carácter general, la renta de las personas jurídicas; se utiliza también como instrumento de política económica, dados los efectos que puede producir sobre la inversión y el empleo.
- 2) Impuestos Generales sobre el Consumo. Se trata de impuestos indirectos y reales que gravan a todos los bienes y servicios. En la actualidad, los impuestos sobre el valor añadido se han convertido en elementos centrales de la tributación indirecta y del cuadro impositivo global. El efecto económico de estos impuestos más importante se refiere a la incidencia sobre el esfuerzo laboral, reduciendo el salario real como consecuencia directa del aumento de precios.
- 3) Impuestos sobre Consumos Específicos. Constituyen tributos indirectos, reales y objetivos, de carácter ocasional, que gravan de forma selectiva ciertos bienes con fines recaudatorios, de ordenación de mercado o de reasignación de costes sociales.
- 4) Impuestos sobre el Comercio Exterior. Habitualmente conocidos como "aranceles", se giran sobre el valor de las mercancías que atraviesan las fronteras, con la doble intención de recaudar ingresos y proteger la producción nacional.

Falta, por último, mencionar otro impuesto indirecto, aplicable tanto a personas físicas como a las personas jurídicas, que viene a completar el sistema fiscal: es el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. En su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, grava las correspondientes a actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que NO constituyan actos habituales del tráfico de las empresas. En su modalidad de Operaciones societarias, grava determinadas operaciones jurídicas realizadas por las personas jurídicas. Por último, la modalidad Actos jurídicos documentados, somete a gravamen los documentos de determinados actos jurídicos (notariales, mercantiles, administrativos y judiciales).

Principios impositivos en la Constitución Española

En tanto principio rector de la política social y económica, el art. 40.1 CE indica: "Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo".

Junto a los principios propios del Derecho Financiero, cabe destacar la aplicación, también a la Administración Financiera, de las pautas esenciales que respecto de la actuación de la Administración Pública se determinan en el art. 103.1 CE:

"La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho".

Pues bien, son diversos los preceptos en los que el texto constitucional concreta los principios fundamentales del Derecho Financiero, que pueden resumirse en los siguientes:

Principio de legalidad financiera

En dos vertientes:

En materia de ingresos públicos, reconocido en los siguientes artículos:

- ❖ En el art. 31.3 CE, al señalar que: "Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley"
- ❖ En el art. 133 CE, en sus tres primeros apartados:
 - "La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.
 - Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
 - Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley..."
- ❖ Por su parte, el art. 134.7 CE establece que: "La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea".

Es importante señalar que el principio de legalidad tributaria trata de garantizar esencialmente la exigencia de "autoimposición", es decir, que sean los propios ciudadanos a través de sus representantes quienes determinan qué tributos han de exigirse.

Ahora bien, la Ley no sólo debe determinar que tributos son los exigibles, sino también todos aquellos elementos básicos de los mismos y los límites y criterios a desarrollar por normas reglamentarias sobre los deberes formales que acompañan los tributos.

El principio también implica que, si una determinada materia tributaria está regulada por ley, (por estar así dispuesto) sólo otra ley la puede modificar, esto es lo que se denomina "congelación del rango". Por tanto, la Administración no puede regular mediante una norma reglamentaria un tributo, si la ley no le habilita expresamente para ello, aunque tal como señala el Tribunal Constitucional, en todo caso los elementos esenciales del tributo deben ser regulados por ley.

Por último, no debe olvidarse que, según el art. 135.3 CE: "El Estado y las Comunidades Autónomas habrán de estar autorizados por ley para emitir deuda pública o contraer crédito".

En materia de gastos públicos, reconocido en el art. 133.4 CE: "Las Administraciones Públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes". Precepto éste que ha de completarse con el principio de legalidad presupuestaria que se recoge en el art. 134.1 al disponer que "corresponde al Gobierno la elaboración de los P.G.E. y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación.

Principio de justicia financiera

Se manifiesta en dos principios fundamentales, ambos consagrados en el art. 31 CE antes citado:

- 1) Principio de justicia tributaria (art. 31.1 antes citado); y
- 2) Principio de justicia del gasto público, que se recoge en el art. 31.2 CE y es complemento necesario del anterior: "El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía".

