



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en DADE

**“Los tributos propios de las CCAA:
casuística e incidencia en los
ingresos
de las CCAA”**

Presentado por:

ENRIQUE LEÓN GONZÁLEZ

Tutelado por:

CARLOS ORTEGA SANTIAGO

Valladolid, 7 de septiembre de 2021



ÍNDICE

1. Conceptos teóricos básicos.....	6
2. Encaje constitucional y legal de los tributos propios.....	11
3. Casuística de los tributos propios en España.....	15
3.1 Los impuestos medioambientales y otros tributos.....	16
3.1.1 Canon de saneamiento.....	17
3.1.2 Impuesto sobre el depósito de residuos.....	18
3.1.3 Canon eólico.....	19
3.1.4 Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso.....	20
3.1.5 Impuesto sobre las estancias turísticas en establecimientos turísticos de las Islas Baleares	20
3.1.6 Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas.....	22
3.1.7 Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta.....	22
3.1.8 Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito.....	23
4. Recaudación.....	24
5. Visión general de todas las figuras existentes.....	32
6. Repaso a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.....	36
7. Conclusión.....	42
8. Bibliografía.....	46
9. Anexo.....	48



RESUMEN:

El presente trabajo permite obtener una visión sobre los tributos propios que existen en el panorama autonómico español, ponderando en todo momento la importancia cualitativa por el número de figuras impositivas que existen, y la importancia cuantitativa por los efectos recaudatorios de los mismos.

Este estudio incluye una introducción teórica que permite entender conceptos, como puede ser el de impuesto, tasa o contribución especial. Esta breve explicación ayuda a la mayor comprensión de lo que aquí se está analizando.

Se ofrece un índice que pone de manifiesto la amplia actividad legislativa de las comunidades en este asunto y permite realizar una comparativa entre las regiones que más y menos tributos propios han creado y cuál es su incidencia en sus ingresos públicos.

Se incluye también aquí la exposición del encaje constitucional y legal que da pie a que las autonomías puedan crear estos tributos propios y cuál ha sido la trayectoria de los diferentes entes territoriales conforme a esta materia.

Existe un apartado en el que se repasan cinco sentencias del Tribunal Constitucional sobre la materia, que permiten conocer la postura de este Tribunal en relación a estos tributos.

Se van a explicar alguna de estas figuras impositivas, incluyendo todos sus elementos que forman la estructura de estos tributos, como puede ser el hecho imponible o a que quedan afectados los recursos que se obtengan con su recaudación.

Se ofrece una pequeña conclusión de las principales ideas que se pueden obtener del análisis realizado y la visión y opinión personal del autor del TFG.

Palabras clave: impuesto, canon, recaudación, tributos propios, medio ambiente



ABSTRACT

This paper provides an overview of the taxes that exist in the Spanish autonomous community, weighing up the qualitative importance of the number of taxes that exist, and their quantitative importance in terms of their revenue-raising effects.

This study includes a theoretical introduction that allows us to understand concepts such as tax, rate or special contribution. This brief explanation helps to better understand what is being analysed here.

An index is provided that shows the extensive legislative activity of the communities in this area and allows a comparison to be made between the regions that have created the most and the least taxes of their own and what their incidence is on their public revenue.

It also includes an explanation of the constitutional and legal framework that allows the autonomous regions to create their own taxes and the history of the different territorial entities in this area.

There is a section that reviews five Constitutional Court rulings on the matter, which provide an insight into the Court's position on these taxes.

Some of these taxes are explained, including all the elements that make up the structure of these taxes, such as the taxable event or the resources obtained from their collection.

A brief conclusion is offered on the main ideas that can be obtained from the analysis carried out and the personal vision and opinion of the author of the dissertation.

Keywords: tax, levy, collection, own taxes, environment



JUSTIFICACIÓN DEL TRABAJO:

El TFG que decidí escoger se titula: “ *los tributos propios de las CCAA: casuística e incidencia en los ingresos de las comunidades autónomas*”. Al principio vi con cautela el tema que yo había seleccionado, para más tarde comprender que era una materia asequible. Mi tutor iba a ser Carlos Ortega Santiago, profesor del departamento del derecho constitucional de la Universidad de Valladolid.

En primer lugar, había que desarrollar un planning, donde se ordenase de una manera clara cómo iba a ser el proceso para escribir el TFG. Busqué en trabajos que se habían realizado otros años y que tutorizaron otros profesores, si bien la mayoría de los estudios sobre la materia de los tributos propios eran de la Facultad de económicas, o si eran de derecho no pertenecían al departamento de constitucional sino al departamento de régimen fiscal. Como los títulos de los trabajos buscados coincidían con mi trabajo, me sirvió para hacerme una idea de lo que tenía que hacer.

En segundo lugar, elaboré un guion sencillo sobre las materias que iba a tratar en el trabajo y que consideraba que eran necesarias para la mejor comprensión de los tributos propios. Tengo que reconocer que intente abarcar más asuntos de los que precisaba el TFG, pero se solucionaría conforme avanzase el trabajo.

