

ESTUDIO COMPARATIVO DEL MODELO DE GESTIÓN FINANCIERO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS ESPAÑOLAS, SUS INGRESOS TRIBUTARIOS Y NO TRIBUTARIOS CON EL MODELO ECUATORIANO EN VIRTUD DE LAS NORMAS CONSTITUCIONALES Y LEGALES VIGENTES

Hugo Manuel González Alarcón*

RESUMEN:

La legislación y estructura jurídica española ha sido un referente de mucha importancia para los cambios jurídicos que se encuentra atravesando Ecuador. En la elaboración de la nueva Constitución de la República del Ecuador se siguió la asesoría de especialistas españoles y en consecuencia, se tomó como fuente orientadora, respecto de la estructuración de derechos fundamentales, así como respecto de la organización del Estado, pero atendiendo nuestra realidad conforme al tipo de Estado definido históricamente. Dentro de la nueva organización, la Constitución de Montecristi previó el desarrollo de los "Gobiernos autónomos descentralizados y regímenes especiales". Para el cumplimiento de las competencias a ellos encargadas se dispuso que estos generen sus propios recursos financieros y participen de las rentas del Estado. Esta posibilidad de financiamiento y el uso de recursos financieros por parte de las entidades autónomas previstas en la Constitución ecuatoriana, fueron tomadas siguiendo ejemplos de las instituciones españolas; por lo

* Doctor en Jurisprudencia, Profesor Invitado de las materias de Civil Personas y Fundamentos del Derecho. Profesor invitado a la Maestría en Derecho de Empresas en la Materia de Marco Legal de Telecomunicaciones. Jefe de División Jurídica de la Secretaría Nacional de Telecomunicaciones. Cursante en la Primera Promoción de la Maestría de Derecho Constitucional en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil. E-mail: hugomanuelgonzalez@gmail.com

que la propuesta de estudio consiste en un breve análisis de la estructura jurídica de creación, funcionamiento, ingresos (donde la base principal es la carga impositiva), sus competencias delegadas, tomando en consideración las principales normas constitucionales y legales en orden orgánico y ordinario del sistema español, la determinación de los principios que rigen al modelo.

Luego de realizar el análisis de lo desarrollado en Ecuador y poder realizar un comparativo entre ambos modelos, con la finalidad de analizar sus similitudes, diferencias, alcance y futuras aplicaciones en el Ecuador en las conclusiones.

Inicialmente el trabajo fue denominado como Estudio comparativo de los impuestos locales de las Comunidades Autónomas españolas con los impuestos locales ecuatorianos. Al ejecutar el estudio pude notar que era necesario cambiar la materia de estudio y análisis, puesto que comparar impuestos entre legislaciones diferentes, en particular con la española, debía ser analizando las distintas cargas impositivas de las comunidades autónomas españolas, así como regímenes particulares como los regímenes forales o propios de determinadas áreas españolas. Por ello se analiza el modelo de las Comunidades Autónomas con el modelo aprobado para los gobiernos autónomos ecuatorianos en los que existe importantes modificaciones en esta materia.

PALABRAS CLAVES:

Gobiernos autónomos descentralizados y regímenes especiales; Comunidades autónomas; Estado Social y Democrático de Derecho; Organización Territorial; competencias; recursos financieros; tributos.

ABSTRACT:

Legislation and Spanish legal structure has been of great importance to change legal found passing through Ecuador. On the development of the new Constitution of the Republic of the Ecuador followed the advice of Spanish specialists and was accordingly taken as a guiding source with respect to the structuring of fundamental rights. In addition to the Organization of the State, but our reality according to the type of State defined historically in response. Within the new organization,

Montecristi's Constitution foresaw the development of the "Decentralized Autonomous Governments and Special Regimes". For the discharge of the powers they charge were available that they generate their own financial resources and income from the State to participate. This possibility of financing and use of financial resources by the planned autonomous entities in the Ecuadorian Constitution, were taken following examples from the Spanish institutions; so the proposal of study is to a brief analysis of the legal structure of creation, functioning, income (where the main base is the tax burden), its delegated powers, taking into account the main constitutional and legal rules in organic and regular order of the Spanish system, the determination of the principles of the model.

Then the analysis of what was developed in Ecuador and be able to make a comparison between the two models, in order to analyse their similarities, differences, scope and future applications in the Ecuador in the conclusions.

Initially the work was referred to as comparative study of the Spanish autonomous communities with the Ecuadorian local taxes. To run the study I could tell that it was necessary to change the subject of study and analysis, given that compare between different laws made no sense. That is why I had to rethink the issue of comparative analysis to the models of the autonomous communities with the model adopted for the Ecuadorian autonomous governments where there is a significant development of the tax.

KEYWORDS:

Decentralized Autonomous Governments and Special Regimes; Autonomous Communities; Welfare State and democratic law; Territorial organization; Competence; Financial resources; Tributes

SUMARIO:

I. CAPÍTULO PRIMERO: 1. Desarrollo jurídico de las Comunidades Autónomas en el Reino Español.- a.- A partir de la Constitución Española.- i.- Estructura Estatal.- ii.- Organización

Territorial.- iii.- De las Comunidades Autónomas.- iv.- Competencias.- v.-Delegación Legislativa.- vi.- Recursos.- b.- Desarrollo a partir de normativa legal.- i.-Ley General Tributaria.- ii.- Leyes Orgánicas.- iii.- Ley Orgánica 8/1980 y sus Reformas.- iv.- Recursos – Ingresos.- v.- Establecimiento de Tributos.- vi.- Respecto de las Tasas.- vii.- Respecto de tributos cedidos por el Estado.- viii.- Tributos objeto de cesión y límites.- ix.- Recargos sobre impuestos.- x.- Participación en los ingresos del Estado.- xi.- Ingresos por Operaciones de Crédito.- xii.- Garantía de Nivel Mínimo de Servicios Públicos.- xiii.- Ingresos por asignaciones del Fondo Compensatorio Interterritorial.- 2.- Puntualización de Principios que rigen el Modelo.- II. CAPÍTULO SEGUNDO: 1.- Desarrollo jurídico de los Gobiernos Autónomos, Regiones Autónomas y otras instituciones.- a.- A partir de la Constitución de la República del Ecuador del año 2008.- i.- Estructura Estatal.- ii.- Organización interna.- iii.- Competencias.- iv.- Recursos económicos.- v.- Respecto del sistema tributario.- b.- Desarrollo a partir de normativa legal.- i.- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización.- ii.- Respecto de los Recursos.- a.- Ingresos propios producto de su gestión.- b.- Transferencias del presupuesto general de Estado.- c.- Transferencias, legados y donaciones.- d.- Participación en las Rentas.- e.- Recursos de financiamiento.-2.- Puntualización de los principios que rigen el modelo ecuatoriano.- III. CAPÍTULO TERCERO: Conclusiones.- IV. Bibliografía

CAPÍTULO PRIMERO

- I.- Desarrollo jurídico de Comunidades Autónomas en el Reino Español.-
 - 1. A partir de la Constitución Española.-
 - i.- Estructura Estatal.-

Para explicar esta primera parte del estudio es necesario analizar la forma de estructuración del Reino Español, remitiéndonos a la Constitu-

ción Española, toda vez que, la estructura de un país tiene una vinculación directa con la Constitución del mismo. En la Constitución española se dispone que la nación española es un Estado Social y de democrático de Derecho, siendo su forma política la Monárquica parlamentaria¹. Esta estructura es comprensible considerando los antecedentes históricos del reino español así como las distintas nacionalidades que conforman el Estado. Esta diferencia de nacionalidades provocó que la forma de estructurarse el aparato de la administración pública, vaya de la mano con la realidad de la sociedad; y por más que la propia carta magna disponga la indisolubilidad de la unidad de la nación, también reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que integran el Estado². La autonomía es vinculada por la Constitución Española no solo al principio de unidad, sino también al de solidaridad entre ellas. Para atender esta estructura de la administración, la propia Constitución prevé que los poderes públicos desarrollen sus actividades bajo principios de legalidad, jerarquía normativa (que tiene extrema importancia en particular en lo tributario- financiero), irretroactividad, seguridad jurídica, responsabilidad y de interdicción de la arbitrariedad del poder público.

En materia tributaria la Constitución ordena que “TODOS” contribuirán al sostenimiento de los gastos estatales tomando como referente el “principio de la capacidad económica”, que se lo desarrolla en definiciones doctrinarias y del aparato judicial, como la capacidad de los ingresos del sujeto pasivo. Este principio de capacidad económica también se ve enmarcado dentro de la constitución por principios de búsqueda de la justicia tributaria, que se alcanzará a través de los principios de igualdad ante la administración tributaria y de progresividad, pero en ningún caso confiscatorio³. La contribución obligatoria de todos los habitantes del territorio español constituyen los ingresos del aparato estatal en sus diferentes formas y estructuras. Estos ingresos soportarán

¹ Constitución Española, Artículo 1, Publicación BOE.
http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

² Constitución Española, Artículo 2, Publicación BOE.
http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

³ Constitución Española, Artículo 31, Publicación BOE.
http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

el gasto público. Como si fuera las dos caras de una misma moneda, los ingresos y el gasto público constituyen el ejercicio del derecho financiero del Estado. El gasto se deberá realizar mediante una distribución del mismo sobre la base de la equidad, buscando la correcta aplicación del mismo.

La constitución dispone que habrá Cortes Generales que representan a la población española⁴. Así aparecen las instituciones: a) Congreso de los Diputados y b) el Senado. Sin embargo para atender la estructura de las denominadas Comunidades Autónomas reconoce Asambleas Legislativas u Órganos Colegiados que ejercen la máxima representatividad dentro de ellas⁵. Es importante hacer esta explicación porque serán estos órganos, los que luego se constituirán en fuentes de normativa tributaria. En la práctica serán estos organismos los que, conforme al numeral 2 del artículo 67 de la Constitución aprueben los “Presupuestos” (herramienta ingresos y de gasto público) dentro de las jurisdicciones correspondientes. Sin embargo es el Estado Central el que se reserva la potestad originaria para el establecimiento de tributos bajo el principio de reserva de Ley. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir los tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes⁶, esto es, sólo podrán crear aquellas cargas impositivas sobre las materias que la Constitución y una Ley Orgánica haya previsto a su favor, y que se desee implementar en la jurisdicción de la Comunidad Autónoma que se trate. De ahí que la riqueza de la normativa tributaria, es extensa en el Reino Español.

ii. Organización Territorial.-

Respecto a la organización territorial el Reino de España se divide en Municipios, Provincias y Comunidades Autónomas todos ellos con capacidad y autonómica de gestión para el cumplimiento de sus fines e

⁴ La participación en asuntos públicos (políticos) está restringida a los ciudadanos españoles Art. 13,2 Constitución Española.

http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

⁵ Art. 69,5 Constitución Española. Publicación BOE.

http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

⁶ Art. 133 Constitución Española, Publicación BOE.

http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

intereses⁷. La materia de análisis corresponde a los ingresos de las Comunidades Autónomas, que la propia Constitución Española, ordena que se crearán mediante Ley Orgánica. Las leyes orgánicas para ser aprobadas requieren de la votación en mayoría absoluta de los miembros del Congreso conforme al artículo 81 de la Carta Constitucional.

