



---

**Universidad de Valladolid**

**Facultad de Derecho**

**Grado en DERECHO Y**

**ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS**

**LOS IMPUESTOS PROPIOS DE**

**LAS CC.AA: PRESENTE Y**

**PERSPECTIVAS**

Presentado por:

***ROCIO ESTÉBANEZ CUEVAS***

Tutelado por:

***ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO***

*Valladolid, 6 de Junio de 2018*

## **RESUMEN**

En el presente Trabajo Fin de Grado se pretende analizar el panorama actual de los impuestos propios de las Comunidades Autónomas partiendo desde la cúspide de la pirámide normativa hasta llegar a la regulación legal concreta de cada impuesto propio vigente.

Asimismo, se expondrán diversas sentencias dictadas tanto a escala nacional por el Tribunal Constitucional, como a escala comunitaria por el Tribunal de Justicia de la UE ahondando acerca de los criterios jurisprudenciales defendidos por sendos tribunales a lo largo del tiempo en lo referente a la validez de los impuestos propios.

Una vez descrita la situación actual sobre la fiscalidad autonómica se expondrán las diversas alternativas de mejora que diversos autores y expertos en la materia han puesto sobre la mesa de debate para erradicar los problemas y debilidades presentes y poder alcanzar así un sistema tributario autonómico justo, equitativo e igualitario en un futuro próximo.

**Palabras clave:** financiación autonómica, impuestos propios, Comunidades Autónomas, tributos medioambientales, principios de generalidad e igualdad.

## **ABSTRACT**

In the present End of Degree Project is intended to analyze the current panorama of the own taxes of the Autonomous Communities starting from the top of the regulatory pyramid until reaching the specific legal regulation of each tax itself valid.

In addition, various rulings handed down at the national level by the Constitutional Court and at EU level by the Court of Justice of the EU will be presented, delving into the jurisprudential criteria defended by both courts over time regarding the validity of own taxes.

Once the current situation on regional taxation has been described, the various alternatives for improvement that various authors and experts in the field have put on the table to eradicate the present problems and weaknesses and thus achieve a just, equitable regional tax system will be presented and egalitarian in the near future.

**Keywords:** regional financing, own taxes, CCAA, environmental taxes, principles of generality and equality.

## INDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>5</b>
<b>2. MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LA FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS</b> .....	<b>6</b>
<b>3. RELACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS</b> .....	<b>14</b>
3.1. LA RELACIÓN DE LOS IMPUESTOS PROPIOS.....	14
3.2. LA DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS IMPONIBLES DE LOS IMPUESTOS PROPIOS.....	20
3.3. LA CLASIFICACIÓN POR MATERIAS Y CC.AA DE LOS IMPUESTOS PROPIOS.....	39
3.4. LA RECAUDACIÓN EN MATERIA DE IMPOSICIÓN PROPIA .....	47
<b>4. VALORACION DE LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA Y EUROPEA</b> .....	<b>51</b>
4.1. LOS IMPUESTOS PROPIOS EN LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA.....	51
4.1.1. Doctrina relativa al impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.....	51
4.1.2. Doctrina relativa al impuesto de depósitos de las entidades de crédito .....	55
4.1.3. Sentencia relativa al impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial .....	58
4.1.4. Recurso contra el impuesto sobre las viviendas vacías .....	59
4.1.5. Sentencia relativa al impuesto sobre la provisión de contenidos por proveedores de servicios de comunicaciones electrónicas .....	61
4.2. LOS IMPUESTOS PROPIOS EN LA JURISPRUDENCIA EUROPEA .....	63
4.2.1. El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales .....	64
4.2.2. El impuesto sobre depósitos bancarios .....	68

4.2.3. Los impuestos autonómicos sobre las emisiones atmosféricas, el impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente y el canon eólico .....	69
<b>5. PERSPECTIVAS DE REFORMA DE LOS IMPUESTOS PROPIOS EN EL FUTURO DE LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA .....</b>	<b>72</b>
<b>6. CONCLUSIONES .....</b>	<b>77</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>91</b>

## 1. INTRODUCCIÓN

Desde la implantación de la Constitución de 1978 se ha ido configurando un proceso de descentralización consistente en la transferencia por el Estado de cada vez más competencias a las Comunidades Autónomas.

En los últimos años a las Comunidades Autónomas se las ha otorgado una mayor relevancia a la hora de elaborar su propio sistema de financiación y de extender sus competencias fiscales, dando origen al término de corresponsabilidad fiscal.

El Derecho Financiero y Tributario es una rama del Derecho sometida a continuas reformas en función de las medidas políticas defendidas por el partido de turno, por ello, es muy difícil alcanzar un consenso estable y permanente en el tiempo. Especialmente en los últimos meses, el tema de las autonomías está en intenso debate. Sin ir más lejos, el 28 de enero del 2018, la vicepresidenta del Gobierno, Soraya Sáenz de Santamaría, durante el acto de presentación del Observatorio Financiero del Consejo General de Economistas, manifestó que sería deseable y positivo el diseño de un nuevo marco de financiación de las Comunidades Autónomas, calificándolo como clave para la *"sostenibilidad del Estado de Bienestar"*. Para ello, Sáenz de Santamaría ha considerado necesario lograr un acuerdo *"a dos niveles"*, entre la Administración Central del Estado y la de las Comunidades Autónomas, y otra del Gobierno con los partidos de la oposición.

El objeto del presente Trabajo Fin de Grado es analizar, en primer lugar, el panorama actual de la financiación autonómica. Para ello, se comenzará con un primer apartado referente al marco constitucional y legal centrandolo el estudio en el ámbito de los impuestos propios de las CC. AA, sin perjuicio de hacer una breve mención a las otras modalidades de tributos como son las contribuciones especiales o las tasas.

En segundo lugar, se estudiarán los hechos imponibles de los impuestos vigentes de las CC. AA en 2018 agrupándolos por categorías, con el objetivo de analizar cómo han desarrollado su potestad tributaria, además de hacer un breve análisis hacendístico sobre la recaudación obtenida por tales impuestos.

Una vez expuestas las bases teóricas, en tercer lugar, se realizará un análisis jurisprudencial sobre la fiscalidad propia de las CC.AA. Por un lado, se desgranarán varias sentencias y recursos de inconstitucionalidad del Tribunal Constitucional por considerarlas relevantes y actuales, y por otro se analizarán diversas resoluciones del Tribunal de Justicia de la UE exponiendo los distintos argumentos utilizados por sendos tribunales para emitir pronunciamiento acerca de la conformidad o disconformidad con el derecho vigente.

Finalmente, en cuarto lugar, una vez expuesto cuál es el panorama actual y detectados diversos puntos débiles, se realizará un análisis “*pro-futuro*” acercando al lector las diversas propuestas de reforma emitidas por autores expertos en la materia, centrandó el estudio en el reciente Informe de Expertos publicado en Julio del 2017 sobre la reforma de la fiscalidad autonómica.

Con la elaboración de este Trabajo no sólo he podido conocer desde una óptica más profunda el sistema actual de la financiación autonómica, sino que, cada vez que iba detectando problemas y puntos débiles en la configuración de tal sistema, se despertaba mi espíritu crítico y constructivo. Por ello, partiendo de la información objetiva y contrastada, he ido vertiendo opiniones personales sobre diversos aspectos a lo largo de su exposición.

Sin más rodeos comencemos a adentrarnos en el complejo mundo de la fiscalidad autonómica.

## **2. MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LA FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

Antes de comenzar con el estudio en profundidad del panorama actual de la imposición autonómica hay que conocer cuáles son los pilares básicos en los que se asienta ésta, por ello, comenzaremos la exposición del Trabajo Fin de Grado desde la cúspide del ordenamiento jurídico, destacando en este epígrafe las disposiciones constitucionales vinculadas con la tributación de las Comunidades Autónomas (CC. AA en lo que sigue).

La Constitución Española (en adelante, CE) en su **artículo 2** reconoce y garantiza la autonomía de las nacionalidades y regiones españolas que la integran y la solidaridad entre ellas.

A su vez, su **artículo 137** alude a que el Estado se organiza territorialmente en municipios, provincias y CC. AA dotándolas a todas ellas de autonomía para la gestión de sus intereses. En consecuencia, existen tres niveles de gobierno y administración: local, autonómico y estatal.

El **artículo 138** expresa que el Estado garantizará la realización efectiva del principio de solidaridad señalado en el artículo 2, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las distintas partes del territorio español. Además, añade que en ningún caso las diferencias entre los Estatutos de Autonomía pueden implicar privilegios económicos o sociales.

La autonomía financiera es reconocida a favor de las CC.AA en la CE en el **apartado primero del artículo 156** permitiendo así, el desarrollo y ejecución de sus competencias conforme a los principios de coordinación y solidaridad.

En relación con los criterios jurídicos para la obtención de los tributos, hay que hacer referencia al **apartado primero del artículo 31** de la Carta Magna, donde se establece que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, basado en los principios de igualdad y progresividad”*, siendo considerados los ingresos tributarios el principal medio para el sostenimiento del gasto público, tal y como expresa el artículo 2 LGT.

La imposición de tributos, así como la determinación de sus elementos esenciales, están sometidos al principio de reserva de ley según se interpreta en el **artículo 8** de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, **LGT**), concepto que guarda relación con el apartado 3 del artículo 31 de la CE el cual indica que *“sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”*. También se reserva a la ley, todo beneficio fiscal y el hecho de contraer obligaciones financieras y gastos de acuerdo con las leyes (tal y como se dispone en los artículos 133.4 y 133.4 CE).

El **artículo 133** se refiere a los entes públicos con potestad para el establecimiento de tributos, a saber, el Estado (133.1 CE, con potestad originaria) y las CC.AA y Entes Locales (133.2 CE) con arreglo a la Constitución y a las leyes. Además, **a través del artículo 152.1** la CE les

confiere potestad legislativa que podrán desarrollar por medio de sus Asambleas Autonómicas. En suma, las CC.AA pueden dictar normas con rango de ley para el establecimiento, creación y determinación de los elementos esenciales de los tributos, cumpliendo así con el de reserva de ley del artículo 8 LGT<sup>1</sup>. Sin embargo, pese a que este artículo lleva como rubrica “reserva de ley”, tal reserva solo cabe mediante un texto constitucional, y la LGT 58/2003 tiene rango de ley ordinaria<sup>2</sup>.

Continuando con el examen de la regulación de la financiación de las CC.AA pasaremos a analizar el **plano legal**.

En aplicación de lo dispuesto en el marco constitucional, se aprobó el 22 de septiembre de 1980 la Ley Orgánica de financiación de las CC.AA (LOFCA, en adelante). La LOFCA constituye la norma básica en la que se contiene el régimen general de financiación de las CC.AA, excepción hecha de aquellas que están integrada por territorios históricos. Así se ha conformado el marco jurídico del sistema de financiación de las CCAA, habiéndose desarrollado bajo su amparo los distintos modelos de financiación que se han venido sucediendo, como consecuencia del desarrollo y consolidación del Estado de las Autonomías.

El 15 de julio de 2009, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CC.AA a propuesta del Gobierno de España, adoptó el Acuerdo 6/2009, *para la reforma del sistema de financiación de las CC.AA*. En aplicación de este acuerdo, la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, modificó la LOFCA, así como la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, *“por la que se regula el sistema de financiación de las CC.AA de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y determinadas normas tributarias”*. Esta ley 22/2009, sustituyó a la Ley 21/2001, reguladora del anterior sistema de financiación de las CC.AA.

Asimismo, se aprobó la Ley 23/2009, de 18 de diciembre, *“de modificación de la Ley 22/2001, de 27 de diciembre”*, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial, a los que se refiere el ya citado artículo 158 de la CE.

---

<sup>1</sup> CAZORLA PRIETO, L; “*Los sujetos activos de la actividad financiera*”, págs. 7-9.

<sup>2</sup> Crítica vertida en el libro de MENÉNDEZ MORENO Alejandro y ALONSO MURILLO Felipe “*Derecho financiero y tributario: parte general: lecciones de cátedra*”. Lex Nova, 2016

En cuanto a los **principios fundamentales de la financiación de las CC.AA**, en conformidad con el artículo 2 de la LOFCA, cabe enunciar fundamentalmente tres: el principio de autonomía financiera, el principio de suficiencia financiera y el principio de solidaridad.

Por lo que se refiere al **principio de autonomía**, su formulación en el ámbito financiero se concreta en que las CC.AA gocen de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la CE, les atribuyan las leyes y sus respectivos estatutos (artículo 156.1 y 1.1 LOFCA).

En cuanto al **principio de suficiencia**, se concreta en que las CC.AA dispongan de los instrumentos o mecanismos necesarios para allegar recursos suficientes con los que hacer frente a las competencias que se les reconozcan (artículo 2.1 f) LOFCA).

Respecto del **principio de solidaridad** entre las diversas nacionalidades y regiones, tiene como finalidad corregir los desequilibrios económicos interterritoriales, pues la diferente capacidad financiera existente entre las distintas CC.AA podría conllevar la imposibilidad de que se prestasen algunos servicios mínimos en las más pobres (artículos 158.2 CE y 2.1 e) de la LOFCA). De conformidad con el principio de solidaridad interterritorial al que se refiere el apartado 2 del artículo 158 de la CE, **en el artículo 16 de la LOFCA** se dispone que en los Presupuestos Generales del Estado se dotará anualmente un Fondo de Compensación, cuyos recursos tienen el carácter de carga general del Estado, tal y como se determina en el artículo 4.2.b) de esta Ley. El Fondo de Compensación se distribuirá por las Cortes Generales, de conformidad a lo establecido en el artículo 74.2 de la CE, entre CC.AA y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Además, en los Presupuestos Generales del Estado también se dotará anualmente un Fondo Complementario del anterior, cuyos recursos tendrán asimismo el carácter de carga general del Estado.

Dentro de este apartado, hay que hacer especial mención al **artículo 13 bis de la LOFCA** introducido por el apartado dos del artículo primero de la L.O. 6/2015, de 12 de junio, en el que se introduce el **principio de prudencia financiera** al que están sujetas, todas las operaciones financieras que suscriban las CC.AA de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.1 de la Ley

Orgánica 2/2012, de 27 de abril. El concepto de prudencia financiera puede definirse como el conjunto de condiciones que deben cumplir las operaciones financieras para minimizar su riesgo y coste<sup>3</sup>, considerándose financieras todas las operaciones que tengan por objeto instrumentos como activos, pasivos financieros, la concesión de avales, reavales u otra clase de garantías públicas.

Dentro de este análisis cabe hacer alusión concreta a una serie de artículos fundamentales e indispensables en los que se recogen las líneas generales del sistema de recursos de las CC.AA, contemplando **el apartado primero del artículo 157 de la Carta Magna**, que establece que “*Los recursos de las CC.AA estarán constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado. b) Sus **propios impuestos, tasas y contribuciones especiales**. c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado. e) El producto de las operaciones de crédito.*

El **artículo 4 de la LOFCA**, según la reacción dada por la Ley 3/2009, dispone que de conformidad con el apartado primero del artículo 157 de la CE, y sin perjuicio de lo establecido en el resto del articulado “*los recursos de las CC.AA estarán constituidos por: a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado. b) **Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales**. c) Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado. d) La participación en el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales. e) Los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado. f) Las participaciones en los ingresos del Estado a través de los fondos y mecanismos que establezcan las leyes. g) El producto de las operaciones de crédito. h) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia. i) Sus propios precios públicos*”. En su apartado segundo continúa diciendo que, las CC.AA “*podrán obtener igualmente ingresos procedentes de: a) Las asignaciones que se establezcan en los Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo con lo dispuesto en la presente Ley. b) Las*

---

<sup>3</sup> Temario de preparación a la oposición del Cuerpo Técnico de Hacienda. Tema nº 38. Editorial: CEF

*transferencias de los Fondos de Compensación Interterritorial, cuyos recursos tienen el carácter de carga general del Estado a los efectos previstos en los artículos 2, 138 y 158 de la CE".* Se puede apreciar que en ambos artículos se incluye como recurso autonómico a los tributos propios, siendo los impuestos, una de sus modalidades sobre la que se profundizará en el presente Trabajo Fin de Grado.

Partiendo principalmente, de los recursos financieros a los que se ha hecho alusión en las líneas precedentes, se debe descender un escalón más hasta llegar a los **tributos propios de las CC.AA** dentro de los cuales existen tres grandes subdivisiones: tasas, contribuciones especiales e impuestos propios, siendo estos últimos, como se ha expresado anteriormente, el objeto central del presente Trabajo Fin de Grado. Sin embargo, es obligado hacer una mención, aunque sea somera, de las diferencias existentes entre estos tres grandes tipos de ingresos públicos.

En conformidad con el **artículo 6 de la LOFCA**, las CC.AA podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la CE y las Leyes (ídem al 133.2 de la CE). En su apartado segundo, se expresa que los tributos establecidos por estas, no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado. Y cuando se dé la situación contraria, esto es, cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponible gravados por las CC.AA, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas. Prosiguiendo con el articulado, el apartado tercero señala en que dichos tributos propios tampoco podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales así como que, las CC.AA podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las CC.LL. En todo caso, se dispone el establecimiento de medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales CC.LL no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

Entrando en el análisis de cada una de las clases de tributos, también los tributos propios de las CC.AA se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos de conformidad con el artículo 2 de la LGT.

El **artículo 7** de la LOFCA se refiere a las **tasas**, manifestando que las CC.AA “*podrán establecer tasas por la utilización de su dominio público, por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de Derecho público de su competencia, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos cuando concorra cualquiera de las circunstancias siguientes: a) Que no sean de solicitud voluntaria para los administrados. No siendo voluntaria la solicitud cuando esta se imponga por disposiciones legales o reglamentarias o cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante. b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente*”. En cuanto al rendimiento previsto para cada tasa por la prestación de servicios o realización de actividades no podrá sobrepasar el coste de dichos servicios o actividades. Y para la fijación de las tarifas de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica, siempre que la naturaleza de aquélla se lo permita.

Seguidamente, el **artículo 8** se refiere a las **contribuciones especiales**, en cuya virtud se establece cuando un sujeto pasivo obtenga un beneficio o un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización por las autoridades de obras públicas o del establecimiento o ampliación a su costa de servicios públicos, las CC.AA, podrán establecer contribuciones especiales. Así mismo, la recaudación por la contribución especial no podrá superar el coste de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio soportado.

Finalmente, el **artículo 9** de la LOFCA hace referencia a los **impuestos propios**, modalidad de tributo en torno al que girará todo el análisis posterior. En él se reconoce la “*potestad de las CC.AA para establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo sexto ya mencionado, los principios siguientes: a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma. b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora (sobre la base del artículo 157.2 CE), ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran*

*de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo. c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales (sobre la base del artículo 139 CE) ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo segundo, uno, a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades".* A partir de la lectura de este precepto, en conexión con los anteriores mencionados, puede afirmarse que, las CCAA tienen capacidad para la creación de tributos propios de acuerdo con lo previsto en los artículos 133.2 y 157.1b) CE y 6.1 de la LOFCA, sin perjuicio de los artículos 6.2 y 3 y artículo 9 de la LOFCA, en los que se establecen límites a la potestad tributaria autonómica en relación con el sistema tributario estatal y local impidiendo que las estas puedan crear tributos propios sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado o por los tributos locales. Asimismo, impone a los tributos propios autonómicos otros límites derivados de principios como el de territorialidad y el de libre circulación de personas, mercancías y servicios.

Tras este breve planteamiento normativo general, en el que se ha pretendido mostrar desde una óptica legal y constitucional las diferentes vías de financiación de que disponen las CC.AA, el presente Trabajo se centrará, tal y como se recoge en el propio título del mismo, en el estudio de los impuestos propios de las CC.AA, dejando al margen las otras dos modalidades de tributos, esto es, las tasas y las contribuciones especiales.

Asimismo, el análisis se centrará en las CC.AA de carácter general, dejando a un lado a los regímenes especiales del Concierto Económico del País Vasco aprobado por la Ley 12/1981 y el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado el 31 de julio de 1990 por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

Tampoco será objeto de análisis la situación especial del Archipiélago Canario, aunque parece adecuado dedicarle una mención, aunque sea breve. Así, la Disposición Adicional Tercera de la CE le otorga a Canarias un régimen económico fiscal (en adelante, REF) peculiar, tratándole como una región ultra periférica dentro de España y la Unión Europea. Destacar que el archipiélago canario ha contado siempre con un tratamiento fiscal especial, a través de los

puertos francos en primer lugar, las franquicias aduaneras y la imposición indirecta en tiempos anteriores. A partir de la CE de 1978 dicho sistema se ha ido adaptando, sustituyendo en parte la inexistencia de impuestos indirectos por incentivos en la imposición directa. De esta manera, se puede decir que el REF consiste actualmente en un sistema de incentivos fiscales en los impuestos directos (la Reserva para Inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria) y de tributación diferenciada y reducida en el ámbito de la imposición indirecta (aplicación del Impuesto General Indirecto Canario) garantizando un nivel mínimo de servicios públicos, asegurando que se cubran las necesidades básicas de financiación y contribuyendo a fomentar la igualdad y equidad de los habitantes de las distintas CC.AA.

El resto de CC.AA se rigen por el sistema común, el cual será objeto de estudio en este Trabajo Fin de Grado, regulado, como se ha dicho en líneas precedentes, por el artículo 157 de la CE, la LOFCA y por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CC.AA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley 22/2009).