Hubo materias que ocuparon más página de las que en un primer momento entendí eran necesarias y asuntos claves fueron perdiendo valor en mi estudio sobre los tributos propios.

Al final conseguí desarrollar un TFG, que creo que puede ser útil para entender el porqué de la existencia de estas figuras impositivas y cuál debe ser su devenir en el futuro.

En primer lugar, el TFG contiene, una breve introducción dirigida a explicar los conceptos teóricos que a lo largo de todo el trabajo se van a ir utilizando. He considerado necesario introducirlos, ya que no todo el mundo controla por igual este lenguaje.

Entre los temas que se van a desarrollar en este estudio se encuentran un repaso rápido por todos los tributos propios que en las comunidades de régimen común existen. Alguna de estas figuras tributarias se explicarán con mayor precisión, con el objetivo de dar una visión de en qué ámbito se han creado más impuestos.

Tenemos otro apartado, muy importante, dirigido a explicar el contexto en el que surgen estos tributos propios y cuál es la justificación constitucional y legal para que se hayan creado



y multiplicado en los últimos años. Repasaremos cuatro sentencias del Tribunal Constitucional en las que se observa la doctrina que este Tribunal ha seguido en relación con estas figuras tributarias, y si su postura ha sido más o menos benevolente con los entes autonómicos.

La última parte del trabajo está orientada a la segunda sección del título del TFG, la incidencia de estos tributos propios en los ingresos fiscales de las autonomías. Llevaremos a cabo una comparativa entre todas las comunidades explicando en qué posición se encuentra cada región y cuál es el tributo que mayores ingresos reporta a las arcas de estos entes.



1. CONCEPTOS TEÓRICOS BÁSICOS

Los tributos son una obligación legal, de carácter pecuniario, es decir, de dar dinero, que se fundamenta en la capacidad económica del deudor y está establecida en favor de un ente público que es quien percibe el tributo en régimen de derecho público. Su finalidad básica es la de atender a las necesidades económicas de esos mismos entes [artículo 2.1 LGT].¹

- Se trata de una obligación que nace de la ley que es esta misma la que origina la obligación jurídico tributaria.
- La naturaleza pecuniaria se concreta en la entrega directa de dinero aunque hay supuestos en los que esto no se cumple como pueden ser los efectos timbrados.
- Se exigen en atención a la capacidad económica, y esto requiere una manifestación de riqueza o bien en el patrimonio, o bien en el consumo, o bien en la renta.
- Se establece en favor de un ente público. Aquí es preciso distinguir entre el ente territorial que tiene el poder de regular, el que tiene el poder de exigir y el que finalmente percibe las cantidades recaudadas.
- En los tributos, el acreedor ente público tiene una posición prevalente, cuenta con la presunción *juris tantum* y la autoejecutividad. La LGT o el Reglamento General de Recaudación fijan algunos de los privilegios que tienen las administraciones públicas como puede ser la facultad de intervención.
- La finalidad de los tributos es el sostenimiento de los gastos públicos y además pueden servir como instrumentos de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución, así lo dice el artículo 2 de la LGT. Alguno de estos tributos puede perseguir fines de política extrafiscal como el cuidado del medio ambiente.

Los tributos pueden clasificarse en un primer lugar entre tributos fiscales y tributos parafiscales. los primeros serían aquellos que tienen una finalidad recaudatoria mientras que los segundos serían aquellos no tienen ese fin sino que buscan el control del destinatario del tributo. La parafiscalidad se basa en una característica clave:²

- Los ingresos tributarios de los tributos parafiscales no están previstos en el presupuesto del ente público titular de esos tributos.

¹ Menéndez Moreno (2018)

² Menéndez Moreno (2018)



- Se trata de ingresos afectados a la cobertura de unos gastos concretos y prefijados por el ente público que los percibe. Un ejemplo de ello son los impuestos medioambientales cuya finalidad principal es la protección del medioambiente y sus ingresos están afectados normalmente a la constitución de fondos para restaurar el medio natural.

El artículo 2.2 de la Ley General Tributaria establece que los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

Los impuestos están definidos en el artículo 2.2 c) de la Ley General tributaria como aquel tributo exigido sin contraprestación, es decir, se paga sin recibir jurídicamente nada a cambio. El mismo artículo dice que su hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Como el impuesto es un tipo de tributo podemos recoger la definición de tributo al completo.

La capacidad económica que aparece en la definición de impuesto nos va a permitir distinguir a éste de las contribuciones especiales y de las tasas.

Los impuestos pueden gravar la renta, el consumo o el patrimonio.