Las actividades o competencias que ejecutarán las Comunidades Autónomas están limitadas por la propia Constitución y sometidas al cumplimiento del principio de solidaridad que dispone el artículo 2 de la misma.

La constitución de una Comunidad Autónoma se regirá por principios de equilibrio económico dentro del territorio español, sin que se pueda buscar con su creación beneficios o privilegios en el orden de lo económico o en lo social para las regiones⁸. Esta prohibición guarda plena concordancia con el principio contenido en el artículo 128 de la Constitución Española, que prevé que la riqueza del Reino de España estará siempre subordinado al interés general.

Forman Parte de las estructuras autónomas locales los municipios que funcionan a través de ayuntamientos y que tienen garantizada su autonomía en lo que corresponde al gobierno y administración. En materia tributaria podrán cobrar, recaudar los impuestos previstos en las Leyes Generales. La agrupación de municipios conformarán las Provincias españolas y sus territorios generará el ámbito de acción territorial de las mismas. Por ser parte de la estructura misma del Estado supone que los límites serán aprobados mediante Ley orgánica.

iii. De las Comunidades Autónomas.-

Particularmente sobre las Comunidades Autónomas el artículo 143 de la Constitución Española permite la creación de éstas en los siguientes casos: a) Provincias limítrofes que tienen características históricas, culturales y económicas comunes; b) Territorios insulares; y c) provincias con identidad regional histórica. Para su constitución se aprobará por las Cortes Generales un Estatuto de creación, mediante Ley Orgánica. Es

⁷ Art. 137 Constitución Español, Publicación BOE.
http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

⁸ Art. 138 Constitución Española, Publicación BOE
http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

preciso exponer que su creación puede darse por iniciativa de las regiones con las características antes indicadas; En territorios que no conforman o integran una provincia o por la iniciativa de las Cortes Generales. Una limitación para su conformación es la imposibilidad de asociarse como federaciones entre ellas. El Estatuto de creación es parte integrante de la normativa jurídica Estatal y en él se determinará todo lo relacionado a su denominación, señalización de los límites del territorio, la organización de las instituciones autónomas propias y las competencias que éstas asumirán pero teniendo en cuenta las que ha previsto la propia Constitución como susceptibles de transferencia. También deberá preverse en los Estatutos las normas que regirán la entrega de los servicios que debe realizar el Estado a su favor para el ejercicio autónomo de ellos.

iv. Competencias.-

Las “competencias” que podrán asumir son potestativas y están establecidas en la Constitución Española en el artículo 148. El Estado español ha previsto competencias exclusivas a su favor que se señalan en el 149 de la misma norma constitucional. La enumeración prevista en el artículo 148 de la Constitución Española, suponen objeto o materia impositiva en sí. Esto es en la medida que se adquieran estas competencias la Comunidad Autónoma podrá cobrar tasas o contribuciones de mejoras respecto del uso de bienes, contraprestación por servicios brindados en el ejercicio de la competencia o beneficios recibidos por el administrado dentro de la Comunidad Autónoma. Me permito citar textualmente la norma antes indicada:

Artículo 148.-

1. Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias:

- 1. Organización de sus Instituciones de autogobierno.*
- 2. Las alteraciones de los términos municipales comprendidos en su territorio y, en general, las funciones que correspondan a la Administración del Estado sobre las Corporaciones locales y cuya transferencia autorice la legislación sobre Régimen Local.*
- 3. Ordenación del territorio, urbanismo y vivienda.*
- 4. Las obras públicas de Interés de la Comunidad Autónoma en su propio territorio.*

5. *Los ferrocarriles y carreteras cuyo Itinerario se desarrolle íntegramente en el territorio de la Comunidad Autónoma y, en los mismos términos, el transporte desarrollado por estos medios o por cable.*
6. *Los puertos de refugio, los puertos y aeropuertos deportivos y, en general, los que no desarrollen actividades comerciales.*
7. *La agricultura y ganadería, de acuerdo con la ordenación general de la economía.*
8. *Los montes y aprovechamientos forestales.*
9. *La gestión en materia de protección del medio ambiente.*
10. *Los proyectos, construcción y explotación de los aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos de interés de la Comunidad Autónoma, las aguas minerales y termales.*
11. *La pesca en aguas interiores, el marisqueo y la acuicultura, la caza y la pesca fluvial.*
12. *Ferias interiores.*
13. *El fomento del desarrollo económico de la Comunidad Autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional.*
14. *La artesanía.*
15. *Museos, bibliotecas y conservatorios de música de interés para la Comunidad Autónoma.*
16. *Patrimonio monumental de Interés de la Comunidad Autónoma.*
17. *El fomento de la cultura, de la investigación y, en su caso, de la enseñanza de la lengua de la Comunidad Autónoma.*
18. *Promoción y ordenación del turismo en su ámbito territorial.*
19. *Promoción del deporte y de la adecuada utilización del ocio.*
20. *Asistencia social.*
21. *Sanidad e higiene.*
22. *La vigilancia y protección de sus edificios e instalaciones. La coordinación y demás facultades en relación con las políticas locales en los términos que establezca una ley orgánica.*
23. *Transcurridos cinco años, y mediante la reforma de sus Estatutos, las Comunidades Autónomas podrán ampliar sucesivamente sus competencias dentro del marco establecido en el artículo 149.⁹*

⁹ Art. 148 Constitución Española, Publicación BOE No. 311.1 29333. 29 de diciembre de 1978 http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

En el artículo 149, pese a que hay competencia exclusiva del Estado Central sobre las materias en él señaladas, se prevén unos casos particulares en los cuales se reconoce la gestión de las comunidades autónomas, así encontramos en el numeral 6.º, que respecto de legislación mercantil, penal y penitenciaria, legislación procesal, podría existir algunas particularidades en las Comunidades Autónomas. También el numeral séptimo respecto de la legislación laboral y civil tendrá una ejecución en las Comunidades Autónomas. En particular aparecerá la conservación, modificación, desarrollo por las comunidades autónomas de los derechos civiles, forales o especiales. También existe reconocimiento respecto de la organización particular de las Comunidades Autónomas pero encuadradas en el régimen jurídico general de la responsabilidad de las administraciones públicas. De igual forma se reconoce capacidad de gestión respecto de la pesca marítima y del transporte terrestre y en ferrocarriles. Especial atención será la materia de protección de medio ambiente que podrá expedir normas adicionales al sistema de protección. También tienen posibilidad de actuación en materia de régimen de prensa, radio y televisión. Se hace énfasis en la defensa y promoción del patrimonio cultural. Todas aquellas potestades no desarrolladas por las Comunidades Autónomas serán de obligación del Estado Central.

v. Delegación legislativa.-

El artículo 150 de la Constitución Española prevé la delegación legislativa a favor de las Comunidades Autónomas como una potestad a ser otorgada por las Cortes Generales, pero siempre dentro del marco de leyes dictadas por el Estado Central, de tal forma que la potestad legislativa es derivada y subordinada a Leyes Tributarias Estatales, cumpliéndose así también el principio de reserva legal y jerarquía normativa. Las actividades de una Comunidad Autónoma suponen siempre la delegación mediante Ley Orgánica de dichas atribuciones y también la capacidad o transferencias de recursos para el cumplimiento de sus fines. Más adelante podremos observar la creación de instituciones (fondos) que servirán como fuente de ingresos para poder brindar servicios básicos en las Comunidades Autónomas. Con este mismo criterio el Estado ha previsto en la Constitución la posibilidad de expedir leyes que armonicen las disposiciones de las Comunidades Autónomas en caso de ser necesario.

vi. Recursos.-

La Constitución Española en el artículo 157 enumera las fuentes de recursos financieros previstos a favor de las comunidades autónomas, así tenemos: a) Los impuestos estatales que son cedidos de manera total o de manera parcial. También están considerados los recargos que las Comunidades Autónomas pueden crear sobre impuestos estatales y otras formas de participación de los recursos del Estado Central. b) Se ha previsto los impuestos propios, las tasas por los servicios que presten o producto de las contribuciones especiales. Este literal se entiende procedente a la luz del ya citado artículo 150 de la Constitución, esto es respetando la norma legal que permite el cobro de dichos tributos y no la creación de nuevos como si tuvieran capacidad de legislación originaria. c) También constituirán sus recursos las Transferencias que provengan de un Fondo de Compensación Interterritorial, así como otros rubros le correspondan por asignaciones en los Presupuestos Generales. En los literales d) y e) de este artículo se prevén los ingresos derivados de sus propios recursos (patrimonio propio) y finalmente los que provengan de operaciones de crédito. Para el ejercicio de sus actividades impositivas tiene prohibido gravar los bienes que se encuentren fuera de su territorio o que provoquen impedimentos a la libre circulación de mercaderías o servicios, este párrafo ha sido desarrollado en las leyes orgánicas como ordinarias bajo la visión de no emitir normativa que cause discrimen, desigualdad. Adicionalmente a los recursos antes indicados, la Constitución Española prevé, siguiendo y aplicando expresamente los principios de la garantía de un nivel mínimo común de servicios y los de solidaridad y equilibrio económico, otras formas de ingresos a favor de las Comunidades Autónomas que consistirán en: 1) Asignaciones provenientes de los Presupuestos Generales del Estado que se asignarán, bajo el principio y garantía de un nivel mínimo para ofrecer los servicios públicos fundamentales en todo el reino español; y 2) Asignaciones provenientes del denominado constitucionalmente "Fondo de Compensación". Su intención es la de atender gastos de inversión.

b. Desarrollo a partir de normativa legal.-

i) Ley General Tributaria 58/2003

Atendiendo que la Constitución Española, rige a partir de diciembre de 1978 y que ésta previó la situación especial del Reino Español respecto

de la cesión de competencias derivadas de la Constitución a organismos internacionales¹⁰ así como a las Comunidades autónomas que cité previamente, fue necesario emitir un instrumento legal que contenga los principios básicos comunes en todo el reino y que configuren el sistema tributario español con la característica de unitario, ordenado y jerarquizado, aplicable a las administraciones tributarias que se deriven de la creación de las Comunidades Autónomas y las normas que aquellas emitan. Esta Ley, previo a la Constitución de 1978, se denominó Ley General Tributaria 230 de 1963 y fue derogada expresamente por la “Disposición derogatoria única” de la referida y actual “Ley General Tributaria”, identificada como Ley 58/2003¹¹, desarrollada en cinco títulos. El primero relativo a las disposiciones generales que regirán el ordenamiento normativo; el segundo que tratará “los tributos” tanto en la relación jurídica entre sujetos pasivos-activos, sus tipos, derechos y garantías de ambos sujetos; el capítulo tercero que actualizó el sistema tributario en cuanto a la aplicación de los tributos, los procedimientos de la administración tributaria para la inspección, determinación entre otros. El capítulo cuarto tratará la potestad sancionadora, tipificación de las infracciones y la forma de cálculo de la sanción. El capítulo V desarrollará el recurso de la revisión en la vía administrativa. Es de resaltar el criterio de reserva en materia tributaria desarrollado por esta Ley, así en el artículo 4 prevé: *“Artículo 4. Potestad tributaria. 1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley. 2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la constitución y las leyes. 3. Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine.”*¹² (El resaltado en negrillas es mío). Prevé también que las Comunidades Autónomas desarrollarán las actividades de la administración tributaria, entendiéndose por tal a todos los órganos y entidades que ejerzan las potestades contenidas en este instrumento

¹⁰ Art. 93 Constitución Española.- Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

¹¹ Ley 58/2003, Disposición derogatoria única. BOE 302, jueves 18 diciembre de 2003, 45061 Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

¹² Ley 58/2003, Artículo 4. BOE 302, jueves 18 diciembre de 2003, 44998. Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011

legal¹³. En este sentido la Ley es muy coherente y le otorga a las comunidades autónomas todas las facultades de los procedimientos tributarios entendiendo como tales las actividades señaladas en el artículo 83 del cuerpo legal relativos a: *“... la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como a las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derecho o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias...”*¹⁴. Esta Ley prevé la preferencia como sujeto acreedor al Estado o comunidades autónomas, así como la posibilidad de realizar publicaciones dirigidas a los sujetos pasivos en la lengua propia de la región a que pertenece la comunidad autónoma. Me sorprendió que entre las sanciones tributarias también se incluya la prohibición de contratación con el Estado o comunidades autónomas como se lo prevé en el artículo 186 literal b) número 3 de la Ley.