### **3. RELACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

#### **3.1. LA RELACIÓN DE LOS IMPUESTOS PROPIOS**

Como indica el **artículo 4 b) de la LOFCA**, las CC.AA podrán establecer sus propios impuestos. En la actualidad la mayor parte de los hechos imposables están regulados por los impuestos estatales, lo que conlleva una gran dificultad a la hora de que las CC.AA puedan ejercer su potestad legislativa y tributaria para crear sus impuestos propios. **En estos últimos años el Estado ha conseguido restringir la capacidad normativa de las CC.AA mediante la creación de leyes que recaen sobre los hechos imposables ya gravados por estas.** A título ejemplificativo, se puede descollar *la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, “de medidas fiscales para la sostenibilidad energética”*, que dejó sin efecto el impuesto andaluz sobre depósito de residuos radiactivos o el impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear.

Otro claro ejemplo lo encontramos con la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, “*por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica*”, con la que el Estado creó el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, para asegurar un tratamiento fiscal armonizado del sistema financiero - según reza la exposición de motivos de la mencionada Ley- al tipo del 0 %, por lo que no se recaudaba nada por el mismo (aunque, con posterioridad, y con efectos desde enero de 2014, se ha establecido un tipo de gravamen del 0,03 %). Sin embargo, algunas autonomías como Andalucía, Canarias o la Comunidad Valenciana ya habían establecido previamente este tributo, por lo que hubo que proceder a compensarlas, pues la norma establecía que todas aquellas CCAA que hubieran creado el tributo antes del 1 de diciembre de 2012 deberían ser compensadas. Sin embargo, sobre la polémica suscitada en torno a este impuesto se hará referencia expresa más adelante en el apartado de jurisprudencia.

En estos últimos años **los proyectos de Ley de creación de impuestos propios son abundantes**. Así, por citar algunos ejemplos, podemos señalar el caso de las Islas Baleares en las que, en 2013, se aprobó un *proyecto de ley de medidas tributarias para la sostenibilidad financiera de Baleares* que preveía la creación de tres nuevos tributos (Impuesto sobre los envases de bebidas, Impuesto sobre el daño medioambiental causado por grandes áreas de venta e Impuesto sobre el daño medioambiental derivado de la utilización de vehículos de arrendamiento sin conductor) que todavía no ha sido aprobado.

Casi no se han suscitado variaciones sobre los impuestos propios existentes, ya que la situación tributaria es un fiel reflejo de la situación política en la que estamos inmersos en la actualidad y de las minorías parlamentarias y las mayores o menores dificultades para establecer o suprimir nuevos impuestos. No obstante, cabe hacer mención a la **supresión en algunas CC.AA de algún impuesto**, como en el caso de Galicia, que ha eliminado el Impuesto sobre el juego del bingo, aunque el hecho imponible se ha integrado en la Tasa fiscal sobre el juego. **En otras CC.AA, se han creado nuevos impuestos**, por ejemplo, en Cataluña se ha creado el Impuesto sobre las viviendas vacías (Ley 5/2017) y en 2015 Aragón aprobó con la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, el

establecimiento de tres nuevos impuestos de carácter ambiental que recaen sobre el aprovechamiento del agua embalsada, el transporte de energía eléctrica de alta tensión y las instalaciones de transporte por cable, pero con la *Ley 2/2016, de 28 de enero, de medidas fiscales y administrativas de Aragón*, se suspende durante el ejercicio 2016 la vigencia del Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte por cable. Como **novedades** en materia de impuestos propios en 2016 hay que destacar también la creación en Baleares del *Impuesto sobre las estancias turísticas*, mediante la *Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible*, con el objetivo de favorecer el turismo sostenible según su exposición de motivos.

Es difícil conocer con justeza todos y cada uno de los tributos propios, debido a que la **normativa** aplicable se encuentra muy **dispersa**. Pese a ello, se observa una clara predisposición a utilizar la Ley de medidas fiscales para crear los nuevos impuestos propios, en otras ocasiones se regulan mediante otras normas dictadas a lo largo del año. Y a esto hay que sumar (a excepción de Aragón para los impuestos ambientales o Extremadura para todos los tributos propios o, más recientemente, Asturias) el hecho de que casi ninguna CC.AA utilice el Texto refundido para compilar sus impuestos propios, a pesar de que ese mecanismo si se utiliza para recoger las modificaciones en los tributos cedidos. Por lo tanto, las CC.AA debería replantearse el uso de este instrumento al igual que lo hacen con los tributos cedidos para refundir sus tributos propios<sup>4</sup>.

A continuación, se recoge **la relación de impuestos propios vigentes en las Comunidades Autónomas de régimen común en el año 2017**<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Estudio del Consejo General de Economistas REGAF sobre el "*Panorama de la fiscalidad autonómica y foral de 2017*" publicado en Febrero del 2017. Se sigue el orden expuesto por la AEAT. **Fuente:** <http://www.minhafp.gob.es/>

<sup>5</sup> No se incluyen en el listado impuestos propios cuya inconstitucionalidad haya sido declarada mediante Sentencia del Tribunal Constitucional, a excepción de los que lo han sido mediante Sentencias dictadas a lo largo del ejercicio 2017.

COMUNIDAD AUTÓNOMA	NOMBRE DEL TRIBUTO
<b>CATALUÑA</b>	Gravamen de protección civil
	Canon del agua
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
	Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales
	Canon sobre la incineración de residuos municipales
	Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción
	Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales
	Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos
	Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial
	Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria
	Impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector audiovisual y la difusión cultural digital ( <i>declarado inconstitucional</i> )
	Impuesto sobre las viviendas vacías
	Impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos
	Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas
	Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica
	Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas
<b>GALICIA</b>	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre contaminación atmosférica
	Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada
	Canon eólico
	Impuesto compensatorio ambiental minero
	Impuesto sobre tierras infrautilizadas
	Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera

<b>ANDALUCÍA</b>	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales
	Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos ( <i>sin efecto</i> )
	Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos
	Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma
	Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito ( <i>sin efecto</i> )
	Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso
<b>PRINCIPADO DE ASTURIAS</b>	Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas
	Impuesto sobre el juego del bingo
	Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
	Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente
	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
<b>CANTABRIA</b>	Canon del agua residual
	Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos
	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
	Canon de saneamiento
<b>LA RIOJA</b>	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos
	Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas
	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
	Canon de saneamiento
<b>REGIÓN DE MURCIA</b>	Impuesto sobre los premios del juego del bingo
	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales
	Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera
	Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia
	Canon de saneamiento
	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
	Canon de saneamiento

<b>COMUNIDAD VALENCIANA</b>	Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos
<b>ARAGÓN</b>	Impuesto sobre la contaminación de las aguas
	Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera
	Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta
	Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada
	Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión
	Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte por cable ( <i>aplicación suspendida</i> )
<b>CASTILLA-LA MANCHA</b>	Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente
	Canon eólico
<b>CANARIAS</b>	Canon de vertido
	Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo
	Impuesto sobre las Labores del Tabaco
	Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas <i>actividades (aplicación suspendida)</i>
	Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito ( <i>sin efecto</i> )
<b>EXTREMADURA</b>	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos
	Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente
	Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito ( <i>sin efecto</i> )
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero
<b>ISLAS BALEARES</b>	Impuesto sobre los premios del juego del bingo
	Canon de saneamiento de aguas
	Impuesto sobre estancias turísticas
<b>COMUNIDAD DE MADRID</b>	Tarifa de depuración de aguas residuales
	Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados
	Impuesto sobre depósito de residuos

	Recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas
<b>CASTILLA Y LEÓN</b>	Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos.

Tabla 1 Fuente: Elaboración propia

### **3.2. LA DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS IMPONIBLES DE LOS IMPUESTOS PROPIOS**

Una vez expuestos los diferentes tributos propios existentes en la regulación actual en este epígrafe se procederá a describir sus hechos imponible tal y como se recogen en sus normas reguladoras. El criterio utilizado para su ordenación es mantenido por el informe publicado por el Consejo General de Economistas<sup>6</sup>.

#### **1. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA**

##### **1.1. Gravamen de protección civil<sup>7</sup>**

Grava determinados elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil situados en Cataluña, con el fin de contribuir a la financiación de las actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación.

Su hecho imponible son los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil situados en Cataluña. Más concretamente: instalaciones industriales o almacenes en los que se utilicen, almacenen, depositen o produzcan sustancias peligrosas; instalaciones y estructuras destinadas al transporte de sustancias peligrosas; aeropuertos y aeródromos; presas hidráulicas; instalaciones y estructuras destinadas a la producción o transformación de energía eléctrica; instalaciones y estructuras destinadas al transporte o suministro de energía eléctrica.

<sup>6</sup> Estudio del Consejo General de Economistas REGAF sobre el “Panorama de la fiscalidad autonómica y foral de 2017” publicado en Febrero del 2017

<sup>7</sup> Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil de Cataluña.

## **1.2. Canon del agua<sup>8</sup>**

Es un impuesto con finalidad ecológica, constituye su hecho imponible el uso real o potencial del agua definiéndose en la normativa lo que se entiende por uso o consumo.

## **1.3. Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales<sup>9</sup>**

Este impuesto se creó por Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. Grava la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados en grandes superficies, dado que esta circunstancia puede generar externalidades negativas en el medio ambiente, con un coste que estos establecimientos no asumen. Por ello, su hecho imponible es el impacto medioambiental derivado de la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales.

## **1.4. Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales<sup>10</sup>**

Este canon grava el envío de los residuos a las instalaciones de deposición controlada, de titularidad pública o privada.

## **1.5. Canon sobre la incineración de residuos municipales<sup>11</sup>**

Constituye su hecho imponible, la incineración de los residuos municipales en instalaciones de incineración, tanto de titularidad pública como privada.

## **1.6. Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción<sup>12</sup>**

Grava el envío de los residuos a las instalaciones de deposición controlada, de titularidad tanto pública como privada.

---

<sup>8</sup> Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña

<sup>9</sup> Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (arts. 5 al 21)

<sup>10</sup> Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos

<sup>11</sup> Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos (en vigor desde 6-8-2008)

<sup>12</sup> Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos

### **1.7. Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción<sup>13</sup>**

Su hecho imponible es el destino de los residuos de la construcción a las instalaciones de deposición controlada de residuos, de titularidad pública o privada.

### **1.8. Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales<sup>14</sup>**

Grava el envío de los residuos industriales a las instalaciones de deposición controlada, de titularidad tanto pública como privada.

### **1.9. Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos<sup>15</sup>**

Este impuesto se creó por Ley 5/2012, *de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos*. Su hecho imponible lo constituye la estancia, por días o fracciones, con pernoctación o sin ella, que realiza el contribuyente en los siguientes establecimientos y equipamientos situados en Cataluña tales como alojamientos turísticos establecidos en cada momento por la normativa vigente, los albergues de juventud, embarcaciones de crucero turístico o cualquier establecimiento o equipamiento en el que se presten servicios turísticos de alojamiento.

### **1.10. Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial<sup>16</sup>**

Su hecho imponible recae sobre la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros y de mercancías durante el ciclo LTO en aeródromos pertenecientes a municipios declarados zonas de

---

<sup>13</sup> Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos (vigor 6-8-2008)

<sup>14</sup> Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos (canon creado por Ley 2/2014, de 27 de enero).

<sup>15</sup> Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (arts. 22 al 50).

<sup>16</sup> Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (vigor 1/11/2014).

protección especial del ambiente atmosférico por la normativa vigente. A estos efectos, los vuelos de posicionamiento no se consideran vuelos comerciales.

#### **1.11. Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria<sup>17</sup>**

Grava las emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias, con la finalidad de incentivar conductas más respetuosas con el medio ambiente y conseguir una mejor calidad del aire, generadas en instalaciones industriales y de combustión que cumplan una serie de características.

#### **1.12. Impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector audiovisual y la difusión cultural digital<sup>18</sup>**

El Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucional y nulo el capítulo I (arts. 1 a 13) de la Ley 15/2014, de 4 de diciembre, que regulan este impuesto<sup>19</sup>. Es un tributo propio de la Generalitat catalana, de naturaleza finalista, cuyo objetivo es dotar los Fondos para el fomento de la industria audiovisual de Cataluña y el Fondo de fomento para la difusión cultural digital. Su hecho imponible recae sobre la disponibilidad del servicio de acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas, mediante la contratación con un operador de servicios, con independencia de la modalidad de acceso al servicio, quedando sujetos los servicios de acceso a contenidos a redes vinculados a la contratación de la telefonía fija de un inmueble catalán, o los que permitan el acceso a contenidos en redes mediante un dispositivo móvil, si los usuarios tienen su residencia habitual o domicilio fiscal en Cataluña.

---

<sup>17</sup> Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (vigor 1/11/2014).

<sup>18</sup> Ley 15/2014, de 4 de diciembre, del impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector audiovisual y la difusión cultural digital (vigor 11/12/2014).

<sup>19</sup> STC 94/2017, de 6 de julio, publicada en BOE de 11 de agosto de 2017. Será objeto de análisis en epígrafes posteriores.

### **1.13. Impuesto sobre las viviendas vacías<sup>20</sup>**

Tiene por objeto gravar el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente durante más de dos años sin causa justificada.

### **1.14. Impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos<sup>21</sup>**

Este impuesto grava el riesgo local medioambiental y sobre las personas en el territorio de Cataluña, generado por la producción de elementos radiotóxicos generados en reacciones termonucleares; la manipulación y el transporte de estos elementos; su custodia, mientras no sean debidamente neutralizados o depositados en un almacén de larga duración, y su dispersión, rutinaria o accidental.

### **1.15. Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas<sup>22</sup>**

Se grava el consumo de bebidas azucaradas envasadas con la finalidad de proteger la salud de la población. Su hecho imponible lo constituye la adquisición por el contribuyente de bebidas azucaradas envasadas, a título gratuito u oneroso. En particular, están sujetas bebidas azucaradas como los refrescos o sodas, las bebidas de néctar de frutas y zumos de frutas, bebidas deportivas, las de té y café, energéticas: las carbonatadas que contienen grandes cantidades de cafeína, azúcar y otros ingredientes, las leches endulzadas, bebidas alternativas de la leche, batidos y bebidas de leche con zumo de fruta, las bebidas vegetales o las aguas con sabores.

---

<sup>20</sup> Ley 14/2015, de 21 de julio, del Impuesto sobre las viviendas vacías y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012

<sup>21</sup> Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (arts. 51 al 68).

<sup>22</sup> Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (arts. 69 al 83).

### **1.16. Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica<sup>23</sup>**

El impuesto se creó por Ley 5/2017 exigible a partir del 1 de enero de 2018, salvo en el caso de las motocicletas, que será exigible a partir del 1 de enero de 2019. Tiene por objeto gravar las emisiones de CO2 que producen estos vehículos y que inciden en el incremento de las emisiones de gases con efecto invernadero. Este tributo tiene carácter finalista y debe nutrir a partes iguales el Fondo climático y el Fondo de patrimonio natural.

### **1.17. Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas<sup>24</sup>**

El hecho imponible se constituye por la tenencia del sujeto pasivo, en la fecha de devengo del impuesto, de activos, siempre que no sean productivos y estén ubicados en Cataluña tales como, bienes inmuebles, vehículos a motor con una potencia igual o superior a 200 caballos, embarcaciones de ocio, aeronaves., objetos de arte y antigüedades, o joyas. A fecha 28 de septiembre de 2017 el Tribunal Constitucional acuerda admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad promovido por el Presidente del Gobierno contra varios preceptos de la Ley de la Generalitat de Cataluña 6/2017, de 9 de mayo.

## **2. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA**

### **2.1. Canon de saneamiento<sup>25</sup>**

(Según la Disposición Transitoria segunda de la Ley 9/2010, de 4 de noviembre, mientras no se dicten las normas de desarrollo necesarias y hasta el momento del inicio de su efectiva aplicación, se continúa aplicando el canon de saneamiento creado por la Ley 8/1993, de 23 de junio, reguladora de la Administración Hidráulica de Galicia). Es un tributo real e indirecto y de finalidad extrafiscal que grava el uso y consumo del agua en el territorio de la CC.AA Galicia, a causa de la afección al medio que su utilización pudiera producir. El hecho imponible recae sobre el uso o consumo real o potencial de agua de cualquier procedencia, con cualquier finalidad y mediante cualquier aplicación, incluso no consuntiva, a causa de la afección al medio ambiente

---

<sup>23</sup> Ley 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático (arts. 37 al 50).

<sup>24</sup> Ley 6/2017, de 9 de mayo, del Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas

<sup>25</sup> Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de Aguas de Galicia.

que su utilización pudiera producir, incluida dentro de esta afección la incorporación de contaminantes en las aguas. Se exige bajo tres modalidades: usos domésticos o asimilados, usos no domésticos y usuarios específicos.

## **2.2. Impuesto sobre la contaminación atmosférica<sup>26</sup>**

Grava las emisiones a la atmósfera de sustancias contaminantes cuyos focos se hallen ubicados en el ámbito territorial de la CC.AA de Galicia.

## **2.3. Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada<sup>27</sup>**

Grava el daño medioambiental causado por la realización de determinadas actividades que utilizan agua embalsada. Su hecho imponible es la realización de actividades industriales mediante el uso o aprovechamiento de agua embalsada en presas que reúnan una serie de condiciones:

## **2.4. Canon eólico<sup>28</sup>**

El presupuesto de hecho es la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio de la CC.AA de Galicia.

## **2.5. Impuesto compensatorio ambiental minero<sup>29</sup>**

Es un instrumento fiscal de carácter medioambiental compatible con las obligaciones de recuperación ambiental de los terrenos afectados por las labores mineras. Grava la alteración de la superficie o suelo como consecuencia de la extracción a partir de las concesiones de explotación de minas, así como el depósito o almacenamiento en vertederos públicos o privados gallegos de residuos mineros.

---

<sup>26</sup> Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica

<sup>27</sup> Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada (la Ley entra en vigor el 30 de diciembre de 2008, pero el tributo comenzará a exigirse, según la disposición final tercera, a partir del primer trimestre de 2009).

<sup>28</sup> Ley 8/2009 por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el fondo de compensación ambiental (la Ley entra en vigor en 2009, pero el canon es exigible a partir del 2010).

<sup>29</sup> Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

### 3. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA

#### 3.1. **Impuesto sobre tierras infrautilizadas**<sup>30</sup>

Grava la infrautilización de fincas rústicas situadas en el territorio de Andalucía por no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado para cada Comarca en el correspondiente Decreto de Actuación Comarcal.

#### 3.2. **Impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera**<sup>31</sup>

Grava las emisiones a la atmósfera de sustancias generadas en procesos productivos desde instalaciones situadas en la CC.AA de Andalucía.

#### 3.3. **Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales**<sup>32</sup>

Es un tributo propio de la Comunidad Autónoma de Andalucía que tiene por finalidad la protección del medio ambiente. Grava determinados vertidos con el fin de promover el buen estado químico y ecológico de las aguas litorales.

#### 3.4. **Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos**<sup>33</sup>

Su hecho imponible lo constituye el depósito de residuos radiactivos en vertederos públicos o privados sites en la CC.AA de Andalucía.

#### 3.5. **Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos**<sup>34</sup>

Grava las operaciones de depósito de residuos peligrosos en particular: la entrega en vertederos públicos o privados; o el depósito temporal en las instalaciones del productor si se supera el plazo máximo establecido en la Ley, no existiendo autorización especial.

---

<sup>30</sup> Ley 8/1984, de 3 de julio, de reforma agraria.

<sup>31</sup> Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

<sup>32</sup> Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

<sup>33</sup> Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. La DA decimoquinta de la Ley 7/2013, de 23 de diciembre, deja sin efecto, desde el 1 de enero de 2013, mientras exista un tributo estatal que grave el mismo hecho imponible, los artículos 56 a 64 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, que regulan el impuesto sobre depósito de residuos radiactivos

<sup>34</sup> Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

### **3.6. Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la CC.AA<sup>35</sup>**

Grava la utilización del agua de uso urbano suministrada por redes de abastecimiento públicas o privadas, con el fin de posibilitar la financiación de las infraestructuras hidráulicas de cualquier naturaleza.

### **3.7. Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito en Andalucía<sup>36</sup>.**

Grava a los sujetos pasivos del impuesto por la tenencia de depósitos de clientes que comporten la obligación de restitución.

### **3.8. Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso en Andalucía<sup>37</sup>**

Su objetivo es disminuir la utilización de las bolsas de plástico de un sólo uso y minorar así la contaminación que generan además de contribuir a la protección del medio ambiente. Su hecho imponible está constituido por el suministro de bolsas de plástico por un establecimiento comercial.

## **4. COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS**

### **4.1. Impuesto sobre fincas o explotaciones infrutilizadas<sup>38</sup>**

Grava la infrutilización de las fincas o explotaciones agrarias ubicadas en el territorio de la CC.AA.

---

<sup>35</sup> Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas.

<sup>36</sup> Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (deriva del Decreto-Ley 4/2010, de 6 de julio). La DA decimosexta de la Ley 7/2013, de 23 de diciembre, deja sin efecto, desde el 1 de enero de 2013, mientras exista un tributo estatal que grave el mismo hecho imponible, el artículo sexto de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, por el que se regula el impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito en Andalucía.

<sup>37</sup> Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (deriva del Decreto-Ley 4/2010, de 6 de julio).

<sup>38</sup> Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios.