El acontecimiento que genera el pago de un impuesto puede proceder de un negocio jurídico, cómo sería una compraventa, también de un acto unilateral o también de un hecho (por ejemplo tengo una propiedad al lado del río y consecuencia de una riada aumentan sus dimensiones y debo pagar más impuestos)

Los impuestos tienen una primera clasificación, pueden gravar la renta, el patrimonio o el consumo:

- Que la renta sería el conjunto de derechos que se incorporan al patrimonio de una persona en un periodo de tiempo determinado.
- El patrimonio sería el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de los que es titular una persona o una entidad.
- El consumo sería la adquisición de bienes y servicios por parte de los obligados tributarios.

La segunda modalidad de tributos son las contribuciones especiales, definidas en la letra b del artículo 2.2 de la LGT. *Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia*



de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Sus principales características son:

- A diferencia de los impuestos en las contribuciones especiales hay una actuación administrativa por ejemplo una obra pública que genera un aumento del valor de los bienes.
- Como consecuencia de dicha actuación hay algún beneficiario especial, específico e identificable.
- La capacidad económica que va a tener el destinatario del pago de una contribución especial sería el beneficio con el valor que han aumentado sus bienes.

Entre las características de las contribuciones especiales están su carácter potestativo, así lo establece el artículo 58 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales. Los sujetos pasivos son aquellos que obtienen el aumento del valor o el beneficio.

La última modalidad de tributo usaría las tasas cuya definición aparece en la letra a del artículo 2.2 de la LGT, en el artículo 7 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y en el artículo 6 de la Ley de Tasas y Precios públicos. *Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.*

De la definición podemos extraer que existen dos modalidades de tasas:

- Aquellas que gravan el aprovechamiento privativo del dominio público como puede ser la terraza de un bar.
- La segunda modalidad es la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público. Estos servicios tienen que beneficiar al obligado tributario y no ser de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios, es decir, que el servicio sea de solicitud obligatoria.

Las tasas tienen la finalidad de delimitar el precio del servicio. un ejemplo de tasa se daría en la emisión del DNI.



Entre las características de las tasas esta que las imponga la ley, es decir que es obligatorio. En segundo lugar, que no se preste por el sector privado el mismo servicio que presta el ente público.

El establecimiento de las tasas es potestativo así lo establece el artículo 57 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales. Pagará la tasa el que se aproveche del bien público, el receptor del servicio. Para cuantificar las tasas el artículo 24 de la Ley de Haciendas Locales y la Ley de Tasas y Precios Públicos establece que se tomará como referencia el valor de mercado que tendría el servicio.

Aunque tienen diferente denominación los cánones y los impuestos son lo mismo, aunque en el análisis de las figuras impositivas por autonomías se va a hacer la distinción. La doctrina que siguen fiscalistas como Pérez Royo o Simón Acosta entre otros, establece que las denominadas exacciones parafiscales, que es así como se denominan los cánones, se encuentra integradas en la categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público y en una de las 3 clases de tributo, impuestos, tasas o contribuciones especiales, no pudiendo considerar dichos cánones como una categoría independiente.

El artículo dos de la Ley General Tributaria deja muy claro que los tributos, cualquiera que sea su denominación se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos. Y aquí podemos obtener la conclusión de que el canon no es una cuarta categoría debiendo ser reconducido a un impuesto.

Además, de considerar como tributos propios, los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, es preciso señalar que algunas comunidades han establecido recargos sobre impuestos estatales. Convendría en este punto explicar cómo fue la Comunidad de Madrid durante el Gobierno de Joaquín Leguina la primera que establecería este tipo de recargos y todo lo que se generó en aquel momento.

Durante la presidencia de la Comunidad de Madrid del socialista Joaquín Leguina, se produjo una experiencia inédita, en una ley autonómica al amparo del artículo 157.2 de la Constitución se estableció un recargo sobre el IRPF. La medida consistía en que todos los residentes de Madrid iban a pagar un 10% más que el resto de los españoles en este impuesto de la renta. Lo primero que provocó esta subida fiscal fue una gran reacción social en contra que cristalizó en una cuestión de constitucionalidad al amparo de ese mismo artículo 157.



Hay que recordar en todo momento que el IRPF grava la renta mundial, por tanto los residentes de Madrid debían declarar en esta región todas las rentas que tuviesen con independencia de que procediesen de fuera de esa comunidad. El artículo 157.2 de la Constitución dice que no se pueden establecer tributos sobre bienes situados fuera del territorio de la autonomía. Se interpusieron dos recursos de inconstitucionalidad por 54 diputados y por el Defensor del Pueblo. El Tribunal Constitucional dictaminó en la sentencia 150/1990 esta cuestión señalando que aunque el texto constitucional prohíbe adoptar medidas sobre bienes situados fuera del territorio, no se está refiriendo con ello a las rentas que las personas con domicilio fiscal en este caso de Madrid puedan obtener fuera del territorio de esa región.