Otra norma interesante y que me permitió ampliar el entendimiento de cómo funcionan las comunidades autónomas, así como los tributos de las que son beneficiarias, es el artículo 226 letra b) que permite reclamar en vía económico-administrativa respecto de la *“...b) La aplicación de los tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas o de los recargos establecidos por éstas sobre tributos del Estado y la imposición de sanciones que se deriven de unos y otros. ...”*¹⁵. Lo cual desde ya hace notar la fuentes de ingresos tributarias de las Comunidades Autónomas sin conocer los tributos puntuales de las cuales son beneficiarias. Conforme a esta Ley la entidad que conocerá de las reclamaciones económico-administrativas será de exclusividad de los “órganos económico-administrativos” que están conformados por el Tribunal Económico Administrativo Central, los tribunales económico-administrativos regionales y locales, así como será considerado como tal la “Sala Especial para la Unificación de la Doctrina”.

Otra norma aplicable de manera general a las comunidades autónomas que resulta ser interesante es la contenida en la “Disposición

¹³ Ley 58/2003. Art. 5 numeral 3. BOE 302, jueves 18 diciembre de 2003, 45061 Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

¹⁴ Ley 58/2003.- Art. 83.1. BOE 302, jueves 18 diciembre de 2003, 45061 Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

¹⁵ Ley 58/2003. Art. 226 letra b). BOE 302, jueves 18 diciembre de 2003, 45061 Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

adicional séptima” de la Ley que dispone que respecto de la solución o pago de deudas mantenidas por las entidades públicas dependientes de la Comunidad Autónoma, así como de las empresas de capital de la comunidad autónoma, éstas tendrán responsabilidad solidaria a favor del Estado. Esta ley que tiene el carácter de ordinaria ha sido citada previamente a las ordinarias en razón que contiene los principios básicos comunes a todo el ordenamiento.

ii. Leyes Orgánicas.-

Las comunidades autónomas en sí, respecto de sus ingresos tienen normativas en orden legal a través de leyes orgánicas y sus reformas. También está regulado el ingreso a través de las leyes propias de creación de cada tributo aplicable. Entre las de rango de Ley Orgánica, la principal es la Ley Orgánica 8/1980 de 23 de septiembre de 1980¹⁶, por la cual se emitieron las normas de “Financiación de las Comunidades Autónomas”. De lo que pude revisar esta Ley ha tenido algunas reformas, entre las que principalmente podemos citar: la “Ley Orgánica 3/1996” de 27 de diciembre de 1996¹⁷ por la cual se realiza modificación parcial de la ley Orgánica 8/1980. También citaré la Ley Orgánica 7/2001 de 27 de Diciembre de 2001¹⁸ de modificación parcial de la Ley 8/1980. Por último para explicar el sistema y en esta jerarquía de Ley Orgánica encontré la 3/2009 de 18 de diciembre de 2009¹⁹ que es la última reforma introducida a la original. Encontré también dos leyes ordinarias relativas a la materia que son: la Ley 21/2001 de 27 de diciembre de 2001 por la cual se emiten la regulación de “Las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen

¹⁶ Ley Orgánica 8/1980.- Publicación BOE No. 326 1 de octubre de 1980.- Pág. 21796 Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/ 2011.

¹⁷ Ley Orgánica 3/1996.- Publicación BOE No. 313, 28 de diciembre de 1996.- Pág. 38648 Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/ 2011.

¹⁸ Ley Orgánica 7/2001, Publicación BOE No. 313, 31 de diciembre de 2001.- Pág. 60377 Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/ 2011.

¹⁹ Ley Orgánica 3/2009.- Publicación BOE No. 305, 19 de diciembre de 2009.- Pág. 107077 Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/ 2011.

común y ciudades con estatuto de autonomía". También la Ley 22/2009 de 18 de diciembre de 2009, por la cual 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", sin embargo por disposición derogatoria de ésta queda derogada la Ley 21/2001 para todas las comunidades autónomas que acepten el sistema introducido en el 2009, consistente en la creación de una Comisión Mixta entre las comunidades autónomas y el Estado.

iii. Ley Orgánica 8/1980 y sus Reformas.-

Respecto a la Ley Orgánica 8/1980, en su estructura se mantiene en vigencia hasta la presente fecha, pero ha sido modificada y aumentada mediante las reformas antes indicadas y que citaré en la explicación general del sistema jurídico de las comunidades autónomas. Esta norma orgánica dispuso que las Comunidades Autónomas tendrían la capacidad financiera autónoma para el ejercicio de las competencias a ellas conferidas, las mismas que inicialmente se definieron en la Constitución pero que se desarrollan puntualmente en los Estatutos de creación, en las leyes orgánicas que regulan esta materia, sin embargo se dejó expresado que también tendrán que atenderse los Convenios o Tratados que suscriba el Reino de España. La estructura que se buscó fue que las Comunidades Autónomas realizarán sus actividades bajo órganos de ella dependientes que tendrán igual consideración al propio Estado español, pero siempre realizarán sus competencias en coordinación con la Hacienda del Estado. Sus actividades y su relación con el Estado se realizará siguiendo unos principios que son elementos transversales en toda la estructura jurídica de las comunidades autónomas y que fueron puntualizados por la Ley Orgánica 3/2009²⁰ reformatoria a la citada Ley Orgánica 8/1980: a) Evitar que la normativa constituya privilegios económicos o sociales o barreras fiscales; b) El principio de garantizar el equilibrio económico; c) El principio de buscar la garantía de un nivel base para la financiación de servicios públicos fundamentales para todo el territorio; d) El principio de corresponsabilidad existente entre las Comunidades Autónomas y el Estado español; e) El principio de solida-

²⁰ Ley Orgánica 3/2009.- Publicación BOE.- No. 305.- Sábado 19 de diciembre de 2009, Sec. I. Pag. 107080. Publicación BOE
http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

ridad; f) El principio de suficiencia de los recursos a favor de las Comunidades Autónomas; g) El principio de lealtad institucional. La coordinación de las competencias de las Comunidades Autónomas con el Estado, que implica entre otros: establecimiento de porcentajes, ejercicio del principio de suficiencia económica, cruce de cuentas, determinación de impuestos, competencias, liquidación de valores, asignación de recursos, se realizará a través de un ente denominado "Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas". De lo que pude revisar este organismo realmente cumplió su función pues fue determinando esos porcentajes así como los incrementos de competencias y porcentajes de participación en impuestos a través de actas que generaron las reformas a esta Ley Orgánica inicial. Estas competencias están contenidas en el artículo 3 de la ley 8/1980, que reformado por la Ley Orgánica 3/1996, dispuso que los Consejos de Política Fiscal tendrían en su seno representantes de cada comunidad autónoma que participarían en calidad de "consejeros".

iv. Recursos – Ingresos.-

El artículo 4 de la Ley de 8/1980, modificado por la Ley Orgánica 3/2009, es uno de los más importantes dentro del sistema pues es el que prevé los recursos que tendrán las comunidades autónomas definiéndose que serían los siguientes:

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y de derecho privado.- Este rubro luego será definido como todo producto de sus bienes o los generados por donaciones, herencias o legados en función del domicilio del causante.
- b) Sus propios impuestos tasas y contribuciones especiales.- En esta categoría se incluyen los tributos generados por las competencias cedidas a las comunidades autónomas y las normas legales que expresamente les permitan generar los mismos, por ello el principio de reserva legal para la creación de los mismos se mantiene a favor del Estado, cumpliendo las comunidades autónomas el ejercicio de competencias previamente delegadas, esto es, de acuerdo con la Constitución y las Leyes. Esta categoría también fue desarrollada por las leyes orgánicas posteriores que reformaron la Ley 8/1980 así como sentencias de la Corte Constitucional.

- c) Ingresos en virtud de tributos cedidos total o parcialmente por el Estado.- Inicialmente en esta tipo de ingresos se previó como cesión parcial la transferencia de alguno o algunos hechos generadores del tributo a favor de la Comunidad Autónoma, sin embargo luego con las reformas posteriores se previó la cesión de parte de los rendimientos de determinados tributos del Estado a favor de las comunidades autónomas, siendo necesario luego la determinación de los tributos específicos y sus porcentajes máximos de cesión a favor de aquellas.
- d) Ingresos por la participación en la asignación de recursos provenientes del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.- Este rubro puntualmente fue incorporado por la Ley Orgánica 3/2009, atendiendo la reforma que esta misma ley hace luego al artículo 15 de la Ley Orgánica 8/1980 en la que se establecen las reglas para su constitución, destino y finalidad, así como la definición de servicios públicos fundamentales.
- e) Los ingresos derivados por los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado.- Inicialmente se previó que ciertos impuestos podrían tener recargo, luego se amplió esta facultad de establecer recargos a todos los "tributos" del Estado.
- f) Ingresos por la participación en los ingresos del Estado a través de los Fondos y mecanismos que establezcan las Leyes.- Este rubro me resultó uno de los más interesantes en estudiarlo toda vez que se aplica principalmente bajo los principios de solidaridad, desarrollo de servicios básicos tal cual las asignaciones de los Presupuestos Generales del Estado y las Transferencias del Fondo de Compensación Territorial, sin embargo la Ley Orgánica 3/2009, modifica su contenido pues cambia su denominación y crea el Fondo de Suficiencia Global y especifica que servirá para cubrir diferencias en las necesidades de gasto de las comunidades autónomas (y ciudades que tengan estatuto de autonomía) cuando sus recursos por capacidad tributaria e ingresos procedentes del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales no le sean suficientes.
- g) Ingresos generados por operaciones de crédito.- Me llamó mucho la atención la necesidad de contar con las autorizaciones necesarias

para endeudamiento público de las comunidades autónomas, así como que éstas estaban sometidas a los criterios del Estado para endeudamiento, constituyéndose sus patrimonios en garantía respecto de las obligaciones producto de deuda pública.