#### **4.2. Impuesto sobre el juego del bingo<sup>39</sup>**

Grava la obtención de premios en el juego del bingo en los locales autorizados en el ámbito territorial de la CC.AA. Su hecho imponible es el pago de los premios en el juego del bingo.

#### **4.3. Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua<sup>40</sup>**

Su finalidad es potenciar un uso racional y eficiente del agua y obtener recursos con los que preservar, proteger, mejorar y restaurar el medio hídrico.

Su hecho imponible es el uso potencial o real del agua de toda procedencia por razón de la afección al medio ambiente que pueda producir su vertido directo o a través de las redes de alcantarillado.

#### **4.4. Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales<sup>41</sup>**

Grava la capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, en la medida en que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y genera externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente, cuyo coste no asumen. El hecho imponible lo constituye el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales, por razón del impacto que producen sobre el territorio o el medio ambiente.

#### **4.5. Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente<sup>42</sup>**

Grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta.

---

<sup>39</sup> Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios.

<sup>40</sup> Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios.

<sup>41</sup> Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios.

<sup>42</sup> Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios.

## 5. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA

### 5.1. **Canon del agua residual**<sup>43</sup>

Grava la generación de agua residual a través del consumo real o potencial de esta, cualquiera que sea su procedencia.

### 5.2. **Impuesto sobre el depósito de residuos en vertedero**<sup>44</sup>

Constituye el hecho imponible del impuesto la entrega de residuos en vertederos públicos o privados para su eliminación.

## 6. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA

### 6.1. **Canon de saneamiento**<sup>45</sup>

Su hecho imponible lo constituye el vertido de aguas residuales al medio ambiente, puesto de manifiesto a través del consumo de aguas, con independencia de que se realice directamente o a través de las redes de alcantarillado.

### 6.2. **Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos**<sup>46</sup>

Tiene por finalidad fomentar el reciclado y la valorización de los residuos, así como disminuir los impactos sobre el medio ambiente derivados de su eliminación en vertedero. El hecho imponible es la entrega o depósito de residuos para su eliminación en vertederos situados en el territorio de la CC.AA.

---

<sup>43</sup> Ley 2/2014, de 26 de noviembre, de abastecimiento y saneamiento de aguas.

<sup>44</sup> Ley de Cantabria 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero.

<sup>45</sup> Ley 5/2000, de 25 de octubre, de saneamiento y depuración de aguas residuales de La Rioja.

<sup>46</sup> Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

### **6.3. Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas<sup>47</sup>**

Su finalidad es conseguir un comportamiento por parte de los operadores de los sectores energético y de las telecomunicaciones tendente a reducir el impacto visual que producen los elementos fijos de sus redes mediante su soterramiento o compartiendo infraestructuras, así como hacer efectivo el principio comunitario de “*quien contamina paga*”, contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y frenar el deterioro del entorno natural.

## **7. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA**

### **7.1. Impuesto sobre los premios del juego del bingo<sup>48</sup>**

Su hecho imponible lo constituye el pago de premios a los jugadores en el juego del bingo que deban ser abonados con cargo a la dotación económica de la bolsa acumulada.

### **7.2. Canon de saneamiento<sup>49</sup>**

Grava la producción de aguas residuales generadas por el metabolismo humano, la actividad doméstica, comercial o industrial que realicen su vertido final a una red municipal de saneamiento manifestada a través del consumo medio o estimado de agua de cualquier procedencia.

### **7.3. Impuesto sobre almacenamiento o depósito de residuos<sup>50</sup>**

Grava la carga contaminante de los residuos.

---

<sup>47</sup> Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

<sup>48</sup> Ley 12/1984, de 27 de diciembre, de imposición sobre juegos de suerte, envite o azar (redacción dada por Ley 8/1994, de 23 de diciembre).

<sup>49</sup> Ley 3/2002, de 20 de mayo, de la comunidad autónoma de la región de Murcia, de tarifa del canon de saneamiento.

<sup>50</sup> Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios para el año 2006.

#### **7.4. Impuesto sobre emisiones de gases contaminantes a la atmósfera<sup>51</sup>**

Su hecho imponible lo constituyen las emisiones a la atmósfera de los distintos contaminantes que se relacionan en la Directiva 2001/81/CE.

#### **7.5. Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales<sup>52</sup>**

Grava la carga contaminante de los vertidos autorizados, con el fin de promover la calidad ambiental de las aguas litorales de la región de Murcia.

### **8. COMUNIDAD VALENCIANA**

#### **8.1. Canon de saneamiento<sup>53</sup>**

El hecho imponible es la producción de aguas residuales, manifestada a través del consumo de agua de cualquier procedencia.

#### **8.2. Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente<sup>54</sup>**

Grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, con el fin de contribuir a compensar el coste que soporta la sociedad y a frenar el deterioro del entorno natural.

#### **8.3. Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos<sup>55</sup>**

Su finalidad es fomentar, en el ámbito de la C. Valenciana, el reciclado y la valorización de los residuos, así como la disminución del impacto sobre el medio ambiente derivado de su eliminación en vertedero. Su hecho imponible es el depósito de residuos en vertederos públicos o privados para su eliminación en la CC.AA.

---

<sup>51</sup> Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios para el año 2006.

<sup>52</sup> Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios para el año 2006.

<sup>53</sup> Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de las aguas residuales de la Comunitat Valenciana. Decreto 266/1994, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento sobre el régimen económico-financiero y tributario del canon de saneamiento

<sup>54</sup> Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat

<sup>55</sup> Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat.

## 9. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN

### **9.1. Impuesto sobre la contaminación de las aguas<sup>56</sup>**

Es un impuesto solidario de finalidad ecológica que tiene la naturaleza de recurso tributario de la CC.AA siendo su hecho imponible la producción de aguas residuales manifestada a través del consumo de agua, real o estimado, de cualquier procedencia y uso, o del propio vertido de las mismas.

### **9.2. Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera<sup>57</sup>**

Grava la concreta capacidad económica que se manifiesta en la realización de determinadas actividades que emiten grandes cantidades de sustancias contaminantes a la atmósfera, como consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural de la comunidad autónoma de Aragón.

### **9.3. Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta<sup>58</sup>**

Su objeto es gravar la concreta capacidad económica manifestada en la actividad y el tráfico desarrollados en establecimientos comerciales que, por su efecto de atracción al consumo, provoca un desplazamiento masivo de vehículos y, en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural y territorial de la comunidad autónoma de Aragón.

### **9.4. Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada<sup>59</sup>**

Grava la concreta capacidad económica que se manifiesta en la realización de determinadas actividades que afectan al patrimonio fluvial natural, como

---

<sup>56</sup> Ley 10/2014, de 27 de noviembre, de aguas y ríos de Aragón. Para el ejercicio 2016 la tarifa viene fijada en la disposición adicional vigesimoprimeras de la ley 1/2016, de 28 de enero, de presupuestos de la comunidad autónoma de Aragón para el ejercicio 2016.

<sup>57</sup> Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de la legislación sobre los impuestos medioambientales de la comunidad autónoma de Aragón.

<sup>58</sup> Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

<sup>59</sup> Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de la legislación sobre los impuestos medioambientales de la comunidad autónoma de Aragón.

consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural de la CC.AA de Aragón.

#### **9.5. Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión<sup>60</sup>**

Su objeto imponible es gravar la concreta capacidad económica que se manifiesta en la generación de afecciones e impactos ambientales y visuales en el entorno natural de la CC.AA de Aragón por las instalaciones eléctricas a través de elementos fijos de alta tensión.

#### **9.6. Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte por cable<sup>61</sup>**

Grava la concreta capacidad económica que se manifiesta en determinadas actividades desarrolladas mediante la utilización de las instalaciones o elementos de dichos sistemas de transporte de personas, mercancías y bienes, como consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural, territorial y paisajístico de la CCAA de Aragón.

### **10. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA-LA MANCHA**

#### **10.1. Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente<sup>62</sup>**

Grava la contaminación y los riesgos que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural. Dichas actividades pueden ser aquellas cuyas instalaciones emiten a la

---

<sup>60</sup> Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

<sup>61</sup> Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Se suspende temporalmente, durante el ejercicio 2017, la vigencia de este impuesto por DT única de la Ley 2/2017, de 30 de marzo.

<sup>62</sup> Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. La STC 60/2013, de 13 de marzo de 2013 (BOE de 10/4/2013) ha declarado inconstitucionales y nulos los hechos imponibles “producción termonuclear de energía eléctrica” y “almacenamiento de residuos radiactivos” de este impuesto.

atmósfera gases contaminantes, la producción termonuclear de energía eléctrica o el almacenamiento de residuos radioactivos.

### **10.2. Canon eólico<sup>63</sup>**

Su hecho imponible es la generación de afecciones e impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio de la CC.AA de Castilla-La Mancha.

## **11.COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS**

### **11.1. Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo<sup>64</sup>**

Grava en fase única las entregas mayoristas de combustibles derivados del petróleo cuyo consumo se realice en el ámbito de la CC.AA de Canarias, con contraprestación económica o sin ella.

### **11.2. Canon de vertido<sup>65</sup>**

Los vertidos autorizados se gravarán con un canon destinado a la protección y mejora del dominio público hidráulico, de conformidad con lo previsto en la planificación hidrológica.

### **11.3. Impuesto sobre las labores del tabaco<sup>66</sup>**

Grava en fase única la fabricación e importación de labores del tabaco dentro del territorio de las Islas Canarias.

---

<sup>63</sup> Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el Canon Eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha.

<sup>64</sup> Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles derivados del Petróleo.

<sup>65</sup> Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas.

<sup>66</sup> Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias.

#### **11.4. Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades<sup>67</sup>**

Grava la concreta capacidad económica manifestada en la realización de las actividades como el transporte de electricidad por una red de alta tensión o la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas, que producen externalidades negativas por la incidencia, alteración o riesgo de deterioro medioambiental, sin asumir los correspondientes costes económicos y sociales.

#### **11.5. Impuesto sobre depósitos de clientes en las entidades de crédito<sup>68</sup>**

Es un tributo propio que grava la tenencia de depósitos de clientes que comporten la obligación de restitución.

### **12. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA**

#### **12.1. Canon de saneamiento<sup>69</sup>**

Es un tributo propio de carácter indirecto y naturaleza real que grava la disponibilidad y la utilización del agua con la finalidad de financiar las infraestructuras hidráulicas.

#### **12.2. Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos<sup>70</sup>**

Grava la capacidad de generar beneficios económicos a través del aprovechamiento cinegético de terrenos con el fin de, en base al principio de

---

<sup>67</sup> Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (con efectos a partir del 1 de enero de 2013). La Disposición Final decimotercera de la Ley 9/2014, de 6 de noviembre, suspende desde el 1 de enero de 2013 la aplicación de este impuesto.

<sup>68</sup> Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (con efectos a partir del 1 de julio de 2012). El artículo 2 de la Ley 5/2013, de 26 de diciembre, suspende desde el 1 de enero de 2013 la aplicación del Impuesto de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Canarias, mientras se mantenga en vigor el Impuesto estatal sobre Depósitos en Entidades de crédito creado por el artículo 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

<sup>69</sup> Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Decreto 157/2012, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

<sup>70</sup> Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios.

solidaridad, hacer partícipe al pueblo extremeño de los beneficios que se generen en la explotación privativa de terrenos de caza en la región.

### **12.3. Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente<sup>71</sup>**

Grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas.

### **12.4. Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito<sup>72</sup>**

Su hecho imponible es la captación de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, por parte de los sujetos pasivos del impuesto y que comporten la obligación de restitución.

### **12.5. Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero<sup>73</sup>**

Tiene por finalidad fomentar el reciclado y la valorización de los residuos, así como disminuir los impactos sobre el medio ambiente derivados de su eliminación en vertedero. Su hecho imponible es la entrega o depósito de residuos para su eliminación en vertederos públicos o privados de la CC.AA de Extremadura y el abandono de residuos en lugares no autorizados por la normativa de residuos de la CC.AA.

## **13. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ISLAS BALEARES**

### **13.1. Impuesto sobre los premios del juego del bingo<sup>74</sup>**

Grava el pago de los premios en el juego del bingo.

---

<sup>71</sup> Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios.

<sup>72</sup> Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios

<sup>73</sup> Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

<sup>74</sup> Ley 13/1990, de 29 de noviembre, sobre tributación de los juegos de suerte, envite o azar de las Baleares

### **13.2. Canon de saneamiento de aguas<sup>75</sup>**

Su hecho imponible lo constituye el vertido de aguas residuales manifestado a través del consumo real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia, exceptuando las aguas pluviales recogidas en aljibes o cisternas.

### **13.3. Impuesto sobre estancias turísticas<sup>76</sup>**

Grava la capacidad económica del consumidor de servicios de alojamiento en establecimientos turísticos. Siendo su hecho imponible las estancias, por días o fracciones, con o sin pernoctación, que los contribuyentes realicen en las Islas Baleares en establecimientos turísticos hoteleros, apartamentos, albergues, refugios, hospederías, hostales, viviendas turísticas de vacaciones y el resto de establecimientos y viviendas a los que la normativa autonómica otorga la calificación de turísticos.

## **14.COMUNIDAD DE MADRID**

### **14.1. Tarifa de depuración de aguas residuales<sup>77</sup>**

Grava los vertidos líquidos procedentes del consumo de agua, tanto para usos domésticos como para usos industriales.

### **14.2. Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados<sup>78</sup>**

Grava la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados.

### **14.3. Impuesto sobre depósito de residuos<sup>79</sup>**

Grava el depósito de residuos con la finalidad de proteger el medio ambiente en particular: la entrega de residuos en vertederos públicos o privados, así como el abandono de residuos en lugares no autorizados.

---

<sup>75</sup> Decreto Legislativo 1/2016, de 6 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley 9/1991, de 27 de noviembre, reguladora del canon de saneamiento de aguas

<sup>76</sup> Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible.

<sup>77</sup> Ley 10/1993, de 26 de octubre, de vertidos industriales al sistema integral de saneamiento.

<sup>78</sup> Ley 3/2000, de 8 de mayo, de medidas urgentes fiscales y administrativas sobre los juegos de suerte, envite y azar y apuestas de la Comunidad de Madrid

<sup>79</sup> Ley 6/2003, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Depósito de Residuos.

## 15. COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN

### 15.1. **Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión**<sup>80</sup>

Su hecho imponible lo constituye la alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos como consecuencia del uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada mediante presas situadas en Castilla y León que reúnan alguna de las condiciones señaladas en la norma. Así como la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos y por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión situados en el territorio de Castilla y León.

### 15.2. **Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero**<sup>81</sup>

Constituye el hecho imponible del impuesto la entrega o depósito de residuos para su eliminación en vertederos situados en el territorio de la Comunidad de Castilla y León, tanto gestionados por entidades locales como no gestionados por las mismas.

## 3.3. **LA CLASIFICACIÓN POR MATERIAS Y CC.AA DE LOS IMPUESTOS PROPIOS**

A la vista de la anterior relación de los impuestos propios vigentes, se procederá en este epígrafe a agruparlos sistemáticamente en tres grandes bloques temáticos a tenor de los “presuntos” objetivos expresados en sus Exposiciones de Motivos. Estos tres grandes grupos son, en primer lugar, **la protección medioambiental** la cual, sería la más abundante en número de impuestos; en segundo lugar, se podrían encontrar los impuestos con una finalidad **cultural**; y en tercer lugar, un grupo de impuestos propios cuya pretensión sería la **redistribución de la riqueza**. Todo ello sin perjuicio de tener que aludir a otros criterios de clasificación *ad hoc* como por ejemplo el

---

<sup>80</sup> Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

<sup>81</sup> Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos

denominado “**de protección social y patrimonial**” o el de “**protección de la salud**” como se podrá observar en la lectura de los párrafos que siguen a continuación, siguiendo el orden antes utilizado para la descripción de los hechos imponibles<sup>82</sup>.

Comenzando por la **CC.AA catalana**, la cual, es la que ha aprobado un mayor número de tributos, como puede observarse en la tabla resumen (sita en hojas precedentes), no es de extrañar que, además, sea la CC.AA contra la que más recursos de inconstitucionalidad se han planteado. Puede observarse que esta CC.AA tiene una amplia amalgama de impuestos propios con fines de protección medioambiental. Tenemos concretamente, siguiendo un orden cronológico, los siguientes: el canon del agua regulado por el Decreto Legislativo 3/2003, el canon sobre la deposición controlada de residuos municipales (Ley 8/2008, de 10 de julio), el canon sobre la incineración de residuos municipales, el impuesto sobre la deposición controlada de residuos de la construcción y la deposición controlada de residuos industriales (previstos todos ellos en la Ley 8/2008, de 10 de julio). En cuanto al impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, en la medida que su exención está destinada, a tenor de su Exposición de Motivos, a potenciar el turismo sostenible lo incluyo dentro de esta clasificación, sin perjuicio de que podría tratarse como un impuesto que grava la redistribución de la riqueza al recaer sobre la capacidad económica del consumidor de servicios de alojamiento. Siguiendo dentro de este bloque de tributos medioambientales en Cataluña, se observa también el impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial<sup>83</sup> (Ley 12/2014, de 10 de octubre); el impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria (Ley 12/2014, de 10 de octubre); otro impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos (Ley 5/2017, de 28 de marzo); y finalmente el impuesto sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> de los vehículos de tracción mecánica (Ley 16/2017, de 1 de agosto).

---

<sup>82</sup> Criterio propuesto por MENÉNDEZ MORENO, Alejandro

<sup>83</sup> que será objeto de análisis en la sección de jurisprudencia

Dentro del bloque de “redistribución de la riqueza” en Cataluña se hayan dos impuestos, a saber, el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales regulado por la Ley 5/2017, de 28 de marzo (sin perjuicio de que en su Exposición de Motivos se califica como medioambiental), sobre el que se procederá a realizar un análisis más detallado en el epígrafe de jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y el reciente impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas, aprobado por la Ley 6/2017, de 9 de mayo, que se encuentra recurrido ante el Tribunal Constitucional.

El siguiente impuesto podría haberse agregado en el bloque anterior de redistribución de la riqueza, pero parece más adecuado incorporarlo dentro del bloque de impuestos con finalidades culturales. El impuesto al que se está haciendo referencia es el relativo a la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector audiovisual y la difusión cultural digital, ya que, en la medida en que su finalidad es obtener fondos para fomentar la industria audiovisual catalana y la difusión de la cultura digital resulta más coherente incorporarlo según este criterio. En lo relativo al impuesto sobre las viviendas vacías (Ley 14/2015, de 21 de julio), se podría clasificar como un tributo cuyo objetivo es la protección de fines “sociales y patrimoniales” ya que, busca evitar que se mantengan viviendas vacías y no se destinen a su fin social, pero, como se comentará en el bloque de jurisprudencia, sólo grava a ciertos sujetos pasivos por lo que parece que dicha finalidad no podrá ser alcanzada en su totalidad ya que si el objetivo es evitar las viviendas vacías debería recaer sobre todo titular de una vivienda en la que se den tales condiciones, independientemente de si este titular es persona física o jurídica. Un impuesto que no puede incorporarse en los bloques anteriores, sino que hay que hay integrarlo en otro subgrupo diferenciado que se ha decidido denominar “*protección de la salud*” es el impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas (Ley 5/2017, de 28 de marzo) ya que persigue disminuir el consumo de ciertos productos perjudiciales para la salud humana.

Pasando a la **CC.AA de Galicia** puede observarse cómo ha ejercido su potestad tributaria con una intensidad menor que la catalana al crear únicamente cinco tributos, todos ellos pudiéndoles enclavar como impuestos de

finalidad medioambiental, a saber, el canon de saneamiento (Ley 9/2010, de 4 de noviembre), el impuesto sobre la contaminación atmosférica (Ley 12/1995, de 29 de diciembre), el impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada (Ley 15/2008, de 19 de diciembre), el canon eólico (Ley 8/2009) y el impuesto compensatorio ambiental minero (Ley 12/2014, de 22 de diciembre).

Continuando con la CC.AA de **Andalucía**, podemos destacar que posee un impuesto que busca la protección de “finés sociales y patrimoniales”, como es el impuesto sobre tierras infrautilizadas (Ley 8/1984) que de manera similar al de las viviendas vacías grava las tierras rústicas infrautilizadas, pero en este caso recae tanto sobre personas físicas como jurídicas. Dentro del bloque de protección del medio ambiente se observan cinco tributos: el impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera (Ley 18/2003, de 29 de diciembre); el impuesto sobre vertidos a las aguas litorales (Ley 18/2003); otro que grava depósito de residuos radiactivos (Ley 18/2003); un canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la CC.AA (Ley 9/2010 de 30 de julio); y el impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso en Andalucía (Ley 11/2010, de 3 de diciembre). Finalmente, en esta misma CC.AA existe el impuesto propio que se puede clasificar dentro de los de “redistribución de la riqueza”, es decir, el impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito en Andalucía (Ley 11/2010, de 3 de diciembre), pero al que la Disposición Adicional 16º de la Ley 7/2013, de 23 de diciembre, dejó sin efecto desde el 1 de enero de 2013, mientras exista un tributo estatal que grave el mismo hecho imponible. A pesar de tener estos 8 impuestos propios, dos de ellos están sin efecto por existencia de un tributo estatal similar, y en el caso del Impuesto sobre tierras infrautilizadas su recaudación es nula.