Principio de control de la actividad financiera

Como actividad encomendada a órganos de la Administración Pública, la actividad financiera se encuentra sujeta a los mecanismos de control de la potestad ejecutiva que con carácter general se recogen en nuestra Constitución. Pero, además, la Constitución define, a través de su art. 136, al Tribunal de Cuentas, como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público. Dependerá directamente de las Cortes y ejercerá sus funciones por delegación de estas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado. Sus miembros gozarán de la misma independencia, inamovilidad e incompatibilidades que los Jueces.

Este control, de carácter externo, se complementa con los sistemas de control de carácter interno (de legalidad, financiero y de eficacia), encomendados fundamentalmente a la Intervención General de la Administración del Estado.

Principio de redistribución de la renta y la riqueza.

Dos preceptos constitucionales resultan fundamentales a estos efectos:

- 1) El art. 131.1, que determina que: "El Estado, mediante ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución".
- 2) El art. 138.1, que propugna el "establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español".

Sobre esa base constitucional, el art. 2 de la Ley General Tributaria establece que "Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los fines y principios contenidos en la Constitución".

Principios de solidaridad y coordinación entre las haciendas públicas, central y autonómicas.

La solidaridad invocada en el art. 2 CE entre nacionalidades y regiones, cuya realización efectiva se encomienda al Estado (art. 138.1 CE), en buena medida habrá de instrumentarse en la distribución de tributos, por lo que puede citarse tal principio entre los propios del Derecho Tributario. Y entendiendo que tal solidaridad ha de encontrar una manifestación fundamental en materia de gasto público, puede incluirse entre los generales del Derecho Financiero.

La autonomía financiera de las CCAA se ejercerá con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles (art. 156.1 CE).

En este sentido, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, Ley 8/80, de 22 de septiembre, establece los siguientes mecanismos para garantizar la solidaridad entre CCAA:

- Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, al objeto de garantizar que las CCAA reciben los mismos recursos por habitante, para atender los servicios de educación, sanidad y servicios sociales esenciales.
- Fondo de Suficiencia Global, que cubre la diferencia entre las necesidades de gasto de cada CCAA y la suma de su capacidad tributaria y la transferencia del fondo anterior.
- Fondo de Compensación Interterritorial previsto en el art. 158.2 CE para corregir desequilibrios económicos interterritoriales, con destino a gastos de inversión y el Fondo

Complementario, destinado a financiar gastos de inversión y gastos de funcionamiento asociados a las inversiones.

- Fondos de Competitividad y de Cooperación, que se crean con recursos adicionales del Estado, con el objetivo de aproximar las CCAA en términos de financiación por habitante ajustado y de favorecer el equilibrio económico territorial, contribuyendo a la igualdad y la equidad.

Principios específicos relativos a los gastos públicos

Son, por un lado, los de anualidad, universalidad y unidad que se deducen del art. 134.2 CE, que establece que "Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado".

Y por otro, el principio de estabilidad presupuestaria recogido en el art. 135 CE (Reforma CE 27- 9-2011), y en cuyo desarrollo se aprobó la Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, la cual recoge además los siguientes principios:

- 1) Estabilidad Presupuestaria: La elaboración, aprobación y ejecución de los Presupuestos y demás actuaciones que afecten a los gastos o ingresos se realizará en un marco de estabilidad presupuestaria, coherente con la normativa europea; se entenderá por estabilidad presupuestaria de las Administraciones Públicas la situación de equilibrio o superávit estructural.
- 2) Sostenibilidad Financiera: Se entenderá por sostenibilidad financiera la capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites de déficit, deuda pública y morosidad de deuda comercial conforme a lo establecido en la Ley, la normativa sobre morosidad y en la normativa europea.
- 3) Plurianualidad: La elaboración de los Presupuestos de las Administraciones Públicas y demás sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de la Ley se encuadrará en un marco presupuestario a medio plazo, compatible con el principio de anualidad por el que se rigen la aprobación y ejecución de los Presupuestos, de conformidad con la normativa europea.
- 4) Transparencia: La contabilidad de las Administraciones Públicas y demás sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de la Ley, así como sus Presupuestos y liquidaciones, deberán contener información suficiente y adecuada que permita verificar su situación financiera, el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera y la observancia de los requerimientos acordados en la normativa europea en esta materia.
- 5) Eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos: La gestión de los recursos públicos estará orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad.
- 6) Principio de Responsabilidad: Las Administraciones Públicas que incumplan las obligaciones contenidas en esta Ley, así como las que provoquen o contribuyan a producir el incumplimiento de los compromisos asumidos por España de acuerdo con la normativa europea, asumirán en la parte que les sea imputable las responsabilidades que de tal incumplimiento se hubiesen derivado.
- 7) Lealtad Institucional: Las Administraciones Públicas se adecuarán en sus actuaciones al principio de lealtad institucional.