- h) Los ingresos que provengan de la imposición de multas y sanciones generadas en el desarrollo de sus competencias.- Esta capacidad es parte del desarrollo normativo a favor de las comunidades autónomas en atención a la entrega de competencias sobre las materias antes indicadas.

v. Establecimiento de tributos.-

Resulta interesante la disposición legal de la Ley 8/1980 contenida en el artículo 6 numeral reformada la Ley Orgánica 3/2009, por la cual se dispone que los tributos que establezca las Comunidades Autónomas lo podrán hacer respetando lo previsto en la Constitución y la Ley, esto es siguiendo el principio de potestad originaria de creación de tributos a favor del Estado y quedando las Comunidades Autónomas en facultad de crear sus tributos cuando tengan delegada la competencia para ello dentro de las competencias que ejerzan. Los hechos imponible que desarrollen las comunidades autónomas no podrán recaer sobre los previstos como tales por el Estado. Sin embargo el Tribunal Constitucional ha previsto en sentencia que una misma actividad, materia o situación puede ser gravada varias veces y con distinto beneficiario (Estado – Comunidad Autónoma) siempre que el “hecho generador o imponible” sobre el que recae el tributo sea distinto, así se puede concluir de la revisión de la sentencia 37/1987²¹, en la práctica esta

²¹ Sentencia 37/1987.- Publicación BOE.-

http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/search.php?coleccion=tc&frases=no&coleccion=tc&operador%5B0%5D=+&campo%5B0%5D=tipo&dato%5B0%5D=sentencia&operador%5B1%5D=and&campo%5B1%5D=referencia-numero&dato%5B1%5D=37%2F1987&operador%5B2%5D=and&campo%5B2%5D=extracto&dato%5B2%5D=&operador%5B3%5D=and&campo%5B3%5D=fundamentos&dato%5B3%5D=&operador%5B4%5D=and&campo%5B4%5D=doc&dato%5B4%5D=&operador%5B5%5D=and&campo%5B5%5D=publicacion-boe&dato%5B5%5D=%5B0%5D=&dato%5B5%5D%5B1%5D=&operador%5B6%5D=and&campo%5B6%5D=fecha-aprobacion&dato%5B6%5D=%5B0%5D=&dato%5B6%5D%5B1%5D=&page_hits=40&sort

sentencia determina que en el caso analizado los hechos impositivos son distintos aunque aparentemente gravan una misma situación que, en el caso analizado por la sentencia, deriva del patrimonio. Las comunidades autónomas no podrán establecer tributos sobre los mismos hechos impositivos previstos por Estado o por los tributos locales. En los casos en que exista la creación de tributos por el Estado sobre hechos impositivos de las Comunidades Autónomas o éstas sobre materias desarrolladas impositivamente por las organizaciones locales se deberá prever medidas de compensación favor de las comunidades autónomas (si el tributo lo ha fijado el Estado) o a favor de las corporaciones locales (si el tributo lo ha fijado la comunidad autónoma), según el caso que se presente.

vi. Respecto de las Tasas.-

Este rubro es importante a nivel local, en tanto que para el Estado representa un rubro no principal en su ámbito financiero. La materia de gravamen será todas las competencias entregadas. El desarrollo de las imposiciones denominadas tasas resulta interesante, pues ha evolucionado desde lo previsto en el texto original en la ley 8/1980 en su artículo 7, hasta lo definido por la reforma a este artículo por la Ley Orgánica 3/1996, siguiendo también el desarrollo doctrinal de las sentencias de la Corte Constitucional, como en el caso de la sentencia STC 185/1995²², en la que se desarrolla y explica el concepto de precio público y se lo diferencia del concepto tasa. Se entrega la potestad de establecerlas cuando la comunidad autónoma realice ciertas actividades: a) de uso de sus bienes de dominio público; b) como contraprestación al servicio público ofrecido a sus administrados; c) cuando realice actividades en ejercicio del Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos. Dentro de este rubro de ingresos se ha desarrollado el concepto "tasa" per sé, siguiendo el artículo 132.2 de la Constitución Española, esto es cobrar un valor por la contraprestación directa que recibe el

[field%5B0%5D=fecha-aprobacion&sort_order%5B0%5D=desc&sort_field%5B1%5D=referencia-numero&sort_order%5B1%5D=asc&OK=Buscar](#) 16/01/2011.-

²² SENTENCIA 185/1995. Publicación BOE.-
http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?id=BOE-T-1996-748 16 Enero de 2011.-

administrado y que estará en función de los costos de dicho beneficio o servicio. También se ha desarrollado el concepto "precio público" que será el valor que se cobra por las contraprestaciones que brinda la comunidad autónoma cuando el mismo servicio también es prestado por particulares, esto es, la administración pública lo realiza en libre competencia con los privados, en cuyo caso cobrará un precio en libre competencia atendiendo valor de mercado en libre competencia. Se ha previsto que en los casos de transferencias de bienes, por parte del Estado a favor de las Comunidades Autónomas, que conlleven el cobro de una tasa, ésta también se entenderá transferida a favor de la comunidad autónoma.

vii. Respeto de Tributos cedidos por el Estado.-

Respecto del rubro "Tributos cedidos por el Estado" que se desarrolla en el artículo once de la Ley orgánica original, puedo exponer que ha sido reformado por dos ocasiones, esto es por las Leyes Orgánicas 3/1996 y 7/2001. La cesión de tributos por parte del Estado constituye el mecanismo de mayor impulso financiero producto de la aplicación del principio "corresponsabilidad fiscal efectiva" por el cual se transfieren a favor de las comunidades autónomas mayores competencias y tributos cedidos o porcentaje de cesión de los mismos. Su contenido original se encuentra en el artículo 10 de la Ley 8/1980. Resalto la modificación que indica que también se entenderá cesión parcial de un tributo, en el caso transferir una parte del producto del impuesto percibido. La cesión tendrá lugar por la indicación que así conste en el Estatuto Constitutivo de la comunidad autónoma o bajo las condiciones que prevean en una ley ordinaria específica. También se previó la posibilidad de ceder la capacidad normativa remitiéndose a la que disponga Ley Ordinaria de Cesión de Tributos. Se definió que aquellos tributos cedidos que fueren de naturaleza personal se entenderán atribuidos a la comunidad autónoma atendiendo el domicilio fiscal del contribuyente con la excepción de la imposición a las adquisiciones por herencia o legado que se atribuirá en función del domicilio del causante. La cesión de tributos relativos al consumo, se atribuirá en función del lugar de compra y con referencia a los locales u oficinas de vendedor o sobre consumos derivados de una base estadística. La elevación última del porcentaje de cesión lo modifica la Ley 22/2009.

viii. Tributos objeto de cesión y sus límites.-

Respecto de los tributos objeto de cesión se ha definido, según la reforma introducida por la Ley Orgánica 3/2009 al artículo 11 de la Ley Orgánica 8/1980, así como por la Ley 22/2009 en su artículo 25. Podrá cederse únicamente los siguientes: a) El Impuesto a la Renta de Personas Físicas hasta un 50 por ciento del valor generado por este concepto. Es necesario indicar que en la Ley original este recurso financiero no se había previsto, sino que fue introducido por la Ley Orgánica 3/1996, hasta quedar fijado en los términos citados. b) El impuesto sobre el Patrimonio que no tiene característica de limitación a una cesión parcial. La cesión de este tipo de impuesto se norma principalmente a partir del artículo 23 de la Ley 21/2001²³, por el cual se determina el impuesto a favor de la comunidad autónoma será el generado por los sujetos que tengan su residencia habitual en la misma comunidad autónoma. c) El tercer rubro susceptible de ser cedido lo constituye el Impuesto a las Transacciones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en los que encontramos algunos tipos. La naturaleza jurídica es la de ser impuestos indirectos a la capacidad económica del contribuyente toda vez que se aplicará sobre los actos de transferencias de patrimonio de manera onerosa. En clases revisamos que la transmisión onerosa se gravaba al 7% y los actos de tráfico ante notario al 1%²⁴. Estos impuestos están desarrollados en el artículo 25 de la Ley 21/2001 y se especificará que comprenden c.i) el tráfico privado entre vivos de bienes susceptibles de valoración económica ya fuere de personas naturales o jurídicas; c.ii) También lo serán los que provengan de la constitución de derechos reales, préstamos, finanzas, arrendamientos, pensiones y las concesiones administrativas. Como se comprende a las personas jurídicas sus actos societarios que se documenten ante notario como la constitución, aumentos o disminución de capital o cualquier otro acto societario de personas jurídicas con domicilio en la respectiva comunidad autónoma supondrá hecho imponible. c.iii) También se comprenden las los actos societarios de constitución, aumento o disminución del capital y de

²³ Ley 21/2001.- Artículo 23.- BOE 313, lunes 31 de diciembre de 2003, 50396 Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

²⁴ CARRASCO PARRILLA, Pedro.- Notas de Clase.- Módulo 1.- Especialidad Derecho Tributario Universidad Castilla La Mancha.- Universidad Católica Santiago de Guayaquil, Junio 12 de 2010.-

disolución de sociedades. Los cambios de domicilio a España, siempre y cuando no se haya domiciliado previamente en otro país de la Comunidad.. c.iv) Se consideran las diligencias, escrituras, actas y testimonios otorgados ante notario. c.v) Los créditos documentados en letras de cambio, giros y demás en los supuestos previstos en referida Ley. c.vi) Todo tipo de anotaciones preventivas que se inscriban en los registros públicos respecto de materia susceptible de valor económico. Este artículo de la Ley 21/2001 prevé todos los casos, tipos y posibilidades de los precitados supuestos. d) Impuesto sobre las sucesiones y donaciones.- Cuya naturaleza jurídica consiste en ser impuestos directos de orden nacional, susceptibles de cesión, que gravan el patrimonio o capital de las personas físicas y que puntualmente gravan la masa hereditaria o el valor del o los bienes donados²⁵. Su desarrollo se encuentra en el artículo 24 de la Ley 21/2001 citada, el que se norma que están afectas las adquisiciones por causa de muerte y los rubros recibidos por seguros de vida y derechos a la porción hereditaria. El impuesto sobre las donaciones de bienes está sujeta a la ubicación del inmueble o al lugar donde tenga residencia habitual el donatario, aplicándose puntualmente esta normativa. Vale recordar que en estos casos se puede ceder también la capacidad normativa para regular los hechos impositivos. e) También puede cederse el IVA o Impuesto al Valor Añadido. Sin embargo esta cesión también tiene un límite que consiste en favorecer a la comunidad autónoma en máximo el 50 por ciento del valor generado por este concepto con la reforma de la Ley 3/2009. Este tipo de impuesto tiene como naturaleza jurídica aplicarse o gravar el “consumo”, siendo por ello de carácter indirecto y que recae sobre la capacidad económica del sujeto pasivo. Resulta interesante exponer que debido al derecho comunitario de la Unión Europea, España ya no puede regular el IVA sino atenerse a lo previsto en la política fiscal común europea a través de las “Directivas” emitidas por el Consejo de Europa, que constituyen normas que pueden ser invocadas directamente por los ciudadanos²⁶. Este impuesto se aplica

