



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Trabajo de Fin de Grado

Grado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas

**Los impuestos autonómicos y los
límites de los apartados 2 y 3 del art.
6 de la LOFCA: Especial referencia a
la jurisprudencia del Tribunal
Constitucional sobre esta materia**

Presentado por:

Alberto Padilla Martín

Tutelado por:

Alejandro Menéndez Moreno

Valladolid, 2 de julio de 2021

INDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	3
II. EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS CCAA: ASPECTOS GENERALES DE SU CONFIGURACIÓN: CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978, LOFCA Y LEYES QUE LA DESARROLLAN.....	4
III. IMPUESTOS PROPIOS DE LAS CCAA.	18
A) Evolución de su regulación en la LOFCA y en las Leyes ordinarias que lo han desarrollado.	18
B) Los impuestos propios de las CCAA y su fundamentación extrafiscal.	21
IV. LA LIMITACIÓN DE LA REGULACIÓN DE LOS IMPUESTOS PROPIOS EN LOS APARTADOS 2 Y 3 DEL ARTÍCULO 6 DE LA LOFCA.....	36
A) La regla de preferencia del artículo 6.2 y 6.3 LOFCA.....	36
B) La evolución de la jurisprudencia del TC en la interpretación del artículo 6.2 y 6.3 LOFCA.	41
1. Las sentencias del TC más relevantes en esta materia.	41
2. Valoración de la línea jurisprudencial del TC.	62
V. CONCLUSIONES.....	67
VI. BIBLIOGRAFÍA Y JURISPRUDENCIA DEL TC CONSULTADA.....	71

I. INTRODUCCIÓN.

Tras cerca de 40 años de un régimen centralizador como lo era la dictadura franquista, con la aprobación de la Constitución Española de 1978 se pasó a un estado descentralizado, donde se previó la posibilidad de crear una unidad territorial denominada Comunidad Autónoma, que poco a poco fue asumiendo cada vez más competencias de las que antes estaban en manos del Estado.

En un Estado como España, estos entes han cobrado cada vez mayor relevancia, tanto en su aspecto político (con numerosas manifestaciones, cuyo punto álgido se alcanza en la actualidad con el asunto catalán) como en su aspecto económico (influyendo en la economía del conjunto del país, y distinguiendo diferentes modelos de financiación de estos organismos en función de su régimen común o especial y de la cesión o creación de tributos).

Además, esta rama del ordenamiento jurídico que es el Derecho Financiero y Tributario es una materia en constante evolución y muy condicionada por las medidas políticas del partido que ocupe el gobierno en cada momento, tanto a nivel estatal como autonómico.

El objetivo del presente Trabajo de Fin de Grado es analizar el actual sistema de financiación autonómica, y en concreto, los límites que para ello establece el artículo 6 LOFCA, en sus apartados 2 y 3. Para ello, en primer lugar, se hará referencia al marco constitucional y legal de esta materia, analizando los diferentes instrumentos de los que disponen las CCAA para obtener ingresos, y dentro de estos, se hará especial hincapié en los tributos propios como materia nuclear del trabajo.

En segundo lugar, se pasará a analizar concretamente la regulación que en la LOFCA se hace de los tributos propios, así como en leyes de desarrollo, y en las reformas de ambas, para pasar después a enumerarlos y definirlos pormenorizadamente, incidiendo en la eminente carga extrafiscal sobre la que se sustenta la mayoría de los mismos.

Tras concluir el estudio teórico y de cómo las CCAA lo han tratado de poner en práctica, concluirá el trabajo con una especial referencia a la

jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre esta materia, recogiendo las sentencias consideradas relevantes y actuales que resuelven recursos o cuestiones de inconstitucionalidad de tributos propios en relación con los límites que establecen los artículos 6.2 y 6.3 LOFCA mencionados anteriormente.

El Trabajo de Fin de Grado finaliza con unas conclusiones que resumen los principales aspectos recogidos a lo largo del trabajo.

II. EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS CCAA: ASPECTOS GENERALES DE SU CONFIGURACIÓN: CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978, LOFCA Y LEYES QUE LA DESARROLLAN.

Para poder analizar cómo se organiza el actual sistema de financiación de las CCAA, es imprescindible conocer cuál es la realidad constitucional sobre la que se sostiene el actual sistema autonómico español. Y ello se puede ver de manera muy clara desde el Título Preliminar de la Constitución Española de 1978, donde ya en el art. 2 CE se reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas¹.

Dando un paso más en este análisis, y pasando ya al Título relativo a la Organización Territorial del Estado, el art. 137 CE vuelve a remarcar como el Estado se organiza territorialmente en municipios, provincias y en las CCAA que en su caso se constituyeran (ya que cuando se redacta la Constitución no existía ninguna constituida).

El texto constitucional concibe de manera diferente el poder financiero en función de si el estado está centralizado o descentralizado: si se concibe como un estado unitario, la mayor parte del poder financiero estará en el Estado, y por debajo estarán las regiones y las entidades locales; si es descentralizado, el poder financiero estará dividido entre los diferentes entes

¹ Art. 2 CE: La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.

territoriales que compongan el estado (como en el caso español). Estos entes pueden gastar: el Estado mediante los Presupuestos Generales del Estado, las CCAA mediante los Presupuestos de la Comunidad Autónoma, y las corporaciones locales mediante las ordenanzas de presupuestos de la diputación o municipio correspondiente. De esta forma, el poder financiero está repartido entre Estado, CCAA, y corporaciones locales, tanto en materia de ingresos como en la de gastos, y de manera compartida en algún caso.

El **poder financiero del Estado**² aparece recogido en el marco del art. 149.1 CE. Se opta por una relación muy heterogénea, ya que se refiere a competencias materiales (como la competencia sobre defensa y fuerzas armadas, o el sistema monetario de divisas y cambios, o la justicia, o las infraestructuras ferroviarias) y a competencias normativas (como la legislación mercantil o sobre propiedad intelectual). La referencia a la materia financiera está en el art. 149.1.14 (sobre la hacienda general y la deuda del estado).

En cuanto al poder en materia de gastos, el precepto más significativo es el art. 134.2 CE, que se dedica a regular las características de las leyes de presupuestos generales del Estado³. De este apartado, se deduce que el Estado tiene el poder de decidir sobre el destino de los gastos; el poder que se otorga al Parlamento español sobre los gastos vendría reflejado en este artículo. Pero la Constitución limita ese poder, como en el art. 31.2, donde se recogen los principios materiales del derecho financiero (*“El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”*); además, existe otro límite en el art. 135, modificado en 2011, que proclama el principio de estabilidad presupuestaria (ingresos y gastos deben coincidir) y la imposibilidad de incurrir en déficit estructural superior al que establezca la UE, tanto el Estado como las CCAA (se supeditan las cuentas del Estado a la UE)⁴.

² Menéndez Moreno, Alejandro (2019): Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Catedra. Página 44.

³ Art. 134.2 CE: Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.

⁴ Art. 135 CE, apartados 1 y 2: 1. Todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria. 2. El Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos,

En materia de ingresos públicos, la referencia más clara es la del art. 149.1, referida a la deuda pública (competencia del Estado), y el mencionado art. 134.2 (el presupuesto del Estado recoge también los ingresos). Además, hay otros que implícitamente también lo recogen, como el art. 133.1 (*La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*; poder originario u original frente a los de las CCAA o CCLL, que serán potestades derivadas, supeditadas al Estado). Y en cuanto a los límites, estarán en el art. 135.3⁵, respecto a la deuda (la UE puede limitar el volumen de deuda pública que puede contraer el Estado), y en el art. 31.1 de principios del sistema tributario, donde se establece que el sistema estará inspirado en los principios de igualdad y progresividad, sin que en ningún caso tenga un alcance confiscatorio.

En cuanto al **poder financiero de las CCAA**⁶, se articulaba inicialmente mediante el sistema autonómico de CCAA que crea la CE. El art. 137 CE establece que Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan (17 como bien es sabido), y todas las entidades gozan de autonomía para la gestión de sus intereses. Esta autonomía que se menciona en este artículo también incluiría la autonomía financiera que predica el art. 156 CE, y que viene a recoger explícitamente esta autonomía de las CCAA a la vez que recoge los principios de coordinación y solidaridad. Se indica también que las CCAA podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos de Autonomía.

en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros. Una ley orgánica fijará el déficit estructural máximo permitido al Estado y a las Comunidades Autónomas, en relación con su producto interior bruto. Las Entidades Locales deberán presentar equilibrio presupuestario.

⁵ Art. 135.3 CE: El Estado y las Comunidades Autónomas habrán de estar autorizados por ley para emitir deuda pública o contraer crédito. Los créditos para satisfacer los intereses y el capital de la deuda pública de las Administraciones se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de sus presupuestos y su pago gozará de prioridad absoluta. Estos créditos no podrán ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión. El volumen de deuda pública del conjunto de las Administraciones Públicas en relación con el producto interior bruto del Estado no podrá superar el valor de referencia establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

⁶ Menéndez Moreno, Alejandro (2019): Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Catedra. Páginas 45-50.

En el caso de los gastos, ese poder está en el art. 156.1 CE, donde se establece esa autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias (salvo las limitaciones cuantitativas que impone la UE en el art. 125 CE; no existen limitaciones cualitativas). Pero esta autonomía está limitada también por el art. 31.2 CE, que dice que el gasto público (en general) realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y responderá a los criterios de eficiencia y economía. Asimismo encuentra otra limitación en el citado art. 135.2 CE, del control presupuestario de las CCAA por parte de la UE, que ha tenido desarrollo en la LO 2/2012 de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Además, el art. 156.2 CE contempla los principios de solidaridad entre las CCAA y de la coordinación con la hacienda del Estado.

En lo que respecta a los ingresos, encontramos el art. 157.1 CE, que establece como estarán constituidos los recursos de las diferentes CCAA. En concreto este precepto menciona los siguientes:

- 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.

Pero los ingresos encuentran un límite también en el art. 157.2 CE, que establece que las CCAA no puede adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculos a la libertad de circulación de mercancías o servicios. Por su parte, el art. 157.3 CE establece una limitación indirecta en la armonización o coordinación en manos del estado (por Ley Orgánica) de las competencias financieras enumeradas en el apartado 1 de este artículo, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado (y que tiene desarrollo en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, de 1980).

Es importante recordar que, cuando hablamos de las CCAA, no nos referimos a todas, sino a una gran mayoría de ellas, ya que la CE y la LOFCA en sus disposiciones adicionales, reconocen sistemas distintos en alguno de los territorios que conforman una Comunidad Autónoma, como ocurre en Navarra y País Vasco, en Canarias, y en Ceuta y Melilla⁷.

En el caso vasco y navarro (régimen foral), el estado no cede impuestos ni a las provincias vascas ni a la CA de Navarra, en la medida que estas tienen sus propios impuestos, ni se aplican el 6.2 y 6.3 de la LOFCA. Todo lo que se recuda en estos territorios financia esas provincias y la CA de Navarra, y el proceso es el inverso a las CCAA de régimen común: aportan unas cantidades al Estado, el cupo, para compensar los gastos que hace en esa comunidad (ej.: defensa). En estos casos, existe autonomía financiera, pero quedarían sujetas al principio de coordinación y a la solidaridad, y con las limitaciones del art. 135 CE, y del 31.2 (eficiencia, equidad y economía). Las normas que regulan estos regímenes son el Concierto Económico del País Vasco (Ley 12/1981) y el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Ley 28/1990).

Respecto a Canarias, la regulación de los tributos se hace mediante leyes estatales aprobadas por el parlamento español. Las diferencias obedecen a la extraterritorialidad (situadas muy lejos del territorio de los Estados miembros de la Unión Europea), como sucede con otros territorios en el marco de la UE: tiene trato de región ultraperiférica dentro del territorio de la UE, pero en algún supuesto puede llegar a funcionar incluso como un tercer Estado. Los impuestos directos prácticamente son iguales (salvo por que el régimen fiscal canario tiene una serie de incentivos fiscales), pero los indirectos son distintos, como pasa con el IVA, que se sustituye por el impuesto general indirecto canario (IGIB), que tiene menor gravamen y más excepciones, o el arbitrio sobre importaciones y entrega de mercancías en las islas canarias.

Y en cuanto a Ceuta y Melilla (ciudades autónomas), tienen particularidades que se asemejan a lo que sucede en Canarias. No están

⁷ Menéndez Moreno, Alejandro (2019): Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Catedra. Páginas 51-52

sujetos al arancel aduanero común de la UE, por razones históricas y geopolíticas (se denominaban puertos francos). La imposición directa es idéntica, pero con una particularidad: la exención del 50% de los impuestos directos. Y en cuanto a los indirectos, no se aplica el IVA ni otros impuestos especiales (existe un impuesto sobre los servicios y la importación...); sin embargo está establecido el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, conocido como IPSI, a modo de sustituto de los dos impuestos indirectos.

Por tanto, el régimen de las CCAA tiene un gran grado de indeterminación en la CE, y por ello, tendrá gran incidencia en el llamado bloque de constitucionalidad, concretando este modelo de financiación de las CCAA.

Acercas de la historia del régimen de financiación de las CCAA, hay una fecha determinante que es 1993, donde se modifica sustancialmente la LOFCA respecto al texto inicial. Hasta ese año, la financiación se basaba en la transferencia de fondos para la cobertura de las competencias que se iban transfiriendo sucesivamente a las CCAA. En 1980 había solo 3 impuestos transferidos: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, sobre el patrimonio (oscilante en la carga y en su existencia), y sobre sucesiones y donaciones. Desde ese momento, y hasta la actual situación, se ha seguido un proceso continuo de transferencia de competencias a la par que se iban cediendo impuestos a estos entre territoriales, ya fuera su recaudación de manera íntegra, o de manera parcial, o teniendo en algún caso incluso competencia normativa en el ámbito de sus respectivos territorios (ejemplos de impuestos transferidos a las CCAA, en virtud del art. 11 LOFCA son: IRPF, Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, TPO y AJD, etc.), y conforme avanzaban los años crecían tanto las competencias de las CCAA como la cesión (en términos de tanto por ciento de lo recaudado en el territorio de la Comunidad).