Los principales impuestos y sus características

Impuestos directos

Recaen directamente sobre la capacidad económica del contribuyente; esto es, sobre su patrimonio y los ingresos que haya obtenido en un determinado periodo. Los principales son los siguientes:

- el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)
- el Impuesto sobre el Patrimonio (IP)
- el Impuesto sobre Sociedades (IS)
- el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)
- el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Su regulación básica se encuentra en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Hay que destacar también el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.

Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Para la determinación de la renta sometida a gravamen se siguen las siguientes reglas básicas:

- 1) La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la renta del contribuyente y se determinará aplicando los métodos previstos en el artículo 16 de esta Ley.
- 2) Para la cuantificación de la base imponible se procederá, en los términos previstos en esta Ley, por el siguiente orden:
 - i) Las rentas se calificarán y cuantificarán con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinarán, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.
 - ii) Se aplicarán las reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto que, en su caso, correspondan para cada una de las fuentes de renta.
 - iii) Se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen y su clasificación como renta general o del ahorro. El resultado de estas operaciones dará lugar a la base imponible general y del ahorro.
- 3) La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible, en los términos previstos en esta Ley, las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y pensiones compensatorias, lo que dará lugar a las bases liquidables general y del ahorro.

La progresividad del IRPF se produce, fundamentalmente, en la base general, que se grava con una tarifa con tipos crecientes, en función de la base liquidable del contribuyente.

Dicha progresividad intenta paliarse, en los casos de tributación conjunta de la unidad familiar, no mediante la aplicación de otra tarifa, sino por el establecimiento de unas reducciones específicas en la base imponible. La tarifa tiene un tramo estatal y otro autonómico; este último puede ser distinto para cada Comunidad Autónoma. Por su parte, la base del ahorro se somete también a una escala, si bien con menos tipos.

La cuota íntegra será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen a las bases liquidables general y del ahorro, respectivamente, y no se someterán a tributación las rentas que no excedan del importe del mínimo personal y familiar que resulte de aplicación.

La cuota líquida del Impuesto será el resultado de disminuir la cuota íntegra en la suma de las deducciones previstas, si bien el resultado no podrá ser negativo.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto cedido parcialmente, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

El alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será el previsto en el artículo 46 de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

El Impuesto sobre el Patrimonio

El Impuesto sobre el Patrimonio, establecido en su momento con carácter extraordinario, está regulado por la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que supuso la incorporación estable del impuesto al sistema tributario con una finalidad básicamente censal, aunque sin renunciar a objetivos de mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y de redistribución de la riqueza, complementando al IRPF.

Según establece el art. 1 de la Ley, el Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley.

A los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

No obstante, una vez comprobada la pérdida de su capacidad para alcanzar eficazmente los objetivos antes señalados, se procedió a suprimir el gravamen derivado de este impuesto tanto para la obligación personal como para la obligación real de contribuir, con efectos desde el 1-1-2008. Para ello, con el fin de completar el contenido de las normas que se remitían o hacían referencia a la LIP, el legislador optó por no derogar esta norma, y por establecer una bonificación del 100% sobre la cuota íntegra del impuesto. También se eliminaron las obligaciones formales de los sujetos pasivos (nombramiento de representante por no residentes, autoliquidación del impuesto, presentación de la declaración y, en su caso, ingreso de la deuda tributaria) conforme a lo dispuesto en la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

Sin embargo, los efectos de la crisis económica hicieron necesario restablecer el gravamen por el impuesto con efectos para los ejercicios 2011 a 2015, cuyas declaraciones se

presentaron, respectivamente, de 2012 a 2016. El gravamen por el impuesto se suprime de nuevo con efectos desde el 1-1-2016, según contemplaba el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, restableciéndose la bonificación del 100 por ciento.

El Impuesto sobre Sociedades

Regulado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de la citada Ley.

Recae sobre la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas, en los términos establecidos por la ley, así como sobre la de otras entidades a las que, aun no teniendo personalidad jurídica, la ley les otorga la condición de contribuyentes. Así, la obtención de renta por el contribuyente constituye el hecho imponible del impuesto, cualquiera que sea su fuente u origen.