²⁵ CARRASCO PARRILLA, Pedro.- Notas de Clase.- Módulo 1.- Especialidad Derecho Tributario Universidad Castilla La Mancha.- Universidad Católica Santiago de Guayaquil, Junio 12 de 2010.-

²⁶ SÁNCHEZ, María Esther.- Notas de Clase – Material de Apoyo y Exposición Magistral.- Módulo 4.- Estructura del IVA.- Especialización Derecho Tributario, Universidad de Castilla – La Mancha.- Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, Noviembre de 2010.

sobre el consumo y todas las fases de de actividades económicas y puntualmente serán sus hechos imponible: i. entrega de bienes y prestaciones de servicios; ii) adquisiciones intracomunitarias de bienes; y iii) Importaciones de bienes. Se norma este tipo de cesión de tributos en el artículo 27 de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre de 2001, pero aplicando la reforma respecto del límite último aprobado. Se atribuirá hasta ese porcentaje del IVA producto del consumo en su territorio. f) También serán susceptibles de cesión los Impuestos Especiales de Fabricación, exceptuando el Impuesto sobre la electricidad. Este tipo de impuestos tiene también la limitación de un porcentaje máximo de cesión que no superará el 58 por ciento en cada caso. La naturaleza jurídica de esta categoría consiste en ser impuestos indirectos aplicados al consumo en supuestos calificados. Hay quienes sostienen que este tipo de impuestos constituyen una forma de disuasión de consumo a ciertos bienes que sí está permitida por el ordenamiento jurídico pero que el legislador intenta desalentar. Así tenemos comprendidos en esta categoría los que recaen sobre el alcohol, tabaco, petróleo, hidrocarburos o derivados. Puede entenderse mejor esta categoría de tributos cedidos el complemento dado por la Ley 21/2001 de 27 de diciembre de 2001²⁷, que en su artículo 17 prevé específicamente: i) Impuesto sobre la cerveza, ii) Impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas, iii) Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas; iv) Impuesto sobre las labores del tabaco v) tributos sobre el juego. En el caso del impuesto sobre la cerveza, vino y bebidas fermentadas y sobre alcohol y bebidas derivadas se aplica el criterio que la comunidad autónoma se atribuirá hasta el 58 por ciento del rendimiento del correspondiente impuesto que se produzca por el consumo en el territorio de la comunidad autónoma, pero bajo la certificación que emita el Instituto Nacional de Estadística específicamente para los estos fines. Similar criterio se aplicará para el Impuesto sobre las labores del tabaco pero definido el índice en función de las ventas en el territorio que corresponda. g) Podrá también cederse el Impuesto sobre la electricidad en lo que se refiere a su producción y distribución que se atribuirá en función del índice de consumo de energía eléctrica que en este caso será elaborado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología. Este tipo de impuestos también podría clasificarse como impuesto indirecto

²⁷ Ley 21/2001.- Artículo 17.- BOE 313, lunes 31 de diciembre de 2003, 50394 Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

que grava un consumo calificado, sin que implique necesariamente persuadir la disminución del mismo. h) Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte.- Su naturaleza jurídica es similar a los anteriores pues constituyen impuestos indirectos que gravan el consumo, su desarrollo está en el artículo 35 de la Ley 21/2001 estableciéndose que se aplicará en la primera matriculación definitiva tenga lugar en el territorio de la comunidad autónoma. En cambio en el artículo 43 se prevé el alcance normativo para gravar los medios de transporte atendiendo localidades específicas y en particular sobre el medio de transporte el cilindraje del motor y tipo de combustible que utilice i) Respecto de los Impuestos sobre el Juego, se ha previsto en el artículo 26 de la ley ordinaria citada bajo el criterio del rendimiento de la tasa estatal aplicable sobre los juegos de la suerte o del azar que se produzca en el territorio de la comunidad autónoma. En esta categoría también encontramos otros hechos imponibles aplicables sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias que para su comercialización deben tener autorización previa de la Administración de la comunidad autónoma. j) Respecto de la cesión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.- Respecto del Impuesto sobre Hidrocarburos se ha previsto en los artículos 32 y 36 de la Ley 21/2001²⁸ que se liquidará hasta el porcentaje de este tipo de impuestos en razón del índice de entregas de gasolinas, gasóleos y fuelóleos en la comunidad autónoma correspondiente, y que se atribuirán sobre las ventas minoristas efectuadas directamente a los consumidores finales, sin que se consideren los que se terminen en consumidores finales de otra comunidad autónoma y el caso de importaciones que se consuman por el importador o adquirente que esté asentado en la referida comunidad autónoma.

ix. Recargos sobre Impuestos.-

Respecto de los Recargos sobre los tributos del Estado que se desarrollara inicialmente por el artículo décimo segundo de la Ley Orgánica 8/1980 que se refería a impuestos del estado, sin embargo su último texto fue definido por la reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2001 por la cual su texto prevé la competencia para que las comunidades autónomas

²⁸ Ley 21/2001.- Artículos 32 y 36.- BOE 313, lunes 31 de diciembre de 2003, Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

establezcan recargos sobre todos los tributos de competencia del Estado a excepción del Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. De igual forma respecto el IVA o impuestos especiales sólo podrán establecer recargos si en la cesión también se hubiera previsto legalmente la competencia normativa para su establecimiento. En todo caso los recargos que se instituyan jamás implicará la posibilidad de aminorar los ingresos del Estado Central o desnaturalizar los mismos.

x. Participación en los ingresos del Estado.-

Respecto a la regulación de participación de un porcentaje en la recaudación de los impuestos del Estado Central, ésta se regula en el artículo 13 de la Ley Orgánica 8/1980, sin embargo su texto vigente fue modificado íntegramente e introducido por la Ley Orgánica 3/2009. Se dispone que tanto las comunidades autónomas como las ciudades con estatuto de autonomía se beneficien de los ingresos del Estado central a través de asignaciones derivadas de un “Fondo de Suficiencia Global”, que cubrirá la diferencia que resulte de la necesidad de gasto de estos entes autónomos y la suma de sus ingresos producto de su capacidad tributaria y las asignaciones que reciba del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales. Su valor inicial en su creación será producto del trabajo de comisiones mixtas (comunidades autónomas-Estado). Indirectamente este artículo modificado permite que las comunidades autónomas se beneficien de ingresos provenientes de estos dos fondos (Fondo de Suficiencia Global y del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales), considerando que la Constitución Española preveía en el artículo 157 transferencias de un Fondo de Compensación Interterritorial. Este mismo ingreso también se sigue desarrollando en el artículo 15 de la Ley Orgánica 8/1980 en el que se establecen criterios de asignación de recursos y garantías para recibir asignaciones que permitan ofrecer un nivel mínimo de servicios públicos fundamentales en todo el territorio español.

xi. Ingresos por Operaciones de Crédito.-

Respecto ingresos producto de operaciones de crédito se desarrolla en el artículo 14 de la Ley 8/1980, que no ha sufrido mayor modificación y por el cual se permite que éstas puedan realizarlas sin restricción alguna, siempre que el plazo sea inferior a un año. Para aquellos casos en

los que el plazo sea superior a un año, se califican los supuestos de justificación con la intención que se asegure un nivel adecuado de endeudamiento (no superior al 25% de sus ingresos) y que la operación de crédito se aplique a obras de inversión. En todo los casos de contratación de operaciones de crédito hacia el exterior o la emisión de papel deuda requerirá de autorización del Estado, siguiendo la política de endeudamiento que éste imponga y por lo tanto bajo similares condiciones.

xii. Garantía de Nivel Mínimo de Servicios Públicos.-

Las comunidades autónomas tendrán como ingresos una asignación que constituya ejecución del principio de garantía de nivel mínimo de servicios fundamentales previsto en el artículo 158 numeral 1 de la Constitución Española. La Ley Orgánica 3/2009 modificó integralmente el texto vigente del artículo 15 de la Ley Orgánica 8/1980 definiendo como servicio público fundamental a la Educación, la Sanidad y los Servicios Sociales Esenciales. Previamente las reformas habían incorporado a la educación y a la sanidad. Se ha determinado que el nivel mínimo de servicio público fundamental consiste en el nivel medio de los servicios en todo el territorio español. Con esta intención se recibirá una asignación igual por habitante del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, ajustado en función de la diferencia de necesidad diferencial.

xiii. Ingresos por asignaciones del Fondo de Compensación Interterritorial.-

Otro rubro que constituye ingreso de las comunidades autónomas está dado por los valores que otorgue el Estado Central y que provengan del Fondo de Compensación Interterritorial. Este Fondo tiene su antecedente en la Constitución Española en el artículo 158.2. La Ley Orgánica 7/2001 modificó el texto del artículo 16 de la Ley Orgánica 8/1980 y dispuso que dicho Fondo se alimentará anualmente de un monto no inferior al equivalente del 30% de la inversión pública aprobada en el Presupuesto General del Estado. Este rubro es asignado por las Cortes Generales pero su beneficiario es calificado, toda vez que se ha previsto que repartirá entre los territorios menos desarrollados, siguiendo el principio de solidaridad (que es transversal a todo el sistema). Esta asignación se aplicará para proyectos de desarrollo de infraestructura,

obras públicas, regadíos, vivienda, equipamiento rural en un ámbito ya fuere local, comarcal, provincial o regional. Sobre este rubro presentarán rendición de cuentas ante las Cortes Generales.

El artículo 17 que prevé las competencias administrativas de las comunidades autónomas tiene un nuevo texto por reforma introducida por la Ley Orgánica 3/2009, para ejecutar a través de sus órganos y estructura interna la preparación, aprobación y control de sus presupuestos. Para esta finalidad, se les otorga capacidad para de ejercer el "poder tributario derivado", esto es, para el establecimiento y para variación de sus propios tributos (impuestos, tasas y contribuciones), así como los recargos a los tributos del Estado, quedando expresa la facultad de definir los elementos de la cuantía de deuda tributaria.

De igual forma se deja expresa la facultad normativa respecto de los tributos cedidos. Se ratifica sus competencias para las operaciones de crédito y se otorga la capacidad reglamentaria sobre sus propios tributos, se ratifica la regulación respecto de su patrimonio y se deja abierta la posibilidad de otras competencias asignadas por otras leyes. Esta modificación se complementa con la Ley 22/2009 de 18 de diciembre de 2009²⁹ que puntual y detalladamente. Esta reforma otorga competencias muy puntuales sobre cada tipo de tributo para que sean desarrolladas por Ley Ordinaria y ejecutadas por las comunidades autónomas, que principalmente tienen que ver la indicación de fijar tarifas, deducciones, exenciones, bonificaciones, bases imponibles, actividades de gestión y liquidación, determinación de los tipos de gravámenes. Cada una de estas competencias está específicamente señalada al tributo sujeto de cesión a favor de la comunidad autónoma. Así por ejemplo, respecto al Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, aquellas podrán regular la tarifa que se pagará como tributo y las deducciones de la cuota, o con relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, puntualmente la Ley Orgánica permite que en la modalidad "Actos Jurídicos Documentados" la comunidad autónoma pueda determinar el tipo de gravamen de los documentos notariales. Esta previsión taxativa de competencias resulta muy interesante, pues es esta

²⁹ Ley 22/2009.- Publicación BOE No. 305.- 19 de diciembre de 2009. Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

norma orgánica la que permite puntualmente el ámbito de acción de la comunidad autónoma manteniéndose así el principio de reserva de Ley.