El balance que se puede hacer del sistema de financiación de la CCAA es que los gastos ordinarios que tienen (sanidad, educación, dependencia) son muy elevados, y a veces imprevisibles y crecientes. Además, muchos

impuestos están condicionados a la marcha de la situación económica, como ocurrió en 2008. Por otro lado, no hay un acompañamiento entre las reformas competenciales y las reformas de los ingresos. Se ha aumentado la corresponsabilidad, pero ni se ha conseguido la suficiencia, ni la coordinación (con 17 sistemas distintos) ni la solidaridad (ya que se basa en la territorialización del ingreso). No se sabe muy bien si este sistema tiene solución; se puede plantear volver al inicio (transferencia de fondos en sentido estricto para ejecutar las competencias que tenían atribuidas), pero no parece tener sentido que exista una admon que paga y otra que ejecuta.

Una vez vista la configuración constitucional del sistema de financiación de las CCAA, pasamos ahora a analizar el **plano legal**.

Como ya se ha mencionado, la Constitución de 1978 establece un encargo al legislador en el art. 157 CE para que, mediante Ley Orgánica, regule *“el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado”*. De esta manera, en 1980 se aprobó la Ley Orgánica de Financiación de las CC.AA, que representa la norma básica y esencial donde aparecen las reglas generales por las que se rige la financiación de las CCAA (con las excepciones vistas anteriormente).

Esta Ley Orgánica ha sufrido varias modificaciones⁸ desde su promulgación, y para desarrollarla se han aprobado otras normas, entre las que

⁸ Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas.

Ley Orgánica 10/1998, de 17 de diciembre, complementaria de la Ley sobre introducción del euro.

Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. (Derogada por la Ley Orgánica 2/2012).

Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Ley Orgánica 8/2013, de 9 de diciembre, para la mejora de la calidad educativa.

Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público.

podemos destacar la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, y la Ley 22/2001 reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial.

Un breve apunte sobre este fondo: el art. 1 Ley 22/2001 marca que se dotarán anualmente en los Presupuestos Generales del Estado dos Fondos de Compensación Interterritorial denominados Fondo de Compensación y Fondo Complementario, cuyo destino será financiar gastos de inversión en los territorios comparativamente menos desarrollados, que promuevan directa o indirectamente la creación de renta y riqueza en el territorio beneficiario (art. 2). Tanto esta Ley (art. 5) como la LOFCA (art. 16.4), establecen unos criterios en función de los cuales se repartirán estos fondos, entre los que destacan: *a) La inversa de la renta por habitante. b) La tasa de población emigrada en los últimos diez años. c) El porcentaje de desempleo sobre la población activa. d) La superficie territorial. e) El hecho insular, en relación con la lejanía del territorio peninsular. f) Otros criterios que se estimen pertinentes. La ponderación de los criterios anteriores y de los índices de distribución se establecerá por Ley y será revisable cada cinco años.*

Entrando más en el contenido de la LOFCA, la norma otorga a las CCAA la autonomía financiera que les confería la CE para el desarrollo y ejecución de las competencias que les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos. Se ve pues como la financiación de las CCAA depende por un lado de lo que establezca la citada LO, así como leyes ordinarias, reglamentos y demás normas jurídicas del Estado y CCAA, y por otro del Estatuto de Autonomía de la respectiva Comunidad. Y todo ello sin perjuicio de lo establecido en los Tratados o Convenios suscritos o a suscribir por España.

El art. 2 LOFCA recoge los principios que informan la actividad financiera de las CCAA⁹. En primer lugar, como se acaba de decir, se establece el

Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas y de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

⁹ Art. 2.1 LOFCA: La actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado, con arreglo a los siguientes principios:

principio de autonomía, que tiene como reflejo que las CC.AA gocen de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que les atribuyen leyes y Estatutos.

Por otro lado, los ingresos de las CCAA no pueden implicar de ninguna manera la existencia de privilegios económicos o sociales, ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español (art. 2.1.a). Y debe existir una corresponsabilidad de las CCAA y el Estado en relación a sus respectivas competencias en materia de ingresos y gastos públicos (art. 2.1.d).

Además, como fiel reflejo de lo que establece la Constitución, se recoge el principio de solidaridad entre los diferentes territorios (art. 2.1.e). Este principio aparece en el posterior art. 16 LOFCA, que regula lo relativo al Fondo de Compensación, cuyos recursos tienen el carácter de carga general del Estado, y por otro lado en los Presupuestos Generales del Estado (PGE), a

a) El sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas, regulado en las normas básicas a que se refiere el artículo anterior, deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español, de conformidad con el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución.

b) La garantía del equilibrio económico, a través de la política económica general, de acuerdo con lo establecido en los artículos 40.1, 131 y 138 de la Constitución, corresponde al Estado, que es el encargado de adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa y la estabilidad presupuestaria, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español. A estos efectos, se entenderá por estabilidad presupuestaria la situación de equilibrio o de superávit, computada en términos de capacidad de financiación, de acuerdo con la definición establecida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, en los términos contemplados en la normativa de estabilidad presupuestaria.

c) La garantía de un nivel base equivalente de financiación de los servicios públicos fundamentales, independientemente de la Comunidad Autónoma de residencia.

d) La corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas y el Estado en consonancia con sus competencias en materia de ingresos y gastos públicos.

e) La solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones que consagran los artículos segundo y los apartados uno y dos del ciento treinta y ocho de la Constitución.

f) La suficiencia de recursos para el ejercicio de las competencias propias de las Comunidades Autónomas.

g) La lealtad institucional, que determinará el impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia tributaria o la adopción de medidas que eventualmente puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas o sobre el Estado obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, y que deberán ser objeto de valoración quinquenal en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, y en su caso compensación, mediante modificación del Sistema de Financiación para el siguiente quinquenio.

través de una partida que complemente este Fondo (que también son carga general para el Estado).

Por último se establece que las CCAA deben obtener y disponer de recursos suficientes para el ejercicio de las competencias propias que les son atribuidas (art. 2.1.f). Y también aparecen otros principios que en apariencia pueden resultar menos relevantes, como son el de garantía del equilibrio económico (que corresponde al Estado), o la lealtad institucional entre CCAA y Estado.

En cuanto a los recursos de los que disponen las CCAA para ejercitar sus respectivas competencias, el art. 4.1 LOFCA establece los siguientes, de conformidad con lo que se ha visto que establecía la Constitución en su art. 157.1 CE:

- 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.*

Para completar este listado, el art. 4.2 LOFCA dispone que igualmente podrán obtener estos ingresos tanto de las asignaciones que se hagan vía PGE como de las transferencias de los Fondos de Compensación Interterritorial.

Tras analizar las distintas fuentes de financiación de las que disponen las CCAA, podemos destacar dos: por su importancia cuantitativa, los tributos

cedidos total o parcialmente por el Estado; y por la importancia cualitativa, los tributos propios (dentro de los cuales entran los impuestos propios), que son el tema principal de este Trabajo de Fin de Grado.

Respecto a los **tributos cedidos**, el art. 10 LOFCA definen estos ingresos como los tributos establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma. Como ya se ha mencionado, se permite una cesión de estos tributos total o parcial (la cesión será total si se cede la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imponible contemplados en el tributo de que se trate; y la cesión será parcial si se cede la de alguno o algunos de los mencionados hechos imponible, o parte de la recaudación correspondiente a un determinado tributo). En todo caso, se abre una posibilidad de que esta cesión pueda comprender competencias normativas en los términos que determine la Ley que regule la cesión de tributos.

Concluye el artículo estableciendo unas reglas sobre la atribución de estos tributos a una concreta CCAA; en particular: *a) Cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal, su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, salvo en el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá al del causante. b) Cuando los tributos cedidos graven el consumo, su atribución a las Comunidades Autónomas se llevará a cabo bien en función del lugar de consumo, bien en función del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias, bien en función de los consumos calculados sobre una base estadística. c) Cuando los tributos cedidos graven operaciones inmobiliarias, su atribución a las Comunidades Autónomas se realizará en función del lugar donde radique el inmueble.*

Forman parte de la capacidad tributaria los siguientes recursos tributarios (art. 11 LOFCA)¹⁰: recaudación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones

¹⁰ Ministerio de Hacienda. Financiación Autonómica de Régimen Común. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Regimen%20comun.aspx> [consulta: 22/03/2021]

y Donaciones, de los Tributos sobre el Juego y Tasas afectas a los servicios transferidos; recaudación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte; la Tarifa autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que asciende al 50% de los residentes en la Comunidad Autónoma; la cesión del 50% de la recaudación líquida por Impuesto sobre el Valor Añadido; la cesión del 58% de la recaudación líquida por los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco; y la cesión del 100% de la recaudación líquida por el Impuesto sobre la Electricidad.

Como apunte final a esta cesión de tributos, el art. 12 LOFCA establece la posibilidad de las CCAA de establecer recargos sobre los tributos estatales que sean objeto de cesión (con la excepción del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos; y en el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales únicamente podrán establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen). Concluye advirtiendo que dichos recargos no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos. A pesar de ello, rara vez se han usado en la práctica, dado al alto coste político que puede tener su puesta en marcha (unos cinco entre todas las CCAA a fecha de junio de 2020¹¹).

Y en cuanto a los **tributos propios**, cabe analizar por separado cada una de las modalidades de tributos que contempla el art. 6.1 LOFCA (“*Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes*”); estas son: tasas, contribuciones especiales, e impuestos. Dejando para más adelante un estudio pormenorizado

¹¹ Ministerio de Hacienda. Financiación autonómica. Tributos propios autonómicos. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/III-Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202020.pdf> [consulta: 22/03/2021]

de los apartados 2 y 3 de este artículo 6 de la LOFCA, se analizan a continuación cada una de ellas.

El art. 7 LOFCA es el relativo a las **tasas**. En él se establece como las CCAA *“podrán establecer tasas por la utilización de su dominio público, así como 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 concurra cualquiera de las circunstancias siguientes:*

- a) *Que no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:*
 - *Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.*
 - *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”.*

El mencionado artículo continúa con una nota sobre la consideración como tributos propios de las CCAA de los bienes de dominio público transferidos por el Estado o las Corporaciones Locales a estas para cuya utilización estuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades igualmente gravadas con tasas. Concluye el precepto estableciendo que *“el rendimiento previsto para cada tasa por la prestación de servicios o realización de actividades no podrá superar el coste de dichos servicios o actividades”*, y que para la fijación de las tarifas de las tasas, debe considerarse el principio de capacidad económica que recoge el art. 31.1 CE (si así lo permite su naturaleza).

La siguiente figura tributaria autonómica a analizar son las **contribuciones especiales**, reguladas en el art. 8 LOFCA. Se dice en el mismo que las CCAA podrán establecer contribuciones especiales por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus

bienes como consecuencia de la realización por las mismas de obras públicas o del establecimiento o ampliación a su costa de servicios públicos. Se fija un límite en su recaudación, y es que no podrá superar el coste de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio soportado por la Comunidad Autónoma.

Por último, el art. 9 LOFCA se refiere a los **impuestos propios** de las CCAA, objeto de este trabajo y en torno al que girará todo el análisis posterior. El precepto reconoce la potestad de las CCAA de establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo sexto de esta Ley (que como se ha dicho se verá más adelante), los siguientes principios: 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, 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, 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.*

De esta manera, se consagra de forma completa la capacidad (no originaria, pero sí derivada) de las CCAA para la creación de tributos propios, sustentada en los arts. 133 y 157 CE, y los arts. 6 y 9 LOFCA, con los límites que establecen estos preceptos relativos a: los tributos estatales y de las entidades locales (6.2 y 6.3 LOFCA), impidiendo que estos tributos puedan recaer sobre hechos imposables ya gravados por el Estado o por los tributos locales; y los principios de territorialidad o que afecten a la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales.

III. IMPUESTOS PROPIOS DE LAS CCAA.

A) Evolución de su regulación en la LOFCA y en las Leyes ordinarias que lo han desarrollado.

Siendo el tema central de este trabajo el estudio de los impuestos propios de las CCAA, es coherente analizar la evolución de su regulación dentro de la LOFCA.

Si bien el art. 4 LOFCA menciona en su apartado primero, letra b, cómo los impuestos propios forman parte de los ingresos de los que disponen las CCAA para el ejercicio de sus competencias, el precepto que aquí interesa más es el art. 6 LOFCA, que es el que desarrolla de manera más específica esta posibilidad¹². De esta manera, recoge lo establecido en los arts. 133.2 y 157.1.b CE y permite a las CCAA establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes. Más tarde, el precepto pasa a concretar esta facultad con las dos limitaciones que se verán más adelante, y que afectan a la prohibición de una doble imposición respecto a hechos imposables gravados por el Estado y las Entidades Locales.

En su redacción original, la LOFCA diferenciaba un régimen distinto en función de si se trataba de impuestos estatales (art. 6.2 LOFCA) o de impuestos locales (art. 6.3 LOFCA). Esa redacción del art. 6.2 era la siguiente: *“los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado”*; mientras que la que se daba del art. 6.3 era otra distinta: *“las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple”*.

Esta diferencia entre hechos imposables para tributos estatales y materias reservadas para los locales, hizo al Tribunal Constitucional adoptar una doctrina diferente para cada supuesto. Así, se entendió que tratar igual ambos conceptos legales conduciría a “una interpretación extensiva del art. 6.2

¹² Art. 6.1 LOFCA: Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene” (FJ 12, STC 37/1987)¹³.

En cuanto al concepto de hecho imponible que establecía el art. 6.2 LOFCA, en la citada sentencia se dice que *“es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”*; esto es, lo que el TC venía a establecer es que el hecho imponible se configura como un acto previsto en la ley cuya realización provoca que surja una obligación tributaria, por ser una manifestación de capacidad económica.

Sin embargo, para el concepto de materia reservada se entendió que debía entenderse como algo semejante a *“materia imponible u objeto del tributo”*, lo que hace que abarque *“toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico”*. Por ende, sería imposible cualquier duplicidad, sin habilitación legal previa, entre una fuente de riqueza gravada por un tributo local y un eventual tributo autonómico.

De esta manera, se daba una mayor amplitud al concepto de materia imponible que al de hecho imponible, lo que provocaba que cualquier identidad que pudiera darse en el objeto de la materia supusiera una doble imposición que resultaría inconstitucional. Por su parte, el concepto de hecho imponible estaría mucho más acotado, lo que exige comparar no solo el objeto del impuesto, sino la estructura de los mismos (autonómico y estatal/local) para identificar si se da esa dualidad.