Lo que hace el Tribunal es una interpretación generosa de ese artículo 157. A pesar del fallo emitido, la Asamblea de Madrid aprobó el proyecto de ley del Consejo de Gobierno de la comunidad por el cual se suspendía la ley del Fondo de Solidaridad Municipal, en la que se incluía el recargo del 3% sobre la cuota líquida del Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). Hay que destacar que a las comunidades autónomas no les resulta sencillo establecer este tipo de recargos, dado el coste político que su aprobación implica, y solo ha habido contadas ocasiones en las que se han aprobado. Un ejemplo de región que si lo ha hecho es La Rioja, que tiene un recargo sobre el Impuesto de Actividades Económicas del 12 %.



2. ENCAJE CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LOS TRIBUTOS PROPIOS

El poder financiero de las comunidades autónomas se fundamenta en el artículo 157 de la Constitución española. Este precepto ofrece una enumeración de los recursos de los que pueden hacer uso las comunidades autónomas, a la vez que fija las limitaciones para la regulación de esos mismos recursos.³

Esas fuentes de financiación de la que pueden disponer las autonomías son:

- Los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado. Entre estos encontraríamos el IRPF que es el principal impuesto a efectos recaudatorios en España.
- Los recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado
- Sus impuestos, tasas y contribuciones especiales propias que puedan fijar. Este será el objeto de nuestro análisis.
- Las transferencias de los fondos de compensación interterritorial que se puedan crear y otras asignaciones con cargo a los presupuestos generales del Estado.
- Los rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- El producto de las operaciones de crédito.

Sobre este primer apartado del artículo 157 es preciso señalar que pese a tener vocación general no es de aplicación para los territorios forales de Navarra y el País Vasco.

Los Tributos cedidos serían fundamentalmente el 50% del IRPF y del IVA y un porcentaje del 58% de los impuestos especiales.⁴

Las comunidades autónomas tienen la potestad legislativa para establecer impuestos propios tasas e incluso contribuciones especiales. De estas tres la más importante a efectos recaudatorios y normativos sería la capacidad de fijar impuestos propios.

³ Consejo General del poder Judicial (2000)

⁴ Sanz Gómez (2017)



Entre las limitaciones que se establece a este poder financiero de las autonomías está el que las mismas no pueden fijar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que limite la libre circulación de mercancías o servicios. Estamos ante una delimitación negativa.

El último apartado del mismo artículo es un añadido más a la limitación de ese poder financiero autonómico, y aquí se otorga al Estado la facultad armonizadora mediante Ley Orgánica para regular el ejercicio de las competencias financieras que se establece en el apartado primero del 157. Ese mismo precepto habilita al Estado para resolver mediante esa Ley Orgánica los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las comunidades autónomas y el Estado.

Para entender mejor este último precepto del 157 es necesario ponerlo en relación con el artículo 133 de la Constitución, en su apartado primero se establece que la potestad originaria para establecer tributos, corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. A la vez en el apartado dos del mismo artículo se fija que las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Por último este apartado tercero del 157 y la potestad armonizadora del Estado se puede relacionar con el artículo 149.1. 14ª de la Constitución que concede al Estado la competencia exclusiva sobre la Hacienda general y Deuda del Estado.

La Constitución no contempla un sistema de financiación autonómica cerrado, ya que en la concreción de este modelo de financiación debe hacerse por leyes estatales dictadas bajo el paraguas de la propia Constitución, es decir tiene que haber una Ley Orgánica que desarrolle. Este papel lo ha desarrollado la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de diciembre de Financiación de las Comunidades Autónomas, la conocida como LOFCA. Esta ley ha sido modificada en numerosas ocasiones hasta la actualidad.

Una de las principales reformas se lleva a cabo en el año 2009 mediante la LO 3/2009 de modificación de la LOFCA. Este cambio legislativo afectó sobre todo al apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA. Hasta el momento de esa reforma, ese artículo de la ley establecía un régimen distinto en función de si se trataba de impuestos estatales o de impuestos locales en relación a la prohibición de doble imposición respecto a hechos imposables gravados por el Estado y las entidades locales. El precepto del artículo 6.2 fijaba que los tributos que pudiesen crear las comunidades autónomas no podían recaer sobre hechos imposables



gravados por el Estado, sin embargo el artículo 6.3 establecía que las Comunidades Autónomas no podían gestionar y establecer tributos sobre materias que en la legislación de Régimen Local se reservasen a las corporaciones locales.

Esta diferente configuración hizo que el Tribunal Constitucional adoptase una doctrina diferente para cada caso. Durante años se interpretó qué materia reservada debía entenderse como un concepto semejante al de materia imponible, y por tanto más amplio que el de hecho imponible, provocando que cualquier identidad en el objeto del tributo supusiera una automática inconstitucionalidad del tributo autonómico.

Esto se solventó con la reforma legislativa del año 2009, en la que tuvo un papel fundamental el acuerdo 6/2009 de 15 de julio del Consejo de política territorial.

Según fija su artículo 1.2, la LOFCA regirá la financiación de las Comunidades Autónomas junto con los estatutos de las mismas.