Para el ejercicio de la actividad normativa la Ley Orgánica 7/2001 dispone que se seguirán los principios de “solidaridad” y de “presión fiscal efectiva equivalente”, de tal forma que no se vaya a causar ningún tipo de discriminación, por ejemplo gravar bienes por su ubicación o por el lugar de procedencia de las rentas o cualquier otra forma que no sea similar a la prevista en el resto del territorio español. En el caso de los tributos cedidos las comunidades autónomas podrán asumir las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, conforme a la Ley de Cesión de Impuestos y con la posibilidad de la colaboración con la Administración Estatal. En cambio el Estado se reserva todas estas competencias (aún si hubieren sido cedidas a la comunidad autónoma) respecto de: Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, Impuesto al Valor Añadido y los Impuestos Especiales de Fabricación. En estos casos se previó que la competencia se mantendría o podría regresar al Estado atendiendo los compromisos o normativa de la Unión Europea. En todos los demás casos que no se han transferido a la comunidad autónoma las facultades de gestión, liquidación, inspección y revisión será ejercida por la Administración Tributaria Estatal.

La asignación de las competencias antes indicadas es de tal naturaleza descentralizadora que las reclamaciones o impugnaciones en vía administrativa se realizará ante las los organismos económico-administrativos de la comunidad autónoma cuando se trate respecto de sus tributos propios; cuando se trate de tributos cedidos o respecto de los recargos sobre tributos del Estado serán competentes los órganos económico-administrativos del Estado y para la impugnación de las resoluciones emitidas en vía administrativa, éstas se podrán demandar en vía jurisdiccional contencioso-administrativa³⁰.

Las comunidades autónomas prevén su actividad financiera en presupuestos generales, a los que la Ley 8/1980 otorgó similares consideraciones, obligaciones y características que el Presupuesto General del

³⁰ Ley Orgánica 7/2001.- Art. 5.- BOE 313, Lunes 31 de diciembre de 2001.- 50382
Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

Estado, entre ellas lo concerniente a su elaboración, así como para su ejecución y ejercicio financiero anual. Por ello también estarán sometidas al control del Tribunal de Cuentas español. Sin embargo esta consideración a los presupuestos de las comunidades autónomas no es novedosa, sino que ya la Constitución Española en el artículo 134 así lo dispuso. Así se puede constatar de la lectura de la norma constitucional citada. Miguel Ángel Cuervas-Mons Martínez, en el Tema 8 “Fuentes del Derecho Tributario” de la Obra “Derecho Financiero y Tributario Parte General” cita a Rodríguez Bereijo cuando se refiere a la Ley de Presupuestos Generales del Estado como la “*ley de ordenación jurídica del gasto público (STC 116/1994)*”³¹.

Otra forma particular de ingresos tributarios que se estudia en el Reino Español lo constituye el desarrollado por la Constitución Española en sus Disposiciones Adicionales Primera y Segunda relativas a regímenes forales y la Tercera referente a un régimen especial y particular de orden económico y fiscal aplicable al archipiélago canario que forma parte del territorio español. Ambas situaciones, a mi entender, vinculadas a lo dispuesto en el artículo 2 de la norma fundamental española.

Los regímenes forales, consisten en reconocer a determinada comunidad autónoma la capacidad de mantener un sistema jurídico tributario propio, atendiendo sus antecedentes históricos, el mismo que se aplicará dentro de su territorio. Este sistema jurídico particular reconocido por la Constitución Española, está desarrollado en las Disposiciones Adicionales de la Ley Orgánica 8/1980 a favor de la Comunidad Autónoma del País Vasco en la “Primera” y a favor de la Comunidad Autónoma de Navarra en la “Segunda”.

Para el ejercicio de estos regímenes se ha previsto que se armonicen con el Estado a través de “Conciertos Económicos”, esto es, acuerdos con el Estado central y sus Estatutos de Autonomía. La realidad histórica de estas regiones evidenciaría que tuvieron independencia en sus sistemas jurídicos anteriores a la Constitución Española de 1978, sin embargo la misma norma fundamental ordena que se adecue a ella. El régimen

³¹ CUERVAS-MONS, Miguel, cita: “Tema 8, Fuentes del Derecho Tributario”; COLLADO, Miguel y LUCHENA, Gracia María, Derecho Financiero y Tributario, Parte General. Athelner, Barcelona, 2009, pág. 164.

tributario propio es reconocido por el Estado y el país Vasco aporta un cupo global a favor de aquel toda vez que, dentro de su territorio, la recaudación es propia. El Concierto, relativo al País Vasco *“dedica gran parte de su articulado a la regulación de tributos, estableciendo una serie de normas generales en relación a los mismos, ...”*, así lo explica la doctora María del Prado Montoya López³². En el caso de Navarra norma la relación a través de “Convenios Económicos”, que en este caso buscan la armonización de las normas propias con las Estatales.

En relación a el Régimen Económico-Fiscal de las Canarias se fundamenta en la preexistencia a la Constitución conforme lo reconoce la Disposición Adicional Tercera de la norma fundamental y que consiste puntualmente en regímenes aduaneros particulares que no son en sí un sistema foral como el de Navarra y el País Vasco sino una situación específica de preexistencia de tributos propios de esa comunidad autónoma.

Debo expresamente indicar que no se ha considerado profundizar sobre la situación de las ciudades de Ceuta y Melilla cuya situación especial se prevé en la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución Española, toda vez que constituyen ciudades con estatuto de autonomía y no comunidades autónomas propiamente dichas. De igual forma no se profundiza sobre el análisis jurídico del sistema particular de las Islas Canarias pues su sistema desarrolla principalmente asuntos arancelarios y no las competencias propias de las comunidades analizadas.

2. Puntualización de los principios que rigen el modelo español.

- a. Principio de Capacidad económica.-
- b. Principio de igualdad
- c. Principio de progresividad, en ningún caso no confiscatorio.
- d. Principio de búsqueda de la justicia tributaria.
- e. Principio de reserva de Ley.
- f. Principio de jerarquía normativa.

³² MONTOYA LÓPEZ, María del Prado; “Tema 9, El Poder Tributario”; COLLADO, Miguel y LUCHENA, Gracia María, Derecho Financiero y Tributario, Parte General. Athelier, Barcelona, 2009, pag. 194

- g. Principio de Solidaridad. 128 toda la riqueza del reino está subordinado al interés general.
- h. Principio de equilibrio económico dentro del territorio español.
- i. Garantía de un nivel mínimo de servicios públicos fundamentales.
- j. Evitar que la normativa constituya privilegios económicos, sociales o barreras fiscales.
- k. Principio de corresponsabilidad Fiscal.
- l. Principio de lealtad institucional.
- m. Principio de suficiencia de recursos.
- n. Principio de suficiencia económica.
- o. Principio de presión fiscal efectiva equivalente.

III CAPITULO SEGUNDO

- 1.- Desarrollo jurídico de los Gobiernos Autónomos, Regiones Autónomas y otras instituciones en Ecuador.-
 - a. A partir de la Constitución de la República del Ecuador del año 2008.-
 - i. Estructura Estatal.-

La Constitución del año 2008 definió al Ecuador como "...un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza como república y se gobierna de manera descentralizada."³³. Este artículo nos demuestra una importante diferencia con tipo de Estado español, pues la estructura es republicana y unitaria. Es mandato constitucional planificar el desarrollo nacional de manera equitativa y solidaria en todo el territorio mediante un esquema de fortalecimiento del proceso autonómico y de descentralización, como consta del artículo 3 de la norma fundamental. Con esta intención a partir del artículo 238 de la constitución se desarrolla la organización territorial del estado y se crea la figura de los "gobiernos autónomos descentralizados". Se estableció que lo serán: a) Juntas parroquiales; b) Juntas rurales; c) Consejos municipales; d) Consejos

³³ Art. 1 Constitución República del Ecuador. Registro Oficial 449.- 20 de Octubre de 2008.

metropolitanos; e) Consejos provinciales; f) Consejos regionales. Todos estos gozan de autonomía política, administrativa y financiera. Como principios para su gestión están los de a) principio de solidaridad, b) subsidiariedad, c) equidad interterritorial, d) integración y e) participación ciudadana. Adicionalmente a los Gobiernos Autónomos Descentralizados se creó la figura de i) “Mancomunidades”, que será la unión de dos o más regiones, provincias, cantones o parroquias contiguas; ii) “Regiones Autónomas”, que serán dos o más provincias con continuidad territorial con área de territorio de 20.000 kilómetros cuadrados y habitantes en conjunto superior al 5% de la población nacional; y iii) “Distritos Metropolitanos” cuando un cantón o conjunto de cantones contiguos con número de habitantes mayor al 7% de la población nacional³⁴. La creación de una región autónoma será de iniciativa de los gobiernos provinciales que generarán un proyecto de Ley para el efecto (que deberá ser aprobado con carácter de orgánico) y un Estatuto de autonomía regional. La Asamblea Nacional conocerá el proyecto de Ley y la Corte Constitucional el del Estatuto que deberá emitir dictamen a favor. Superada la primera fase se convocará a consulta popular en las provincias interesadas para aprobar por mayoría absoluta los mismos. El estatuto debe señalar, entre otros, su identificación nominal, instituciones, bienes, rentas, recursos propios y la indicación de las competencias que se atribuirá inicialmente.

ii. Organización interna.-

Las regiones autónomas tendrán un Consejo Regional, conformado por “Consejeros” y dirigidos por un “Gobernador”. En cambio las provincias tendrán un “Consejo Provincial” integrado por prefecto, viceprefecto, alcalde, concejal (si fuere el caso de cantones) y representantes elegidos en las juntas parroquiales. En cada cantón existirá un consejo cantonal conformado por alcalde y sus concejales. También habrá Concejo en los distritos metropolitanos. En las Juntas Parroquiales habrá vocales presidiéndolo el más votado. Galápagos tendrá un gobierno de régimen especial.