Esta redacción será la que perdure hasta 2009, momento en el que, debido a una alta conflictividad en relación a estas cuestiones, se adopta el Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Territorial para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de

¹³ Moreno García, Javier: “La alta conflictividad sobre los tributos propios autonómicos ante el Tribunal Constitucional: un problema no resuelto”. Disponible en: <https://www.euskadi.eus/t59auUdaWar/t59aMostrarFicheroServlet?R01HNoPortal=true&t59aldRevista=2&t59aTipoEjemplar=R&t59aSeccion=40&t59aContenido=2&t59aCorrelativo=1&t59aVersion=1&t59aNumEjemplar=115>

régimen común y Ciudades con estatuto de autonomía¹⁴. Por esta vía, el Consejo cree necesario revisar estos preceptos de la LOFCA, de manera que se elimine la referencia a la materia imponible y domine el concepto de hecho imponible, para equiparar las limitaciones respecto a los tributos estatales y locales (todo ello con el objetivo de dar mayor espacio fiscal a las CCAA).

Esta idea es recogida en la LO 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA. Mediante esta vía, el apartado 3 del art. 6 LOFCA pasa a tener la siguiente redacción: “los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales”. Desaparece por tanto el distinto criterio que empleaba la LOFCA para tributos estatales y locales, unificándolo bajo el criterio de los hechos imposables. Esta ley se marcaba como objetivo clarificar los límites para la creación de tributos propios por las CCAA y reducir la conflictividad con los diferentes entes territoriales.

Posterior a esta ley, aunque ya no tiene un significado regulatorio, aparece en 2017, a raíz de una Conferencia de Presidentes Autonómicos, la idea de la idoneidad de crear una Comisión de expertos, con el fin de “realizar los análisis necesarios para la formulación posterior de un nuevo modelo de financiación autonómica”¹⁵. En la misma se abordan eminentemente dos temas: uno relativo a la persistente conflictividad a pesar de la reforma de 2009 (se propone incentivar la coordinación entre Estado y CCAA que desean crear propios tributos, a través de mecanismos de comunicación previos); y otro relacionado con un posible cambio en la fiscalidad ambiental en el seno de la

¹⁴ En este acuerdo se establecía lo siguiente: “Aunque los tributos propios no forman parte del Sistema de Financiación, para mayor seguridad jurídica sobre las reglas de incompatibilidad con los tributos del Estado y de las EE.LL, se propone revisar los límites actualmente existentes en la LOFCA para la creación de los tributos propios por las CC.AA. lo que también podría ampliar el espacio fiscal de las CC.AA. Para ello y para evitar los habituales conflictos constitucionales actuales, se acuerda revisar el art. 6.3 LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al “hecho imponible” y no a la “materia imponible”, con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales. En cualquier caso, es necesario mantener algún parámetro de coordinación general, como limitar los tributos que afecten a la unidad de mercado”.

¹⁵ Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica. Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf

UE (lo que daría lugar a nuevos conflictos, y para evitarlo, se propone la creación de una ley marco estatal de fiscalidad ambiental).

No obstante, la solución a estos posibles conflictos ya se contiene en la propia LOFCA, y en concreto en el propio art.6, apartado segundo. En concreto, este artículo reza de la siguiente manera: *“Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”*.

Esto al menos se ha dado en 3 casos: con la ley estatal 15/2012 (de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que introdujo un impuesto estatal por hechos ya gravados por las CCAA de Andalucía y Canarias); con la ley 16/2012 (que creó el impuesto estatal sobre depósitos bancarios); o con la ley 13/2011 (de regulación del juego). Esas normas ya contemplaban mecanismos de compensación a las respectivas CCAA a las que “perjudicaban”¹⁶.

B) Los impuestos propios de las CCAA y su fundamentación extrafiscal.

Como ya se ha indicado en numerosas ocasiones, es el art. 4 LOFCA el que establece como uno de los ingresos de las CCAA la posibilidad de establecer impuestos propios, que termine de concretarse en el art. 6 LOFCA. También se ha dicho que la posibilidad de que estos territorios regulen sus propios impuestos es una tarea difícil de llevar a cabo, ya que prácticamente todos los hechos imponibles están regulados, sea por el Estado o por las entidades locales. Además, en el apartado anterior del trabajo se mencionaba cómo el Estado ha ido absorbiendo algunas de las pocas materias donde las CCAA tenían un cierto poder de regulación.

Pero no por ello los cambios que se han producido en este ámbito impositivo han sido pocos. Por un lado, algunas CCAA han ido ampliando su

¹⁶ Moreno García. Javier: “La alta conflictividad sobre los tributos propios autonómicos ante el Tribunal Constitucional: un problema no resuelto”. Disponible en: <https://www.euskadi.eus/t59auUdaWar/t59aMostrarFicheroServlet?R01HNoPortal=true&t59aldRevista=2&t59aTipoEjemplar=R&t59aSeccion=40&t59aContenido=2&t59aCorrelativo=1&t59aVersion=1&t59aNumEjemplar=115>

relación de impuestos, como el impuesto catalán sobre viviendas vacías, o el de estancias turísticas en las Islas Baleares; por otro, también se ha eliminado algún impuesto, vía asunción por parte del Estado vía eliminación (como el impuesto gallego sobre el bingo).

Con todo, la normativa de estos impuestos, salvo contadas excepciones, es difícil de conocer, por encontrarse esta materia muy dispersa. Casi ninguna CCAA utiliza 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.

A continuación, se recogen los impuestos propios de las CCAA de régimen común vigentes en el año 2019¹⁷:

 COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA
<p>Canon del agua 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.</p>
<p>Gravamen de protección civil Ley 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña.</p>
<p>Canon sobre la deposición controlada de los residuos de la construcción 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.</p>
<p>Canon sobre la incineración de los residuos municipales 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.</p>
<p>Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales 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.</p>
<p>Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales 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.</p>
<p>Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales 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.</p>

¹⁷ Listado de impuestos propios y recargos vigentes en 2019. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonómica/TributosPropios/2019.pdf>

<p>Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos</p> <p>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.</p>
<p>Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial</p> <p>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.</p>
<p>Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria</p> <p>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.</p>
<p>Impuesto sobre las viviendas vacías</p> <p>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.</p>
<p>Impuesto sobre los activos no productivos</p> <p>Ley 6/2017, de 9 de mayo, del Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas.</p>
<p>Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas</p> <p>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.</p>
<p>Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica</p> <p>Ley 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático.</p>

 <p>COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA</p>
<p>Canon de saneamiento</p> <p>Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de Aguas de Galicia.</p>
<p>Impuesto sobre la contaminación atmosférica</p> <p>Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del impuesto sobre contaminación atmosférica.</p>
<p>Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada</p> <p>Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada.</p>

<p>Canon Eólico Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.</p>
<p>Impuesto compensatorio ambiental minero Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.</p>

 <p>COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA</p>
<p>Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.</p>
<p>Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.</p>
<p>Impuesto sobre depósito de residuos radioactivos Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas <i>(sin efecto desde el 1 de enero de 2013)</i>.</p>
<p>Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.</p>
<p>Impuesto sobre tierras infrautilizadas Ley 8/1984, de 3 de julio, de reforma agraria.</p>
<p>Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma Ley 9/2010, de 30 de julio, de aguas para Andalucía.</p>
<p>Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito 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 <i>(sinefecto desde el 1 de enero de 2013)</i>.</p>
<p>Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso 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).</p>

 <p>COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS</p>
<p>Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua 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.</p>
<p>Impuesto sobre el juego del bingo 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.</p>

<p>Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales 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.</p>
<p>Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas 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.</p>
<p>Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente 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.</p>
<p>Recargo sobre cuotas mínimas Impuesto sobre Actividades Económicas Ley 9/1991, de 30 de diciembre, por la que se establece un recargo sobre las cuotas mínimas del impuesto sobre actividades económicas.</p>

 <p>COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA</p>
<p>Canon del agua residual Ley de Cantabria 2/2014, de 26 de noviembre, de abastecimiento y saneamiento de aguas de la Comunidad Autónoma de Cantabria.</p>
<p>Impuesto sobre el depósito de residuos en vertedero Ley de Cantabria 6/2009, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y de contenido financiero.</p>
<p>Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas Ley 2/1992, de 26 de febrero, por la que se establece el recargo provincial sobre las cuotas mínimas del impuesto sobre actividades económicas.</p>

 <p>COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA</p>
<p>Canon de saneamiento Ley 5/2000, de 25 de octubre, de saneamiento y depuración de aguas residuales de La Rioja.</p>
<p>Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.</p>
<p>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, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.</p>

<p>Recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas Ley 1/2018, de 30 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de La Rioja para el año 2018.</p>

 <p>COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA</p>
<p>Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios para el año 2006.</p>
<p>Canon de saneamiento Ley 3/2000, de 12 de julio, de saneamiento y depuración de aguas residuales e implantación del canon de saneamiento. Ley 3/2002, de 20 de mayo, de tarifa del canon de saneamiento.</p>
<p>Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios para el año 2006.</p>
<p>Impuesto sobre los premios del juego del bingo Ley 12/1984, de 27 de diciembre, de imposición sobre juegos de suerte, envite o azar.</p>
<p>Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios para el año 2006.</p>
<p>Recargo provincial Impuesto sobre Actividades Económicas Ley 4/1991, de 26 de diciembre, de establecimiento y fijación del recargo del impuesto sobre actividades económicas. Ley 2/1992, de 28 de julio, de fijación de la cuantía del recargo sobre las cuotas mínimas del impuesto sobre actividades económicas.</p>

 <p>COMUNITAT VALENCIANA</p>
<p>Canon de saneamiento Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de las aguas residuales de la Comunitat Valenciana.</p>
<p>Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat.</p>
<p>Impuesto sobre eliminación de residuos en vertederos Ley 21/2017, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat.</p>



COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN

Impuesto sobre la contaminación de las aguas

Ley 10/2014, de 27 de noviembre, de aguas y ríos de Aragón.

Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de gases contaminantes a la atmósfera

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.

Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta 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.

Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada

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.

Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión

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.



COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA-LA MANCHA

Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente

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.

Canon eólico

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.



COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS

Canon de vertido

Ley 12/1990, de 26 de julio, de aguas.

Decreto 174/1994, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de control de vertidos para la protección del dominio público hidráulico.

<p>Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo Ley 5/1986, de 28 de julio, del impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo.</p>
<p>Impuesto sobre las Labores del Tabaco Ley 1/2011, de 21 de enero, del impuesto sobre las labores del tabaco y otras medidas tributarias.</p>
<p>Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales <i>(suspendida aplicación desde el 1 de enero de 2013)</i>.</p>
<p>Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales <i>(suspendida aplicación desde el 1 de enero de 2013)</i>.</p>

 <p>COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA</p>
<p>Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente 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.</p>
<p>Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos 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.</p>
<p>Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito 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 <i>(sin efecto desde el 1 de enero de 2013)</i>.</p>
<p>Canon de saneamiento Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura.</p>
<p>Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura.</p>



COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS¹⁸

Canon de saneamiento de aguas

Decreto Legislativo 1/2016, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley 9/1991, de 27 de noviembre, reguladora del canon de saneamiento de aguas.

Impuesto sobre los premios del juego del bingo

Ley 13/1990, de 29 de noviembre, sobre tributación de los juegos de suerte, envite o azar.

Impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears

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



COMUNIDAD DE MADRID

Tarifa de depuración de aguas residuales

Ley 10/1993, de 26 de octubre, de vertidos líquidos industriales al sistema integral de saneamiento.

Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados

Ley 3/2000, de 8 de mayo, de medidas urgentes fiscales y administrativas sobre juegos de suerte, envite y azar y apuestas de la Comunidad de Madrid.

Impuesto sobre depósitos de residuos

Ley 6/2003, de 20 de marzo, del impuesto sobre depósito de residuos.

Recargo sobre el IAE

Ley 16/1991, de 18 de diciembre, del recargo de la Comunidad de Madrid en el impuesto sobre actividades económicas.



COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN

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

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.

¹⁸ Habría que añadir a la lista de tributos propios el Canon sobre el vertido y la incineración de residuos de las Illes Balears, creado por la Ley 3/2020, de 29 de diciembre, de Presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2021.

Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos

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.

Sin embargo, a pesar del abundante número de impuestos autonómicos, ello no se refleja en el volumen de recaudación de las respectivas CCAA, ya que apenas representan algo más de un 2% del total de ingresos de estos entes territoriales. En concreto, la CCAA que más proporción respecto de sus ingresos totales recibe de estos impuestos es Canarias, con más de un 16%, siendo la que menos Madrid, con un 0,04%¹⁹.

CCAA	Imp. Propios/Ingresos totales
ANDALUCÍA	0,97%
ARAGÓN	2,57%
ASTURIAS	3,66%
BALEARES	4,15%
CANARIAS	16,54%
CANTABRIA	2,28%
CASTILLA LA MANCHA	0,41%
CASTILLA Y LEÓN	1,36%
CATALUÑA	3,5%
EXTREMADURA	3,53%
GALICIA	1,68%
MADRID	0,04%
MURCIA	2,11%
LA RIOJA	2,09%
C. VALENCIANA	2,69%
TOTAL	2,2%

¹⁹ De Íscar Alonso, Adrián (Fuente AEAT): Los Impuestos Propios Autonómicos. Disponible en: <http://uvadoc.uva.es/bitstream/handle/10324/30039/TFG-E-441.pdf?sequence=1&isAllowed=yv>

Si analizamos las distintas figuras tributarias, podemos ver que la mayor parte de los impuestos tienen un claro fin extrafiscal, esencialmente sobre la protección del medioambiente (aunque no es lo único que se grava). Pero si acudimos a la definición que ofrece la Ley General Tributaria sobre los impuestos, parece fijarse más en actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente (finalidad recaudatoria).

El art. 2 LGT establece que *“los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”*. Por tanto, el legislador parece apuntar a que no se pueden crear tributos sin finalidad recaudatoria. De este modo, resulta prácticamente imposible realizar una delimitación entre tributos fiscales y extrafiscales, ya que la finalidad recaudatoria es la razón de ser del tributo. Así lo reconoce la STS de 25 de diciembre de 1989, que afirmaba que los tributos con fines no fiscales estructural y funcionalmente son auténticos tributos, sometidos en un todo al régimen común de estos (en particular al art. 31.1 CE), ya que también sirven en última instancia para el sostenimiento de las cargas públicas.