La base imponible, en el régimen de estimación directa, se calcula corrigiendo el resultado contable mediante la aplicación de los preceptos de la normativa del IS. En el régimen de estimación objetiva se determina aplicando signos, índices o módulos a los sectores de actividad que la normativa del IS establezca.

Una vez delimitada la base, la aplicación del tipo de gravamen determina la cuota íntegra. De dicha cuota hay que deducir las deducciones y bonificaciones a que se tengan derecho, así como los pagos a cuenta soportados y efectuados por la entidad.

Por último, la consideración particular de la naturaleza de determinados hechos, actos u operaciones, o la naturaleza de los contribuyentes afectados, permite distinguir algunos regímenes especiales cuyas normas se separan del régimen común.

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Se regula en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y en el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que contienen el régimen tributario general, y se aplican sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

El IRNR constituye un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas o entidades no residentes en éste.

Son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.
- c) Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38.

Y constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, distinguiendo la Ley entre Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

En cualquier caso, se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto y no estarán sujetas a este impuesto las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Se regula por Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en dicha Ley. Los incrementos de patrimonio obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades.

Constituye su hecho imponible:

- a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos».
- c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Además, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción del artículo 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.

En las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin.

Y estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

- a) En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes.
- b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.
- c) En los seguros sobre la vida, los beneficiarios.

Impuestos indirectos

Recaen sobre la compra o consumo de determinados bienes y servicios, sin hacer distinción de quién es el que efectúa la compra, ni de su patrimonio o renta. Los principales son el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y los Impuestos Especiales.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Este impuesto se regula por Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es un impuesto armonizado en la Unión Europea (UE), estando obligados los Estados miembros a adaptar sus legislaciones a las normas comunitarias.

El IVA es el impuesto más importante de la imposición indirecta del sistema tributario español. Es un impuesto general y plurifásico. General porque grava todo consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales y plurifásico porque grava las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en todas las fases de las correspondientes cadenas de producción-comercialización.

En cuanto a su naturaleza, el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes.

La característica esencial del IVA que, además, le diferencia de los otros impuestos indirectos, es el mecanismo de las deducciones que se aplican en su funcionamiento: en cada fase de producción o distribución de bienes o servicios, el sujeto pasivo repercute a su cliente el impuesto que corresponde al precio de los mismos (impuesto repercutido), deduciendo del mismo el importe del impuesto que ha gravado los elementos del coste de dicho bien o servicio (materias primas, existencias, inmovilizaciones, prestaciones de servicios, etc.) (impuesto soportado), con la obligación de ingresar la diferencia entre el impuesto repercutido y el soportado.

No obstante, el derecho a la deducción se condiciona a que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial y sólo en la medida en que se empleen en la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción.

En este sentido, el art. 4 de la Ley establece lo siguiente:

Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto.

c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.2.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales (art. 5.1):

- a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.
- b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
- c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.
- d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.
- e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley. Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.

Se excluyen del derecho a la deducción los consumidores finales, que deben soportar efectivamente el impuesto al efectuar el consumo de bienes y servicios. A efectos del IVA, tienen esta consideración:

- los particulares, en el sentido de personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales
- los empresarios o profesionales por las operaciones que realicen al margen de una actividad económica
- las Administraciones públicas cuando actúen en el ejercicio de sus funciones públicas.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se encuentra regulado en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se trata de un tributo de naturaleza indirecta que grava diversos hechos imponibles, agrupados en tres modalidades:

- Transmisiones patrimoniales onerosas (TPO): el tráfico patrimonial de carácter civil o entre particulares.
- Operaciones societarias (OS): los aspectos más relevantes de la financiación empresarial, derivados del contrato de sociedad y los desplazamientos patrimoniales ligados al mismo, como la constitución de sociedades, fusión, etc.
- Actos jurídicos documentados (AJD): comprende las siguientes submodalidades:
 - los documentos notariales, como escrituras
 - los documentos mercantiles, como letras de cambio
 - los documentos administrativos, como grandezas, títulos nobiliarios o anotaciones preventivas.

En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.

El gravamen de un acto o contrato por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» o por la de «operaciones societarias», sólo será incompatible con el de su soporte documental por la de «actos jurídicos documentados» cuando así resulte expresamente de las normas reguladoras del Impuesto.

Impuestos Especiales

Los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, el suministro de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón, de acuerdo con las normas de esta Ley.

Se regulan en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y tienen tal consideración los siguientes:

- los Impuestos Especiales de Fabricación
- el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
- el Impuesto Especial sobre el Carbón
- el Impuesto Especial sobre la Electricidad

Impuestos especiales de fabricación (arts. 2 y sig. Ley 38/1992).