En **Asturias**, están vigentes impuestos de protección de medio ambiente (al igual que en todas las CC.AA, ya que este bloque nunca falta en ninguna de ellas), en concreto hay dos: el impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua (Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio), y el impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente (Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio). Dentro del bloque de “redistribución

de la riqueza” se encuentra el impuesto sobre el juego del bingo (Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio), y el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio) similar al tributo catalán. Y dentro del criterio denominado de “protección de fines sociales y patrimoniales”, se haya el impuesto sobre fincas o explotaciones infrautilizadas (Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio).

Pasando a la **CC.AA de Cantabria**, únicamente ha aprobado dos tributos de carácter medioambiental, el canon del agua residual por la Ley 2/2014, de 26 de noviembre; y el impuesto sobre el depósito de residuos en vertedero (Ley de Cantabria 6/2009, de 28 de diciembre). Me atrevo anticipar que a la vista de lo expuesto, puede observarse que mientras unas CC.AA ejercen con una elevada intensidad sus potestades en materia de creación de tributos, otras prácticamente no despliegan tales potestades, lo cual esto viene a generar una cierta desigualdad entre los habitantes de los territorios.

En cuanto a **La Rioja**, es una CC.AA que al igual que la cántabra no ha hecho uso en gran medida de sus facultades en materia de creación de tributos. En concreto, en esta CC.AA existen tres tributos medioambientales, a saber un canon de saneamiento aprobado por la Ley 5/2000, de 25 de octubre, un impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos (Ley 10/2017, de 27 de octubre), y otro impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas (Ley 10/2017, de 27 de octubre)

En **Murcia** se han aprobado cuatro tributos medioambientales: un canon de saneamiento (Ley 3/2002, de 20 de mayo), un impuesto sobre almacenamiento o depósito de residuos (Ley 9/2005, de 29 de diciembre), otro sobre emisiones de gases contaminantes a la atmósfera (Ley 9/2005, de 29 de diciembre), y otro sobre vertidos a las aguas litorales (Ley 9/2005, de 29 de diciembre). También encontramos un tributo clasificado en el epígrafe que he denominado “redistribución de la riqueza”: el impuesto sobre los premios del juego del bingo, ya que grava los premios, es decir una manifestación de la capacidad económica).

Continuando con la **Comunidad Valenciana**, posee tres impuestos medioambientales: un canon de saneamiento (Ley 2/1992, de 26 de marzo); y dos impuestos recogidos en la misma ley, uno sobre actividades que inciden en el medio ambiente y otro sobre la eliminación de residuos en vertederos (Ley 10/2012, de 21 de diciembre).

Al igual que la anterior, **Aragón** solo ha aprobado impuestos de carácter medioambiental, pero eso sí, en mayor número que la CC.AA anteriormente citada. Posee seis impuestos que recaen sobre: la contaminación de las aguas (Ley 10/2014, de 27 de noviembre), la emisión de contaminantes a la atmósfera (Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre); las grandes áreas de venta (Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre); determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada (Decreto Legislativo 1/2007); las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión (Decreto Legislativo 1/2007), o las instalaciones de transporte por cable (Decreto Legislativo 1/2007).

Pasando a la CC.AA de **Castilla la Mancha**, están en vigor dos impuestos propios, y como no podía ser de otra manera, de carácter medioambiental una es el canon eólico (Ley 9/2011, de 21 de marzo) y otro grava determinadas actividades que inciden en el medio ambiente (Ley 16/2005, de 29 de diciembre).

**Canarias**, junto con sus abundantes particularidades fiscales, también posee tres impuestos propios de materia medioambiental, a saber: un impuesto sobre combustibles derivados del petróleo (Ley 5/1986, de 28 de julio); un canon de vertido (Ley 1/2011, de 21 de enero), y un impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades (Ley 4/2012, de 25 de junio). Tiene además un impuesto de “redistribución de la riqueza”, que recae sobre depósitos de clientes en las entidades de crédito (Ley 4/2012, de 25 de junio), pero que, al igual que en Andalucía, el artículo 2 de la Ley 5/2013, de 26 de diciembre, lo ha suspendido desde el 1 de enero de 2013 su aplicación.

Continuando con **Extremadura**, esta ha aprobado cuatro impuestos medioambientales y uno de redistribución de la riqueza (el mismo que Canarias o Andalucía, sobre depósitos de clientes en las entidades de crédito) pero cuya

aplicación no está suspendida. Los medioambientales son un canon de saneamiento (Ley 2/2012, de 28 de junio); e impuestos regulados por el Decreto Legislativo 2/2006, los cuales recaen sobre aprovechamientos cinegéticos, sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y sobre la eliminación de residuos en vertedero.

Las **Islas Baleares** han aprobado dos tributos medioambientales, a saber: un canon de saneamiento de aguas (Decreto Legislativo 1/2016, de 6 de mayo), y un impuesto sobre estancias turísticas (Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible). Tiene también un tributo con finalidad de “redistribución de la riqueza”, que grava los premios del juego del bingo (Ley 13/1990, de 29 de noviembre, sobre tributación de los juegos de suerte, envite o azar de las Baleares)

La CC.AA de **Madrid** posee dos tributos con carácter medioambiental, uno sobre depósito de residuos (Ley 6/2003, de 20 de marzo), y una tarifa de depuración de aguas residuales (Ley 10/1993, de 26 de octubre). También ha aprobado un impuesto que no rige en ninguna de las CC.AA anteriores, relativo al ámbito de la redistribución de la riqueza, aunque también podíamos enclavarlo en relación con la cultura y ocio, y es aquel que grava la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados (Ley 3/2000, de 8 de mayo). He dudado al realizar tal clasificación ya que por un lado grava a los propietarios de estas máquinas pero estas máquinas son utilizadas en el contexto del ocio, sin embargo, su finalidad última sería gravar una cierta capacidad económica por eso me inclino más incorporarlo dentro del bloque de “redistribución de la riqueza”

Finalmente, hay que hacer referencia a nuestra CC.AA, **Castilla y León**, la cual sólo posee dos impuestos propios, a pesar de que uno engloba varios hechos imposables. Ambos son de finalidad verde o “medioambiental”, uno recae sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión (Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre), y el otro sobre la eliminación de residuos en vertederos (Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre).

Para terminar este apartado se procede a realizar una valoración desde varios puntos de vista partiendo de la clasificación realizada en los párrafos anteriores. Se observa, tras un análisis conjunto, como hay categorías de impuestos aplicables en varias CCAA simultáneamente, por ejemplo, los tributos que recaen sobre premios del bingo vigentes, en Asturias, Baleares (a tipo cero), y Murcia ya que Galicia se han suprimido recientemente, integrado este hecho imponible en la Tasa fiscal sobre el juego; los impuestos sobre depósitos bancarios, en Andalucía, Asturias, Canarias, Cataluña, Extremadura, o Comunidad Valenciana, respecto del cual, en todas estas CCAA, o se han declarado inconstitucionales o se encuentran suspendidos. Las grandes superficies comerciales, en Aragón, Asturias, Canarias, Cataluña o La Rioja, respecto del cual, algunas CC.AA ya lo han suspendido como son Canarias o La Rioja y en otras, se ha planteado cuestión prejudicial ante el TJUE por parte del TS en marzo del 2016 aún sin resolver. El impuesto sobre las tierras infrutilizadas, en Andalucía o Asturias, si bien en ninguna se obtiene ingresos de tal impuesto; los aprovechamientos cinegéticos, como en Extremadura; las estancias turísticas y viviendas vacías, creados por Cataluña y Baleares sobre el cual el TC debe pronunciarse; y finalmente la imposición medioambiental, la más abundante gravando hechos imposables como el agua, el almacenamiento de residuos, la emisión de gases a la atmósfera, los vertidos a las aguas litorales, transporte y distribución de energía eléctrica, etc.

Por lo tanto, tras este análisis sistemático cabe concluir, como ya se he apuntado en párrafos anteriores, que la intensidad con la que las CC.AA utilizan sus potestades en materia tributaria es variable, pudiendo destacar el caso catalán, ya que ésta es la CC.AA con un mayor número de impuestos propios. Y otra de las notas características sería que la mayor parte de los impuestos propios recaen sobre finalidades medioambientales ya que estos son los hechos imposables que aún no han sido gravados por el Estado y por ello, considero que no vulneran los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA, sin perjuicio de que, como se comentará en el apartado de perspectivas de la financiación autonómica, según el Informe de los Expertos, se prevé que esta situación cambie, pasando el Estado a interesarse por gravar tales hechos imposables. No obstante, también puede observarse como ciertas actividades

se gravan con una aparente finalidad medioambiental cuando el objetivo último no es otro que la recaudación, me estoy refiriendo en particular a los tributos que gravan las estancias turísticas, grandes establecimientos comerciales o las viviendas vacías, donde en estos dos últimos se busca recaudar gravando a un sector determinado de la sociedad, esto es, las personas jurídicas, lo cual vulnera el principio de generalidad en materia tributaria.

En otro orden de cosas, aprovecho estas líneas para lanzar una crítica surgida a la luz de este análisis, y es que muchos impuestos recaen sobre ciertas actividades considerándolas como contrarias a los fines medioambientales cuando ciertamente lo que buscan es la finalidad contraria, esto es, cuidar el medio ambiente. Por ejemplo los cánones eólicos, están gravando una energía calificada como "renovable" o aquellos impuestos que recaen sobre el almacenamiento de residuos en vertederos autorizados o el saneamiento. En suma, en muchas ocasiones, las CC.AA utilizan como vía de escape la imposición "extrafiscal" pero ocultando su verdadera intención, encontrar una nueva fuente de ingresos. Muchos tributos esconden su fin recaudatorio detrás de interminables Exposiciones de Motivos en donde el legislador se regodea de sus intenciones proteccionistas, a pesar de que, en el fondo su único matiz medioambiental puede ser que con su recaudación se financien gastos de ese tipo.

### **3.4. LA RECAUDACIÓN EN MATERIA DE IMPOSICIÓN PROPIA**

A modo de apéndice en este epígrafe se hará referencia a la recaudación obtenida por las CCAA gracias a la imposición propia. Antes de comenzar con el desarrollo de este apartado es necesario dejar constancia de la enorme dificultad existente para conocer datos acerca de la recaudación por tributos propios de las CC.AA, motivado muchas veces por el retraso que se produce en la presentación de las liquidaciones presupuestarias por las CC.AA al Estado. En efecto, en 2018, la última liquidación de Presupuestos detallada a la que se puede tener acceso es de 2016 y, en algunas publicaciones, se dispone de los datos de recaudación de impuestos propios de 2015, pero no de los derechos reconocidos, por lo que no se puede conocer todavía la eficacia de la gestión recaudatoria. Además, la liquidación ofrecida por el Ministerio de Hacienda tampoco especifica la cuantía de algunos impuestos propios,

incluyéndolas en el apartado "otros impuestos". No obstante, en algunas CC.AA sí se ofrecen con más detalle en su página web datos tributarios, aunque otras no incluyen datos recaudatorios tan desagregados.

Con la información a la que se ha tenido alcance<sup>84</sup>, puede afirmarse que de 2015 a 2016 las CC.AA de régimen común han aumentado sus ingresos tributarios en un 8,4%, incluyendo tanto a los impuestos propios como los impuestos cedidos y las tasas. En algunas CCAA, se ha producido un crecimiento por encima de la media tales como Andalucía, Baleares, Cataluña, Murcia, Madrid o la Comunidad Valenciana, mientras que en el resto el crecimiento se sitúa por debajo de la media, como es el caso de Asturias, donde el crecimiento interanual ha sido del 2,2%. En lo relativo a los impuestos propios, su recaudación aumenta un 6,2 % en 2016 con respecto a 2015, sin perjuicio de diferencias sustanciales entre CC.AA. Por ejemplo, en Baleares la recaudación se incrementa un 56 %, como consecuencia del Impuesto sobre las estancias turísticas; y en Aragón también aumenta un 28,9 %, debido al Impuesto sobre los usos del agua embalsada.

En el lado contrario, Extremadura minorra su recaudación en el 2016 con respecto a 2015 como consecuencia de la reducción de la recaudación del Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente. A continuación se muestra una tabla en donde se recoge gráficamente esta información:

---

<sup>84</sup> [www.minafp.gob.es](http://www.minafp.gob.es)

	IP 2015	IP 2016	CTO IP	IT 2015	IT 2016	CTO IT
ANDALUCÍA	111.322,5	128.936,4	15,8	13.347.602,19	14.670.560,8	9,9
ARAGÓN	58.620,1	75.580,5	28,9	2.938.378,38	3.145.040,7	7,0
ASTURIAS	82.978,6	87.529,7	5,5	2.394.157,90	2.445.739,2	2,2
BALEARES	77.462,5	120.590,6	55,7	2.917.568,92	3.182.420,0	9,1
CANARIAS	417.788,1	461.238,6	10,4	2.788.674,17	2.911.910,3	4,4
CANTABRIA	26.615,9	29.001,5	9,0	1.273.896,29	1.361.446,6	6,9
C-LA MANCHA	15.630,7	14.626,9	-6,4	3.571.648,72	3.717.363,8	4,1
C-LEÓN	66.786,7	67.758,9	1,5	4.965.972,63	5.235.972,5	5,4
CATALUÑA	588.854,2	630.197,0	7,0	18.072.766,05	19.868.626,6	9,9
EXTREMADURA	124.473,4	63.752,4	-48,8	1.804.173,20	1.848.882,5	2,5
GALICIA	85.308,9	88.231,0	3,4	5.262.439,03	5.518.780,8	4,9
MADRID	6.234,9	6.464,9	3,7	16.877.444,49	18.340.505,0	8,7
R.MURCIA	48.344,1	52.276,4	8,1	2.478.338,41	2.711.376,0	9,4
LA RIOJA	14.492,0	14.138,2	-2,4	674.946,21	708.046,6	4,9
C.VALENCIANA	242.660,8	249.811,1	2,9	9.271.204,32	10.406.210,1	12,2
TOTAL	1.967.573,4	2.090.134,1	6,2	88.639.210,91	96.072.881,5	8,4

Tabla 2: Cifras absolutas en miles de € y crecimiento en porcentaje. Fuente: Elaboración propia

Puede observarse cómo el porcentaje sobre la recaudación total de los ingresos tributarios es en todas las autonomías escaso<sup>85</sup>. Si se tiene en cuenta el conjunto de las CC.AA de régimen común, los impuestos propios suponen solamente, en 2016, el 2,2 % de los ingresos tributarios de las CCAA.

No obstante, el listado de impuestos propios cambia de año en año, apareciendo unos y desapareciendo otros (aunque, en rigor, más que desaparecer, en la mayoría de los casos, se dejan sin efectos normativos una temporada).

En muchas ocasiones, la recaudación obtenida, especialmente de impuestos de carácter medioambiental, es tan exigua que el análisis coste-beneficio resultaría negativo, es decir, los gastos de gestión superarían a los ingresos.

A modo de ejemplo, hay que destacar que casi todas las CC.AA prevén en sus normativas el hecho imponible relacionado con el agua, siendo éstos la principal fuente de ingresos tributarios propios. En la siguiente tabla se muestra la recaudación por el impuesto correspondiente relacionado con el agua, así como el porcentaje que representa sobre el total de la recaudación sobre los ingresos propios (IP):

<sup>85</sup> Datos extraídos del Estudio del Consejo General de Economistas REGAF sobre el “Panorama de la fiscalidad autonómica y foral de 2017” publicado en Febrero del 2017.

	Tributo	Rec. Agua	Rec. IP	Porcentaje
ANDALUCÍA	canon de mejora	120.340,3	128.936,4	93,3
ARAGÓN	I. s/contaminación aguas	48.106,0	75.580,5	63,6
ASTURIAS	I. s/afecciones amb. agua(1)	70.631,7	87.529,7	80,7
BALEARES	canon saneamiento	86.593,1	120.590,6	71,8
CANTABRIA	canon agua residual	28.653,9	29.001,5	98,8
CATALUÑA	canon del agua	516.396,5	633.196,1	81,6
EXTREMADURA	canon saneamiento	15.363,4	63.752,4	24,1
GALICIA	canon saneamiento	47.128,5	88.231,0	53,4
MADRID	Tarifa dep. aguas (1)	1.700,9	6.464,9	26,3
R.MURCIA	canon saneamiento	47.335,1	52.276,4	90,5
LA RIOJA	canon saneamiento	10.092,2	14.138,2	71,4
C.VALENCIANA	canon saneamiento	228.947,1	249.811,1	91,6
<b>TOTAL TRIB. AGUA</b>		<b>1.221.288,7</b>	<b>1.549.508,8</b>	<b>78,8</b>

Tabla 3 : (1) Dato de ejercicios anteriores. Fuente: Elaboración propia a partir del MHAP

Los impuestos propios representan solamente el 2,2 % de la recaudación tributaria en 2016, haciendo constar que esa recaudación está en descenso, ya que se han reducido en 101,8 millones de euros en 2015 con respecto a 2014 según datos extraídos de la AEAT.

Tras este análisis de nuevo se pone de manifiesto la necesidad que existe de estudiar detenidamente el panorama actual de los tributos propios y sus efectos sobre la recaudación y gestión tributaria, ya que podría ser conveniente reconsiderar la realización de modificaciones sobre el ejercicio de la capacidad normativa de las CCAA en este ámbito, en el marco de la futura reforma de la financiación autonómica, porque, además de no generar recursos económicos significativos, producen acusadas desigualdades entre las CCAA.

## **4. VALORACION DE LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA Y EUROPEA**

En este epígrafe se pretende practicar un análisis sobre las sentencias más relevantes y recientes, dictadas, por un lado, a escala nacional, por el Tribunal Constitucional en relación con la posible vulneración de los principios legales o constitucionales a los que se hizo referencia en el apartado primero. Y por otro lado, a escala comunitaria, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, centrando el interés en aquellos impuestos propios que sean susceptibles de vulnerar el Derecho europeo desde la perspectiva de principios básicos configurados en el TFUE como son, por ejemplo, el de libertad de establecimiento o la no discriminación así como desde la óptica de la prohibición de ayudas de Estado.

### **4.1. LOS IMPUESTOS PROPIOS EN LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA**

Existe un abundante número de sentencias sobre el tema abordado en este Trabajo Fin de Grado, por lo que, para exponer este epígrafe, el criterio seguido consiste en estudiar aquellas sentencias que se consideren más relevantes, actuales y notorias. En concreto, se va a hacer referencia al criterio jurisprudencial fijado en relación con los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales y sobre los depósitos de las entidades de crédito. También se hará referencia a varios recursos de inconstitucionalidad como el interpuesto en el año 2015 contra la “*Ley catalana del impuesto sobre emisión de óxidos de nitrógeno por la aviación comercial*”, y otros dos recursos muy actuales interpuestos contra el impuesto catalán sobre viviendas vacías o sobre la provisión de contenidos por parte de los proveedores de servicios de comunicaciones electrónicas.

#### **4.1.1. Doctrina relativa al impuesto sobre grandes establecimientos comerciales**

El impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC) es un impuesto autonómico que se introdujo por primera vez en la Cataluña a través de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes

Establecimientos Comerciales. Desde entonces, otras cinco CCAA - Navarra, Asturias, Aragón, La Rioja y Canarias- lo han ido adoptando en su ordenamiento.

Hay que hacer alusión en este apartado a la **STC 122/2012** de 5 de junio de 2012 que resuelve un recurso de inconstitucionalidad (1172-2001) interpuesto por el Presidente del Gobierno en relación con la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.

Se alega por el Gobierno la vulneración del art. 6.3 LOFCA por someter a gravamen la misma materia imponible que el impuesto local sobre actividades económicas y, como pretensión subsidiaria, que el impuesto sobre bienes inmuebles, sin que en la legislación sobre régimen local existiese una habilitación para ello.

El recurrente argumentaba que la materia imponible de tal impuesto es la fuente de riqueza que se pone de manifiesto con la explotación de grandes establecimientos comerciales, en proporción con la superficie que ocupan, por lo que sería la misma materia que se encuentra gravada por el impuesto local sobre actividades económicas.

Hay que apuntar un hecho relevante antes de la resolución de tal recurso como es la modificación por el legislador del artículo 6.3 LOFCA sustituyendo la expresión *“no podrá recaer sobre materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales”*, por la de *“no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales”*.

El Tribunal Constitucional desestimó el recurso aduciendo que -F. 7- *“la comparación de las bases imponibles del impuesto autonómico controvertido y el impuesto sobre actividades económicas, una vez puesta en relación con sus hechos imponibles, aporta unos criterios distintivos que son suficientes para poder afirmar que los impuestos enjuiciados no tienen un hecho imponible idéntico y, por tanto, superan la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA, lo cual conduce a desestimar el presente recurso de inconstitucionalidad, sin que sea preciso un pormenorizado análisis de las diferencias, por otro lado*

*evidentes, entre el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y el impuesto sobre bienes inmuebles».*

El TC declaró que, aunque los impuestos sobre las grandes superficies comerciales inciden sobre la actividad económica comercial al igual que lo hace el impuesto sobre actividades económicas, tras un análisis detallado pueden observarse elementos diferenciadores, en particular, el hecho de que el impuesto autonómico tiene *“aunque sea parcialmente, una finalidad extrafiscal”*, finalidad esta que el tribunal no cuestiona, asumiéndola como constitucional.

Con posterioridad a esta sentencia, se dictan otras como **STC 208/2012**, de 14 de noviembre, donde se resuelve un recurso de inconstitucionalidad (1336-2002) planteado por el Presidente del Gobierno contra la Ley Foral del Parlamento de Navarra 23/2001, de 27 de noviembre para la creación del impuesto tratado en este apartado, en la que, por los mismos motivos que en la STC anterior para el caso Catalán, se desestima, declarándose por tanto, constitucional.