Lo que hace que un impuesto extrafiscal sea coherente es que el tributo entero esté estructurado de una forma que guarde una cierta cohesión, lo cual implica no sólo que exista un objeto del tributo que grave una capacidad económica concreta que refleje el fin extrafiscal, sino que el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen deben estar relacionados con ese fin extrafiscal. Así, el hecho imponible debe mostrar una conducta merecedora de ser eliminada, corregida o desincentivada; el sujeto pasivo debe ser el realizador de tal conducta; la base imponible debe ser la expresión en cifras del hecho imponible; el tipo de gravamen debe reflejar un menor gravamen para aquellos que vayan dejando de realizar la conducta que se pretende eliminar, corregir o desincentivar; y, finalmente, parece lógico

pensar que lo recaudado deba gastarse en aquel fin para el que se creó el impuesto²⁰.

Si intentamos agruparlos de forma que podamos extraer una clasificación más o menos coherente, podríamos diferenciar dos grandes grupos de impuestos propios de las CCAA.

Por un lado estarían los impuestos que tienen un carácter predominantemente extrafiscal, donde podemos distinguir a su vez: impuestos medioambientales (sobre agua, sobre depósitos y residuos, sobre la contaminación atmosférica, sobre determinadas actividades que incidan sobre el medio ambiente, cánones eólicos, compensatorios ambientales mineros, sobre plásticos de un solo uso, sobre vertidos y aprovechamientos de agua embalsada); impuestos sobre la explotación del suelo urbano y rústico (sobre tierra infrautilizadas, sobre aprovechamientos cinegéticos, sobre viviendas vacías); o sobre la explotación de determinadas actividades (protección civil, y sobre grandes establecimientos comerciales).

Y por otro lado, aparecerían impuestos que se puede considerar que tienen un carácter predominantemente recaudatorio (y no tanto extrafiscal), donde aparecen impuestos sobre el juego, sobre depósitos de clientes en entidades de crédito, sobre estancias en establecimientos turísticos, o 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.

A continuación, se pasa a describir muy brevemente el hecho imponible de los diferentes impuestos propios de las CCAA, agrupados por las categorías ahora mencionadas.

²⁰ De Vicente de la Casa, Fernando: "Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos". Disponible en: https://economistas.es/Contenido/REAF/CronicaTributaria/144/144_Vicente.pdf

Canon de saneamiento, canon de agua y similares.

Es el más usado por las CCAA (se da en prácticamente todas). El hecho imponible suele referirse al vertido o producción de aguas residuales, manifestado a través del consumo real o potencial.

Depósitos y eliminación de residuos.

Bajo la denominación de impuesto de depósitos, almacenamiento o eliminación de residuos en vertederos, o con el nombre de canon sobre la deposición controlada de residuos municipales, el hecho imponible consiste en el depósito de residuos en las instalaciones o vertederos correspondientes ya sean públicos o privados.

Impuestos sobre la contaminación atmosférica.

Recoge impuestos sobre emisiones de gases contaminantes a la atmósfera, o sobre la emisión de óxido de nitrógeno a la atmósfera, o sobre actividades que inciden en el medio ambiente. Estos tributos gravan la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno y óxidos de azufre y cualquier compuesto oxigenado de estos.

Impuestos sobre determinadas instalaciones o actividades que inciden en el medioambiente.

Su hecho imponible grava el impacto medioambiental que se produce por el transporte o distribución de energía eléctrica, telefónica o telemática. Además, en alguna comunidad se grava también el impacto que produce la producción, almacenaje o transformación de la energía eléctrica.

Canon eólico.

Los encontramos en Galicia y Castilla la Mancha, y grava la generación de afecciones e impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio de los que realizan estas actividades.

Impuesto compensatorio ambiental minero.

Grava por un lado la alteración de la superficie como consecuencia de la extracción a partir explotación de minas, de minerales y metales, para el cálculo de la base imponible se utiliza la superficie total afectada por las explotaciones e instalaciones. Por otro lado grava el depósito o almacenamiento en vertederos de residuos mineros procedentes de la extracción, para el cálculo de la base imponible se utilizan toneladas depositadas o almacenadas en los vertederos.

Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso.

Está recogido en Andalucía, y el hecho imponible esté constituido por el suministro de bolsas de plástico por un establecimiento comercial donde los sujetos pasivos (titulares de los establecimientos) están obligados a repercutir el impuesto íntegramente a los consumidores.

Impuestos sobre vertidos y sobre determinados aprovechamientos de agua embalsada.

Estos impuestos gravan la carga contaminante de los vertidos autorizados a las aguas litorales.

Impuestos sobre tierras infrautilizadas.

Gravan la infrautilización de las fincas o explotaciones agrarias, por no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo fijado.

Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos.

Grava el aprovechamiento cinegético de terrenos radicados en el territorio de Extremadura autorizado administrativamente.

Impuesto sobre las viviendas vacías.

Este impuesto de origen catalán grava la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada, en la medida en que esta desocupación afecta a la función social de la propiedad de la vivienda.

Gravamen de protección civil.

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

Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.

Constituye el hecho imponible del impuesto la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano.

Impuestos sobre el juego.

Su hecho imponible consiste en el pago de los premios en el juego del bingo o en la instalación de máquinas recreativas y recreativas con premio programado en establecimientos de hostelería debidamente autorizados.

Impuesto sobre depósitos de clientes en las entidades de crédito.

Este impuesto grava 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.

Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

Grava la estancia que realiza el contribuyente en una serie de establecimientos y equipamientos situados en dichas comunidades como hoteles, albergues, cruceros, etc.

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.

El hecho imponible de este impuesto consiste en 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.

IV. LA LIMITACIÓN DE LA REGULACIÓN DE LOS IMPUESTOS PROPIOS EN LOS APARTADOS 2 Y 3 DEL ARTÍCULO 6 DE LA LOFCA.

A) La regla de preferencia del artículo 6.2 y 6.3 LOFCA.

Una vez analizado el sistema de financiación, tanto en su ámbito constitucional como legal, de las CCAA de régimen común (analizando brevemente las particularidades de ciertos territorios), así como las diferentes fuentes de ingresos que poseen (tributos, tasas, contribuciones especiales, transferencias del Estado, Fondo de Compensación,...), y vista la evolución que en materia de impuestos propios ha sufrido la LOFCA junto a los concretos ejemplos de los impuestos que existen en la actualidad (expuestos pormenorizadamente, recogiendo su hecho imponible básicamente), es momento de pasar a estudiar de manera más concreta el artículo de la LOFCA más determinante de la regulación de esta modalidad de ingreso de las CCAA: el artículo 6 LOFCA.

Si acudimos al tenor del mencionado artículo, el legislador establece lo siguiente:

Artículo 6.

Uno. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

Tres. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las

Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

En primer lugar, como reflejo de lo que disponen los arts. 133.2 y 157.1.b CE, esta Ley Orgánica permite a las CCAA establecer y exigir tributos propios de acuerdo con la Constitución y las leyes, refiriéndose con este concepto el legislador a todas aquellas normas que, en función del principio de jerarquía normativa, hayan de ser respetadas por las CCAA al establecer sus propios tributos²¹.

En segundo lugar, cuando la LOFCA fija unos límites para el ejercicio de las competencias financieras de las CCAA, por sí misma no lleva a cabo una distribución de la materia imponible, pero influye de manera relevante en la misma. Así, los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA no determinan expresamente qué concretas materias imponibles quedan reservadas a cada hacienda territorial, si no que pretende encauzar el modo de ejercitar la competencia financiera autonómica en que consisten los tributos propios. Lo que hacen estos apartados es señalar una serie de “reglas de preferencia” en el ejercicio del poder financiero regional, como forma de evitar conflictos con los demás niveles de la Hacienda Pública que concurren con la hacienda territorial, de manera que el ejercicio del poder tributario propio de las CCAA no suponga una pérdida del poder financiero del resto de entes públicos territoriales²².

En concreto, con el art. 6.2 LOFCA lo que se pretende evitar es que el poder tributario de las CCAA disminuya la recaudación que obtiene la hacienda estatal a través de sus propios recursos. Ello se ha reconocido por el TC al establecer que esta coordinación de competencias financieras de los diferentes niveles territoriales del Estado “*se traduce en una doble exigencia: de una*

²¹ De la Peña Amorós, M.: Los tributos propios de las comunidades como instrumentos de corresponsabilidad. Revista de Ciencias Jurídicas Nº 117, pp. 21

²² Sandulli Saldaña, M. (2015): LOFCA, reflexiones sobre el origen y futuro de la materia imponible. pp. 366-367

*parte, prevenir que la utilización del poder financiero del Estado pueda desconocer, desplazar o limitar las competencias materiales autonómicas: y, de otra, evitar asimismo que la extremada prevención de potenciales injerencias competenciales acabe por socavar las competencias estatales en materia financiera, el manejo y la disponibilidad por el Estado de sus propios recursos*²³.

El fundamento de este precepto se encuentra en la responsabilidad que tiene el Estado en la materialización de la solidaridad entre las diferentes partes del territorio nacional, así como en el reconocimiento de la potestad originaria para establecer tributos que se le reconoce por la Constitución. Pero para asegurar todos los recursos del Estado (a fin de garantizar esa solidaridad) el legislador no ha reservado materia imponible alguna de manera expresa, sino que lo que ha hecho ha sido fijar una regla de preferencia derivada de la potestad originaria para establecer tributos. Pero este beneficio de prioridad que se otorga al Estado no solo proviene del art. 6.2 LOFCA, sino que también hay que atender a las diferentes leyes ordinarias estatales reguladoras de tributos que se constituyeron antes que las CCAA, lo que ha provocado que sean de exclusividad del Estado los hechos imponibles empleados para configurar sus tributos²⁴.

Esta especie de “competición” por cubrir los diferentes hechos imponibles ha sido en todo momento favorable al Estado en detrimento de las CCAA, por el motivo de que a través de leyes ordinarias creó sus tributos antes del nacimiento mismo de las CCAA, y además, los hechos imponibles que se configuran en los tributos estatales lo hacen de una manera tan genérica y extensiva que a las CCAA les resulta muy difícil encontrar “hueco” alguno dentro de las materias imponibles aprovechadas por el Estado, que se ha apropiado de la práctica totalidad de hechos imponibles, obteniendo las fuentes de tributación más generales y con mayor capacidad recaudatoria²⁵.

²³ SSTC 68/1996 FJ 2º, y 13/1992 FJ 2º

²⁴ Sandulli Saldaña, M. (2015): LOFCA, reflexiones sobre el origen y futuro de la materia imponible, P. 368

²⁵ Rodríguez Bereijo, A. (1985): Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas. Revista española de derecho constitucional, P.67

En lo que respecta al art. 6.3 LOFCA, se puede dar un tratamiento a los tributos locales similar al expuesto para los tributos estatales.

Con la redacción anterior a la LO 3/2009 que reformó la LOFCA en este precepto, el TC entendía que existían dos límites al poder tributario de las CCAA: los hechos imponibles gravados por el Estado (apartado 2) y las materias imponibles reservadas a las Corporaciones Locales (apartado 3). Si bien entendía que el art. 6.2 LOFCA *“no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, sino que lo que prohíbe...es la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente”* (STC 289/2000), en cuanto al límite del art. 6.3 establecía el TC que *“reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible; ...resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico”*²⁶.

Pero esta interpretación se corrige tras la reforma del artículo en 2009, donde se da un margen de maniobra mayor a las CCAA para que ejerzan su poder financiero, habilitándolas a *“establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales”*. Por ende, lo único que estaría prohibiendo ahora el legislador a través de la LOFCA es la duplicidad de hechos imponibles, esto es, el doble gravamen sobre un idéntico supuesto de hecho, permitiendo no obstante que la exacción del tributo de la CCAA pueda recaer sobre la misma materia imponible, tanto en el caso de concurrencia con el tributo del Estado como con el local²⁷.

Y al igual que en el caso anterior, la LOFCA no reserva en este artículo de manera directa una determinada materia imponible a las Entidades Locales. Esta preferencia en favor de los entes locales (como pasaba con el Estado) respecto de las fuentes impositivas no resulta exclusivamente del art. 6.3

²⁶ STC 289/2000 FJ 4º

²⁷ Sandulli Saldaña, M. (2015): LOFCA, reflexiones sobre el origen y futuro de la materia imponible, P. 370

LOFCA, sino que también es resultado del “apropiamiento” anterior en el tiempo de un hecho imponible por los tributos de las Haciendas Locales y la exclusividad, ahora sí, que le otorga a su favor el mencionado precepto.

De uno y otro supuesto, lo que se puede concluir es que la exclusión de los hechos imponibles en el aprovechamiento compartido de las materias imponibles entre el Estado y las CCAA como entre estas y las Haciendas locales, la determinación de la prioridad del Estado y Entidades Locales en el disfrute de concretos supuestos de hecho de la materia imponible, deriva de la ley tributaria estatal ordinaria al regular los tributos estatales o los locales. En definitiva el que se ocupen más o menos hechos imponibles dentro de una misma materia imponible, determinando el aprovechamiento exclusivo de la Hacienda estatal o de las Haciendas locales, depende en origen de lo que haya dispuesto la legislación ordinaria estatal al configurar los tributos estatales, así como al regular el sistema tributario local (competencia también estatal)²⁸.

Así, las limitaciones con las que se enfrenta la hacienda de las CCAA podrían desaparecer o mitigarse si se derogase o reformase el art. 6 de la LOFCA (como ya sucedió con su reforma mediante la LO 3/2009). Habría que acudir a elementos que se encuentren en el hecho imponible de los impuestos estatales y/o locales que pueden conceder un margen de maniobra mayor para que las CCAA puedan crear sus propios tributos, consiguiendo de esta manera una mayor autonomía financiera. Autores como Simón Costa o Casado Ollero consideran que teniendo en cuenta el carácter omnicompreensivo del sistema tributario estatal, para asegurar la suficiencia de ingresos a las CCAA por medio de su propia tributación, o bien se duplican los impuestos estatales, negando la eficacia de la prohibición del art. 6.2 de la LOFCA, o bien el Estado inicia un proceso de desocupación de materias imponibles mediante la consiguiente derogación de impuestos estatales (*“un reparto de las materias imponibles o, lo que es igual, figuras tributarias hasta ahora reservadas al Estado”*)²⁹.