Tienen la consideración de impuestos especiales de fabricación:

1. Los siguientes impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas:
 - a. El Impuesto sobre la Cerveza.
 - b. El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.
 - c. El Impuesto sobre Productos Intermedios.
 - d. El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

2. El Impuesto sobre Hidrocarburos
3. El Impuesto sobre las Labores del Tabaco

Los impuestos especiales de fabricación se exigirán en todo el territorio español, a excepción de las islas Canarias, Ceuta y Melilla. No obstante, en las condiciones establecidas en la presente Ley, los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas serán exigibles en las islas Canarias.

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (arts. 65 y sig. Ley 38/1992).

Grava, en fase única, la primera matriculación definitiva de determinados medios de transporte (vehículos, embarcaciones y aeronaves). También está sujeta la circulación o utilización en España de los mismos medios de transporte cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva conforme a determinados plazos establecidos en la disposición adicional Primera de la Ley.

Impuesto Especial sobre el Carbón (arts. 75 y sig. Ley 38/1992).

Está sujeta al impuesto la puesta a consumo de carbón en su ámbito territorial (se exige en todo el territorio español, excepto en la Comunidad Autónoma de Canarias y en las Ciudades de Ceuta y Melilla), si bien debe destacarse que, con arreglo a las posibilidades de no sujeción o de exención que la propia Directiva que impone su creación ofrece (Directiva 2003 /96/CE), no representa, con carácter general, una carga tributaria efectiva para el carbón que se consume en España.

Impuesto sobre la Electricidad (arts. 89 y sig. Ley 38/1992).

El nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad deja de configurarse en 2015 como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que recae sobre el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos. Se aplica en todo el territorio español.

Impuestos medioambientales

Mediante Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, se regulan tres nuevos impuestos:

- el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica,
- el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, y
- el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica es un tributo de carácter directo y naturaleza real que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el artículo 4 de esta Ley.

El impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas son tributos de carácter directo y naturaleza real, que gravan las actividades que, integrando su respectivo hecho imponible, se definen en los artículos 15 y 19 de la citada Ley.

Por último, la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, introdujo el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero: es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de estos gases y grava, en fase única, la puesta a consumo de los mismos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico. Por otra parte, se establece una deducción del Impuesto en los supuestos en que se acredite la destrucción de los productos objeto del Impuesto, ya que regular estas opciones estimula el desarrollo de tecnologías ecológicas.

La Hacienda Pública Estatal, Autonómica y Local

La Hacienda Pública Estatal

Conforme establece el art. 5 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, "La Hacienda Pública estatal, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos".

Estos derechos se clasifican en derechos de naturaleza pública y de naturaleza privada, siendo los de naturaleza pública los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas. La efectividad de los derechos de naturaleza privada de la Hacienda Pública estatal se llevará a cabo con sujeción a las normas y procedimientos del derecho privado.

Además, de su regulación en la Constitución Española, hay que destacar tres rasgos básicos:

De una parte, la conexión entre ingresos y gastos públicos que establece el art. 31 CE:

1. "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía (...)"

En materia de ingresos, la función que cumple la Constitución como fuente legitimadora de la actividad estatal frente al derecho de propiedad de los particulares, es requisito imprescindible de todo Estado de Derecho: los principios que consagra (legalidad, igualdad, generalidad, protección a la propiedad privada y de protección jurisdiccional), dan cuerpo no sólo al sistema impositivo, sino también al sistema económico que da vida al orden público económico.

En materia de gastos, los principios fundamentales se deducen del art. 134.2 CE, que establece lo siguiente: "Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado". Tales principios son, pues, los de anualidad, universalidad y unidad.

De otra, la considerable extensión con que son reguladas las diversas cuestiones relacionadas con el ordenamiento financiero, como el Presupuesto, la Deuda Pública, el Tribunal de Cuentas, etc...; así como la consagración constitucional de numerosos principios básicos que han de regir la actividad financiera, comenzando por el principio del Estado social, fundamental para captar las funciones que han de asignarse a la Hacienda Pública, el principio de progresividad, el principio democrático, el de seguridad jurídica, el de igualdad, etc...

Y es que, en cuanto a esta materia, la Constitución establece el fundamento de las instituciones de la Hacienda Pública, y contiene al propio tiempo los principios que orientan su actuación y marcan los límites de la misma.