Por otro lado, hay que señalar la **STC 96/2013** de 23 de abril donde se resuelve el recurso de inconstitucionalidad (3095-2006) interpuesto por más de cincuenta Diputados del Grupo Parlamentario Popular del Congreso de los Diputados respecto de diversos preceptos de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2005, de 30 de diciembre, *de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón*.

En esta sentencia se amplían los motivos argüidos por el recurrente alegándose que el tributo suponía una ruptura de la unidad del orden económico y suponía un obstáculo a la libre circulación de mercancías en el territorio nacional, vulnerando la libertad de empresa recogida en el artículo 38 CE y la garantía estatal del disfrute de los derechos y deberes constitucionales en igualdad de condiciones básicas, que reside en el 149.1.1 CE.

El Tribunal Constitucional, al igual que lo hizo en las sentencias antes mencionadas, desestima el recurso por cuanto – a tenor del F. 9- *“este impuesto, además de que es aplicable indistintamente de que quien realice la actividad empresarial sea residente o no en la Comunidad Autónoma de Aragón, no ha producido, y en todo caso los recurrentes no lo han acreditado,*

*el efecto de limitar sustancialmente que empresarios que actúan en este sector comercial en otras Comunidades Autónomas se radiquen también en la Comunidad Autónoma de Aragón. Aun en el caso que el impuesto sobre grandes áreas de venta haya producido en alguna medida tal efecto limitativo [...], esta restricción, en principio, resultaría justificada por la consecución del fin a que sirve esta norma”.*

En similares términos, se ratifica la conformidad de este impuesto con el ordenamiento jurídico-constitucional español en la **STC 200/2013**, de 5 de diciembre donde se resuelve el recurso de inconstitucionalidad (3701-2006) interpuesto por el Presidente del Gobierno en relación con diversos preceptos de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2005.

Con posterioridad, en la **STC 53/2014**, de 10 de abril donde se resuelve una cuestión de inconstitucionalidad (3142-2007) planteada por la Sección II de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Asturias respecto del artículo 21 de la Ley de la Junta General del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, *de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales*. El TC analiza si tal impuesto vulnera el artículo 38 CE sobre la libertad de empresa, ya que, con la aprobación del IGEC se impone un coste adicional sobre el comercio agrupado en grandes establecimientos comerciales que, no se impone a sus competidores, dificultando el desarrollo de las empresas en condiciones de igualdad.

Pero el TC rechaza tal argumento en su pronunciamiento -F. 7- al entender que *“el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales es un impuesto que afecta tanto al sector económico de las grandes superficies comerciales individuales, como al de los pequeños y medianos comerciantes que decidan agruparse en establecimientos implantados como grandes superficies. En ambos casos, la consecuencia de la agrupación de comerciantes en grandes establecimientos es que se pueden generar externalidades negativas sobre el territorio, el medio ambiente y la trama del comercio urbano; externalidades que, a priori, no produce en la misma medida el pequeño comercio tradicional diseminado por la trama urbana. Es posible, por tanto, considerar que no se cumple el presupuesto para exigir la igualdad de trato en lo que se refiere a las*

*limitaciones de la actividad económica, pues no se trataría de operadores económicos que se encuentren en una misma situación. Y además es, precisamente la diferente situación en la que se encuentran unos y otros operadores económicos, su agrupación en grandes establecimientos o su diseminación por la trama urbana, la que determina, por los costes y externalidades que se pueden generar en el caso de los que se agrupan, la existencia de una justificación que legitima la medida tributaria”.*

En definitiva, desde un plano constitucional, se observa como a través de reiteradas sentencias el TC avala su validez constitucional afirmando que no vulnera el principio de libertad de empresa y no colisiona con otros impuestos locales como el IBI o el IAE. Su función extrafiscal está plenamente admitida por el TC. Sin embargo, persisten las dudas acerca de si el IGEC es compatible con el Derecho de la UE, lo cual será objeto de análisis en el apartado 4.2.1.

#### **4.1.2. Doctrina relativa al impuesto de depósitos de las entidades de crédito**

Como consecuencia de la **Sentencia del Tribunal Constitucional 201/2012**, de 14 de noviembre, en virtud de la cual se declaró conforme a la CE el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito creado por la Ley 14/2001 de Extremadura, de 29 de noviembre, varias CC.AA crearon impuestos similares.

Pero, por otro lado, el legislador estatal estableció el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito mediante el artículo 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, configurándolo como un impuesto directo a tipo cero, a pesar de que en la Ley 88/2014 y, más tarde, en la Ley 18/2014, de 15 de octubre, se elevó dicho tipo impositivo al 0,03 %, siendo, a pesar de todo, un gravamen inferior al que preveían las leyes autonómicas. Y fue desde la creación del impuesto estatal, cuando el TC experimentó un cambio de criterio, en aplicación del artículo 6.2 de la LOFCA, y por ello, mientras que en un momento anterior a la creación del impuesto estatal los impuestos autonómicos se declaraban conformes a la CE, con el cambio de criterio se declaran inconstitucionales.

En ese sentido, se debe hacer alusión a la **STC 30/2015**, de 19 de febrero, la cual falló declarando la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del artículo

161 de la Ley de la Generalitat Valenciana 5/2013, por vulneración de los artículos 133.2 y 157.3 de la CE, así como del artículo 6.2 LOFCA, al tratarse de un impuesto equivalente al estatal<sup>86</sup>.

Recientemente el TC se ha pronunciado sobre cuestiones relativas al impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito (IDEC), pudiéndose destacar la sentencia de 26 de mayo de 2015 y dos sentencias de 28 de mayo del 2015, pasándose a explicar sintéticamente a continuación.<sup>87</sup>

En la **STC 102/2015**, de 26 de mayo (rec nº 275/2015) se desestima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno del Principado de Asturias contra el artículo 124 de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, en virtud del cual se modificó el artículo 19 de la Ley 16/2012, cambio que, como se acaba de señalar, afectó al tipo de gravamen (inicialmente tipo cero), fijándolo en un 0,03 %. En cuanto a los motivos de inconstitucionalidad alegados, se pueden destacar los que siguen:

a) La vulneración del artículo 6.2 LOFCA, en lo que atañe a la compensación cuando el Estado establece tributos sobre hechos imposables gravados por las CCAA. El TC considera, en línea con lo ya expresado en fallos anteriores, ya que el impuesto asturiano se estableció con posterioridad al 1 de diciembre del 2012, que no se cumple la condición establecida en la norma para obtener tal compensación. En ese sentido, se recuerda que la Ley 16/2012 se refería a los impuestos similares que ya habían sido creados por CCAA, previendo que se aplicarían medidas de coordinación o compensación siempre que dichos impuestos propios hubieran sido establecidos “*con anterioridad al 1 de diciembre del 2012*” y esto no se cumplía en el supuesto objeto de análisis.

b) La vulneración de los principios de irretroactividad de las normas restrictivas de derechos individuales, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad recogidos en el artículo 9.3 CE, al otorgarse efectos retroactivos (desde el 1 de enero del 2014) al tipo de gravamen establecido por Ley 18/2014, la cual modificaba el artículo 19 de la Ley 16/2012. Esta cuestión es desestimada, atendiendo a las circunstancias del caso concreto, a saber: (1) El grado de

---

<sup>86</sup> FJ 4 STS 30/2015, de 19 de Febrero

<sup>87</sup> PILAR ÁLVAREZ BARBEITO, *El Tribunal Constitucional se manifiesta de nuevo acerca del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito*. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña, Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo.

retroactividad de la norma impugnada entendiendo el tribunal que se trata de una retroactividad no plena. (2) Su carácter previsible, ya que el fin perseguido en la norma es dotar a las CC.AA de una fuente de ingresos, para así compensar la pérdida de recaudación que se producirá cuando se eliminen impuestos similares, y además para evitar diferencias entre las distintas Haciendas territoriales.

Continuando con la **STC 107/2015**, de 28 de mayo, en este asunto se resuelve el recurso promovido por el presidente del Gobierno contra el Decreto Ley del Gobierno de Cataluña 5/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, el cual es declarado nulo e inconstitucional. Resultan de especial interés los siguientes aspectos: (1) Respecto a la concurrencia de los presupuestos habilitantes de los Decretos leyes en el ámbito autonómico, se apunta que debe tomarse en consideración *“tanto la doctrina constitucional relativa al artículo 86.1 como los límites que haya podido concretar o añadir el legislador estatutario para el decreto ley autonómico”* (2) Respecto del análisis llevado a cabo para determinar si un Decreto ley autonómico puede crear impuestos, se concluye que *“el artículo 203.5 del Estatuto de Autonomía de Cataluña impone un límite material al decreto ley catalán, traducido en la imposibilidad de crear tributos propios mediante este instrumento normativo”* ya que en él se señala expresamente que los tributos propios de la Generalitat se establecen *“mediante ley del Parlamento”*.

En la **STC 111/2015**, de 28 de mayo (rec. nº 7870/2014), dos años después del Decreto Ley autonómico 5/2012, anulado por la sentencia a la que se acaba de hacer referencia en el apartado anterior, se aprobó la Ley del Parlamento de Cataluña 4/2014, de 4 de abril, del Impuesto sobre Depósitos en las Entidades de Crédito, la cual fue objeto de recurso de inconstitucionalidad. En esta ocasión el Tribunal, a la vista de lo señalado en el ya mencionado artículo 6.2 de la LOFCA, en cuanto dispone que *“los tributos que establezcan las CC.AA no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado”*, compara los elementos esenciales de los tributos estatal y autonómico, advirtiendo que *“hay coincidencia en el hecho imponible, la base imponible y los contribuyentes, refiriéndose las únicas diferencias a la cuota tributaria y a las*

*deducciones establecidas por la CC.AA para sucursales radicadas en su territorio*". Por este motivo, el TC concluye, tal y como lo hizo en su Sentencia 30/2015, antes citada, en relación con el impuesto valenciano sobre los depósitos en las entidades de crédito, que *"las citadas coincidencias sustanciales, en los elementos esenciales de ambos impuestos, suponen la vulneración de los artículos 133.2, 157.3 CE, así como del artículo 6.2 LOFCA"*, y por ello, se declara la inconstitucionalidad y nulidad de la recurrida ley del Parlamento catalán.

#### **4.1.3. Sentencia relativa al impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial**

El 17 de julio de 2015 el Gobierno español planteó recurso de inconstitucionalidad n<sup>o</sup> 4292-2015, *contra la Ley del Parlamento de Cataluña 12/2014 del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de carácter nuclear*. En concreto contra los arts. 1.1 c) y 21 a 30 de la Ley del Parlamento de Cataluña 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (Ley 12/2014, en lo que sigue). Se considera por la demanda que se vulnera el art. 6.2 de la LOFCA, porque su hecho imponible y demás elementos son coincidentes con los del impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, regulado en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. En la **STC 74/2016**, de 14 de abril de 2016, se procede a realizar un examen para verificar si en verdad se da tal solapamiento, concluyendo que existe equivalencia entre ambos tributos.

Comenzando con el hecho imponible, el impuesto estatal grava tanto la producción de combustible como los residuos observándose, pues, coincidencia en lo que se refiere al primero de los hechos imponibles, con el

impuesto autonómico. El hecho de que el autonómico se refiera al gasto o utilización de combustible nuclear para la producción, mientras que el estatal mencione la producción del combustible, no impide afirmar la existencia de tal coincidencia, ya que, a la luz del proceso de producción, parece claro que en ambos casos es preciso que el combustible nuclear sea gastado. En suma, lo que se sujeta a gravamen, en ambos tributos, es la utilización de combustible.

Se continua analizando el resto de elementos del tributo para poder justificar el solapamiento entre impuestos, primero se estudia la base imponible, luego se pasa a los tipos impositivos, y se termina concluyendo que existen coincidencias sustanciales en los elementos esenciales de ambos impuestos y, por ende, se produce una vulneración de los arts.133.2 y 157.3 CE, así como del art. 6.2 LOFCA, declarándose la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 1.1 c) y 21 a) 30 de la Ley del Parlamento de Cataluña 12/2014.

#### **4.1.4. Recurso contra el impuesto sobre las viviendas vacías**

En el Boletín Oficial del Estado del miércoles 31 de enero de 2018 el Tribunal Constitucional ha admitido a trámite el recurso del Gobierno **contra la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono.** El recurso se centra en los artículos 4.1, 51 a 68 y Disposición Final séptima, apartado a) de la Ley.

A tenor de la Exposición de Motivos de la citada la Ley 5/2007, el impuesto sobre las viviendas vacías es un tributo “*socialmente comprometido*” gravando aquellas viviendas que se encuentran desocupadas y, por ende, no contribuyen a cumplir la función social de la propiedad de las viviendas. En dicha ley se definen de forma pormenorizada una serie de conceptos jurídicos indeterminados tales como *vivienda vacía, vivienda en alquiler asequible, grupo de sociedades* o *grupo fiscal*. Introduce unas causas justificadas de desocupación y ciertas exenciones al impuesto. La base imponible se determina de acuerdo al total de metros cuadrados de las viviendas de que es

titular el sujeto pasivo. La cuota se calcula aplicando una escala con tres tipos de gravamen progresivos. Sin embargo, lo relevante y sorprendente, teniendo en cuenta la finalidad pretendida según la propia ley, es la configuración de los sujetos pasivos, refiriéndose exclusivamente a las personas jurídicas propietarias, usufructuarias o titulares de un derecho de superficie o de otro derecho real de disfrute.

El Gobierno español argumenta en su recurso que esta norma modifica el artículo 11 de la *Ley 14/2015 del impuesto sobre las viviendas vacías*, la cual ya se impugnó ante el TC al considerarla contraria “*al orden constitucional por su colisión con el Impuesto sobre bienes Inmuebles*”.

En espera del pronunciamiento del TC, es posible hacer una valoración personal, siguiendo a Alejandro Menéndez<sup>88</sup>, sobre la dudosa conformidad con la CE de esta figura jurídica. Nada más comenzar su análisis se observa la vulneración de uno de los principios básicos en el ámbito tributario, a saber, el principio de generalidad (artículo 31.1 CE) ya que, los sujetos pasivos gravados son las personas jurídicas o grupos de sociedades, y no “*todos*” como propugna nuestro texto constitucional. Además, las principales destinatarias del impuesto son las entidades financieras y promotoras inmobiliarias.

Otro de los principios tributarios vulnerados es el de capacidad económica. Tal afirmación puede basarse en varios argumentos, entre ellos la aplicación a un impuesto real (que no refleja fielmente la riqueza o capacidad económica gravada) tipos progresivos, o la exigencia de unos alquileres inferiores al 25% del valor de mercado (artículo 5.c) LIVV) implica abocar a los sujetos pasivos a sufrir unas pérdidas injustificadas e inasumibles y como último argumento señalar que el hecho de que la base imponible solo tenga en cuenta los metros cuadrados de la vivienda desvirtúa su valor patrimonial ya que el valor de un bien inmueble depende de más factores entre ellos su ubicación, su antigüedad o su calidad.

Como ya se ha señalado, una de las alegaciones del Gobierno en el recurso presentado ante el TC es el solapamiento del hecho imponible del IBI con el

---

<sup>88</sup> MENÉNDEZ MORENO Alejandro, “Nada es lo que parece a propósito del impuesto sobre las viviendas vacías, de la Ley de 21 de julio de 2015, de la Generalidad de Cataluña” *Revista Quincena fiscal*, págs. 13-19.

hecho imponible del impuesto sobre las viviendas vacías contraviniendo claramente lo prescrito en el artículo 6.3 de la LOFCA. Personalmente, estoy de acuerdo con las alegaciones del Gobierno español en esta materia, ya que, a tenor de la legislación vigente, no cabe que un impuesto propio de una CCAA grave lo ya gravado por un tributo local como es el IBI, ya que ello conlleva a una sobreimposición injustificada si no se adoptan las pertinentes medidas para evitar perjuicios para los Entes Locales.

#### **4.1.5. Sentencia relativa al impuesto sobre la provisión de contenidos por proveedores de servicios de comunicaciones electrónicas**

Por su imperiosa actualidad, se entiende adecuado citar la **STC 93/2017**, de 6 de julio de 2017, contra el Impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de los proveedores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector y la difusión de la cultura digital de Cataluña, por la que el Pleno del TC ha declarado la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del impuesto, regulado en la Ley del Parlamento de Cataluña 15/2014.

Dicha sentencia se fundamenta en que el impuesto impugnado grava el mismo “hecho imponible” que el IVA y “excede, por ello, del ámbito de la potestad tributaria de la CC.AA catalana” reconocido en el art. 157.3 CE. Como ya se ha aludido en los primeros epígrafes del presente Trabajo, la potestad que la CE atribuye a las CC.AA para establecer sus propios impuestos tiene límites, entre otros, el contenido en el art. 6.2 de la LOFCA, que dispone lo siguiente: “Los tributos que establezcan las CC.AA no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado”.

Los representantes de la Generalitat y del Parlament admiten esa identidad, pero parcialmente, ya que matizan que la ley recurrida grava la “disponibilidad” del servicio por el usuario y no su prestación por el empresario, como hace el IVA. Para comprobar si existe tal identidad objetiva entre tributos, el TC analiza el conjunto de los elementos esenciales del mismo, es decir, el hecho imponible, el sujeto pasivo del impuesto y la cuota tributaria. Tras dicho análisis el TC concluye que lo gravado “no es la ‘disponibilidad’ del servicio de acceso a internet”, como dice la ley recurrida, sino “la prestación del servicio de acceso a

*comunicaciones electrónicas*". Y ello porque si grabase la disponibilidad el sujeto obligado al pago del impuesto a la Hacienda Pública serían *"las personas que tienen contratado el servicio de acceso a contenidos en redes de comunicaciones electrónicas"*, y no las empresas prestadoras del servicio, tal y como indica la ley recurrida. Por ello, grava lo mismo que el IVA y el sujeto pasivo es idéntico al de esta.

La ley autonómica prohíbe el derecho de reembolso del *"sustituto del contribuyente"*, lo que implica que *"el único obligado al pago en el marco de esa relación jurídica tributaria es el denominado por la ley como 'sustituto'"* (es decir, el empresario prestador del servicio), *"y no el supuesto 'contribuyente' según la ley"* (es decir, el usuario). En definitiva, *"si el único llamado a contribuir es el (...) operador que presta el servicio, el hecho imponible auténticamente gravado sólo puede ser el realizado por él (...) y por tanto ha de ser la prestación de este servicio por su parte, y no su 'disponibilidad' por el usuario"*.

Por todo ello, se debe concluir que *"el hecho imponible del impuesto recurrido coincide con el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (...)"*. Si se analiza la cuota tributaria se llega a la misma conclusión que la señalada con anterioridad.

A pesar de que el fallo de la sentencia es declarar la nulidad e inconstitucionalidad del tributo catalán, hay que destacar un **voto particular** de Roca, Valdés, Xiol, Conde-Pumpido y Balaguer en el que se manifiestan los argumentos por los que se discrepa con el fallo. Estos magistrados consideran que no se ha producido vulneración alguna de la LOFCA apoyándose en el hecho de que, en su opinión, el análisis de los distintos elementos configuradores del tributo recurrido y el IVA no son equivalentes entre sí y por lo tanto, no se debería declarar la nulidad. Mientras que el impuesto catalán grava la prestación del servicio de acceso a las comunicaciones electrónicas, el IVA grava, con carácter general, todas las prestaciones de bienes y servicios realizadas por las empresas en el marco de su actividad y, entre ellas, los servicios de telecomunicaciones. La naturaleza indirecta del IVA obliga a que el contribuyente (los empresarios) deban repercutir la cuota al consumidor y éste tiene la obligación de asumirla, aunque la obligación directa frente a la Agencia Tributaria la tengan los empresarios. Otras diferencias a destacar

entre ambos impuestos son que el impuesto catalán es periódico mientras que el IVA instantáneo o que el impuesto catalán es de cuota fija y el IVA, proporcional. Y estas discrepancias no son consideradas por el TC como relevantes, centrándose en el hecho imponible como elemento fundamental, y en opinión de estos magistrados disidentes deberían ser considerados como trascendentes en tal análisis.

#### **4.2. LOS IMPUESTOS PROPIOS EN LA JURISPRUDENCIA EUROPEA**

En conformidad con el artículo 93 de la CE, así como la STC 28/1991, el ordenamiento comunitario debe ser observado no sólo por el Estado español sino también por las CCAA y Entes Locales. Todo ello sin perjuicio de que, de acuerdo con la distribución de competencias entre UE y Estados miembros, sean estos últimos los responsables primarios ante las autoridades europeas a pesar de que puedan repercutir *ad intra*, sobre los entes autonómicos la responsabilidad que proceda. En consecuencia, las CCAA deben tener en cuenta a la hora de ejercer su autonomía normativa, además del derecho español, el ordenamiento comunitario.