²⁸ STC 233/1999 FJ 22º

²⁹ Simón Costa, E. (1978): La autonomía financiera de las regiones. Ed. Caja de Ahorros de Cáceres, P.36

Si hasta ahora el presente estudio se ha centrado fundamentalmente en el plano legal, no cabe olvidarse por ello del plano jurisprudencial, donde estos límites que establece el art. 6 LOFCA se han venido interpretando y concretando de una manera más precisa. La conflictividad en este ámbito no ha sido despreciable, y por ello a continuación se pasará a analizar una serie de sentencias del Tribunal Constitucional que contienen pronunciamientos relevantes respecto de estos preceptos de la LO que rige la financiación de las CCAA.

B) La evolución de la jurisprudencia del TC en la interpretación del artículo 6.2 y 6.3 LOFCA.

1. Las sentencias del TC más relevantes en esta materia.

El Tribunal Constitucional en una de las primeras sentencias en que abordó los límites que tienen las CCAA a la hora de establecer sus tributos propios fue la **Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo**, que resolvía un recurso de inconstitucionalidad promovido por 54 senadores contra determinados artículos de la Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, que entre otros aspectos establecía el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, que gravaba de manera directa, real y periódica la infrautilización de fincas rústicas situadas en el territorio andaluz, constituyendo su hecho imponible “*la infrautilización de las fincas rústicas, por no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado para cada Comarca en el correspondiente Decreto de Actuación Comarcal*”³⁰.

Los recurrentes esgrimen, entre otros motivos, que al gravar el impuesto andaluz la posesión de un patrimonio, estaría gravando un hecho imponible ya gravado por el Estado a través del Impuesto sobre el Patrimonio (como es la propiedad de un bien).

Por su parte, el Parlamento de Andalucía consideró que el art. 6.2 LOFCA lo que prohíbe es que los tributos autonómicos recaigan sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado, lo que no es igual a prohibir la doble imposición. Entendía que en el controvertido impuesto no se gravaba el

³⁰ Art. 31, Ley 8/1984, de Reforma Agraria, del Parlamento de Andalucía.

patrimonio rústico ni la renta rústica, sino el rendimiento de una finca no considerado suficiente por no alcanzar el óptimo fijado. Añaden que los recurrentes estarían confundiendo los conceptos de hecho imponible (concepto jurídico) y de materia impositiva (concepto fáctico), lo que supondría la negación en la práctica de la capacidad de las CCAA para establecer tributos.

Sobre esta materia se pronuncia el TC en el Fundamento Jurídico 14^o de la Sentencia³¹. En él, el tribunal comienza haciendo una distinción entre los conceptos de materia imponible y de hecho imponible, considerando a la primera como *“toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición”*; y al segundo como *“un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria”*. De esta distinción, infiere el tribunal que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes.

Concluye el tribunal que el objeto del art. 6.2 LOFCA no es impedir a las CCAA establecer tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, sino que lo que el art. 6.2 LOFCA imposibilita es la duplicidad de hechos imponibles en sentido estricto. Hay que tener en cuenta que las distintas manifestaciones de la realidad económica están prácticamente cubiertas en su totalidad por tributos estatales, lo que conduciría en la realidad a negar la posibilidad de que se creen nuevos impuestos autonómicos.

De esta manera, se diferencian los conceptos legales que determinan los hechos imponibles del impuesto andaluz y del estatal sobre Patrimonio, pues *“es obvio que no cabe identificar la infrutilización”* de fincas rústicas (hecho imponible del impuesto andaluz) con la propiedad de todo tipo de bienes, aunque entre ellos se encuentren las fincas rústicas, que es el hecho

³¹ STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14^o.

que grava el impuesto estatal. Se deduce, por tanto, que la Ley de Reforma Agraria de Andalucía no infringe el art. 6.2 LOFCA, rechazando la imputación inconstitucionalidad que por este motivo formulan los recurrentes.

La **Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre**, resuelve el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno contra la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Esta ley configura en su art. 21 como hecho imponible del citado impuesto *“la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de los elementos patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares que se encuentren afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo”*.

En el recurso, se entendía que el impuesto balear vulneraba la limitación que establecía el art. 6.3 LOFCA, por el cual *“las Comunidades Autónomas sólo podrán establecer y gestionar tributos propios sobre materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales en los supuestos en los que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple, debiendo establecerse en todo caso las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de las mismas no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”*³². En concreto, la extralimitación vendría dada con respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

Asumiendo el concepto de materia imponible que el TC recogió en la STC 37/1987 (“toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición”) se extraen dos conclusiones: el concepto de materia imponible no es sinónimo de materia competencial, pero tiene un contenido más amplio que el correspondiente al concepto de hecho imponible. Y de ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den

³² STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 1º

lugar a otros tantos hechos imponible, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes.

En suma, al hecho imponible le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto. Si el límite del art. 6.2 LOFCA “*prohíbe la duplicidad de hechos imposables*”, lo que establecía el art. 6.3 era “*la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible*”³³.

Una vez apreciada esta distinción, lo que el TC viene a valorar es si el impuesto balear recurrido grava materia imponible reservada a las Corporaciones Locales. La teórica finalidad del impuesto (que es la que figura en la ley autonómica) es la protección del medio ambiente, la internalización de los costes derivados de determinadas actuaciones contaminantes; lo que grava el impuesto controvertido es propiamente las actividades contaminantes, no la titularidad de las instalaciones y estructuras que inciden en el medio ambiente. Si así fuera, expone el tribunal que no podría hacerse tacha alguna desde la mirada del art. 6.3 LOFCA con relación al IBI: ambos impuestos gravarían fuentes de riqueza distintas y, en consecuencia, afectarían a materias imposables dispares.

Pero analizando más a fondo el impuesto de las Islas Baleares, es un tributo que no grava directamente una actividad contaminante, sino la titularidad de unas determinadas instalaciones, sin importar que el valor de las instalaciones se calcula mediante la capitalización de los ingresos (no por ello deja de ser un impuestos patrimonial). Estima el tribunal que el impuesto balear “*no arbitra instrumento alguno que se dirija a la consecución de ese fin, con lo que, a la postre, no grava la capacidad económica pretendidamente sometida a imposición, como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público*”

³³ STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4º

*que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de "quien contamina paga")*³⁴.

No se dirige ni a disuadir el incumplimiento de una determinada obligación, ni estimular acciones protectoras del medio natural. Es más, se llega a mencionar en la sentencia que el impuesto *“desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente Si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente, buscando un efecto disuasorio o estimulante”*.

Lo que se gravaría en realidad sería la mera titularidad de los bienes inmuebles, incurriendo de esta manera en la limitación que establece el art. 6.3 LOFCA, al coincidir con la materia imponible que la LRHL reserva al IBI. Si bien las denominaciones que se hacen son diferentes (bienes inmuebles *versus* instalaciones, valor de instalaciones *versus* valor catastral), sus significados son muy parecidos y las formas de calcular la base imponible son semejantes (se toma en cuenta el valor de los bienes inmuebles, aunque su determinación no sea la misma)³⁵.

Concluye por tanto el tribunal declarando la inconstitucionalidad y nulidad de la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

La **Sentencia del Tribunal Constitucional 168/2004, de 6 de octubre**, resuelve el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno contra los artículos 58 a 64 de la Ley del Parlamento de Cataluña 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña.

La parte recurrente entendía que los artículos citados creaban un impuesto incompatible con lo dispuesto en el art. 6.3 LOFCA, recayendo el

³⁴ STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5º

³⁵ STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6º

gravamen autonómico sobre elementos materiales de riqueza íntegramente gravados por impuestos locales sin contar con la habilitación legal expresa exigida. El impuesto recaería sobre *“los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil y situados en el territorio de Cataluña”* (art. 58.1), siendo su hecho imponible la realización de ciertas actividades de riesgo (que se enuncian en el art. 59).

De esta manera, podría resultar que el tributo iría a parar a elementos que se encuentran gravados por el impuesto de bienes inmuebles; e incluso si se entendiera que el objeto de gravamen impugnado es la actividad de riesgo y no los bienes afectos a ella, del mismo modo quedaría vinculado a una materia reservada a las corporaciones locales, como es el Impuesto de Actividades Económicas.

Por su parte, el Gobierno de la Generalitat de Cataluña alegó que de entenderse el concepto de materia en un sentido no jurídico comportaría que buena parte de la actividad económica y todo bien o finca estarían ya cubiertos por tributos locales. Señala también la imprecisión del tributo local supuestamente afectado. En cuanto al IBI, *“titularidad del derecho real y valor del bien son las dos premisas sobre las que se asienta el impuesto, en tanto que el gravamen creado por la Ley de protección civil de Cataluña no recae sobre los titulares de los bienes inmuebles ni tiene en cuenta su valor sino que su objeto y base imponible se refieren a actividades generadoras de riesgos para la población, siendo el bien inmueble su soporte físico”*; y conforme al IAE, *“se define como un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en un local”*, luego todo impuesto relativo al ejercicio de actividad económica tendrá más o menos relación con este impuesto. Se quiere diferenciar el tributo catalán también por su finalidad, que sería la financiación de actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación en materia de protección civil.

Partiendo de estas posturas, el TC aprecia en primer lugar como *“en los últimos años se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los presupuestos generales*

*del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de 'corresponsabilidad fiscal' y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público*³⁶. Como se recogía en sentencias anteriores (STC 49/1995, entre otras), *“el poder tributario propio, reconocido por la Constitución a las Comunidades Autónomas, en nuestro Ordenamiento está también constitucionalmente condicionado en su ejercicio”*.

El tribunal pasa a comparar los objetos del tributo controvertido y de los dos tributos locales con los que podría colisionar (bajo la limitación del art. 6.3 LOFCA). Así, mientras que en el caso del impuesto sobre bienes inmuebles se grava la propiedad inmobiliaria, medida en función del valor catastral de los bienes, en el impuesto sobre actividades económicas se grava el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto³⁷.

Y en el supuesto del tributo catalán, el objeto del impuesto serían según el tribunal *“las instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y los bienes y a las que ha de hacerse frente mediante la activación de los correspondientes planes de protección civil”* (siendo la referencia a *“situados en el territorio de Cataluña”* la identificación del punto de conexión determinante de la competencia autonómica y como garantía del principio de territorialidad).

Por otro lado, los sujetos obligados no serían los titulares de tales elementos patrimoniales, sino quienes realicen la actividad a la que están afectos dichos elementos patrimoniales (la consideración adoptada para el gravamen no es el bien en sí, sino la relación instrumental de las instalaciones y la actividad potencialmente generadora de grandes riesgos). Y lo que se grava no es la actividad porque pueda generar rentas para quienes las realicen sino en tanto en cuanto representen un peligro al que haya de hacerse frente mediante los oportunos planes de protección civil.

³⁶ STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4º

³⁷ STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 8º

Apunta también el TC que *“de la regulación legal del gravamen se infiere su inmediata vinculación a la realización de una política pública sectorial, aquí la prevención de grandes riesgos, así como su afección a la financiación de un fin concreto, puesto que el producto íntegro del gravamen se destina a la constitución de un fondo de seguridad...el legislador autonómico no ha creado una nueva fuente de ingresos públicos con fines genéricamente fiscales, sino un tributo finalista encaminado a corresponsabilizar a los creadores de riesgos para la protección civil en la prevención y lucha contra los mismos”*³⁸.

Concluye el tribunal, por tanto, que no se da aquí un fenómeno de doble imposición (no cabe hablar de una figura tributaria con finalidad exclusivamente recaudatoria, tanto por la definición legal de sus elementos determinantes, cuanto por el establecimiento de un fondo de seguridad), y por ende, se considera que no vulnera la prohibición de doble imposición contenida en el art. 6.3 LOFCA.

La **Sentencia del Tribunal Constitucional 122/2012, de 5 de junio**, resuelve un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno contra la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.

El Abogado del Estado sostiene que dicho tributo vulneraría el denominado bloque de constitucionalidad, y en concreto, el art. 6.3 LOFCA (en su redacción original, ya que pese a dictarse sentencia con fecha posterior a la reforma del precepto aludido, se debe tener en cuenta la redacción vigente en el momento de formular el recurso, que fue en el año 2001). Para ello, se vale de los argumentos que en su día elaboró el tribunal en la STC 289/2000, donde se recogía que si bien la creación de un impuesto autonómico que grave la materia tributaria propia de un impuesto local es inconstitucional (en este caso, respecto al IAE), en cada caso es necesario examinar el verdadero objeto del impuesto autonómico, atendiendo a su estructura impositiva y con independencia de los objetivos que pretenda alcanzar; y tras su análisis, entiende que no se ajusta a la limitación que establecía la LOFCA.

³⁸ STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 10º

Por su parte, el Parlamento de Cataluña realizó una serie de alegaciones argumentando sobre la inexistencia de una identidad entre el ámbito material del impuesto autonómico y el de otros impuestos locales. Su argumentación venía sostenida sobre un fin del impuesto que no es meramente fiscal, constituyendo un elemento estructural del mismo, ya que los recursos obtenidos se dedican al fomento de las medidas de modernización del comercio urbano en Cataluña y al desarrollo de planes de actuación en las áreas afectadas por los emplazamientos de los grandes establecimientos comerciales. Además, el impuesto grava a los sujetos en los que se pone de manifiesto una capacidad económica “especial”, no sólo porque la ocupación de grandes extensiones denota por ella misma una capacidad económica, sino también porque facilita a los titulares un aumento notorio del volumen de operaciones y, por lo tanto, la adquisición de una posición dominante en el sector.

Más adelante en el tiempo, ya en 2011, el TC permitió a las partes formular alegaciones sobre la pervivencia del recurso, derivado de la influencia que pudiera tener la modificación del art. 6.3 LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009. El Abogado del Estado consideró que debería declararse la pérdida de objeto del recurso (por pasar del concepto de materia imponible que era más restrictivo que el del hecho imponible menos limitativo de la capacidad económica gravable por las CCAA).