Finalmente, el hecho de que la nueva estructura territorial del Estado provocara un profundo replanteamiento del tradicional esquema de división de poderes en materia financiera, ha llevado a la atribución de potestades financieras a las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, destacando la formación de principios de orden superior que deberán informar la actividad de los distintos niveles de gobierno en materia de Hacienda Pública.

Además de todo lo anterior, La Constitución dedica expresamente uno de sus Títulos, el VII (arts. 128 a 136) a la "Economía y Hacienda", comenzando con el establecimiento del principio de subordinación de toda la riqueza del país, en sus distintas formas, al interés general (art. 128.1) y reconociendo la iniciativa pública en la actividad económica (art. 128.2).

El art. 129 prevé la participación de los ciudadanos tanto en el sector público como en el privado. Con el fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles, el art. 130 dispone que los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos.

El art. 131 se refiere a la planificación de la actividad económica general, siempre mediante ley, con el fin de atender las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución.

El art. 132 hace referencia a los bienes de dominio público y a los comunales, definiendo los primeros e indicando que la ley regulará el régimen jurídico de ambos, inspirándose en los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad.

La potestad tributaria se regula en el art. 133; y en el art. 134 se establecen, como ya se ha expuesto, los principios relativos a los Presupuestos Generales del Estado.

El art. 135 establece expresamente que las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria, que el Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos por la Unión Europea para sus Estados Miembros, y que el Estado y las Comunidades Autónomas habrán de estar autorizados por ley para emitir deuda pública o contraer crédito.

En desarrollo de dicho precepto constitucional, se aprueba la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, y como consecuencia última se crea por Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, que velará por el estricto cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera mediante la evaluación continua del ciclo presupuestario, del endeudamiento público, y el análisis de las previsiones económicas.

A este respecto, cabe señalar que la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal se configura como un ente de naturaleza especial y singular, distinto de los mencionados en la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, y que es común en su actuación a todas las Administraciones Públicas. Actuará, en el desarrollo de su actividad y para el cumplimiento de sus fines, con plena independencia orgánica y funcional. Sin perjuicio de lo anterior y a efectos puramente organizativos y presupuestarios, la Autoridad se adscribe al Ministerio de Hacienda y Función Pública a través del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, pero esta adscripción en ningún caso afectará a su autonomía e independencia funcional.

El último artículo de este Título VII CE, el 136, se refiere al Tribunal de Cuentas, definiéndolo como "el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público". Dependerá directamente de las Cortes Generales, y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.

La Hacienda Pública Autonómica y local

La Constitución de 1978 introduce un nuevo modelo de organización territorial del Estado, estructurado, según el art. 137, en municipios, provincias y CC.AA. y en el que se reconoce expresamente la autonomía financiera tanto de las entidades locales (art. 142), como de las Comunidades Autónomas (art. 156).

Desde la perspectiva de los ingresos, esta autonomía financiera supone, además, el reconocimiento de potestad tributaria a estos entes, aunque configurada como derivada de la originaria que es atribuida al Estado por el art. 133 CE. Dicho precepto establece: "La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes".

No obstante, desde la perspectiva del gasto, hay que tener presente que, conforme establece el art. 32 de la Ley 2/2011 de economía Sostenible, todas las Administraciones Públicas deben contribuir al logro de la sostenibilidad presupuestaria de las finanzas públicas, entendida como la capacidad para financiar los compromisos de gasto presentes y futuros. Para garantizar la sostenibilidad presupuestaria, añade, "las Administraciones Públicas aplicarán una política de racionalización y contención del gasto y se adecuarán a los principios de estabilidad presupuestaria, transparencia, plurianualidad y eficacia, en los términos definidos en la normativa de estabilidad presupuestaria".

Con base en lo expuesto, vamos a realizar un estudio separado de cada uno de los sistemas tributarios (de las Haciendas Territoriales) surgidos del desarrollo de los anteriores preceptos constitucionales.

Sistema tributario local

Conforme establece el art. 142 CE, "Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas".

El R.D.Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, es la base del sistema de financiación local. Esta norma refunde la legislación, al tiempo que incluye las recientes reformas instrumentadas a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre y de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que han tenido incidencia tanto en el ámbito financiero como en el ámbito tributario.

Para su estudio, debemos diferenciar a nivel local dos niveles: El municipal y el provincial.