El objeto de este epígrafe es analizar los motivos por los que ciertos impuestos propios de las CCAA podrían vulnerar el ordenamiento jurídico europeo tomando como base para su exposición, el estudio realizado por Álvaro Jesús Del Blanco García<sup>89</sup>. Concretamente, este apartado girará en torno a cuatro impuestos controvertidos que podrían vulnerar el ordenamiento de la UE, a saber: el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales donde se examinará la reciente STJUE de 26 de abril del 2018 por la que se resuelven las cuestiones prejudiciales planteadas por el TS en marzo del 2016; el impuesto sobre depósitos bancarios declarado nulo e inconstitucional por el TC, y sobre el cual se albergan dudas en términos de derecho europeo; los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas, el impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente y el canon eólico, en relación

---

<sup>89</sup> DEL BLANCO GARCÍA, ÁLVARO JESÚS: *El derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de la CC. AA*, Instituto de Estudios Fiscales, 2015. Y en su "Tesis doctoral, 2014" Facultad de Derecho, UNED. Departamento del Derecho de la Empresa. Director: Pedro Manuel Herrera Molina.

con la posible vulneración de la prohibición de ayudas de Estado así como del principio de no discriminación.

#### **4.2.1. El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales**

Una vez resueltas por el Tribunal Constitucional las dudas acerca de su constitucionalidad a la luz del ordenamiento español (tal y como se ha explicado en el epígrafe 4.1.1) surge la controversia sobre su validez a la luz del Derecho de la Unión Europea y, más concretamente, en relación con el principio de libertad de establecimiento y el régimen de ayudas de Estado.

A este respecto hay que destacar la reciente **Sentencia del TJUE de 26 de abril de 2018** donde se resuelven las cuestiones prejudiciales planteadas por el TS 10 de marzo de 2016, recibido en el Tribunal de Justicia el 25 de abril de 2016.<sup>90</sup>

La Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED en adelante), es una asociación que agrupa a grandes empresas de distribución a escala nacional. Ésta impugnó ante los órganos judiciales españoles y ante la Comisión Europea la legalidad de los impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales de tres CC.AA, a saber: Cataluña (asunto C-233/16), Asturias (asuntos C-234/16 y C-235/16) y Aragón (asuntos C-236/16 y C-237/16). El TS, que ha de resolver los recursos de la ANGED, alberga dudas acerca de la compatibilidad de tales impuestos autonómicos con el principio comunitario de la libertad de establecimiento, así como si las exoneraciones previstas pueden ser constitutivas de ayudas de Estado prohibidas con arreglo al TFUE.

A continuación, se procederá a analizar la ya mencionada STJUE de 26 de abril de 2018 que resuelve el asunto C-233/16 que tiene por objeto la

---

<sup>90</sup> Respecto de los asuntos **C-234/16 y C-235/16**, se presentó la cuestión prejudicial por el TS el 10 y 11 de marzo del 2016, en relación con el procedimiento iniciado por ANGED cuestionando al impuesto de Grandes Establecimientos Comerciales del Principado de Asturias (Ley 15/2002).

Respecto a los asuntos **C-236/16 y C-237/16** se presentó la cuestión prejudicial por el TS el 10 y 11 de marzo del 2016, en relación con el procedimiento iniciado por ANGED cuestionando al impuesto de Grandes Establecimientos Comerciales de la CC. AA de Aragón (Ley 13/2005). La decisión adoptada por el Tribunal viene a ser prácticamente idéntica que la expuesta para el asunto C-233/16 sobre el IGEC catalán.

resolución a una cuestión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el TS, mediante auto de 10 de marzo de 2016.

Tras la STC del 5 de junio del 2012 (desarrollada en el epígrafe 4.1.1) donde se desestima el recurso promovido por el Gobierno español contra la ley catalana 16/2000, el TSJ de Cataluña desestimó el recurso interpuesto por la ANGED en donde se alegaba la incompatibilidad con la libertad de establecimiento (art. 54 TFUE) y con el Derecho en materias de ayudas de Estado (art. 107 TJUE). Seguidamente, la ANGED acude en casación ante el TS. Además, esta asociación había dirigido denuncia ante la Comisión quien afirmó que tal impuesto no constituía ayuda de Estado, ya que los ingresos provenientes del IGEC no se destinaban a apoyar a empresas comerciales o a un sector de actividad concreto. Sin embargo, a raíz de una nueva denuncia de la ANGED en 2013, la Comisión rectificó en el sentido de que, respecto de los pequeños establecimientos comerciales, si podía constituir ayuda de Estado incompatible con el mercado interior, aconsejando la supresión o modificación del impuesto. A tal efecto, el TS suspende el procedimiento que estaba conociendo y plantea tres cuestiones prejudiciales, que se proceden a analizar a continuación:

La **1º cuestión prejudicial** atañe a la libertad de establecimiento: En el art. 49 y 54 TFUE se prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en el lugar del domicilio social de las sociedades, además de cualquier otra forma de discriminación encubierta consistente en aplicar otros criterios de diferenciación que conduzcan de hecho al mismo resultado. El TJUE afirma que el IGEC se basa en el criterio de la superficie de venta del establecimiento<sup>91</sup>, lo cual no supone discriminación directa. Añade que este criterio no perjudica en la mayoría de los casos, a la luz de los datos aportados, a nacionales de otros Estados miembros o a sociedades que tengan su domicilio social en otros Estados miembros. Por lo tanto, el impuesto controvertido no se opone al principio de libertad de establecimiento.

Prosiguiendo con la **2º cuestión prejudicial**, donde el TJUE examina si las exoneraciones previstas en el marco de los impuestos autonómicos analizados constituyen o no ayudas de Estado en el sentido del art. 107 del TFUE. El

---

<sup>91</sup> a partir de 2.499 m<sup>2</sup> en Cataluña, de 1.300 en Asturias y de 500 en Aragón.

IGEC es un impuesto que utiliza como criterio la superficie de venta quedando exoneradas aquellas con menos de 2500m<sup>2</sup> (para el caso catalán) así como ciertas actividades (jardinería, venta de vehículos, materiales para construcción...) y además concede reducciones del 60% en la base liquidable a actividades como la venta de mobiliario, centros de bricolaje, entre otras.

Antes de entrar a analizar la cuestión de fondo, el Tribunal aclara el concepto de ayuda de Estado, la cual puede entenderse como una intervención del Estado o el uso de fondos estatales que afecta a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, confiriendo una ventaja selectiva a su beneficiario y falseando o amenazando con falsear la competencia<sup>92</sup>. Además, la jurisprudencia requiere que la medida nacional en cuestión favorezca a “*determinadas empresas o producciones*” en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica similar recibiendo así un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de “*discriminatorio*”. En materia fiscal, puede considerarse que la ventaja constituye ayuda de Estado, aunque no implique transferencia de fondos estatales si procura a sus beneficiarios una situación más favorable que el resto (ventaja selectiva), mientras que si se concede de forma general a todos los operadores no constituirá tal ayuda<sup>93</sup>.

El criterio relativo a la superficie de venta parece razonable ya que, cuanto mayor sean las dimensiones del establecimiento mayores externalidades negativas generará sobre el medio debido a la mayor afluencia de público y además, permite diferenciar dos categorías de establecimientos que no se encuentran en una situación comparable desde el punto de vista de los objetivos perseguidos por la legislación que lo establece (que son, la protección del medio ambiente y ordenación del territorio).

Por consiguiente, no cabe considerar que la exoneración fiscal de la que disfrutaban los establecimientos comerciales cuya superficie de venta es inferior al umbral establecido les confiera una ventaja selectiva, de modo que no puede constituir una ayuda de Estado.

---

<sup>92</sup> Véase, en particular, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 53

<sup>93</sup> Sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, apartado 56

Por lo que respecta a la exoneración resultante del criterio de tributación basado en las dimensiones de los establecimientos como las actividades de viveros, venta de vehículos o materiales de construcción, así como la reducción del 60% de la base liquidable para el caso catalán por el ejercicio de determinadas actividades, hay que subrayar que las CC.AA alegan que tales actividades requieren grandes superficies de venta por su naturaleza, y no por que vayan a atraer a más flujo de compradores. Por lo tanto, el TJUE concluye que si no generan impacto negativo sobre el medioambiente ni sobre la ordenación del territorio tan intenso como los otros que sí están sujetos, no constituirá ventaja selectiva, ni por ende, ayuda de Estado, correspondiendo al órgano jurisdiccional remitente verificar tales extremos.

Sin embargo, por lo que respecta a Cataluña, la no sujeción prevista para los establecimientos colectivos reviste el carácter de medida selectiva y, por lo tanto, constituye ayuda de Estado ya que está exonerando de gravamen a grandes establecimientos colectivos cuya superficie supera el umbral previsto, incidiendo de la misma manera que el resto de establecimientos de este tipo sobre el medio ambiente y la ordenación del territorio, situándose pues en una posición objetivamente comparable para con estos.

Finalmente, en la **3º cuestión prejudicial** se plantea para el supuesto en el que se responda afirmativamente a la 2º cuestión (¿constituyen ayudas de Estado [...])?. Se solicita al TJUE que se pronuncie sobre si tales ayudas de Estado resultantes de las exoneraciones y reducciones de un impuesto como el controvertido en el litigio principal, que grava a los grandes establecimientos comerciales, pueden considerarse ayudas existentes en el sentido del artículo 1b) del Reglamento n.º 659/1999. A la vista de lo anterior, procede contestar a tal cuestión. Tal respuesta puede resumirse, sin entrar en profundidad en esta cuestión, en que las ayudas de Estado resultantes del régimen de un impuesto como el controvertido en el litigio principal no pueden constituir ayudas existentes en el sentido del artículo 1 b), del Reglamento nº 659/1999, cuyo tenor se reproduce en el artículo 1, letra b), del Reglamento 2015/1589 por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 TFUE.

#### 4.2.2. El impuesto sobre depósitos bancarios

En relación al impuesto sobre depósitos bancarios, ya estudiado en el apartado de jurisprudencia del Tribunal Constitucional, se procederá a practicar un análisis desde la perspectiva europea, poniéndolo en conexión con el principio de libertad de circulación de capitales recogido en los artículos 56 a 60 del TFUE donde se exige la supresión de las restricciones a los movimientos de capitales pertenecientes a las personas residentes en los Estados miembros, así como a las personas jurídicas y la abolición de las discriminaciones del tratamiento en razón de nacionalidad o residencia. Y es que, según el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma Fiscal, los tipos de gravámenes exigidos por tal impuesto generan efectos negativos tales como: desincentivar el ahorro, debilitar el sistema financiero, el aumento del riesgo de deslocalización del ahorro, la reducción del crédito y la ralentización de la economía española.

Hay que poner en relación los artículos 56 a 60 del TFUE con el artículo 63 del mismo Tratado, en el que se prohíbe la restricción a la libre circulación de capitales siendo interpretada tal libertad por la jurisprudencia comunitaria en sentido amplio tal y como se dispone en la **STJUE Svensson**, de 14 de noviembre de 1995, Asunto 484/93, por lo que, a la vista de tales criterios se puede considerar que, desde la perspectiva europea, el impuesto contraviene la libertad de movimiento de capitales ya que se grava un pasivo en una oficina de una CC.AA y no se grava ese mismo pasivo cuando se dispone de él en otra oficina ante una CC.AA que no haya establecido un impuesto similar<sup>94</sup>.

Por otro lado, puede constituir una ayuda de Estado, prohibida en el 107 TFUE. En la **STJUE Italia/ Comisión** de 2 de julio de 1974 (Asunto C-173/73) se definieron las ayudas de Estado como “*cualquier ventaja concedida por la autoridad pública que, bajo diversas formas, altere o ponga en riesgo de alterar la libre competencia*”. Además, las ayudas de Estado prohibidas deben ser “*selectivas*”, esto es, que favorezcan a unas empresas en detrimento de otras, incluso por motivos de localización en un determinado territorio<sup>95</sup>.

---

<sup>94</sup> GARCÍA NOVOA, César. “El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios”. *Revista catalana de dret públic*, núm. 46 (2013)

<sup>95</sup> Sentencia Azores del TJUE de 6 de septiembre de 2006.

Por todo ello, siguiendo la opinión manifestada por Álvaro Jesús Del Blanco García y Cesar García Novoa, el impuesto objeto de análisis puede constituir ayuda de Estado incompatible con el Derecho de la UE, al recoger ciertas exenciones selectivas para las inversiones consideradas de utilidad pública o de interés social, exención que sólo se aplica cuando la inversión se realice en la CCAA titular del impuesto y no en otra. En definitiva, en la medida en que esas exenciones adolecen de selectividad territorial, podrían dar lugar a una auténtica ayuda pública incompatible con el derecho de la Unión.

#### **4.2.3. Los impuestos autonómicos sobre las emisiones atmosféricas, el impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente y el canon eólico**

En primer lugar, hay que destacar la notable ausencia de una auténtica *Reforma Fiscal Verde* en España, lo que ha propiciado que las CC.AA, haciendo uso de su potestad tributaria, hayan establecido tributos ambientales, como los **impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas**.

Se debe poner de manifiesto que las empresas sometidas al régimen de comercio de derechos de emisión estarán sujetas a dos instrumentos económicos que recaen sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> (por un lado, este régimen de derechos de emisión, y por otro, el impuesto autonómico correspondiente). Por ello, muchas CC. AA, como Andalucía o Aragón han introducido en su normativa supuestos de no sujeción con el fin de evitar este doble coste, aunque hubiera sido más correcto establecer una exención fiscal dado que el hecho imponible se produce en la práctica<sup>96</sup>. Hasta el 2012, los derechos de emisión se asignaban de forma gratuita, por lo que tales mecanismos de coordinación establecidos por las CCAA constituían una ayuda de Estado. Sin embargo, a partir del 2013, se implanta el sistema de subasta para adjudicar los derechos de emisión, pretendiendo que se aplique de manera plena a partir del 2020, pudiendo existir hasta esta fecha un mayor o menor régimen de gratuidad en la asignación, considerándose en la mayor parte de los casos que tales mecanismos introducidos por las CCAA siguen siendo ayudas de Estado.

---

<sup>96</sup> DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro Jesús: *El derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de la CC.AA*, Instituto de Estudios Fiscales, 2015, pág. 255

En conformidad con lo expresado, si se entiende que la no sujeción establecida por las CCAA constituye ayudas de Estado hay que tener en cuenta que, en primer lugar, el TFUE obliga a los Estados Miembros a informar a la Comisión con carácter previo sobre las medidas adoptadas que constituyan ayudas de Estado. Sin embargo, en el año 2005 se simplificó dicho requisito, quedando exceptuadas del mismo las ayudas de *minimis*, que son aquellas que no han de superar los 200.000 euros, pero ni el Estado ni las CCAA han establecido ninguna previsión para limitar la cuantía de las exenciones de los citados impuestos sobre las emisiones atmosféricas.

En definitiva, los mecanismos de coordinación establecidos por algunas CCAA en relación con los impuestos sobre las emisiones atmosféricas deben calificarse como exenciones tributarias a los efectos de la regulación sobre ayudas de Estado. Como regla general serán ayudas de Estado, sin perjuicio de ciertos sectores especialmente afectados donde no se cumple el requisito de la ventaja económica. Todo ello sin perjuicio de que puedan ser compatible con el Derecho de la UE siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la Directiva sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente. Pero en el momento de su aprobación, tales mecanismos no atendían a los requisitos incorporados en ellas lo que provoca su incompatibilidad con el Derecho comunitario.

En segundo lugar, otro tributo medioambiental que, desde la perspectiva del Derecho de la UE puede ser enjuiciado, es el **impuesto de la CCAA extremeña sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente** (regulado en el Decreto Legislativo 2/2006). En este análisis se debe traer a colación el **Asunto C-213/96** que versa sobre una cuestión prejudicial planteada ante el TJUE acerca del impuesto de la electricidad establecido en Finlandia, y en que se sostiene que cada Estado miembro puede establecer una tributación diferenciada sobre ciertos productos atendiendo a criterios objetivos, tales como las materias primas utilizadas o los procedimientos de producción aplicados siempre que se persigan objetivos de política económica compatibles con el Derecho de la UE y no comporten discriminación respecto a las importaciones procedentes de otros Estados miembros. A la vista de tal doctrina no parece que el impuesto extremeño vulnere las normas comunitarias

ya que su estructura no discrimina según si la producción tiene lugar dentro o fuera de España.

En tercer lugar, se hará mención a la posible vulneración, por medio del **canon eólico**, de los objetivos marcados por la Directiva 2009/28/CE, relativa al uso de energías renovables en relación con los principios de política medioambiental establecidos en el artículo 191 del TFUE, al impedir el cumplimiento del objeto de tal Directiva, esto es, el fomento de las energías renovables. Tal impuesto propio contradice la política de fomento e impulso de las energías renovables de la UE, representando una quiebra con el artículo 84 de la Ley de Economía Sostenible, que obliga a las CC. AA a eliminar las barreras para el desarrollo de las energías renovables, por lo que con este tributo se está consiguiendo todo lo contrario, aumentando la presión fiscal sobre el sector eléctrico, cuya incidencia sobre el medio ambiente en relación con las emisiones ya está recogida a través del régimen de los derechos de emisión, antes analizados. Las leyes que regulan el canon eólico entrañan vulneración del principio europeo de “*quien contamina paga*” del 191.2 TFUE y del resto de principios orientadores de la política ambiental europea puesto que, tales principios exigen: un previo análisis de proporcionalidad, ausente en la tramitación de las leyes que crean tal impuesto; así como limitar la carga impositiva al coste del daño presuntamente creado, pero en este sentido, el canon debe ser pagado tanto si el sujeto pasivo contamina como si no, por lo que está ausente incentivo alguno para el productor de energía eólica. Asimismo, se infringe la Directiva 2009/28/CE de 23 de abril de 2009, en relación con el fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, dado que se pretende gravar aquella producción de energía más respetuosa con el medio ambiente<sup>97</sup>.

En relación con el canon eólico hay que hacer mención al reciente **Auto de 8 de abril de 2016 del TSJ de Castilla La Mancha**, quien eleva diferentes cuestiones prejudiciales al TJUE<sup>98</sup> referidas a la compatibilidad del canon eólico castellano manchego con determinadas Directivas de la Unión Europea, a

---

<sup>97</sup> MOLINA LEBRÓN Ana. *Los cánones eólicos de las Comunidades Autónomas como falsos tributos medioambientales. Problemas de inconstitucionalidad e incumplimiento del Derecho de la Unión Europea*. Tirant lo Blanch. 2017

<sup>98</sup> Auto del TSJ Castilla La Mancha 179/2016, de 8 de abril.

saber: la Directiva Comunitaria 2009/28/CE, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, alegando el tribunal que el impuesto impide el fomento de las energías renovables, no tiene finalidad extrafiscal, ni efectos disuasorios para impulsar esta fuente de energía renovable, sino que se trata de un impuesto con claro carácter recaudatorio, existiendo además una posible doble imposición con otros tributos; así como la Directiva Comunitaria 2008/118/CE, relativa al régimen general de impuestos especiales, al no cumplir la finalidad específica de afección y la Directiva Comunitaria 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

## **5. PERSPECTIVAS DE REFORMA DE LOS IMPUESTOS PROPIOS EN EL FUTURO DE LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA**

En los últimos años se ha observado un crecimiento ostensible en el número de tributos propios creados por las CC.AA, sin perjuicio de que algunos hayan quedado suspendidos o anulados. El panorama actual en la materia es complejo, confuso y conflictivo, por lo que la potestad autonómica debería ser objeto de análisis en el proceso de una futura reforma del sistema de financiación autonómica.

En el desarrollo de este Trabajo Fin de Grado, se han ido exponiendo diferentes puntos débiles y susceptibles de modificación en esta materia, tales como la existencia de trabas a la imposición autonómica por parte del Estado por la vía del artículo 6 de la LOFCA; la interpretación que hace de ella el TC dando luz verde a muchos impuestos que, a tenor de su regulación serían de dudosa constitucionalidad; el escaso porcentaje que supone la recaudación por esta vía de imposición propia; la tendencia a gravar hechos imponible con finalidad de protección del medio pero cuya intención real por parte de las autonomías se pretende dudosa; la proliferación de impuestos propios que gravan a un sector concreto, el de las personas jurídicas; así como la enorme conflictividad existente sobre la materia entre Estado y las CC.AA.

A la vista de estos problemas, muchos autores han intentado proponer mejoras de muy diversa índole, unos abogando por una menor cesión de competencias, mientras que otros defienden una mayor descentralización. Este epígrafe se va a centrar en exponer las diversas propuestas vertidas en el **Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica (Julio del 2017)** por el cual se da cumplimiento al acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de Febrero del 2017.

El Informe señala que en la actualidad, las CCAA absorben más de un tercio del gasto total de las Administraciones Públicas españolas y más de la mitad de su personal. En los últimos años España ha modificado su estructura política desde la completa centralización a la descentralización pasando a ser uno de los países más descentralizados de la OCDE. El sistema actual ha evolucionado desde un modelo *ad hoc* basado en transferencias por parte del Estado hasta llegar a un sistema complejo y poco transparente fruto del incremento gradual del nivel de autonomía tributaria. La financiación de las CCAA encuentra su regulación en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, la cual se integra por la financiación de la totalidad de los servicios traspasados a través de los tributos cedidos, por las Transferencias del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y por el Fondo de Suficiencia Global, además de los Fondos de Convergencia Autonómica, dotados con recursos adicionales del Estado: el Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación.

La Comisión de Expertos pone de manifiesto ciertos problemas de los que adolece el modelo actual, tales como su complejidad y falta de transparencia; la desigual distribución de la financiación por habitante; la carencia de un mecanismo para asegurar que se mantiene un cierto equilibrio en el reparto vertical de recursos entre administraciones; o la ausencia de mecanismos de estabilización para afrontar crisis fiscales, entre otros.