Sin embargo, tanto el Letrado del Parlamento de Cataluña como el Abogado de la Generalitat de Cataluña sostenían que la modificación legal no suponía la pérdida de objeto del recurso (el hecho imponible del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales coincidía con el del impuesto sobre actividades económicas), resultando constitucional tanto antes como después de la reforma (el interés por la continuación del recurso fue que entendían que la reforma no hacía sino fortalecer sus posiciones, y asimismo se añade que *“deben considerarse vivas las controversias cuando dejen subsistentes o irresueltas las cuestiones debatidas y las partes mantengan interés en encontrar respuesta a sus pretensiones”*)³⁹; y por otro lado, se

³⁹ STC 122/2012, de 5 de junio, Antecedente 11

encontraban en suspenso el Real Decreto 342/2001 (reglamento del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, recurrido ante el TSJ de Cataluña), así como numerosos actos de aplicación de la ley impugnada.

Comienza el TC delimitando el canon de interpretación del nuevo art. 6.3 LOFCA tomando como punto de partida la doctrina sobre otro precepto perteneciente al mismo bloque de la constitucionalidad, el art. 6.2 LOFCA (emplean actualmente una redacción muy semejante). Y para ello se fija en el preámbulo de la LO 3/2009, que expone que la reforma pretende *“clarificar también los límites para la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas y para ello y con el fin de reducir la conflictividad, se modifica el artículo sexto de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al ‘hecho imponible’ y no a la ‘materia imponible’, con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales”*.

Aplicando la doctrina de la STC 37/1987 del art. 6.2 LOFCA al nuevo art. 6.3 de la misma ley, *“el precepto no tiene por objeto impedir que las Comunidades Autónomas establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por los tributos locales, sino que prohíbe, en sus propios términos, la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente, es decir, que la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al supuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base, lo cual provoca la necesidad de analizar el modo en que el legislador articula, en cada caso, el hecho imponible”*⁴⁰.

Las partes apuntan que la definición gramatical de los hechos imponibles en las dos normas reguladoras es similar, pero no idéntica; que la coincidencia de hechos imponibles, de llegar a afirmarse, no es total sino que se limita a un grupo de actividades económicas; que la superposición no se sitúa en el hecho imponible sino, en su caso, en la regulación de las tarifas; y que el impuesto tiene una triple finalidad extrafiscal.

⁴⁰ STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 3º

En este sentido, el TC apunta que *“el argumento decisivo para llevar a cabo el análisis constitucional de una norma no puede hacerse depender de los términos que el legislador, a su discreción, haya utilizado”*, y que *“para analizar la regulación del hecho imponible, hemos de tomar en consideración no sólo el precepto que el legislador ha dedicado nominalmente a regular este elemento, sino abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible”*. Y en cuanto a la finalidad extrafiscal, se dice que *“ni la mera declaración de intenciones sobre la finalidad de un tributo es suficiente para salvar el obstáculo del art. 6.3 LOFCA, ni tampoco basta, a los efectos de distinguir sus hechos imponibles, con incorporar a un impuesto primordialmente fiscal una finalidad extrafiscal adicional”*⁴¹.

El hecho imponible del impuesto catalán se recoge en el art. 4 de la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, y es la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano de Cataluña (art. 4.1), entendiendo por utilización de grandes superficies con finalidades comerciales la que llevan a cabo los grandes establecimientos comerciales individuales dedicados a la venta al detalle (art. 4.2), y son grandes establecimientos comerciales individuales los que disponen de una superficie de venta igual o superior a los 2.500 metros cuadrados (art. 4.3).

Estos preceptos suscitan la duda de si lo gravado es la titularidad de un inmueble, o si, por el contrario, lo es la realización de la propia actividad comercial de venta de productos al por menor en sí misma. No obstante, acudiendo a los preceptos de la ley autonómica referentes al contribuyente y a las exenciones, concluye el TC que *“lo gravado por el impuesto autonómico es la realización de un tipo específico de actividad comercial individual, de venta de productos al por menor o al detalle, mediante grandes superficies de venta, y no la mera titularidad o el uso de los inmuebles en los cuales se desarrolla dicha forma de comercio”*.

El IAE se definiría como *“un tributo directo, real, objetivo, periódico y con una finalidad fiscal, como es la de allegar medios económicos a las haciendas*

⁴¹ STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4º

locales para financiar su gasto público, gravando el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto”, mientras que el tributo catalán “es un tributo directo, real, objetivo y periódico, que grava únicamente un concreto tipo de actividad empresarial, la realizada por grandes establecimientos comerciales individuales de venta al detalle, siempre que se lleve a cabo utilizando grandes superficies”⁴². Así, el primero sería general de todo tipo de actividad económica, y el segundo sería específico del tipo de actividad mencionado; sin embargo, el tribunal entiende que estas diferencias no son suficientes para superar la prohibición del art. 6.3 LOFCA.

Por último, se centra el TC en los preceptos dedicados a regular los elementos cuantitativos de estos dos impuestos (como criterio susceptible de distinguir sus hechos imponible). En el autonómico, la base imponible está constituida por la superficie total del gran establecimiento comercial individual expresada en metros cuadrados; y en el local, la superficie constituye un elemento fijo que elige el legislador como índice de riqueza en relación con un concreto sector económico. En el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales la superficie no es un mero índice de riqueza, sino que sirve también para calificar la de actividad gravada e identificar los sujetos pasivos; *“el elemento superficie es un presupuesto que ha de concurrir para que se realice el hecho imponible, pues sólo el ejercicio de éste determinado tipo de actividad es lo que ha querido gravar el legislador, porque considera que produce un impacto negativo sobre el medio ambiente, el territorio y el comercio tradicional”*.

Y es ese impacto lo que se pretende desincentivar con el impuesto, con independencia de la cuantía de los beneficios que se puedan obtener, sirviendo la recaudación del tributo para compensar el impacto territorial y medioambiental que pueda ocasionar la concentración de grandes superficies comerciales y atender necesidades de modernización y fomento de comercio integrado⁴³.

⁴² STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 6º

⁴³ STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 7º

Por ello, concluye el TC que, derivada de esta finalidad extrafiscal del impuesto autonómico, los impuestos enjuiciados no tienen un hecho imponible idéntico y, por tanto, superan la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA.

La **Sentencia del Tribunal Constitucional 210/2012, de 14 de noviembre**, resuelve un recurso de inconstitucionalidad promovido por el Presidente del Gobierno contra la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre de 2001, reguladora del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito.

Entre los argumentos que se formulan en el escrito de demanda aparecen que el impuesto extremeño grava un hecho imponible sujeto al impuesto sobre el valor añadido (IVA), lo que contraviene el límite contenido en el art. 6.2 LOFCA, y también sería contrario al límite que establece el art. 6.3 LOFCA, ya que incide sobre una materia que está reservada a las entidades locales (en este caso, el Impuesto sobre Actividades Económicas).

El escrito de alegaciones de la Junta de Extremadura indica que no se vulnera el art. 6.2 LOFCA porque no hay coincidencia del impuesto extremeño con el hecho imponible del IVA (las operaciones crediticias estarían exentas de IVA); y en relación con el art. 6.3 LOFCA, no aprecia que exista coincidencia entre el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito y el IAE (este grava únicamente el mero ejercicio de actividades empresariales, mientras el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito recae sobre un determinado tipo de operaciones de captación de fondos), y se acude a una interpretación teleológica del límite del art. 6.3, que no es otro que el evitar que las CCAA puedan disminuir los ingresos tributarios de las entidades locales (cosa que no ocurriría en la práctica).

Una de las primeras menciones que hace la sentencia respecto a los preceptos objeto de estudio es la relativa a la reforma que se produce a través de la LO 3/2009, que modifica la redacción de ambos preceptos (en el caso del art. 6.2, adicionado la redacción del antiguo art. 6.4; y en el caso del art. 6.3, sustituyendo el concepto de materia imponible por de hecho imponible, principalmente). Esto se debe a que, pese a que la sentencia se dicta en 2012, el recurso proviene del año 2002, y por ende, la valoración de las dos primeras

tachas de inconstitucionalidad relativas a la infracción del art. 6.2 y 3 LOFCA deberá llevarse a cabo de acuerdo con la nueva redacción.

Para la parte recurrente, el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito es un tributo equivalente al IVA y al IAE. La coincidencia con el IVA vendría dada porque el hecho imponible de ambos tributos es en realidad el mismo (captación de fondos, aunque lo efectivamente gravado no sea tal actividad sino los depósitos constituidos con los fondos captados, frente a prestaciones de servicios, incluida la actividad crediticia). Además, el hecho imponible del IVA alcanza a los depósitos exentos, lo que precisamente presupone su inclusión en el hecho imponible. Por su parte, la coincidencia con el IAE viene dada por el hecho de que impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito es un tributo directo, recayendo el impuesto sobre una manifestación de riqueza que ya está gravada por el impuesto local.

Por el contrario, la Junta de Extremadura considera, respecto al IVA, que las operaciones crediticias están exentas de IVA y que el impuesto extremeño no es realmente un *“impuesto sobre el volumen de negocios”*; y respecto al IAE, que éste último grava únicamente el mero ejercicio de actividades empresariales, mientras el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito recae sobre un determinado tipo de operaciones de captación de fondos.

A raíz de estos argumentos, el TC saca a colación diferencias sentencias anteriores referidas a estos preceptos (entre las que aparece la STC 37/1987), y expone que *“la finalidad última que cumplen estos límites es la coordinación del ejercicio de las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas, dentro de la función que hemos reiterado que cumple la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas en el bloque de la constitucionalidad, como norma estatal que delimita las competencias financieras autonómicas⁴⁴”*. Y se recuerda también la STC 122/2012, que exponía que *“no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponibles de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender a las circunstancias que*

⁴⁴ STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4º

ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imposables de ambos impuestos”.

En primer lugar, y a propósito del art. 6.2 LOFCA, el TC concluye que *“el IVA es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo final, pero el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito es un impuesto directo que sujeta a gravamen la capacidad económica puesta de manifiesto por las entidades de crédito por la captación de depósitos”*⁴⁵. Así, mientras el IVA somete a gravamen todas las entregas de bienes y servicios con la finalidad de recaer sobre la capacidad económica puesta de manifiesto por el consumidor final, el impuesto autonómico se limita a gravar los depósitos captados por los bancos como una manifestación indirecta de capacidad económica.

Por tanto, el impuesto sobre depósitos no grava las transacciones, ni tampoco la prestación de servicios por las entidades, operaciones que sí forman parte del hecho imponible del IVA (sujetas al impuesto, y exentas). Y se remarca la diferencia fijándose en las bases imposables de los impuestos: volumen de captación de fondos *versus* la contraprestación pactada por las operaciones sujetas. Como consecuencia de lo anterior, debe descartarse la coincidencia entre el IVA y el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito y por tanto la vulneración del art. 6.2 LOFCA⁴⁶.

En segundo lugar, y del mismo modo y con el mismo método que se ha usado para la limitación del art. 6.2, procede estudiar ahora la que establece el art. 6.3. Desde una perspectiva formal, la configuración de los hechos imposables del IAE y el impuesto extremeño puede parecer parcialmente coincidente, pero si se comparan todos los elementos esenciales de ambos tributos, queda patente que se trata de impuestos sustancialmente diferentes. Así, en lo que se refiere al hecho imponible, el IAE *“grava la mera actividad económica con independencia de su resultado, esto es, en el caso de las entidades financieras, se captan o no depósitos y con independencia de su cuantía”*⁴⁷, remitiéndose la base a elementos objetivos desconectados de la

⁴⁵ STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 5º

⁴⁶ STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 5º

⁴⁷ STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 6º

capacidad económica real puesta de manifiesto por el concreto resultado de la misma⁴⁸. Y el impuesto autonómico *“sujeta a gravamen no la mera actividad de captación o el mero ejercicio de una actividad crediticia, sino su resultado, de manera que se gravan los depósitos como elemento del pasivo bancario susceptible de generar riqueza”*⁴⁹. Al tratarse de tributos no coincidentes procede también desestimar el motivo de inconstitucionalidad basado en este motivo.

La **Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2013, de 23 de abril**, resuelve un recurso de inconstitucionalidad interpuesto en 2006 por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Popular del Congreso de los Diputados, contra los artículos 8 a 13, 28 a 35 y 36 a 53 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 el recurso, se apreciaba como uno de los motivos de inconstitucionalidad la vulneración de los arts. 6.2 y 6.3 LOFCA. Aunque el hecho imponible recurrido era *“el daño medioambiental causado por la utilización de las instalaciones y elementos afectos a la actividad y al tráfico desarrollados en los establecimientos comerciales que dispongan de una gran área de venta y de aparcamiento para sus clientes y se encuentren ubicados en la Comunidad Autónoma de Aragón”*, entendían los recurrentes que lo que realmente gravaba la ley aragonesa era la titularidad de la superficie comercial (derivado de la definición de la base imponible), lo cual está reservado al IBI, y por ende, sería contrario al art. 6.3 LOFCA.

Y por otro lado, consideran que la ley impugnada vulnera también el art. 6.2 LOFCA, ya que *“el hecho imponible se superpone con el gravado por el impuesto sobre sociedades, la obtención de beneficios, así como por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el caso de los comerciantes*

⁴⁸ Pese a que la sentencia hace referencia a la base imponible, en ningún momento los arts. 6.2 y 3 LOFCA se refieren a ella. Y lo que habría que comprobar es si esta unión jurisprudencial que hace el TC del citado precepto de la LOFCA comportaría algún límite para la regulación de los impuestos propios de las CCAA.

⁴⁹ STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 6º

*individuales*⁵⁰ (los elementos de producción, necesarios para generar beneficios, son parte integrante del hecho imponible gravado por el Estado).

En cuanto a las alegaciones de las Cortes de Aragón, reafirman su competencia autonómica para establecer tributos ecológicos y el carácter extrafiscal del impuesto sobre grandes áreas de venta (puede derivar en la adopción de medidas protectoras y/o desincentivadoras del desplazamiento masivo de vehículos hacia las grandes áreas de venta; y además, toma en consideración que no todas las grandes áreas de venta provocan el mismo impacto medioambiental y sobre el territorio), no incurriendo en la prohibición de doble imposición.