Desde 1993 cuando entra en vigor la reforma de la LOFCA de 1992 hasta la actualidad han ido perdiendo importancia las transferencias del Estado a las Comunidades Autónomas, a la vez que ha ido ganando peso la cesión de lo recaudado por los tributos del Estado en el territorio de cada autonomía, sistema que ha favorecido a las comunidades con más riqueza y población. Desde ese mismo año 1993 también han aumentado las competencias normativas de los entes autonómicos para regular los tributos cedidos. El límite a este desarrollo normativo se encuentra en los artículos 46 y siguientes de la ley 22 de 2009 que regula el Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía junto con la LOFCA.

Tal como establece el artículo 157.1.b) de la Constitución española las Comunidades Autónomas pueden aprobar tributos propios, aunque existen limitaciones constitucionales y legales para el ejercicio de esta potestad constitucional. El principal límite a estos tributos es que las autonomías no pueden adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías y servicios, así lo fija el artículo 157.2 de La Constitución.

El artículo 133 de la Constitución establece la potestad originaria en exclusiva del Estado. Este precepto se puede relacionar con la segunda parte del artículo 6.2 de la LOFCA que fija que el Estado podrá en el ejercicio de su potestad originaria establecer tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, y si legislara se regularán las medidas



de compensación adecuadas en favor de los entes autonómicos que ya tuvieran previamente un tributo propio que recayera sobre el mismo hecho imponible. Esta es una manera de desactivar el hecho imponible aprobado por algunas regiones. En este sentido, el TC consideró constitucional la ley extremeña que establecía un impuesto sobre los depósitos bancarios (sentencia 210/2012), y la reacción del Estado fue regular mediante ley ese mismo impuesto, con un tipo de gravamen marginal, en la Ley 16/2012.

El Parlamento de Cataluña interpuso un recurso de inconstitucionalidad contra el artículo 19 de la ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptaban diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas, y entre éstas se encontraba la aprobación del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. Desde Cataluña se cuestiona la constitucionalidad del precepto legal que regula este impuesto por considerar que se limita la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. El Tribunal Constitucional en su sentencia 26/2015 desestima el recurso y afirma que el Estado está en el ejercicio de su competencia de coordinación en materia tributaria, sin que ello vulnere la autonomía financiera de las distintas regiones.⁵

Pese a los límites existentes para el desarrollo de las competencias normativas de las autonomías, éstas han ejercido cada vez más dichas competencias para regular sus tributos propios.

El Tribunal Constitucional en numerosa jurisprudencia ha declarado la constitucionalidad de alguno de estos tributos, como lo reflejan las sentencias 122 y 210 del año 2012. En otras ocasiones ha considerado que algunas de estas figuras impositivas no se amoldaban a la Constitución como puede ser el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, aprobado por el Parlamento balear.⁶

⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2015, de 19 de febrero

⁶ Checa González (2002)



3. CASUÍSTICA DE LOS TRIBUTOS PROPIOS EN ESPAÑA

Las distintas regiones de España llevan años volcadas en el desarrollo de una actividad legislativa con el fin de dotarse de instrumentos fiscales para la lucha contra la degradación ambiental. A la vez que hacen frente a esta lacra obtienen fuentes de recursos para poder financiar las obras y actividades necesarias que logren en el ámbito del medioambiente unos niveles de calidad que la propia Constitución establece.

Muchos de los impuestos de naturaleza extrafiscal que han aprobado las distintas autonomías se pueden reconducir a los cánones, que tiene las mismas características que los impuestos aunque tengan distinta denominación. Los impuestos más comunes en materia medioambiental afectan a aspectos como el abastecimiento de agua, las infraestructuras hidráulicas, los vertidos.

Existen otros impuestos que a pesar de parecer que se escapan a este ámbito del medioambiente tienen una gran incidencia en el mismo, son aquellos tributos que afectan por ejemplo a los aprovechamientos cinegéticos, es decir, a la caza, aprobado por una ley del Parlamento de Extremadura en el año 1990. Esta figura impositiva la podremos enmarcar en el ámbito del medioambiente porque busca restaurar y mantener los equilibrios ecológicos que la actividad del hombre pone en peligro, coordinando a la vez la actividad de la caza con la conservación de especies y recursos naturales todo en un ámbito de respeto mutuo.⁷

Este impuesto lo podemos relacionar con el artículo 45 de la Constitución que establece que todos tienen derecho a disfrutar de un medioambiente adecuado para el desarrollo de la persona e impone a los poderes públicos el deber de velar por la utilización racional de todos los recursos naturales, para proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medioambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

El otro tributo que escapa a los aspectos directamente relacionados con el medioambiente sería el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medioambiente aprobado por Baleares en el año 1991. Con esta figura impositiva lo que se busca es gravar el patrimonio de las personas jurídicas titulares de los elementos patrimoniales afectos a la realización de

⁷ de la Peña Velasco (2016)



actividades que incidan en el medioambiente. Pero si se hace un repaso de la ley no llega a explicar con detalle qué clase de actividades son esas. El legislador balear de aquel momento buscaba procurarse una gran fuente de ingresos para las arcas públicas al establecer un impuesto que afectaba al patrimonio de las personas jurídicas.