Sobre la base del ya mencionado artículo 133.1 de la CE, es al Estado a quien corresponde la potestad originaria para establecer tributos, sin perjuicio de la cesión parcial o total de los rendimientos de los tributos de su titularidad a las CCAA, así como la capacidad para regular algunos de sus elementos y diversos aspectos de su gestión. Este mecanismo es el que prima en el sistema español, constituyendo los impuestos cedidos la principal fuente de

ingresos de las CCAA de régimen común. Asimismo, el artículo 133.2 de la CE permite que las CCAA establezcan tributos propios con las limitaciones legales, tales como el artículo 6.2 o 6.3 de la LOFCA que impide que los tributos autonómicos puedan recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado ni sobre los hechos imponible gravados por tributos locales, salvo que se establezcan medidas de compensación o de coordinación. Este modelo de impuestos cedidos no es criticado por la Comisión de Expertos al entender que facilita su gestión y reduce costes de cumplimiento, a la vez que da un margen de actuación a las CCAA para modular sus ingresos al alza o a la baja.

Los tributos propios dentro del marco del sistema actual, como se viene exponiendo a lo largo del Trabajo, son numerosos, a pesar de las restricciones que la regulación impone al establecimiento de éstos, por lo que, la litigiosidad sobre este asunto es elevada, con frecuentes recursos de inconstitucionalidad, tal y como se ha puesto de manifiesto en el epígrafe anterior relativo a la jurisprudencia del TC. Para reducir tal conflictividad, los Expertos proponen medidas para incrementar la coordinación entre el Estado central y los Gobiernos autonómicos mediante la creación de un **mecanismo de comunicación** entre ambos para informar sobre los posibles proyectos de creación de nuevos impuestos autonómicos mediante la comisión normativa dependiente del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF).

Como se ha podido observar a lo largo de los diversos epígrafes del presente Trabajo Fin de Grado, la mayoría de los impuestos propios de las CCAA son de naturaleza ambiental y gravan actividades que inciden negativamente sobre el medio ambiente a través de emisiones y vertidos. Uno de los principales motivos de tal tendencia es que estos hechos imponible no han sido gravados por tributos estatales y por ende, no deberían vulnerar los límites del artículo 6 de la LOFCA, sin embargo esta tendencia no se mantendrá durante mucho tiempo a tenor de lo expresado por los Expertos en su informe, debido a la fuerte presión de la Unión Europea y a la necesidad de adoptar medidas para combatir el cambio climático.

Ante este nuevo panorama aparecerán previsiblemente conflictos entre los impuestos propios autonómicos y los estatales. Los Expertos proponen medidas para atajarlo como la elaboración de una **ley marco de fiscalidad**

**ambiental** que distribuyera las figuras impositivas relevantes entre los diferentes niveles de Gobierno teniendo en cuenta el alcance espacial de los hechos gravables tales como las emisiones de CO<sub>2</sub> y de óxidos nitrosos, las emisiones de los vehículos de motor, los residuos industriales y peligrosos o tóxicos, los residuos de envases, embalajes y bolsas, así como los vertidos marinos o en aguas interiores. Respecto de las figuras que se atribuyan a las CCAA, la correspondiente ley marco debería de fijar los elementos fundamentales del tributo, desde el hecho imponible hasta llegar a la base liquidable, además de determinar si su carácter es potestativo u obligatorio y un margen dentro del cual se deberían fijar las tarifas y deducciones.

En mi opinión, tal medida no solo debería utilizarse para el posible conflicto en relación con los “impuestos verdes” sino que debería hacerse extensivo a todos los tributos a nivel autonómico. Es decir, personalmente y siguiendo a Checa González<sup>99</sup>, sería aconsejable que a nivel estatal y en cooperación con los gobiernos autonómicos, se elaboraran estas leyes marco en las que se dispusieran cuáles son las figuras impositivas que pueden constituirse como impuestos propios en las CCAA, sin perjuicio de que tanto su recaudación como gestión correspondan a estas. Así se evitarían los actuales problemas relativos a la desigualdad de trato a la población en función de la residencia, ya sea en tipos de gravamen o en número de impuestos soportados, así como la vulneración a otros principios constitucionales como los de generalidad e igualdad, al gravarse a ciertos sectores sociales y a otros no (por ejemplo, como ocurre con el impuesto sobre establecimientos comerciales).

A continuación se señalan **otras medidas** para la mejora del sistema de la financiación autonómica propuestas por diversos autores:

Según defiende Alain Cuenta<sup>100</sup> junto con los principales tributos cedidos como son el IVA o el IRPF, sería conveniente **incorporar al marco estatal** ciertas figuras como **los tributos medioambientales** para conseguir de forma más sencilla y ágil la finalidad perseguida por esos (a saber, corregir externalidades

---

<sup>99</sup> CHECA GONZÁLEZ, Clemente. “*Impuestos propios y cedidos a las Comunidades Autónomas: su regulación en los nuevos Estatutos de Autonomía*”. Impuestos, núm. 19 (2009).

<sup>100</sup> Propuesta defendida por ALAIN CUENCA en su publicación “Autonomía y corresponsabilidad: La política tributaria de las CC.AA de régimen común” publicado en *Papeles de Economía Española*, N.º 139, 2014. y “*La fiscalidad en España: Problemas, retos y propuestas*” coordinado por José Félix Sanz Sanz y Desiderio Romero Jordán

negativas que, al exceder del ámbito autonómico no se puedan corregir por las CC.AA). No hay que olvidar en este análisis el principio de igualdad en materia de financiación autonómica, el cual, según la jurisprudencia del TC *“no impone que todas las CC.AA ostenten las mismas competencias, ni que tengan que ejercerlas de una manera idéntica o parecida”, sino que “la autonomía supone la capacidad de cada o región para decidir cómo y cuándo ejerce sus propias competencias, en el marco de la CE y del Estatuto” y claro, del ejercicio de tal autonomía pueden derivarse desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las CC.AA, pero no por eso resultan necesariamente infringidos los arts. (...), 139.1 (...), ya que estos artículos únicamente exigen una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales*<sup>101</sup>. Sin embargo, aunque se respeta la interpretación del TC, si se parte del artículo 14 de la CE el cual propugna un derecho a la igualdad y no discriminación en sentido amplio, el hecho de afirmar que derivado de la cesión de competencias a las CCAA quepa permitir “desigualdades en la posición jurídica” sería como afirmar que es posible limitar el artículo 14 CE fundamentándolo en competencias de índole financiera. Esto es, si la igualdad consiste en el derecho a que los iguales sean tratados por igual independientemente de su raza, religión, sexo, lugar de residencia etc ¿por qué, por el hecho de residir en una determinada CC.AA, una misma persona (física o jurídica) se tiene que ver obligada a soportar una carga impositiva mayor que si esa misma persona residiera en otra CC.AA? Según la postura defendida por el TC, se estaría dejando la puerta abierta a interpretar de forma muy extensiva el principio fundamental de igualdad del artículo 14 CE y del artículo 31.1CE.

También sería oportuno proponer, para minorar la elevada complejidad normativa, la elaboración de **textos consolidados o refundidos** por cada una de las CCAA compilando su regulación, simplificando así su acceso y conocimiento.<sup>102</sup> Como ya se ha apuntado, existen tributos propios con denominación similar o idéntica, pero con grandes diferencias en relación con los elementos esenciales.

---

<sup>101</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre

<sup>102</sup> Propuesta de ROVIRA FERRER Irene. Profesora de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat Oberta de Catalunya

Asimismo, procede destacar la Propuesta núm. 125 de la Comisión de Expertos del 2014 en la que se hace referencia a la creación de un **procedimiento** dentro del Consejo de Política Fiscal y Financiera que permita **valorar con carácter previo** a su aprobación “**si los nuevos tributos propuestos están ya gravados por el Gobierno central, si afectan a la libre circulación de personas, mercancías, servicios o capitales y si obstaculizan las transacciones**”. Pero no se deja claro si tal Consejo debe ser vinculante, ni tampoco se prevé un plazo de resolución.

Sería interesante que las CC.AA antes de crear un nuevo impuesto partieran de su configuración en otras autonomías y, si incluyen modificaciones, deberían justificar los motivos de tal cambio, así podría mejorarse tanto la configuración y coordinación de los tributos, además de reducirse y agilizarse los eventuales conflictos o la proliferación de figuras deficitarias.

Destacar las resoluciones de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local que, publican acuerdos de la Subcomisión de Seguimiento Normativo, Prevención y Solución de Conflictos de Comisiones Bilaterales de Cooperación CCAA-Estado, los cuales, con el fin de iniciar negociaciones para resolver las discrepancias competenciales que puedan surgir al respecto y evitar el planteamiento de recursos de inconstitucionalidad.

Sin embargo pese a los esfuerzos por evitar los incesantes recursos de inconstitucionalidad del Gobierno frente a las CC.AA en materia tributaria, la realidad nos muestra que este problema sigue latente y no parece que vaya a corregirse, por ejemplo, según la memoria de litigiosidad publicada por el TC, en el 2016 el Presidente del Gobierno presentó 16 recursos de inconstitucionalidad contra leyes de las CC.AA y en el 2015, 17.<sup>103</sup>

## 6. CONCLUSIONES

El estudio de los impuestos propios de las CC.AA comienza con un **análisis constitucional** mencionando los preceptos clave en la materia, que se recogen sintéticamente a continuación. El **artículo 2 de la CE**, tras hacer mención expresa a que la CE se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, reconoce y garantiza la autonomía de las nacionalidades y regiones

---

<sup>103</sup> <https://www.tribunalconstitucional.es/es/memorias/Paginas/Cuadros-estadisticos.aspx>

que la integran y la solidaridad entre todas ellas. El **artículo 137 de la CE** enuncia la organización territorial del Estado distinguiendo tres tipos de Administraciones Públicas territoriales diferenciadas (estatal, autonómica y local) denominadas “*Estado de las autonomías*” por el Tribunal Constitucional. En el **artículo 138 de la CE** se garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y enfatiza que las diferencias entre los Estatutos de las distintas CCAA no podrán implicar privilegios económicos ni sociales. Por otro lado, la autonomía financiera está reconocida en el **artículo 156.1 de la CE**, en el cual además se establecen dos principios básicos (coordinación y solidaridad), principios que serán plasmados y desarrollados en la LOFCA en sus artículos 1 a 3. El **artículo 31 de la CE** recoge cinco principios básicos que inspiran el sistema tributario, a saber, el de generalidad (“*todos*”), capacidad económica, justicia (“*sistema tributario justo*”), igualdad y progresividad. El **artículo 133 de la Carta Magna** se refiere a la potestad en el establecimiento de tributos designando a los titulares del poder financiero en España, a saber: el Estado, las CCAA y los Entes Locales pero tal poder no tiene la misma naturaleza, ya que el Estado únicamente cuenta para su ejercicio con los límites derivados de la CE, mientras que las CCAA o Entes Locales encuentran, además, los límites de la ley estatal -fundamentalmente la LOFCA para las CCAA-. Tal potestad legislativa debería desarrollarse en las CCAA por medio de Asambleas autonómicas tal y como dispone el artículo 152.1 de la CE. El **artículo 157 de la CE** enumera las diversas fuentes de financiación de las CC.AA, algunas propias de éstas y otras dependientes del Estado, debiéndose destacar, en relación con el objeto de este Trabajo Fin de Grado, el apartado b) relativo a los impuestos propios, tasas y contribuciones especiales. Su apartado segundo introduce nuevas limitaciones al poder tributario de las CC. AA, tratándose, en rigor, de una reiteración de lo dispuesto en el artículo 139 CE que impide la adopción de medidas que restrinjan la libre circulación de personas y bienes en todo el territorio nacional.

Continuando con el estudio de la regulación vigente de la imposición propia de las CC.AA, se procede a realizar seguidamente un **análisis legal**, siendo las

principales fuentes sobre las que se asienta tal financiación autonómica: la Ley Orgánica de Financiación Autonómica (LOFCA), de 22 de septiembre de 1980, que ha sido reformada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, cuyas modificaciones se han concretado también en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula *“el sistema de financiación de las CC AA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía,*· sustituyendo a la anterior Ley 21/2001. Los **principios fundamentales** que, según las leyes inspiran la financiación de las CC.AA, son el principio de autonomía financiera, el de suficiencia financiera y el de solidaridad. En cuanto al principio de autonomía financiera, se recoge en el artículo 156.1 de la CE y en el 1.1 de la LOFCA, referido a la capacidad para que las CC.AA puedan desarrollar y ejecutar sus competencias dentro de los límites establecidos por la CE, leyes y Estatutos de Autonomía. El principio de suficiencia, recogido en el artículo 2.1.f) de la LOFCA y referido a la disposición por las CC.AA de recursos suficientes para hacer frente a sus competencias. Y el principio de solidaridad, recogido en el artículo 2 y 158.2 de la CE y 2.1.e) de la LOFCA relativo al fomento de la cooperación entre las nacionalidades y regiones españolas. En relación con tal principio debe aludirse al **artículo 16 de la LOFCA**, en el que, en conformidad con el artículo 158.2 CE, regula el Fondo de Compensación, entendido como la dotación anual de ciertas cantidades por las Cortes a las CC.AA para acometer gastos de inversión calculada conforme a unos porcentajes establecidos en la norma. También, se introdujo con la LO 6/2015, de 12 de junio, el **artículo 13 bis de la LOFCA**, que incorpora el principio de prudencia financiera, al que deben sujetarse todas las operaciones de las CC.AA de índole financiera cumpliendo una serie de condiciones para minimizar así su riesgo y coste.

En relación con el artículo 157 de la CE, ya mencionado, se encuentra el **artículo 4 de la LOFCA** con una enumeración de los recursos de las CC.AA, algo más extensa y detallada, en donde se recoge en el apartado b) el recurso relativo a los impuestos propios, tasas y contribuciones especiales. Partiendo de esta enumeración, el presente Trabajo Fin de Grado se centrará en los impuestos propios de las CC.AA.

Un precepto de gran interés práctico es el **artículo 6 de la LOFCA** al ser alegado, en numerosas ocasiones, en los recursos presentados ante el Tribunal

Constitucional. Este artículo dispone que las CC.AA no podrán gravar hechos imponible ya gravados por el Estado o las Corporaciones Locales, lo cual supone un fuerte límite a su capacidad tributaria. Además, si el Estado gravase un hecho imponible que ya estaba previsto en la regulación autonómica podrá hacerlo, sin perjuicio de la adopción de las pertinentes medidas de compensación o coordinación. Al igual que si las CC.AA gravasen hechos imponible ya gravados por los Entes Locales, podrán hacerlo pero previa adopción de estas medidas de compensación en aras a evitar que los ingresos de tales Corporaciones se vean mermados. Por otro lado, el **artículo 9 de la LOFCA** se refiere a los impuestos propios, incluyendo límites adicionales a los ya previstos en el artículo 6 de la LOFCA. Se impide así, que tales impuestos propios se sujeten a elementos patrimoniales situados, los rendimientos originados u otros gastos realizados fuera del territorio de la propia CC.AA. Además, sus hechos imponible no podrán recaer sobre hechos, negocios o actos realizados fuera de su territorio (en conformidad con la disposición constitucional del artículo 157.2). Tampoco podrán vulnerar los principios de libertad de circulación ni comportar cargas a otras CC.AA.

Al amparo de la regulación contenida en los artículos 6 y 9 de la LOFCA se pueden extraer consecuencias de indudable interés, ya que una interpretación cerrada de tales preceptos implicaría la negativa a toda imposición autonómica al encontrarse la totalidad de la capacidad económica *sensu stricto* ya gravada por los tributos estatales. Por un lado, de la aplicación conjunta y coordinada del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006), del Impuesto de Sociedades (Ley 27/2014) y del Impuesto de la Renta de los No Residentes (RD-Legislativo 5/2004) se desprende que la capacidad económica que refleja la renta está gravada en su conjunto por los hechos imponible de los impuestos del Estado. Por otro lado, de la aplicación conjunta y coordinada del IVA (Ley 37/1992) grava el consumo de bienes y servicios, importaciones y adquisiciones intracomunitaria y del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (RD-Legislativo 1/1993, cuya recaudación está totalmente cedida a las CCAA) se desprende que la capacidad económica que refleja el consumo está gravada en su conjunto por los hechos imponible de los impuestos del Estado. Y por último, la aplicación conjunta y coordinada del

IP (Ley 197/1991) y del IBI (Real Decreto Legislativo 2/2004 que aprobó el texto refundido de la LRHL) se desprende que la capacidad económica que refleja el patrimonio está gravada en su conjunto por los hechos imposables de los impuestos del Estado y de las Corporaciones municipales<sup>104</sup>. A la vista de lo expuesto podría concluirse que la renta, el consumo y el patrimonio ya están gravadas por los tributos estatales, quedando muy pocos hechos no sujetos a la imposición del Estado y de las CC.LL como podría ser el patrimonio no inmobiliario de las personas jurídicas.

El Trabajo Fin de Grado continúa con un **análisis y descripción de los impuestos propios vigentes**. En lo relativo al análisis de la situación actual en cuanto al número de impuestos propios vigentes no ha sufrido grandes variaciones debido la actual inestabilidad política en el que no hay claras mayorías parlamentarias, todo ello sin perjuicio de que se haya suprimido algún impuesto propio, como ocurrió en Galicia en relación con su impuesto del Bingo al integrar su hecho imponible en la Tasa del juego; o que se hayan creado otros nuevos, como ocurrió en Cataluña con el Impuesto sobre viviendas vacías en el año 2017 o en las Islas Baleares con el Impuesto de estancias turísticas en el año 2016. Además, hay que dejar constancia de la enorme litigiosidad existente sobre la materia, siendo constantes los recursos planteados ante el Tribunal Constitucional. De conformidad con el Estudio del Consejo General de Economistas sobre el *“Panorama de la fiscalidad autonómica y foral de 2017”*, y sin perjuicio de los recursos de inconstitucionalidad planteados durante el año 2017, el número de impuestos, ordenados por CC.AA de más a menos impuestos en vigor, son: en Cataluña 16, en Andalucía 8, en Asturias 6, en Murcia 6, en Aragón 6, en Galicia 5, en Canarias 5 (sin perjuicio de que el impuesto sobre los depósitos esté sin efecto y el de impacto medioambiental esté suspendido), en Extremadura 5 (estando el impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito sin efecto), en Madrid 4, en la Rioja 4, en Cantabria 3, en Baleares 3, en Valencia 3, en Castilla la Mancha 2, y en Castilla y León 2.

---

<sup>104</sup> Siguiendo la opinión MENÉNDEZ MORENO Alejandro en la *“La financiación de las Comunidades Autónomas: pasado, presente y ¿futuro?”* Revista Quincena fiscal. Nº 6, 2017, págs. 13-21.

La agrupación sistemática de los impuestos propios de las CCAA por materias puede reducirse a tres grandes grupos: protección medioambiental, finalidad cultural y redistribución de la riqueza. Además de otros dos criterios “*ad hoc*” relativos a la protección social y patrimonial en donde puede encuadrarse el nuevo impuesto sobre viviendas vacías o el de protección de la salud cuya finalidad es perseguida por el impuesto propio catalán de bebidas azucaradas.

Del estudio analítico-descriptivo realizado en los epígrafes 3.1, 3.2 y 3.3 pueden extraerse diversas conclusiones. Por un lado, destacar que la intensidad con la que las CC.AA utilizan su potestad tributaria en relación con la aprobación de impuestos propios es variable, ya que hay CC.AA, como la catalana, con 16 impuestos aprobados, mientras que hay otras como Castilla la Mancha o Castilla y León con 2. Por otro lado, de la clasificación por materias, puede observarse una marcada tendencia hacia la fiscalidad medioambiental, sin embargo, esta afirmación debe aclararse. En primer lugar, hay que poner de manifiesto que muchos impuestos propios incorporan en sus Exposiciones de Motivos objetivos de salvaguardia del medio ambiente cuando su finalidad real es la recaudación; lo que ocurre, por ejemplo, con el impuesto sobre estancias turísticas o el que grava a los grandes establecimientos comerciales (sin perjuicio de la reciente STJUE). Este riesgo es denominado por Carbajo Vasco y Herrera Molina (2004) como “*bandera medioambiental*” la cual es utilizada como excusa por las autonomías para crear figuras esencialmente recaudatorias. En segundo lugar, otro de los motivos que explican esta tendencia es la ausencia de interés por parte del Estado en gravar hechos imponible relacionados con el medio ambiente (sin perjuicio del cambio de tendencia previsto por la Comisión de Expertos como luego se expondrá). En tercer lugar, a lo largo de este análisis se ha detectado que muchos impuestos propios recaen sobre actividades medioambientales tachándolas de perjudiciales para la naturaleza, cuando en realidad son actividades necesarias y bondadosas con el medio, a título de ejemplo puede señalarse al canon eólico, impuesto que recae sobre la energía renovable, o los impuestos de almacenamiento de residuos en vertederos autorizados, los cuales cumplen una finalidad a priori no contraria a la protección del entorno ya que son

vertederos “*autorizados*” cumpliendo con los requisitos exigidos por la normativa.