Respecto al hecho imponible, el impuesto gravaría *“el impacto medioambiental y los efectos lesivos sobre el territorio que genera la ocupación de grandes extensiones de terreno, desde donde se ejerce una posición dominante en el mercado de la distribución comercial”*, y su base imponible se articula sobre la superficie, como forma más objetiva de medir el potencial perjudicial del establecimiento. Además, reforzarían este carácter extrafiscal el tipo de gravamen (escala progresiva y cuota modulada a través de la naturaleza del suelo), sujeto pasivo (se introducen elementos incentivadores) y la afectación de los recursos generados con el impuesto a fines directamente relacionados con la protección medioambiental, a la adopción de medidas preventivas o reparadoras del medio ambiente.

En cuanto al límite del art. 6.3 LOFCA, las alegaciones de las Cortes de Aragón lo diferencian del IAE en que este impuesto grava el mero ejercicio de actividades empresariales, y el autonómico se gravaría la relación instrumental entre las instalaciones, la actividad y el daño medioambiental causado. Y respecto al IBI, tampoco gravaría la titularidad de bienes inmuebles, siendo su objeto, hecho imponible, sujetos y base imponible diferentes. Y en lo que incumbe al límite del art. 6.2 LOFCA, consideran que el hecho de que impuesto autonómico y estatales (como son el IRPF y el IS) compartan la superficie comercial como relevante para la determinación de sus respectivas bases imponibles no haría incurrir al primero en doble imposición, siendo además sus

⁵⁰ STC 96/2013, de 23 de abril, Antecedente 1

hechos imponderables diferentes (obtención de renta frente a daño medioambiental causado).

El TC, tras reiterar que, al igual en sentencias anteriores, la LO 3/2009 modificó la redacción de los preceptos de la LOFCA objeto de este epígrafe, establece que *“el bloque de la constitucionalidad que ha de servir de canon para el enjuiciamiento de la ley en esta clase de recursos es el efectivamente existente en el momento de procederse a la resolución del proceso constitucional que se hubiese entablado”*⁵¹. Además, recuerda que *“el método de comparación deberá tomar el examen del hecho imponible como punto de partida, pero abarcando también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, extendiéndose también a los elementos de cuantificación del hecho imponible”*. Y también hace necesario comparar la posible concurrencia de fines extrafiscales, en el tributo o en sus elementos⁵².

Pasando al examen de la coincidencia de hechos imponderables alegada, se parte de la definición del hecho imponible que aporta la norma aragonesa (daño medioambiental causado por la utilización de instalaciones y elementos afectos a la actividad y al tráfico desarrollados en los establecimientos comerciales que dispongan de una gran área de venta...), apuntando que este no lo es realmente, sino que la capacidad contributiva sometida a gravamen es *“la actividad y el tráfico desarrollado en los grandes establecimientos comerciales que, por su efecto de atracción del 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”* (art. 28, Ley 13/2005 de las Cortes de Aragón).

Recurriendo a las SSTC anteriores relativas a los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales (entre ellos, el IGEC catalán), el tribunal remarca que no se produce una coincidencia de hechos imponderables, prohibida en el art. 6.3 LOFCA, entre el impuesto aragonés y los impuestos sobre actividades económicas y bienes inmuebles. En relación con el IAE porque *“la*

⁵¹ STC 96/2013, de 23 de abril, FJ 10º

⁵² STC 96/2013, de 23 de abril, FJ 11º

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”⁵³. Y, por lo que respecta al IBI, porque “el impuesto autonómico no grava la titularidad de un inmueble con unas determinadas dimensiones y destinado a la realización de una actividad comercial, lo que supone que su hecho imponible no coincide con el del impuesto sobre bienes inmuebles, que es la titularidad de derechos de concesión, reales de superficie o de usufructo o de propiedad sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos...”⁵⁴.

Y en cuanto al límite del art. 6.2 LOFCA, los impuestos estatales con los que entraría en conflicto el impuesto autonómico serían aquellos sobre la renta y sobre sociedades, siendo estos directos, personales y periódicos, y gravando la obtención de renta por el contribuyente mientras que el impuesto autonómico es un tributo directo, real, objetivo y periódico, que grava únicamente la actividad empresarial realizada por grandes establecimientos comerciales. Además, el impuesto autonómico se exigiría con independencia de la cuantía de los beneficios que pueda obtener el contribuyente, de modo que ni el hecho imponible ni la base imponible del tributo aragonés resultan coincidentes con los impuestos estatales, desestimando el recurso también por este motivo.

La **Sentencia del Tribunal Constitucional 22/2019, de 14 de febrero**, una de las últimas que se refieren a los límites que encuentran los impuestos autonómicos en el art. 6 LOFCA, resuelve una cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en relación con el artículo 6, apartados 2, 6 y 7, de la Ley 7/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y de fomento económico en la Región de Murcia.

En la cuestión de inconstitucionalidad, el auto que la promueve considera que es aplicable la doctrina del TC referida a otras sentencias anteriores relativas a tributos similares al murciano sobre instalaciones que

⁵³ STC 96/2013, de 23 de abril, FJ 12º

⁵⁴ STC 96/2013, de 23 de abril, FJ 12º

incidan en el medio ambiente (en particular, las SSTC 196/2012, 60/2013 y 22/2015). Tanto este impuesto como el IAE gravarían el mero ejercicio de una actividad económica; y concretamente, la producción de energía eléctrica en la persona del titular de la actividad de producción eléctrica, siendo coincidentes sus estructuras, sin que exista diferencia en su configuración que permita apreciar que el tributo autonómico tiene una verdadera finalidad extrafiscal. Además, el órgano que promueve la cuestión tampoco aprecia elementos diferenciadores en las bases imponibles de ambos impuestos, por lo que no superaría la prohibición del art. 6.3 LOFCA.

Por otro lado en el escrito de alegaciones, la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia establece, en primer lugar, que el impuesto controvertido fue derogado por la disposición derogatoria segunda de la Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional, por lo que ello conllevaría la desaparición del objeto de la cuestión. Y también se opone a ciertos fundamentos jurídicos de las SSTC invocados por el órgano judicial, ya que se corresponderían con el bloque de constitucionalidad anterior a la reforma de la LOFCA de 2009, y por tanto, no tendrían validez en este caso concreto. Por último, pone de relieve la finalidad extrafiscal del tributo, en la medida que *“se trata de un impuesto finalista orientado a prevenir y corresponsabilizar a quienes hayan causado daños medioambientales; se trata de un impuesto que no grava la mera titularidad de determinadas instalaciones, sino la actividad contaminante, es decir, no el hecho de tratarse de una actividad empresarial sino el hecho esencial de que esa actividad empresarial es contaminante”*.

En primer lugar, el TC expone que el hecho de que la norma sobre la que se plantea la cuestión haya sido derogada no implica sin embargo que la cuestión haya perdido su objeto. Se dice también que *“la eventual inconstitucionalidad del tributo creado por la Ley 7/2011 se proyecta sobre actos administrativos dictados en su aplicación; en concreto, sobre la devolución de ingresos indebidos del impuesto sobre instalaciones que incidan*

*en el medio ambiente de la Región de Murcia reclamada por la empresa que ha sido gravada por este tributo*⁵⁵.

Avanzando en la sentencia, el TC procede a examinar el contraste entre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Región de Murcia y el IAE. En cuanto al primero, constituye su hecho imponible *“la realización por el sujeto pasivo...de cualquiera de las actividades de producción de energía eléctrica”*; en concreto, lo que el tributo gravaría sería la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Murcia ocasiona la realización de las actividades de producción de energía eléctrica. Además, se establecen como supuestos de no sujeción las instalaciones destinadas al autoconsumo, así como la producción de las energías solar o eólica.

En cuanto al sujeto pasivo, lo son las personas físicas o jurídicas y las entidades del artículo 35.4 LGT que desarrollen la actividad de producción de energía eléctrica (prohibiendo expresamente la repercusión del impuesto a los consumidores). Su base imponible está constituida por *“la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresada en Kw/h”*; y los ingresos obtenidos se destinarán a medidas y programas que reduzcan la contaminación y favorezcan el medio ambiente.

Remitiendo para el análisis del IAE a la STC 120/2018, se afirma que *“ambos impuestos recaen sobre la actividad económica de producción de energía eléctrica, coincidiendo en la materia imponible gravada; pero tras la reforma art. 6.3 LOFCA, que exige un análisis más minucioso de los elementos configuradores de los tributos comparados, se pone de manifiesto que ambos divergen sustancialmente en la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen”*.

La primera distinción vendría por el ámbito objetivo de cada impuesto, recayendo el IAE sobre cualquier forma de generación de electricidad, en atención a su finalidad censal y de gravamen de toda renta potencial derivada del ejercicio de una actividad económica, y el autonómico murciano sobre la generación de electricidad que emplea tecnologías que podríamos denominar

⁵⁵ STC 22/2019, de 14 de febrero, FJ 2º

como convencionales (frente a las derivadas de nuevas tecnologías, que se declaran no sujetas). En segundo lugar, se atiende a la cuantificación, IAE grava la renta presunta o potencial derivada del mero ejercicio de la actividad (con independencia de que se produzca efectivamente o no), y el impuesto de Murcia “*grava la realización efectiva de la actividad de producción de electricidad, no de forma presunta sino real*” (lo que explicaría en parte su carácter extrafiscal de buscar en la actividad incidencia, alteración o riesgo de deterioro).

Por otro lado, la recaudación derivada del impuesto autonómicos se destina a programas de gasto en áreas medioambientales, lo que no sucede con el IAE, y menciona la STC, que aunque no aparezcan definidos estos programas en la ley, si se hace una referencia en su art. 6.9, estableciendo que se defiere su concreción “*en la forma que establezca la Ley de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia*”. Y por último, difieren también en el periodo impositivo, ya que aunque los dos lo establecen en el año natural, el devengo del IAE se produce al comienzo de éste, prorrateándose por trimestres si la actividad se inicia o cesa a lo largo del año, mientras que en el impuesto murciano no hay necesidad de hacer dicho ajuste proporcional, toda vez que este impuesto grava la producción real, que es lo relevante, y no el tiempo de alta en la actividad⁵⁶.

Concluye el tribunal por tanto que tanto hecho imponible como demás elementos esenciales de ambos tributos tienen diferencias sustanciales, luego no se vulneraría la prohibición del art. 6.3 LOFCA, y procede desestimar la cuestión de inconstitucionalidad.

2. Valoración de la línea jurisprudencial del TC.

Una vez vista cuál es la interpretación del TC en diferentes sentencias referidas a impuestos autonómicos, se puede observar cómo lo que se hacía hasta 2009 era analizar si el tributo objeto de debate cumplía con los límites que establecían en aquel entonces los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA referente a la disparidad o no de hechos imponibles, y en caso de ser iguales, se pasaba a ver si existía una finalidad extrafiscal en el tributo. Tras la reforma

⁵⁶ STC 22/2019, de 14 de febrero, FJ 5º

de la LOFCA de ese año, se lleva a cabo un análisis más pormenorizado de los elementos de cada tributo, aunque la conclusión suele ser similar a la del caso anterior: la finalidad extrafiscal acaba siendo la nota determinante para avalar o no un impuesto de las CCAA⁵⁷.

Se ha recurrido por parte del legislador a una especie de mimetismo con el ordenamiento de la Unión Europea, donde en el ámbito de los impuestos especiales se ha producido un proceso de armonización según el cual los Estados miembros no puede establecer otro tipo de tributos especiales a los que establece la UE, a no ser que estos contengan un carácter extrafiscal y no recaudatorio (que es lo que se prohíbe). Sin embargo, la legislación nacional no es la misma que la de la UE, y por tanto, sus consecuencias a la hora de interpretarla por el TC tampoco pueden ser idénticas, produciéndose todos los conflictos territoriales que se mencionan a lo largo del Trabajo de Fin de Grado.

De este modo, si se considera un impuesto autonómico que grava solo una parte de capacidad económica que grava otro impuesto estatal o local, se podría llegar a dos soluciones distintas y muy excluyentes la una de la otra. Si se llega a la conclusión de que los hechos imponible no son iguales y no vulneran los límites de los arts. 6.2 y 3 LOFCA, estando gravada toda la renta, todo el patrimonio y todo el consumo, un gravamen parcial que provenga de las CCAA sería compatible con los tributos locales y estatales, y por ende, no existirían límites que operaran en la práctica. Pero, por otro lado, si consideramos que los hechos imponible son los mismos, entonces no cabría posibilidad para las CCAA de encontrar una riqueza que pudiera ser objeto de gravamen (Menéndez Moreno, A).

Por este motivo, parte de la doctrina considera este criterio del TC insuficiente, por considerar solo el hecho imponible para deducir cuál es la riqueza gravada por el tributo. Para este sector, lo ideal sería acudir a la materia imponible u objeto del tributo, recuperando esa antigua redacción del art. 6.3 LOFCA y extendiéndola a todo solos supuestos y no solo a la relación entre tributos autonómicos y locales, que fue la razón por la que se modificó el

⁵⁷ De Vicente de la Casa, F., Revista Técnica Tributaria / Nº 128 / Enero - Marzo 2020, pp. 93-94.

citado artículo. Así, consideran que una interpretación más acorde a los iniciales deseos del legislador, sería aquella que pusiera el foco en el objeto del tributo, como garante del cumplimiento de los principios que recoge el art. 31.1 CE, y en particular, los de capacidad económica y no confiscatoriedad⁵⁸.

A su juicio, el TC hace lo correcto a la hora de incluir en sus resoluciones el análisis de los diferentes elementos del tributo para determinar qué grava exactamente, pero discrepa en que pueda constituir un elemento diferenciador la finalidad del tributo. El art. 6 LOFCA, en sus apartados 2 y 3, solo hace referencia al hecho imponible, y no a los demás elementos caracterizadores del tributo. Y el análisis que lleva a cabo el TC *“lleva a determinar la materia imponible u objeto del tributo, que debe ser el que indique si dos tributos recaen sobre la misma fuente de riqueza o no”*⁵⁹. Es este elemento el que determina la capacidad económica efectivamente gravada, que en los impuestos autonómicos cae en el olvido y se sustituye por otros elementos que no evidencian ninguna clase de manifestación económica (como son el deterioro medioambiental, el impacto perjudicial de determinadas actividades, diferentes tipos de emisiones, etc.).