Nivel municipal

Entre los diversos recursos de los municipios, pueden diferenciarse los siguientes ingresos tributarios o cuasitributarios:

- Participación en los tributos del Estado: El modelo de participación de las Haciendas Locales es objeto de una profunda reforma estableciendo una distinción entre:
 - a) Los grandes municipios y las capitales de provincia de régimen común dotándoles de una estructura dual de financiación a través de la cesión de rendimientos obtenidos por la Hacienda del Estado en las figuras impositivas de mayor potencialidad recaudatoria y de la participación en los tributos del Estado.
 - b) El resto de municipios como un modelo único basado en la participación en los tributos del Estado, incluyendo los criterios para determinar, no sólo el montante global de financiación, sino también su distribución entre las distintas entidades afectadas.
- Impuestos.
 - a) Sobre bienes inmuebles. Es un impuesto de exacción obligatoria, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de bienes rústicos y urbanos o la titularidad de derechos reales sobre ellos.
 - b) Sobre Actividades Económicas. Tiene también carácter obligatorio y se exige por el mero ejercicio de las actividades económicas sujetas al mismo.
 - c) Sobre Vehículos de Tracción Mecánica, también obligatorio, siempre que no lo exija la correspondiente Comunidad Autónoma. Grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.
 - d) Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, potestativo. Tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana, que se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio sobre los referidos terrenos.
 - e) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. De gestión exclusivamente municipal, y establecimiento voluntario. Tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.
 - f) Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios. Desde 1991 todas las modalidades de este impuesto han quedado suprimidas a excepción de la que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca. Se trata de un impuesto indirecto, de establecimiento voluntario, de gestión íntegramente municipal cuyo hecho imponible está constituido por los aprovechamientos de los cotos privados de caza y pesca, con independencia de la forma de explotación y disfrute de los mismos.
- Tasas: Su hecho imponible aparece configurado por la prestación de un servicio público municipal, la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, o la realización de una actividad administrativa de competencia

local que se refieran de modo particular al sujeto pasivo, cuando su demanda no sea voluntaria ni sean susceptibles de ser prestados por el sector privado.

- Contribuciones especiales: Pueden ser exigidas cuando, como consecuencia de la ejecución de obras públicas o el establecimiento, ampliación o mejora de servicios municipales, se beneficie particularmente a personas concretas o las mismas experimenten un aumento en el valor de sus bienes.

Nivel provincial

La Hacienda Provincial puede obtener ingresos coactivos por las siguientes figuras tributarias: Tasas, Contribuciones especiales, Recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas, y participación en los tributos del Estado.

Sistema tributario autonómico.

Nuestro Texto Constitucional de 1978 supuso la implantación de un nuevo modelo de Estado, en concreto, una nueva organización territorial, basada en los principios de autonomía y descentralización, en la que destaca la aparición de una nueva esfera territorial, de nivel intermedio entre la estatal y la local, integrada por las Comunidades Autónomas.

El marco constitucional regulador del sistema de financiación de las CC.AA. se encuentra contenido en los arts. 156 y 157 CE. El primero de estos artículos instituye el principio de autonomía financiera de las CC.AA. para el desarrollo y ejecución de sus competencias. Por su parte, el art. 157 enumera los recursos de las Comunidades Autónomas, remitiendo a una Ley Orgánica la regulación del ejercicio de estas competencias financieras.

El tenor literal de estos dos preceptos es el siguiente:

Artículo 156:

1. "Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.

2. "Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos"

Artículo 157:

1. "Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.

b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

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.

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

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

En aplicación de lo dispuesto en este artículo, este marco constitucional se completó con la aprobación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA, de ahora en adelante) y con los Estatutos de Autonomía.

El Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, a propuesta del Gobierno de España, adoptó el Acuerdo 6/2009, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Con objeto de introducir en el marco jurídico general de su sistema de financiación las novedades que incorpora dicho Acuerdo 6/2009, se han dictado las siguientes normas:

- a) Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- b) Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Esta Ley acomete las reformas que no requieren el rango de Ley Orgánica, complementando así la reforma de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas por la Ley Orgánica 3/2009.

El sistema parte del reconocimiento de los cambios demográficos de la última década en España y plantea un mecanismo de actualización anual que permite un sistema más flexible y eficaz que el anterior, con el fin de adecuarse a las necesidades reales de gasto de las CC.AA.