³⁴ Arts. 243, 244 y 247 Constitución República del Ecuador.

iii. Competencias.-

El Estado central se ha reservado en exclusividad las señaladas en el artículo 261 de la Constitución, atendiendo que éstas tienen que ver con el rol principal de actividad de gobierno, entre las que resaltaré la quinta referente a las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria, fiscal y monetaria, así como de endeudamiento. Para los gobiernos regionales autónomos (que constituyen la institución más parecida a las Comunidades Autónomas españolas) se ha previsto las competencias señaladas en el artículo 262. Resaltaré la 2) que es ordenamiento de cuencas hidrográficas y propiciar consejo de cuenca; 3) Regulación del tránsito y transporte regional y cantonal sino fuere asumido por las municipalidades; 4) desarrollo del sistema vial. Los gobiernos provinciales tendrán como competencias las señaladas en el artículo 263 de la Constitución, resaltando: 2) relativa al sistema vial; 4) gestión ambiental provincial; 5) sistemas de riego; 6) relativa a la actividad agropecuaria. Las competencias del gobierno municipal son definidas en el artículo 264 de la Constitución y resalto la señalada en los numerales: 4) prestación del servicio de agua potable, alcantarillado, depuración de las aguas residuales, manejo de desechos sólidos, saneamiento ambiental y otros que establezcan leyes. 5) La creación, modificación o supresión de tasas y contribuciones especiales de mejoras. 6) desarrollo de infraestructura física y equipamientos de salud, así también los espacios públicos; 10) Delimitar, regular, autorizar y controlar el uso de playas de mar, riberas, ríos, lagunas y lagos; 12) relativos a explotación de materiales áridos y pétreos; 13) relativo a incendios. Si bien la Constitución dispone que ésta será una norma de aplicación inmediata y directa, respecto de estas competencias se dispone que serán traspasadas por un organismo técnico que se conformará con integrantes de cada nivel de gobierno que no se conformado.

iv. Recursos económicos.-

A partir del artículo 270 de la Constitución se norma sobre los recursos de los gobiernos autónomos pudiendo resumir las siguientes particularidades: a) Generación de propios recursos; b) participación en rentas del estado bajo principios de subsidiariedad, solidaridad y equidad. Participarán de ingresos del Estado: respecto de los permanentes el 15% y los no permanentes en 5%. Se realizará las transferencias de la

Cuenta Única del Tesoro Nacional. Toda competencia asumida conllevará la asignación de recursos correspondiente. Se prevé la conformación de un organismo técnico que determine los costos directos e indirectos del ejercicio de sus competencias. Resulta muy interesante la norma contenida en el artículo 274 de la Constitución, por la cual participarán de las rentas que perciba el Estado cuando dentro del territorio de aquel se desarrollen actividades de explotación o industrialización de recursos naturales no renovables.

La elaboración de los presupuestos autónomos están sometidos a análogas reglas fiscales y de endeudamiento interno que el Presupuesto General del Estado. La política fiscal tendrá como objetivo la financiación de servicios, la inversión y los bienes públicos.

v. Respecto del Sistema Tributario.-

Está previsto en los artículos 300 y 301 de la Constitución previendo que el sistema se regirá por los siguientes principios: a) de generalidad; b) progresividad; c) eficiencia; d) simplicidad administrativa, e) irretroactividad; f) equidad; g) transparencia; h) suficiencia recaudatoria, con la finalidad de redistribución de la riqueza. La iniciativa para el establecimiento, modificación, exoneraciones, extinción de impuestos es de la función ejecutiva.

b. Desarrollo a partir de normativa legal.-

i. Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización.-

Mediante la puesta en vigencia del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización³⁵ se regula la forma de organización del Estado en las figuras autonómicas antes indicadas bajo la visión de un modelo descentralizador obligatorio respecto de la determinación de un sistema nacional competencias que permita alcanzar procesos de autonomías y descentralización del Estado para alcanzar un

³⁵ Código Orgánico Organización Territorial Autonomía Descentralización.- Registro Oficial Suplemento 303 de 19 de Octubre de 2010.-

nivel equitativo, solidario y sustentable con la visión de una prestación adecuada de los servicios públicos, entre otros. El desarrollo del principio autonómico es tal que, en caso de derogatoria de impuestos, establecimiento de exenciones, exoneraciones, incrementos o rebajas de los ingresos (tributarios o no) se deberá resarcirse el ingreso. Si el gobierno autónomo no puede ser obligado a recaudar o retener tributos de terceros y si lo realizare en virtud de convenio. Se beneficiará hasta con un diez por ciento de lo recaudado. Se ratifica la capacidad normativa a través de ordenanzas, acuerdos y resoluciones para el ejercicio de sus competencias. A partir del artículo 14 del COOTAD prevé que la iniciativa para la conformación de las regiones autónomas la tendrán los gobiernos descentralizados autónomos de las provincias involucradas. Estos desarrollarán sus competencias distribuyendo las funciones de manera integrada, de tal forma que cumplan: funciones legislativas, ejecutivas, de fiscalización, lo cual implica replicar los modelos del Estado a las regiones autónomas. Los Gobiernos Regionales Autónomos tienen la calidad de personas jurídicas de derecho público. Las funciones se encuentran definidas en el artículo 31 de la Ley, entre las que se prevé la ejecución de las competencias, la prestación de servicios públicos y construcción de obra pública. Esta Ley ratifica las competencias y se norma sobre su consejo regional. El artículo 34 prevé en sus literales c) y d) que regulará la aplicación de tributos previstos en la Ley a favor de esta jerarquía de gobierno y la capacidad de crear, modificar y extinguir tasas y contribuciones especiales de mejoras por los servicios y obras que brinde al público. Los Consejos Provinciales podrán regular la aplicación de tributos previstos a su favor en la Ley, así como la creación, modificación y extinción de tasas y contribuciones especiales (artículo 47, b y f). En ambos casos resalta que el asambleísta se refiere a regular la aplicación de tributos previstos en la ley. Norma similar se encuentra para el Consejo municipal. El Sistema Nacional de Competencias prevé las exclusivas (reservadas para el Estado Central) y las concurrentes (cuando se encuentran para varios niveles de gobierno).

ii. Respeto de los Recursos.-

El COOTAD ratifica que estas instituciones autónomas generarán sus propios recursos financieros y participarán de las rentas del Estado, sus recursos tienen como naturaleza jurídica ser públicos sometidos a transparencia, acceso a la información, rendición de cuentas y control

público. El artículo 171 indica que serán sus recursos: ingresos propios, las transferencias, otro tipo de transferencias como lo son los legados y donaciones, la participación en las rentas y explotación de recursos naturales no renovables y aquellos que se originen de vías de financiamiento.

- a. Ingresos propios producto de su gestión.- Se considerarán los que provengan de los impuestos, tasas y contribuciones especiales por sus servicios. También se encuentran comprendidos aquí aquellos que se originen por la venta de sus bienes o de sus servicios, la renta de las inversiones, las multas que impusieren, la venta de los activos no financieros, los que provengan de las rifas, sorteos, dejando abierta la posibilidad de otros ingresos.

Particularmente el artículo 177 prevé que los gobiernos autónomos regionales serán beneficiarios de la transferencia de los impuestos siguientes:

- i. Impuesto a la Renta por herencias, legados y donaciones, atendiendo el domicilio del beneficiario.
- ii. Impuesto a la propiedad de vehículos motorizados, atendiendo el domicilio y el valor de matriculación.
- iii. Impuesto a los consumos especiales sobre vehículos a motor, aviones, avionetas y helicópteros excepto transporte comercial de pasajeros, carga y servicios, motos acuáticas, triceres, cuadros, yates y barcos de recreo. Que consistirá en el valor que se pague en la primera matriculación y atendiendo dicho domicilio. Serán administrados por el Servicio de Rentas Internas y se transferirán al gobierno regional autónomo atendiendo el domicilio de los sujetos habitantes de dicho gobierno regional autónomo³⁶.
- iv. Resulta interesante el ingreso especificado en el artículo 177 inciso final, por el cual para estimular la creación de Regiones Autónomas, el gobierno central podrá destinar un porcentaje de los impuestos que se generen en ese territorio., siendo ésta otra posibilidad de ingresos de las regiones autónomas.

³⁶ Art. 178 COOTAD.- Código Orgánico Organización Territorial Autonomía Descentralización.- Registro Oficial Suplemento 303 de 19 de Octubre de 2010.-

- v. El artículo 179 prevé la facultad tributaria respecto de las tasas y contribuciones especiales.
 - vi. Bajo esta misma consideración se faculta a los gobiernos regionales a fijar un monto adicional a los impuestos especiales, vehículos y al precio de combustibles.
 - vii. Podrán crear, modificar o suprimir recargos, tasas y contribuciones especiales de mejoras y ordenamiento.
- b. Transferencias del presupuesto general del Estado.- Que consistirá en toda asignación que provenga del presupuesto general del Estado tanto de sus recursos permanentes en un porcentaje de 21% de los mismos, y respecto de los no permanentes en un porcentaje del 10%, bajo el principio de equidad territorial en la provisión de bienes y servicios públicos.
- c. Transferencias, legados y donaciones.- Es novedosa la definición dada a este tipo de recursos pues constituyen aquellos ingresos que tienen contraprestación.
- d. Participación en las rentas de explotación o industrialización de recursos naturales no renovables.- Se ejecutarán de manera paralela e independiente acciones que busquen la restauración de la naturaleza.
- e. Recursos de financiamiento.- Pudiendo ser de origen interno o externo prioritariamente para proyectos de inversión, considerando aquí la emisión de deuda.
- 2 Puntualización de los principios que rigen el modelo ecuatoriano.
- a. En cuanto al ejercicio de autoridad y potestades públicas el de Unidad.
 - b. Solidaridad
 - c. Coordinación y Corresponsabilidad.
 - d. Subsidiariedad.
 - e. Complementariedad.
 - f. Equidad territorial.
 - g. Participación ciudadana.
 - h. Respeto del sistema amazónico el Sumak Kawsay

- i. Para ejercicio de las competencias: Universalidad, accesibilidad, regularidad, continuidad, solidaridad, subsidiaridad, participación y equidad.
- j. Para el ejercicio de las atribuciones de los gobiernos: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, transparencia y suficiencia.

IV. CAPÍTULO TERCERO

CONCLUSIONES

1. El modelo desarrollado en el Ecuador a partir de la Constitución del año 2008 para prever un régimen para los gobiernos autónomos y otras formas, tiene orientaciones similares al desarrollado en el Reino español para las Comunidades Autónomas.
2. Se dio la calidad de gobiernos autónomos descentralizados a todas las formas de administración local en el Ecuador, a diferencia de la estructura española que se refiere con estas palabras a las Comunidades Autónomas Descentralizados.
3. El modelo desarrollado en Ecuador tiene sus mayores similitudes al prever la creación de Gobiernos Autónomos Regionales que se constituyen bajo iniciativa de regiones mediante Estatuto y aprobación de Ley Orgánica de manera similar con en el Reino español.
4. A mi parecer la generación del modelo español responde a una realidad histórica de regiones que, antes de la Constitución Española de finales de los años setenta, ya se desempeñaban características propias y particulares, de tal forma que, en la actualidad constituye un sistema jurídico organizado y coherente pues reguló lo existente en la realidad.
5. En el caso ecuatoriano se busca seguir y aplicar un modelo que no responde a la realidad sino que intenta recién desarrollar un sistema de gestión regional autónoma, sin que exista todavía la estructura de sistema coherente en la realidad.