Y es que la finalidad que pueda tener un determinado impuesto no altera de modo alguno la capacidad económica gravada, ni tampoco el sujeto pasivo que posteriormente será responsable del pago del tributo. No se debe usar el que un impuesto tenga o no carácter extrafiscal para considerar que dos tributos recaen sobre la misma fuente de riqueza y sobre el mismo sujeto, ya que como se ha visto, diferentes impuestos pueden tener una finalidad distinta y recaer sobre la misma capacidad económica y sujeto.

Para evitar la posible vulneración del art. 6 LOFCA y conseguir el propósito que pretendía el legislador, el TC en sus sentencias debería atender a: en primer lugar, observar si se da o no una identidad de hechos imponibles (como establece la redacción literal del artículo); en segundo lugar, ver si se cumple con el principio de capacidad económica en la formulación de .la

⁵⁸ De Vicente de la Casa, F., Revista Técnica Tributaria / Nº 128 / Enero - Marzo 2020, pp. 111.

⁵⁹ De Vicente de la Casa, F., Revista Técnica Tributaria / Nº 128 / Enero - Marzo 2020, pp. 112.

materia gravada por los tributos de que se trate, independiente mente del fin que tengan, analizando los elementos que los definen; y por último, en caso de gravar la misma fuente de riqueza y sujeto pasivo, analizar si hay o no confiscatoriedad (entre los tributos en disputa, y con todos lo demás que recaigan sobre la misma capacidad económica y sujeto)⁶⁰.

De no ser así, las CCAA podrán seguir creando tributos con hechos imponible cada vez más diversos y donde nunca se refleja la capacidad económica del sujeto pasivo, que es lo que exige la CE. Asimismo, el fin extrafiscal seguirá usándose como el instrumento propicio para esquivar los límites que se establecen para las CCAA en la LOFCA. Para finalizar, el art. 31.1 de la Constitución seguirá siendo sistemáticamente olvidado por las Comunidades Autónomas al crear sus tributos y por el Tribunal Constitucional cuando los interpreta (no se puede defender el ejercicio de la potestad de las CCAA para crear tributos propios en perjuicio de otro mandato de la Constitución)⁶¹.

Para finalizar, y con el objetivo la reducir la conflictividad existente en este campo, puede ser relevante referirse a los informes de la Comisión de Expertos que revisan el modelo de financiación autonómica. En estos informes se critica la complejidad y falta de transparencia del actual modelo de financiación de las CCAA, así como se evidencia la elevada conflictividad existente en esta materia. Para reducirla proponen acudir a mecanismos de comunicación entre los gobiernos de las diferentes organizaciones territoriales, para informar sobre los posibles proyectos de creación de nuevos impuestos autonómicos mediante la comisión normativa dependiente del Consejo de Política Fiscal y Financiera⁶².

Asimismo, se destaca que si bien los impuestos propios de las CCAA en su mayoría son de naturaleza ambiental, ello se debe a que estos hechos imponible no han sido gravados por tributos estatales y por ende, no deberían

⁶⁰ De Vicente de la Casa, F., Revista Técnica Tributaria / Nº 128 / Enero - Marzo 2020, pp. 112.

⁶¹ De Vicente de la Casa, F., Revista Técnica Tributaria / Nº 128 / Enero - Marzo 2020, pp. 113.

⁶² 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

vulnerar los límites del art. 6 LOFCA. Pero debido a la necesidad de adoptar medidas que combatan el cambio climático y a presiones de diversos organismos y convenios (UE, Kioto,...), esta situación no se mantendrá previsiblemente en unos años. Para ello, se propone la elaboración de leyes marco de fiscalidad ambiental, de modo que se pudieran distribuir las figuras impositivas relevantes entre los diferentes niveles de Gobierno teniendo en cuenta el alcance espacial de los hechos gravables. Además, si se incorporaran al marco estatal los llamados tributos medioambientales, ello conllevaría la consecución de una manera más sencilla y ágil la finalidad que persiguen los mismos.

Por otro lado, se ha propuesto también la creación de un procedimiento dentro del Consejo de Política Fiscal y Financiera que permita valorar con carácter previo a su aprobación si los tributos autonómicos que se proponen ya están gravados o no por el Gobierno central o local (o si afectan a la libre circulación, u obstaculizan las transacciones)⁶³.

Por último, 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, con el objetivo de llevar a cabo negociaciones que resuelvan las discrepancias competenciales que puedan surgir al respecto y evitar el futuro planteamiento de recursos y cuestiones de inconstitucionalidad.

⁶³ Propuesta núm. 125 de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica (2014).

V. CONCLUSIONES.

Para conocer la realidad en la que se mueven los impuestos autonómicos procede en primer lugar acudir a la Constitución de 1978. En la misma, varios artículos se refieren a las CCAA (desde el art. 2 en el Título Preliminar) y a su potestad para obtener ingresos y dentro de estos establecer tributos propios. De esta manera, la CE organiza territorialmente al Estado en tres tipos de administraciones públicas: municipios, provincias y CCAA (art. 137 CE).

El art. 31 CE establece los principios básicos que inspiran el sistema tributario: generalidad, capacidad económica, justicia, igualdad y progresividad. Por otro lado, la autonomía financiera de las CCAA se reconoce en el art. 156.1 CE, estableciendo además los principios de coordinación y solidaridad (y que luego se plasmarán también en la LOFCA). El artículo que se refiere a la potestad en el establecimiento de tributos es el art. 133 CE, donde se designa a los titulares del poder financiero en territorio español, pero con diferente naturaleza: originaria en caso del Estado (con los límites de la CE), y derivada para las CCAA y CCLL (que además de la CE, encuentra límites en normas estatales). Por último, el art. 157 CE establece una relación de los diferentes tipos de fuentes de financiación de las que disponen las CCAA, entre las que se encuentran las relativas a impuestos propios, tasas y contribuciones especiales, siendo la primera de ellas el objeto fundamental de este Trabajo de Fin de Grado. Finalmente, el art. 139 CE establece una limitación para la adopción de medidas que influyan en la libre circulación de personas y bienes en el territorio nacional, así como la afirmación de la igualdad de derechos y obligaciones de los españoles en todo el territorio nacional.

En cuanto a las normas de naturaleza legal, se han destacado en este trabajo, por su incidencia en el sistema de financiación de las CCAA, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), de 22 de septiembre de 1980, reformada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre. Estas 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 CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. La LOFCA otorga a las comunidades autónomas la autonomía financiera que mencionaba

la CE para desarrollar y ejecutar sus competencias (en virtud de leyes o de sus Estatutos). Y lo hace en los principios recogidos en su art. 2 (autonomía, ausencia de privilegios, corresponsabilidad, solidaridad entre territorios, suficiencia, equilibrio económico o lealtad institucional).

Por otro lado, el art. 4 LOFCA establece los recursos de los que disponen las CCAA para ejercitar sus respectivas competencias, donde destacan por su importancia los tributos cedidos y los propios de las CCAA. En cuanto a los primeros, se recogen en el art. 10, estableciendo una cesión total o parcial, y rigiendo una serie de reglas sobre su atribución a una determinada CCAA. Más adelante, el art. 11 LOFCA establece cuáles son los recursos tributarios que se pueden ceder, y el art. 12 contempla la opción de establecer recargos sobre los mismos. Y respecto a los tributos propios, el art. 6.1 LOFCA otorga la posibilidad de establecer y exigir sus propios tributos a las CCAA de acuerdo con la Constitución y las Leyes; estos tributos serían las tasas (art. 7 LOFCA), las contribuciones especiales (art. 8 LOFCA), y los impuestos propios (art. 9 LOFCA).

Una vez visto el marco en el que se desenvuelven las CCAA para ejercer su poder financiero, se analizaron en el presente trabajo las limitaciones que encuentran estos territorios a la hora de establecer sus impuestos propios, especialmente las que disponen los arts. 6.2 y 6.3 LOFCA, tanto en su redacción original (más restrictiva la prohibición del art. 6.3), como en la posterior de 2009 (donde se equiparan las limitaciones referentes al Estado y a las entidades locales) en la que se hacen más fáciles de salvar estas prohibiciones. Pero esa mayor facilidad no implica que las CCAA tengan ya absoluta libertad para establecer impuestos, debido al amplio elenco de hechos imposables regulados por otras organizaciones territoriales.

Se recogen después los diferentes impuestos propios que estaban vigentes en 2019 en las respectivas CCAA (más de 70), además de determinar la importancia cuantitativa que tienen los mismos sobre los ingresos totales de las comunidades (poco más de un 2%). Posteriormente, se define lo que es un impuesto extrafiscal, como forma “natural” de las CCAA para poder establecer tributos sin incurrir en las indicadas prohibiciones.

Así, el tributo, de acuerdo con la jurisprudencia del TC, debe estar estructurado de forma coherente, lo cual implica no sólo que exista un objeto del tributo que grave una capacidad económica concreta que refleje el fin extrafiscal, sino que tanto el hecho imponible como el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen deben estar relacionados con ese fin extrafiscal. De esta manera, se permite distinguir los tributos eminentemente extrafiscales de los que principalmente tienen un carácter recaudatorio. Y para finalizar este epígrafe, se describen de una manera muy sucinta el hecho imponible de cada uno de los impuestos de las CCAA (agrupados por categorías “temáticas”).

La parte final del presente Trabajo de Fin de Grado se centra en los específicos límites que establece la LOFCA en sus arts. 6.2 y 6.3, y la plasmación que estos tienen en la jurisprudencia del TC. Estos preceptos no determinan expresamente qué concretas materias imponibles quedan reservadas a cada hacienda territorial, si no que pretende encauzar el modo de ejercitar la competencia financiera autonómica en que consisten los tributos propios, estableciendo unas reglas de preferencia en el ejercicio del poder financiero regional como fórmula de evitar conflictos. De esta manera, el apartado segundo del art. 6 se referiría a la limitación respecto a los tributos estatales, y el tercero, respecto a los de las haciendas locales. Asimismo, se hace referencia al cambio en la redacción del art. 6.3 LOFCA, tras la reforma que se produce con la LO 3/2009.

En cuanto a su interpretación en las diferentes sentencias escogidas, desde la originaria 37/1987 hasta la última vista 22/2019, se recogen los fundamentos jurídicos que han ido perfilando el contenido de estas limitaciones. Las citadas sentencias del TC que han sido analizadas hacen referencia a diferentes cuestiones, entre las que se pueden destacar: la distinción original que existía entre hecho imponible y materia imponible, y que comportaba un trato diferente entre tributos estatales y locales; la finalidad de estas limitaciones, que no es impedir a las CCAA establecer tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas, sino imposibilitar la duplicidad de hechos imponibles en sentido estricto; al hecho imponible le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es

la manifestación de riqueza efectivamente gravada; no es suficiente la teórica finalidad extrafiscal de un impuesto para que este efectivamente lo sea, sino que habrá que valorar todos los elementos relevantes del tributo; no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponible de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imponible de ambos impuestos; el bloque de la constitucionalidad que ha de servir de canon para el enjuiciamiento de la ley en esta clase de recursos es el efectivamente existente en el momento de procederse a la resolución del proceso constitucional que se hubiese entablado;...

Por último, se hace una breve valoración de la línea jurisprudencial que sigue el TC en las diferentes sentencias analizadas, así como un análisis de lo que para un sector de la doctrina debería de constituir el estudio que hace el tribunal sobre los tributos en estos conflictos.

VI. BIBLIOGRAFÍA Y JURISPRUDENCIA DEL TC CONSULTADA.

Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Territorial para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con estatuto de autonomía.

Constitución Española de 1978.

De Iscar Alonso, A., AEAT: *Los Impuestos Propios Autonómicos*. Disponible en: <http://uvadoc.uva.es/bitstream/handle/10324/30039/TFG-E-441.pdf?sequence=1&isAllowed=yv>

De la Peña Amorós, M.: *Los tributos propios de las comunidades como instrumentos de corresponsabilidad*. Revista de Ciencias Jurídicas Nº 117, pp. 21.

De Vicente de la Casa, F.: *La interpretación del art. 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA): pasado y futuro*, Revista Técnica Tributaria / Nº 128 / Enero - Marzo 2020, pp. 93-94, 111-113.

De Vicente de la Casa, F.: *Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*. Disponible en: https://economistas.es/Contenido/REAF/CronicaTributaria/144/144_Vicente.pdf

Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica. Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf

Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Ley 8/1984, de Reforma Agraria, del Parlamento de Andalucía.

Listado de impuestos propios y recargos vigentes en 2019. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonómica/TributosPropios/2019.pdf>

Menéndez Moreno, A. (2019): *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra*, pp. 44-52.

Ministerio de Hacienda. Financiación autonómica. Tributos propios autonómicos. Disponible en:

<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/III-Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%20020.pdf> [consulta: 22/03/2021].

Ministerio de Hacienda. Financiación Autonómica de Régimen Común.

Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Regimen%20comun.aspx> [consulta: 22/03/2021].

Moreno García, J.: *“La alta conflictividad sobre los tributos propios autonómicos ante el Tribunal Constitucional: un problema no resuelto”.*

Disponible en: <https://www.euskadi.eus/t59auUdaWar/t59aMostrarFicheroServlet?R01HNoPortal=true&t59aldRevista=2&t59aTipoEjemplar=R&t59aSeccion=40&t59aContenido=2&t59aCorrelativo=1&t59aVersion=1&t59aNumEjemplar=115>

Rodríguez Bereijo, A. (1985): Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas. *Revista española de derecho constitucional*, P.67.

Sandulli Saldaña, M. (2015): LOFCA, reflexiones sobre el origen y futuro de la materia imponible. pp. 366-370.

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo.

Sentencia del Tribunal Constitucional 13/1992, de 6 de febrero.

Sentencia del Tribunal Constitucional 68/1996, de 4 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 168/2004, de 6 de octubre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 122/2012, de 5 de junio.

Sentencia del Tribunal Constitucional 210/2012, de 14 de noviembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2013, de 23 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional 22/2019, de 14 de febrero.

Simón Costa, E. (1978): La autonomía financiera de las regiones. Ed. Caja de Ahorros de Cáceres, P.36.