Cuesta entender la intención extrafiscal de este último impuesto, ya qué es lo que se está imponiendo a los titulares de esos elementos patrimoniales es un peaje y no se prevé ninguna alternativa al pago de la carga cómo pueda ser el traslado de las instalaciones a otra zona o la integración adecuada de las mismas con su entorno ecológico.

Como ya se ha señalado arriba la justificación de las figuras impositivas que busca la protección del medio ambiente están amparadas bajo el artículo 45 de la Constitución.

Cuando se habla de medioambiente y por tanto queremos distinguir las figuras impositivas destinadas a la protección del mismo, debemos tener en cuenta la STC 102/1995 que dice que el medio ambiente incluye el entorno natural, vital del hombre y de los demás seres vivos, incluye los recursos naturales (aire y atmósfera, aguas y suelos) y, por supuesto, la fauna y la flora.

Existe un principio en materia medioambiental que viene a decir que “quien usa paga”. Y entre las técnicas de internalización de costes ambientales están los impuestos ambientales, cómo son los cánones de vertidos, los impuestos por emisiones, por afección del paisaje, etc. Entre las actuaciones administrativas restrictivas de la esfera jurídica de los sujetos privados para que no dañen el medio ambiente está la imposición de prestaciones públicas patrimoniales, y los dos tipos fundamentales de prestaciones públicas patrimoniales son los tributos y los mercados de emisión, y es el primero el que centra el objeto de estudio y el que ha dado pie a los tributos propios de las autonomías.

Las comunidades autónomas ejercen en lo relativo al medioambiente las competencias de gestión en materia de protección, tal como señala el artículo 148. 1.9 y las competencias de desarrollo legislativo de la legislación básica estatal y de establecimiento de normas adicionales tal como señala el artículo 149. 1.23. En este último ámbito es donde se podría situar la fundamentación constitucional de los tributos extrafiscales autonómicos orientados a la protección del medioambiente.

3.1 Los impuestos medioambientales y otros tributos:



Entre los tributos que se van a analizar la mayoría van a tener un carácter medioambiental, debido a que son los más numerosos. El Tribunal Constitucional ha avalado determinados tributos propios en virtud de que de sus elementos configuradores se pudiese interpretar que tenían una finalidad extrafiscal, ya que si no se puede demostrar esta función es más difícil que el Tribunal los avale.

Para no perder la perspectiva de la importancia cuantitativa de estas figuras impositivas relativas al medioambiente al final del trabajo aparece un anexo donde poder comprobar todos los tributos propios de las distintas regiones.

Existen otros impuestos no relacionados con el medio ambiente como puede ser el impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas aprobado en Cataluña o el impuesto sobre el juego del bingo en Asturias. De hecho, el primer tributo propio establecido en España y con el que se enfrenta el TC es el de tierras infrautilizadas de Andalucía (sentencia 37/1987)

Las comunidades autónomas han desarrollado toda una actividad legislativa creadora de estas figuras impositivas con una finalidad extrafiscal, la protección del medioambiente.

Resulta conveniente analizar alguno de estos tributos de carácter medioambiental:

3.1.1 Canon de saneamiento:

Este tributo ha sido escogido en virtud del amplio de entes territoriales que tienen aprobada una figura impositiva de similares características.

En las regiones de Asturias, Baleares, Cantabria, Galicia, La Rioja, Murcia, Navarra y Valencia se denomina canon de saneamiento. En las comunidades de Cataluña y País Vasco recibe la nomenclatura de cánones del agua. Sin embargo, existen cuatro autonomías como son Canarias, Castilla La Mancha, Madrid y Andalucía que no utilizan ninguno de estos dos nombres, por ejemplo en Canarias se habla de canon de vertido.

La naturaleza de estos tributos varía según la región, en algunas se califica como impuesto, en otras tiene similitudes con una tasa y a veces con un precio público. A pesar de que no se haya nombrado arriba, en otras comunidades como puede ser Aragón en vez de canon es un impuesto que se denomina impuesto sobre la contaminación de las aguas.



En la mayoría de regiones el hecho imponible se configura por el uso y consumo del agua y la contaminación que dicho vertido puede producir.⁸

Otro aspecto a señalar es que entre las afectaciones de este atributo están la prevención del origen de la contaminación y el mantenimiento de los caudales ecológicos. También se encuentra entre los fines del tributo el logro de los objetivos de la planificación hidrológica.⁹

3.1.2 *Impuesto sobre el depósito de residuos:*

Esta figura impositiva ha sido aprobada por un gran número de autonomías, por eso resulta conveniente estudiarla. Entre las regiones en las que existe están Andalucía, La Rioja, Madrid y Murcia. En cada una de las regiones recibe una denominación diferente.¹⁰

Convendría estudiar en este apartado el caso de 2 regiones, Cataluña, Castilla y León, donde se ha intentado a probar un impuesto que el depósito de residuos radioactivos.