Por otro lado, dota de mayor autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal a las CC.AA., ya que contarán con una mayor capacidad normativa y un mayor porcentaje de impuestos cedidos, dentro de los límites impuestos posteriormente por la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

El modelo de financiación tiene así dos objetivos fundamentales: que todas las comunidades autónomas puedan contar con más recursos y que todos los ciudadanos tengan garantizada la igualdad en la financiación de los servicios públicos fundamentales -sanidad, educación y servicios sociales- sea cual sea la comunidad autónoma en la que residan. Así, este sistema resulta más justo y equitativo que el anterior y beneficia a todas las comunidades autónomas, porque todas van a ver mejorada su financiación, y a todos los ciudadanos, porque tendrán mejores servicios públicos.

Desde otra perspectiva, deben diferenciarse además los ingresos tributarios de las Comunidades Autónomas en general, los derivados de los regímenes particulares de Concierto o Convenio Económico (vigentes en el País Vasco y Navarra), y las especialidades que se establecen por razón del Territorio. A todos ellos nos referimos a continuación.

Tributos de las Haciendas Autonómicas, en general.

El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común se basa en los siguientes principios básicos:

- Principio de autonomía financiera.

El art. 137 CE consagra el principio de autonomía en general al disponer que: "El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses".

No obstante, para que la autonomía sea efectiva, debe de ir acompañada de autonomía financiera. Así el art. 156.1 CE dispone que: "Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles".

- Principio de solidaridad y equilibrio económico.

El principio de solidaridad está consagrado en el art. 2 CE, al establecer que: "La Constitución reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas".

Principio de solidaridad, cuya efectiva puesta en funcionamiento se encomienda al Estado, al exigirlo así el art. 138.1 CE, el cual dispone que: "El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2º de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular". Consagrando así, el principio de equilibrio económico como el mejor mecanismo para el logro del principio de solidaridad.

Por su parte, el art. 158 CE perfila dos mecanismos concretos para instrumentalizar la efectiva aplicación del principio de solidaridad y de equilibrio económico:

1. Las Asignaciones de Nivelación: Cuyo objetivo es garantizar un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español.
2. El Fondo de Compensación Interterritorial: Con destino a gastos de inversión, para corregir desequilibrios económicos interterritoriales.

Además, hay que tener en cuenta el resto de mecanismos ya expuestos regulados en la LOFCA.

- Principio de igualdad.

Consagrado en el art. 138.2 CE, al disponer que: "Las diferencias entre los Estatutos de distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales".

- Principio de coordinación.

Se recoge en el art. 156.1 CE, el cual dispone que: "Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles".

Regímenes de Concerto y Convenio Económicos.

Conforme establece la Disposición Adicional Primera de nuestra Norma Fundamental, "La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La

actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía".

Desde el punto de vista financiero, tanto el Estatuto de Autonomía del País Vasco como la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, establecen que las relaciones de orden tributario y financiero entre estos territorios forales y el Estado vendrán reguladas por el sistema de Concierto o Convenio.

En el régimen foral el sistema de financiación se caracteriza porque los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra tienen potestad para mantener, establecer y regular su régimen tributario. Ello implica que la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de la mayoría de los impuestos estatales (actualmente todos, excepto los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido) corresponde a cada uno de los tres territorios del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra. La recaudación de estos impuestos se realiza por dichos territorios y por su parte, la Comunidad Autónoma contribuye a la financiación de las cargas generales del Estado no asumidas, a través de una cantidad denominada "cupos" o "aportación".

En la actualidad el Concierto con el País Vasco y la metodología para la determinación del cupo vigente es la correspondiente a los años 2017 a 2021, aprobada mediante Ley 11/2017, de 28 de diciembre. En ella se determina la forma en que debe calcularse el cupo en el año base, así como la fórmula de actualización del mismo para el resto de los años del quinquenio.

En el caso de Navarra, el vigente Convenio se encuentra regulado en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, con sus posteriores modificaciones, la última de las cuales se ha introducido mediante la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

Regímenes Especiales por razón del territorio.

Dentro del régimen común, Canarias posee un régimen económico y fiscal especial por razones históricas y geográficas, que se ha regulado teniendo en cuenta las disposiciones de la Unión Europea sobre regiones ultraperiféricas.

Por otro lado, Ceuta y Melilla son dos ciudades que participan de la financiación autonómica, de conformidad con sus Estatutos de Autonomía y también del régimen de financiación de las Haciendas Locales. Asimismo, disponen de un régimen de fiscalidad indirecta especial, caracterizado entre otros aspectos porque en su territorio se aplica el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, en lugar del IVA.