Otro de los problemas detectados está en relación con dos principios constitucionales básicos recogidos en el artículo 31 y 14 de la CE, a saber, el de generalidad e igualdad y no discriminación, respectivamente. A título ejemplificativo, a nuestro modo de ver, el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales grava únicamente la capacidad económica de un sector determinado, esto es, de las personas jurídicas, y no de todas ellas, sólo de las que superen una cierta superficie de venta, conculcando así el principio de generalidad e igualdad (ya que se grava a unos sí y a otros no) además de discriminar a las grandes empresas frente a las PYMES que no se ven afectadas por dicho impuesto, todo ello, sin perjuicio de que su legalidad ha sido avalada por el TC y el TJUE.

En cuanto a la **recaudación** en materia de tributación propia, existen serias dificultades para conocer datos actuales debido al retraso en la publicación de las liquidaciones presupuestarias por parte de las CC.AA. Este análisis se ha elaborado con los últimos datos a los que se puede tener acceso, esto es, los del año 2016. Con esta información se puede concluir que las CC.AA han aumentado, en general, sus ingresos tributarios propios un 6.2% con respecto al año 2015, sin perjuicio de las diferencias entre CC.AA. Destaca, por ejemplo, el dato de las Islas Baleares con un incremento en su recaudación del 56% como consecuencia de la implantación del nuevo impuesto propio relativo a las estancias turísticas. Sin embargo, pese a estos incrementos el porcentaje que representa la recaudación por impuestos propios es escaso, representando solamente el 2.2% de la recaudación total.

Para ahondar más sobre la situación actual de la fiscalidad autonómica propia se procede a realizar un **análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional**, haciendo referencia a diversas sentencias que se consideran relevantes, notorias y actuales sobre la materia, debido al amplio abanico de resoluciones existentes como consecuencia de la elevada litigiosidad puesta de manifiesto en líneas precedentes.

En cuanto al **impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales**, puede observarse, a la luz de las diversas sentencias estudiadas que, el TC, avala su validez constitucional al sostener que no conculca el principio de libertad de empresa del artículo 38 CE y no colisiona, con otros impuestos locales tales como el IBI o el IAE. Según argumenta el TC, aunque el IGEC y el IAE recaen sobre la actividad económica concurren elementos diferenciadores, entre otros, la finalidad extrafiscal del IGEC (cuya veracidad no se cuestiona).

En lo relativo a la jurisprudencia acerca del **impuesto propio de los depósitos de entidades de crédito**, existe un cambio de criterio jurisprudencial a partir de la creación por parte del Estado español del mismo impuesto, pero a nivel nacional, el 1 de diciembre del 2012. En un momento anterior a este acontecimiento, el impuesto era calificado por el TC como conforme a la CE, mientras que, en un momento posterior pasó a ser declarado inconstitucional. En el epígrafe 4.1.1 se destacan varias sentencias del TC interpuestas por el Gobierno español contra las leyes que preveían tal impuesto en Cataluña (STC 107/2015 y 111/2015) o en Asturias (STC 102/2015), y en todas ellas se concluye con la no conformidad del impuesto con la CE, justificando tal postura en la clara vulneración del artículo 133.2 y 157.3 de la CE y el artículo 6.2 LOFCA que impide que un mismo hecho imponible se grave a nivel autonómico cuando ya está gravado a nivel estatal.

Por su carácter actual, se hace referencia al recurso de inconstitucionalidad planteado el 17 de Julio de 2015 por el Gobierno español contra la Ley del Parlamento de Cataluña 12/2014 relativo al **impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial**. En la STC 74/2016, de 14 de abril de 2016, tras un análisis de los diversos elementos del tributo, el TC lo declara inconstitucional al considerar vulnerados los artículos 133.2 y 157.3 de la CE, así como el 6.2 de la LOFCA, debido a que su hecho imponible se entiende coincidente con el del impuesto estatal de la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, regulado en la Ley 15/2012.

El pasado 31 de enero del 2018, el Gobierno español presentó un recurso ante el TC contra la ley del Parlamento de Cataluña 5/2017 relativo a las **viviendas vacías**, sobre el que aún el Tribunal no se ha pronunciado. El Gobierno alega

el solapamiento con el impuesto municipal del IBI contraviniendo claramente el artículo 6.3 de la LOFCA. De forma similar a la opinión manifestada sobre el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, pueden extraerse, en relación a este impuesto propio relativo a las viviendas vacías, diversas críticas: por un lado, se debe poner de manifiesto la dudosa conformidad con ciertos principios constitucionales como el de generalidad e igualdad, ya que este impuesto recae sobre personas jurídicas propietarias de viviendas vacías, como pueden ser las promotoras inmobiliarias o las entidades financieras que como consecuencia de la crisis han incrementado su activo inmobiliario, excluyendo de gravamen a las personas físicas que dispongan de viviendas no ocupadas. Por otro lado, y a tenor de lo dicho, parece cuestionable el afirmar que la finalidad de tal impuesto sea la de evitar la desocupación de viviendas y la protección de la aplicación del artículo 33 de la CE relativo al derecho de propiedad, sino que, más bien, su finalidad es recaudatoria, recayendo sobre aquellos sujetos con mayor capacidad económica.

En la STC 93/2017 se resuelve el recurso de inconstitucionalidad planteado frente al impuesto catalán sobre la **provisión de contenidos por proveedores de servicios de comunicaciones electrónicas** aduciendo el solapamiento de tal impuesto con el IVA. En ella, el TC tras analizar de forma pormenorizadamente los diversos elementos esenciales del impuesto (no solo el hecho imponible sino también sujeto pasivo, la base... hasta llegar a la cuota tributaria) declara la inconstitucionalidad por el solapamiento con el impuesto indirecto del IVA ya que lo gravado no es la '*disponibilidad*' del servicio de acceso a internet, como dice la ley recurrida, sino "*la prestación del servicio*" ya que el sujeto al pago del impuesto son las empresas prestadoras del servicio al igual que en el IVA.

A la luz de las sentencias analizadas en el presente Trabajo Fin de Grado, puede concluirse que el TC a la hora de valorar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de los impuestos propios recurridos, no sólo analiza el hecho imponible, el cual es el único elemento del tributo al que se refiere el artículo 6 de la LOFCA, sino que sigue un criterio interpretativo más amplio estudiando los diversos elementos esenciales del tributo, desde el hecho

imponible hasta llegar a la cuota tributaria para constatar si hay o no solapamiento.

La imposición autonómica propia debe respetar no sólo la normativa española sino también el **Derecho comunitario**. En el Trabajo Fin de Grado se analizan jurisprudencialmente cinco impuestos que se consideran relevantes y que pueden resultar controvertidos a la luz de tal Derecho comunitario, partiendo de la investigación realizada por Álvaro Jesús del Blanco en su libro y Tesis Doctoral.

En relación con el **impuesto sobre grandes establecimientos comerciales** el Tribunal Supremo planteó tres cuestiones prejudiciales en el año 2016 en relación con el IGEC catalán, aragonés y asturiano, siendo resueltos en la reciente STJUE de 26 de abril del 2018. El TJUE se pronuncia en el mismo sentido que el Abogado General en sus conclusiones, manifestando que los impuestos controvertidos son compatibles con el Derecho de la Unión, ya que tienen por objeto contribuir a la protección del medioambiente y a la ordenación del territorio, tratando de corregir y compensar el impacto de la actividad de las grandes superficies. Además, las exoneraciones en función de las dimensiones por superficie de venta o de la naturaleza de la actividad del establecimiento no constituyen ayuda de Estado, siempre y cuando los establecimientos exonerados no generen un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los otros que si están sujetos, todo ello con la excepción relativa a los grandes establecimientos comerciales colectivos exonerados del impuesto catalán al revestir carácter colectivo.

Otro polémico impuesto, tanto a nivel estatal como comunitario, es el **impuesto sobre depósitos bancarios**. Desde la óptica comunitaria, se debe partir de las disposiciones contenidas en los artículos 56 a 60 y 63 TJUE, en los que se recoge el principio de libertad de circulación de capitales. Tal libertad es interpretada en sentido amplio por la jurisprudencia del TJUE, pudiéndose afirmar que el impuesto contraviene tal principio, al tener como objetivo evitar la fuga de capitales incidiendo en la libertad de circulación. Además, puede constituir ayuda de Estado, prohibida en el Derecho UE, al establecer exenciones selectivas, únicamente para inversiones calificadas de utilidad

pública o de interés social realizadas en el territorio de la CC.AA titular del impuesto analizado.

Respecto a los **impuestos autonómicos sobre las emisiones atmosféricas**, existen ciertas empresas sometidas a un doble coste, por un lado, el relativo al régimen del comercio de derechos de emisión derivado del acuerdo de Kioto, y por otro, el pago del impuesto autonómico correspondiente que grava las emisiones de CO<sub>2</sub>. Para evitar tal sobre-coste, algunas CC.AA han aprobado mecanismos de coordinación (supuestos de no sujeción). Hasta 2012, tales mecanismos constituían ayudas de Estado debido al carácter gratuito de los derechos de emisión, generando tales mecanismos ventajas económicas. A partir del 2013, al implantarse el sistema de subasta (pero no de manera plena u obligatoria hasta el 2020) en los casos en los que la gratuidad se mantenga, se mantendrá también la calificación como ayuda de Estado. Y por ello, estos impuestos propios pueden ser considerados contrarios al Derecho de la UE al contravenir la prohibición de ayudas de Estado.

En cuanto al impuesto sobre **las instalaciones que inciden en el medio ambiente**, se debe poner en conexión con una cuestión prejudicial (Asunto C-213/96) relativa al impuesto de electricidad finlandés, en donde el TJUE se pronuncia afirmando que es compatible con el Derecho de la UE siempre que atienda a criterios objetivos como materias primas o medios de producción y sus fines sean acordes con la legislación comunitaria no comportando discriminación alguna frente a las importaciones de otros Estados. Estos criterios se cumplen en el impuesto objeto de estudio al carecer de estructura discriminatoria, y tratar de igual forma a la producción española como a la procedente del extranjero, siendo pues, conforme con el Derecho de la UE.

Otro impuesto controvertido en relación con el derecho comunitario es el **canon eólico**, respecto del cual, se considera que al gravar una actividad protegida por el derecho de la UE, esto es, la energía renovable, vulnera: la Directiva 2009/28/CE, relativa al uso de energías renovables en relación con los principios de política medioambiental previstos en el artículo 191 del TFUE (en especial el principio de “*quien contamina paga*” previsto en el 191.2); así mismo conculca el artículo 84 de la Ley de Economía Sostenible, que obliga a las CC.AA a eliminar las barreras para el desarrollo de las energías renovables. En

un Auto de 8 de abril de 2016, el TSJ de Castilla La Mancha, eleva varias cuestiones prejudiciales al TJUE en relación con la compatibilidad de dicho canon con determinadas Directivas de la UE, con el objeto de eliminar cualquier atisbo de duda existente sobre el asunto.

Tras este análisis a tenor del Derecho comunitario puede concluirse que las CC.AA deben tener en cuenta a la hora de crear y exigir sus impuestos propios los principios de libertad y no discriminación, así como lo relativo a la prohibición de las ayudas de Estado para evitar que el Estado español sea condenado por el Tribunal Europeo. Asimismo, hay que poner de manifiesto que, a pesar de las críticas vertidas por diversos autores expuestas a lo largo del TFG sobre el IGEC, objetivamente hay que subrayar que, desde el punto de vista del ordenamiento español es calificado como constitucional y, desde hace unas semanas, ha sido declarado conforme con el Derecho de la UE.

A lo largo del Trabajo se han puesto de manifiesto los puntos débiles de los que adolece el actual sistema de financiación propia de las CC.AA, siendo aconsejable su subsanación. En el **Informe de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica** (Julio del 2017) se plasman diversas medidas correctoras como la creación de una Comisión dependiente del Consejo de Política Fiscal para la comunicación de proyectos de nuevos impuestos autonómicos, con el objetivo de reducir la enorme conflictividad existente entre Estado y CC.AA en materia tributaria. También se propone, para hacer frente al futuro conflicto que pueda generar el hecho de que el Estado aumente su interés en crear impuestos “verdes”, la elaboración de una ley marco de fiscalidad ambiental distribuyendo las figuras impositivas relevantes entre los dos niveles de la organización territorial (Estado y CC.AA), y para los que correspondan a las CC.AA se debería fijar normativamente las características de sus elementos esenciales hasta llegar a la base liquidable. Personalmente considero que sería recomendable extender tal propuesta ,planteada únicamente para los impuestos ambientales, a toda clase de impuestos propios, elaborando así a nivel general leyes marco que dispongan tanto de las materias susceptibles de ser gravadas por las CC.AA, como de los aspectos básicos de su regulación, evitando con ello la vulneración principios esenciales como pueden ser el de no discriminación, el de generalidad, el de

progresividad o el de igualdad, así como la conculcación, tan reiterada en el sistema actual, del artículo 6 de la LOFCA.

A la vista de lo expuesto no cabe duda de que el actual sistema de financiación de las CCAA genera inseguridad jurídica y desigualdad, es insolidario, insuficiente y descoordinado, por lo que parece que sería necesario una reforma del sistema en profundidad. Además, tales problemas se han acrecentado con las sucesivas reformas que ha experimentado la LOFCA desde su aprobación en 1980, lo cual hace pensar que el sistema de financiación de las CCAA era más respetuoso con los principios constitucionales cuando primaban las transferencias del Estado, que el sistema actual caracterizado por una relativa territorialización de los tributos cedidos y mayores competencias normativas de las CCAA para regular tanto los tributos cedidos como los propios. Me sumo a la postura defendida por varios autores, entre ellos, Alejandro Menéndez, quienes consideran ostensiblemente discriminatorio el hecho de que en función de la CC.AA en donde se resida se tengan que pagar más o menos impuestos.

Personalmente, la propuesta de reforma del sistema de financiación autonómica que apoyo sería la de centralizar la competencia tributaria normativa en el Estado, de tal manera que sea a nivel central donde se regulen los elementos esenciales de los tributos, cuya recaudación corresponderá a las CC.AA, para evitar así disparidades en elementos como los hechos imposables, bases o tipos de gravamen, y contribuir con ello a paliar la vulneración continuada por las CC.AA de principios básicos de nuestro ordenamiento como los ya citados de generalidad, igualdad y no discriminación, y para minorar el problema de disparidad normativa que propicia asimismo una evidente inseguridad jurídica.

Sean cuales sean las propuestas que finalmente se adopten, lo que no tiene sentido<sup>105</sup> es mantener a una administración que gaste y a otra que financie, o el atribuir competencias en materia tributaria para seguidamente establecer límites estrictos a su ejercicio, o despojar de competencias tras su ejercicio

---

<sup>105</sup> En conformidad con el criterio manifestado por MENÉNDEZ MORENO Alejandro "De nuevo los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas y su contrastación constitucional" *Revista Quincena fiscal*. Nº 10, 2014, págs. 11-17, a cuya postura me adhiero.

efectivo si resulta conveniente, como ocurre cuando el Estado grava lo que con anterioridad ha decidido gravar una CC.AA, anulando de esta forma las disposiciones adoptadas por ellas, sin perjuicio de su compensación.

En definitiva, y como corolario, señalar que para alcanzar un sistema de financiación autonómica adecuado, primero hay que subsanar los problemas de la distribución territorial y competencial para poder así alcanzar un sistema tributario eficiente, equitativo y justo tal y como propugna nuestro texto constitucional.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

ALONSO GONZÁLEZ Luis Manuel: “El futuro de la tributación propia”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, N<sup>o</sup> 1-2, 2013.

ÁLVAREZ Pilar: “El Tribunal Constitucional se manifiesta de nuevo acerca del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito”. *Publicación de Gómez-Acebo & Pombo*, Julio 2015.

CABRILLO Francisco: “Federalismo y Competencia fiscal”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, 2013.

CAYÓN GALIARDO, Antonio. (Dir.): “*Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*”, Consejo Económico y Social (CES), 2006.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente: “Impuestos propios y cedidos a las Comunidades Autónomas: su regulación en los nuevos Estatutos de Autonomía” *Impuestos, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, 2009.

CONFERENCIA DE PRESIDENTES AUTONÓMICOS “*Informe de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica*”. Ministerio de Hacienda y Función Pública, julio del 2017.

CUENCA GARCIA Alain: “La fiscalidad en España: Problemas, retos y propuestas” *Revista Papeles de Economía Española*, N<sup>o</sup> 139, 2014.

CUENCA GARCIA Alain: “Autonomía y corresponsabilidad: La política tributaria de las CC.AA de régimen común” publicado *Revista Papeles de Economía Española*, N<sup>o</sup> 139, 2014.

DE JUAN CASADEVAL, Jordi: “En torno a la constitucionalidad de los impuestos de depósitos de entidades de crédito de las comunidades autónomas”, *Revista Quincena Fiscal*, N<sup>o</sup> 18, 2015.

DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro Jesús: “*Tesis doctoral, 2014*” Facultad de Derecho, UNED. Departamento del Derecho de la Empresa. Director: Pedro Manuel Herrera Molina, 2014.

DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro Jesús: “*El derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de la CC.AA*”, Instituto de Estudios Fiscales, 2015.

Estudio del CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS: “*Panorama de la fiscalidad autonómica y foral de 2017*”, REAF, publicado en Febrero del 2017.

Disponible en:

<<https://www.economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/REAF-%20Panorama%20Fiscalidad%20CCAA%202017.pdf>>

GARCÍA NOVOA, César: “El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios”. *Revista catalana de dret públic*, Nº 46, 2013.

LABANDEIRA VILLOT Xavier: “*Fiscalidad y sostenibilidad*”, *Los Tributos del sector eléctrico*, Thomson Aranzadi, 2013.

LAGARES CALVO Manuel: “*Informe de la Comisión de Expertos*”, publicado por el Consejo General de Economistas, Junio 2016.

LÓPEZ PÉREZ Fernando: “El impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales quince años después: las sombras de este tributo ambiental a la luz del derecho comunitario” *Revista Actualidad Jurídica Ambiental*, Nº 5827 junio de 2016.

LOZANO CUTANDA, Blanca: “Los impuestos sobre grandes superficies de venta no infringen el Derecho comunitario, si bien la exención de determinadas actividades podría constituir ayuda de Estado (Sentencia del TJUE de 26 de abril del 2018)”. *Publicación de Gómez Acebo y Pombo*, Mayo 2018.

MANZANO SILVA, Elena: “*La tributación de las bolsas de un solo uso en el marco de la reforma de la Ley de Haciendas Locales*”, en *la Tributación ambiental y Haciendas Locales*, Civitas, 2011.

MARCOS Francisco: “Los impuestos autonómicos sobre los grandes establecimientos comerciales como ayuda de Estado ilícita ex artículo 81 TCE”, *Instituto de Estudios Europeos, Universidad San Pablo CEU*, N° 2, 2004.

MATA SIERRA, María Teresa, CALVO VÉRGEZ, Juan: “*La reforma fiscal verde*”, Thomson Reuters-Aranzadi, 2015.

MENÉNDEZ MORENO Alejandro: “De nuevo los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas y su contrastación constitucional” *Revista Quincena fiscal*. N° 10, 2014.

MENÉNDEZ MORENO Alejandro: “La financiación de las Comunidades Autónomas: pasado, presente y ¿futuro?” *Revista Quincena fiscal*. N° 6, 2017.

MENÉNDEZ MORENO Alejandro: “La financiación de las Comunidades Autónomas y el ordenamiento jurídico europeo” *Revista Quincena fiscal*. N° 21, 2014.

MENÉNDEZ MORENO Alejandro: “La generación de afecciones e impactos visuales y ambientales...”, un hecho imponible extraño y exitoso a la vez” *Revista Quincena fiscal*. N° 6, 2016.

MENÉNDEZ MORENO Alejandro: “Los tributos cedidos y los propios de las Comunidades Autónomas” *Revista Quincena fiscal*. N° 19, 2017.

MENÉNDEZ MORENO Alejandro: “Nada es lo que parece a propósito del impuesto sobre las viviendas vacías, de la Ley de 21 de julio de 2015, de la Generalidad de Cataluña” *Revista Quincena fiscal*. N° 17, 2015.

MUT Inmaculada., y UTANDE José María: “Autonomía y corresponsabilidad en el nuevo sistema de financiación autonómica” *Publicación del Instituto de Estudios Económicos, Presupuesto y Gasto Público* N ° 67-83, 2011.

RAMOS PRIETO, Jesús (Coord.): “*Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*”, Thomson Reuters Aranzadi, 2014.

ROVIRA FERRER Irene: “Estado actual y perspectivas de futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios”. *RACO*, N ° 24, 2016.

ROZAS VALDÉS, J. A.: “El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario”, *Revista Quincena Fiscal*, N ° 13, 2015.

RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: “Más espacio tributario para las Comunidades Autónomas, menos potencial recaudatorio para las Entidades locales”, *Revista Tributos Locales*, N ° 106, 2012.

RUIZ ALMENDRAL, Violeta: “*Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*”, Tirant lo Blanch, 2003.

SANZ GÓMEZ Rafael, CUBERO TRUYO Antonio, JIMÉNEZ NAVAS María del Mar (entre otros): “*Tributos propios de las CC. AA*”. Tirant lo Blanch. 2017

SERRANO ANTÓN, Fernando: “*Presente y futuro de la tributación ambiental autonómica*”, en *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*”, Thomson Reuters Aranzadi, 2015.

TEJERIZO LÓPEZ José Manuel: “Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas”, *Estudios Jurídicos, Instituto de Estudios Fiscales*, 2011.

ZABALZA Antonio: “Reforma del sistema de financiación para promover el esfuerzo fiscal y el crecimiento de las comunidades autónomas”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*. N ° 1-2, 2013.