En primer lugar existe en la Comunidad de Castilla y León una figura tributaria que tiene una configuración como si fuera un único tributo y en realidad tiene 3 hechos imponibles distintos. se trata del impuesto sobre la afeción medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión. En la actual tributo tiene la configuración que le dio el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

En el año 2018 las Cortes de Castilla y León aprueban la ley 6/2018, por la que modifican el impuesto arriba mencionado para añadirle un nuevo hecho imponible y configurarlo como un tributo con cuatro hechos imponibles. La ley aprobada en 2018 constaba de un único artículo que añadía al artículo 51.1. del Texto Refundido de 2013 una letra c) que fijaba el siguiente hecho imponible “el riesgo de alteración del medio ambiente provocado por el combustible nuclear gastado y depositado con carácter temporal en las centrales nucleares situadas en Castilla y León”.

El día 5 de agosto de 2019 el presidente del Gobierno interpone un recurso de inconstitucionalidad contra ese artículo único aprobado por la ley de las Cortes de Castilla y León 6/2018 alegando que el precepto incurre en un supuesto de doble imposición de los previstos en el artículo 6.2 de la LOFCA. El Tribunal Constitucional va a admitir el recurso

⁸ Alonso González (1995)

⁹ De la Peña Velasco (2016)

¹⁰ De la Peña Velasco (2016)



por considerar que el legislador autonómico introduce un nuevo hecho imponible que coincide con los elementos sobre los que recae el impuesto estatal aprobado por la ley estatal 15/2012: la producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear y la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. Por tanto ambas figuras tributarias gravan las externalidades negativas que supone la energía nuclear.¹¹

La otra comunidad que intentó aprobar un impuesto sobre elementos radiotóxicos fue Cataluña, mediante la ley del Parlamento de Cataluña 5/2017.¹² El Tribunal Constitucional en resolución un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el presidente del Gobierno dirá la sentencia 43/2019, que existe una equivalencia de hechos imposables en el tributo autonómico y el tributo estatal en virtud de la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas.

El hecho imponible de este impuesto sobre el depósito de residuos se configura en la mayoría de autonomías en base a la contaminación y los riesgos que sobre el medioambiente son ocasionados por la realización de determinadas actividades como pueden ser aquellas en cuyas instalaciones se emiten a la atmósfera dióxido de azufre u otras sustancias similares.¹³

La recaudación de esta figura impositiva se destina a la financiación de medidas en materia de protección medioambiental.

3.1.3 Canon eólico:

Este tributo de naturaleza extrafiscal y real se exige en 3 comunidades autónomas de España, en concreto en Galicia, Castilla La Mancha y Castilla y León. Es una figura impositiva de reciente creación, en concreto la primera en implantarlo fue Galicia en el año 2010. A pesar de ser un impuesto poco conflictivo se van a exponer algunos de sus elementos comunes a todas las regiones.

En Galicia está configurado como un tributo que grava el daño medioambiental causado por las instalaciones de parques eólicos de aerogeneradores que producen energía eléctrica. El

¹¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 84/2020, de 15 de julio

¹² Sentencia del Tribunal Constitucional 43/2019, de 27 de marzo

¹³ Listado de impuestos propios y recargos vigentes en 2021. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/TributosPropios/2021.pdf>



hecho imponible es la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio.

En Castilla y León la última autonomía en exigir este tributo existe una triple figura que es el 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.

El hecho imponible relacionado con este canon eólico es la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos.

Su recaudación queda afectada a la financiación de programas de gasto de carácter medioambiental y de eficacia energética.

3.1.4 Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso:

Por ser un tributo no muy común, y relacionado con el medioambiente de una manera indirecta se ha querido seleccionar para su exposición.

Esta es una figura impositiva que solo está presente en Andalucía y que se exige desde el año 2011. La aprobación de este tributo se produjo en el contexto de la crisis del año 2008 y el texto que lo desarrollaba aparecía bajo el título medidas fiscales para la reducción del déficit público.

El objeto de este impuesto es la disminución de la utilización de bolsas de plástico con la finalidad de reducir la contaminación que generan.

El hecho imponible está constituido por el suministro de bolsas de plástico por un establecimiento comercial, es decir las bolsas de plástico que las tiendas entregan a los consumidores y buscan facilitar el transporte de los productos que hayan consumido.¹⁴

3.1.5 Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos de las Islas Baleares:

Uno de los tributos que se va a analizar por las controversias que generó su aprobación y que además no tiene carácter medioambiental es el impuesto al turismo que solo está presente en dos autonomías, en concreto en Cataluña y Baleares.