6. El modelo español es un sistema complejo que responde no solo a comunidades autónomas sino también a regímenes especiales como los sistemas forales propios del país Vasco y Navarra. De igual forma las particularidades de las Islas Canarias.
7. En el desarrollo de los principios tributarios generales de ambos países mantiene similitud respecto de la capacidad económica, igualdad, sin embargo estos principios han sido más desarrollados doctrinalmente en el reino español.
8. Con relación al principio de corresponsabilidad.- Por el cual tanto el organismo autónomo como el Estado participan en la gestión tributaria para la satisfacción de las necesidades de los habitantes, a mi consideración no ha sido desarrollado bajo la misma visión en el Ecuador, toda vez que en España provocó la asignación de mayores competencias de acción y de tributación a las que ya se habían otorgado, en cambio Ecuador aplicaría este principio para iniciar el cambio del modelo en el que las competencias se encontraban sobrepuestas, en el que deberá tomarse como referente el principio antes indicado.
9. Considero que la cultura tributaria de cada país, producto de la diferencia de modelo de Estado, es diferente. Por ello la aplicación de estas figuras autonómicas y sus recursos demorará en consolidarse y todavía es un desafío ver si realmente llega a consolidarse.
10. La cultura tributaria ecuatoriana se ha modificado a partir de la constitución del 2008 pues ha generado tanto, incremento de porcentajes impositivos, así como materia tributaria, hechos impositivos o situaciones sujetas a carga impositiva, lo que no permite aplicar plenamente los principios tributarios y en especial el de lealtad institucional.
11. Respecto del principio de lealtad institucional, a mi consideración, existe profundas diferencias. En España este principio que permite que las actuaciones tributarias puedan ser revisadas siguiendo los criterios unánimes de la institución del tributo permite seguridad jurídica y estabilidad, sin embargo en Ecuador el principio de lealtad institucional no se respeta al existir cambios constantes en el marco

tributario que dificultarían el criterio uniforme sobre una institución tributaria.

12. De la revisión de ambas constituciones puedo concluir que el capítulo tributario en el Reino Español, está fuera de las reclamaciones jurisdiccionales constitucionales salvo la argumentación de atentatoria de los principios que rigen el sistema. Sin embargo bajo la Constitución Ecuatoriana los actos tributarios son materia de acciones de protección (amparo) si a consideración del interesado llegara a atentar contra un derecho fundamental.
13. En el modelo y sistema español integrado a la Comunidad Europea, existe el principio de evitar la doble imposición con la posibilidad de redistribuir la riqueza; en cambio, en el esquema ecuatoriano los convenios de no doble tributación constituyen únicamente un beneficio al sujeto pasivo.
14. De igual forma el sistema español ha previsto que puede existir misma materia imponible de tributación a favor del Estado y de la Comunidad Autónoma, siempre y cuando no recaiga sobre el mismo hecho imponible, en la Ley del COOTAD no se previó dicha situación.
15. Una diferencia importante de ambos modelos es que la Constitución ecuatoriana ha previsto como gobierno autónomo descentralizado a todas las estructuras de organización interna dentro del Estado en cambio la Constitución española ha previsto a las Comunidades Autónomas, existen otros casos como las ciudades con estatuto de autonomía. Ecuador ha previsto mancomunidades y distritos metropolitanos. A la primera no le dio calidad de gobierno autónomo, sí al segundo.
16. Respecto de búsquedas de medidas compensatorias en caso de gravar mismo hecho o materias que implique disminución o eliminación de los ingresos de la comunidad autónoma, en España, la medida compensatoria igual permite repartir los ingresos que recaude el Estado a favor de la comunidad autónoma, sin embargo en el esquema ecuatoriano la Ley del COOTAD busca resarcir esos ingresos.

17. En el sistema español ha desarrollado el concepto de precio público, cuando el servicio es prestado con competencia del sector privado. En el Ecuador se ha pasado de un esquema de empresas privadas de propiedad del Estado a ofrecer dichos servicios por empresas públicas que buscarán precios "equitativos"³⁷ independientemente de brindarse los servicios públicos en libre competencia con particulares. Este concepto se ratifica en el artículo 137 del COOTAD.
18. A partir de la vigencia de la Ley del COOTAD existe similitud para constituir como recursos de las Comunidades Autónomas (España) y de Gobiernos Autónomos Descentralizados (Ecuador) la cesión de tributos o instituir recargos sobre los tributos del Estado, lo cual evidencia la influencia del régimen español. Los impuestos cedidos (Ecuador) a favor de los gobiernos autónomos sólo son tres de poco impacto: Impuesto a la renta por herencias, legados y donaciones, propiedad de vehículos motorizados y a los consumos especiales por ciertos vehículos. Asignándose su administración a la oficina estatal de rentas lo cual contraría los principios de descentralización, corresponsabilidad, cesión de competencias normativas.
19. Respecto de la participación en los Fondos creados por mandato constitucional (España) esta figura no se da en Ecuador. Este régimen de socialismo del siglo XXI eliminó los Fondos que existían en la legislación ecuatoriana para disponer de recursos en la Cuenta Única del Tesoro, lo cual causa diferencias en la forma de redistribución de la riqueza o asignaciones a través de estas "pre-asignaciones". En la práctica la propia Constitución española previó la creación de estos fondos separados para atender las competencias, no así en Ecuador.
20. España tiene una estructura de asignación de recursos financieros bajo desarrollo de un sistema de costeo de servicios per cápita, mientras que este esquema no ha sido desarrollado por la legislación ecuatoriana.

³⁷ Art. 314 Constitución de la República del Ecuador. Publicación Registro Oficial.

21. El COOTAD dispone que el Organismo Técnico que determine los costos directos e indirectos del ejercicio será el Consejo Nacional de Competencias, y prevé sus análisis, estudios y determinaciones como requisitos para la transferencia de competencias, lo cual también podría constituirse en una barrera para las intenciones autonómicas de la propia Ley.
22. Daría la impresión que el artículo 177 del COOTAD prevé que únicamente se designará un porcentaje de los impuestos a favor de los gobiernos regionales autónomos a diferencia del sistema español que prevé la cesión total o parcial de impuestos del Reino a favor de las comunidades autónomas.
23. Los impuestos asignados inicialmente en el COOTAD para los futuros gobiernos regionales autónomos parecerían ser insuficientes para atender todas las competencias que se ha previsto tengan pues se limita a impuesto a la renta por herencias, legados y donaciones. Así mismo los impuestos por propiedad de vehículos o los consumos especiales tampoco parecerían suficientes para todas las actividades.
24. Ambos modelos cuentan con la generación de recursos a favor de las instituciones autónomas a través de los recargos a los tributos del Estado, pero en Ecuador limitados únicamente a impuestos especiales a determinados vehículos y al precio de combustibles, lo cual me hace ratificar lo contradictorio de la figura que no permitirá cumplir con el principio de suficiencia. De igual forma un recargo tiene un alto "costo" para incentivar a los habitantes de una región a pagar más cargas con la intención de "probar" un esquema autónomo regional, lo que a su vez también resultaría en una barrera.
- 25.
26. En cuando al ámbito de impugnación jurisdiccional el modelo español prevé que se realice como ejercicio de materia contencioso-administrativo y la legislación ecuatoriana como materia jurisdiccional "contencioso-tributario" pues existen jueces especializados en material fiscal.
27. En ambos modelos se respeta el principio de reserva de ley para el establecimiento, modificación o extinción de tributos, sin embargo el

modelo ecuatoriano ha evitado incluir como facultad la creación, modificación o extinción de tributos de conformidad a la Ley.

28. En el Ecuador no se ha desarrollado puntualmente garantías de suficiencia financiera para asegurar un nivel mínimo de servicios en el territorio.
29. El modelo desarrollado en Ecuador, pese a que tiene normas constitucionales que son de aplicación directa e inmediata no se puede ejecutar por falta de entrega de las competencias e inclusive por la falta de creación de los organismos técnicos que prevé la ley de COOTAD, por lo que el modelo no puede implementarse inmediatamente.
30. La situación prevista en el numeral anterior, así como la no entrega de los tributos a las provincias o regiones provoca una situación de incumplimiento a la norma constitucional ecuatoriana.

V. BIBLIOGRAFÍA

CARRASCO PARRILLA, Pedro.- Notas de Clase.- Módulo 1.- Especialidad Derecho Tributario Universidad Castilla La Mancha.- Universidad Católica Santiago de Guayaquil, Junio 12 de 2010.-

Código Orgánico Organización Territorial Autonomía Descentralización.- Registro Oficial Suplemento 303 de 19 de Octubre de 2010

Constitución Española, Publicación BOE.
http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php
16/01/2011

Constitución República del Ecuador.- Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

CUERVAS-MONS, Miguel, cita; "Tema 8, Fuentes del Derecho Tributario"; COLLADO, Miguel y LUCHENA, Gracia María, Derecho Financiero y Tributario, Parte General. Athelier, Barcelona, 2009.

Ley 21/2001.- Artículo 23.- BOE 313, lunes 31 de diciembre de 2003, 50396. Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

Ley 22/2009.- Publicación BOE No. 305.- 19 de diciembre de 2009. Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

Ley 58/2003, Disposición derogatoria única. BOE 302, jueves 18 diciembre de 2003, Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

Ley Orgánica 8/1980.- Publicación BOE No. 326 1 de octubre de 1980.- Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

Ley Orgánica 3/1996.- Publicación BOE No. 313, 28 de diciembre de 1996.- Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

Ley Orgánica 7/2001, Publicación BOE No. 313, 31 de diciembre de 2001.- Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

Ley Orgánica 3/2009.- Publicación BOE No. 305, 19 de diciembre de 2009.- Publicación BOE http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/iberlex.php 16/01/2011.

MONTOYA LOPEZ, María del Prado; "Tema 9, El Poder Tributario"; COLLADO, Miguel y LUCHENA, Gracia María, Derecho Financiero y Tributario, Parte General. Athelier, Barcelona, 2009, pag. 194
MONTOYA LOPEZ, María del Prado; "Tema 9, El Poder Tributario"; COLLADO, Miguel y LUCHENA, Gracia María, Derecho Financiero y Tributario, Parte General. Athelier, Barcelona, 2009,

SÁNCHEZ, María Esther.- Notas de Clase – Material de Apoyo y Exposición Magistral.- Módulo 4.- Estructura del IVA.- Especialización Derecho Tributario, Universidad de Castilla – La Mancha.- Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, Noviembre de 2010.

Sentencia 37/1987.- Publicación BOE.-

http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/search.php?coleccion=tc&frases=no&coleccion=tc&operador%5B0%5D=+&campo%5B0%5D=tipo&dato%5B0%5D=sentencia&operador%5B1%5D=and&campo%5B1%5D=referencia-numero&dato%5B1%5D=37%2F1987&operador%5B2%5D=and&campo%5B2%5D=extracto&dato%5B2%5D=&operador%5B3%5D=and&campo%5B3%5D=fundamentos&dato%5B3%5D=&operador%5B4%5D=and&campo%5B4%5D=doc&dato%5B4%5D=&operador%5B5%5D=and&campo%5B5%5D=publicacion-boe&dato%5B5%5D%5B0%5D=&dato%5B5%5D%5B1%5D=&operador%5B6%5D=and&campo%5B6%5D=fecha-aprobacion&dato%5B6%5D%5B0%5D=&dato%5B6%5D%5B1%5D=&pag_e_hits=40&sort_field%5B0%5D=fecha-aprobacion&sort_order%5B0%5D=desc&sort_field%5B1%5D=referencia-numero&sort_order%5B1%5D=asc&OK=Buscar 16/01/2011.-

SENTENCIA 185/1995. Publicación BOE.- http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?id=BOE-T-1996-748 16 Enero de 2011.-