¹⁴ De la Peña Velasco (2016)



A continuación se va a estudiar este impuesto en la comunidad autónoma de Baleares pero tal como se configuró en el año 2001 y que finalmente decayó con la llegada al poder de dicha autonomía de otro partido.

El hecho imponible se encontraba en el artículo 6 de la ley y establecía que originaba el nacimiento de la obligación tributaria la estancia en las empresas turísticas de alojamiento realizadas por el contribuyente y que se contarán por días. Para esta figura impositiva se establecen algunas exenciones como pueden ser los niños menores de 12 años.

En el año 2003 mediante la ley 7 de 22 de octubre de ese mismo año se deroga en un único artículo la ley que aprobaba el Impuesto Balear sobre estancias en empresas turísticas de alojamiento.¹⁵

Semejanzas y diferencias con el Impuesto sobre estancias turísticas actual:

El presente impuesto fue aprobado por una ley del año 2016, tal como lo hacía la ecotasa del año 2001 este impuesto grava la capacidad económica de consumidor de servicios de alojamiento de establecimientos turísticos.

En cuanto al hecho imponible se gravan también las estancias en una serie de establecimientos, pero ya la lista no es abierta y entre los casos contemplados donde se aplica esta figura impositiva se encuentran las viviendas turísticas de vacaciones. Esto supone un cambio de paradigma respecto al anterior impuesto, en estos momentos lo que se pretende es regular y controlar toda la oferta turística, y no limitarlo solo a establecimientos turísticos, contemplando que existen otros medios de alojamiento diferente y que tienen incluso mayor incidencia en la masificación turística y en la gentrificación.

En cuanto a las exenciones existe también algún cambio con respecto a la ley del año 2001, estarán exentos del tributo los menores de 16 años.

3.1.6 Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas

Se ha seleccionado este tributo porque no tiene relación con el medioambiente, en el momento de su creación género algún debate, ya que afectaba a algunas bebidas y no a otras.

¹⁵ García-Aranda Soto (2004)



Se trata de un impuesto aprobado mediante una ley del Parlamento de Cataluña de 28 de marzo, la 5/2017, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación del impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas.

Este tributo es prototípico de una figura impositiva de carácter extrafiscal, se puede observar en el objeto imponible que es gravar el consumo de bebidas azucaradas envasadas por razón de los efectos que tienen sobre la salud de la población. es decir se persiguen unos objetivos que no son recaudatorios.

El otro elemento a señalar es el hecho imponible, se establece una lista cerrada de las bebidas que contiene esas sustancias que la administración considera dañinas para la salud.

3.1.7 *Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta*

Se va a estudiar este tributo, porque está relacionado con el medioambiente y existe una resolución en relación al mismo fruto de un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por 50 diputados del Congreso de los diputados respecto a varios preceptos de la ley de las Cortes de Aragón 13/2005, de 30 de diciembre, por la que se aprueba este impuesto.

El hecho imponible de este tributo se establece en relación al daño medioambiental causado por la utilización de las instalaciones afectas a la actividad desarrollada en los establecimientos comerciales que disponen de un gran área de venta y de aparcamientos para sus clientes.¹⁶

Los diputados fundamenta su recurso en que el impuesto supone una ruptura de la unidad del orden económico y un obstáculo a la libre circulación de mercancías en el territorio nacional, y por otro lado argumentan que el tributo tiene el mismo hecho imponible que los impuestos sobre sociedades y sobre la renta de las personas físicas, sometiendo a gravamen la misma materia imponible.

El Tribunal va a desestimar el recurso diciendo que Aragón es competente para aprobar aquel tributo en virtud de sus competencias para establecer estas figuras impositivas, y tampoco admite que haya una ruptura del mercado y un obstáculo a la libertad de circulación de bienes. Este segundo motivo lo contraargumenta diciendo que el tributo persigue un fin legítimo y la medida por tanto es proporcionada para conseguir el objetivo que se persigue, la protección del entorno natural y territorial.

¹⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2013, de 23 de abril



3.1.8 *Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito*

Vamos analizar esta figura tributaria por ser de los supuestos en los que el Estado ha legislado sobre un hecho imponible ya gravado por las comunidades autónomas.

Este tributo ha sido creado por varias regiones entre las que se encuentran Andalucía y Extremadura.

En concreto en Andalucía el Parlamento aprobó la ley que lo creaba el 3 de diciembre de 2010. En las dos autonomías el hecho imponible se configuraba de la misma manera, gravaba la tenencia de depósitos de clientes que compartan la obligación de restitución.

El Estado decidió crear un impuesto que gravase el mismo hecho imponible. La ley 16/2012 por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad, reguló el Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito. Su hecho imponible dice lo siguiente: “constituye el hecho imponible el mantenimiento de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, y que compartan la obligación de restitución”.

Los hechos imposables de ambos tributos coinciden y esto lleva a que las figuras creadas por las regiones queden sin efecto.



4. RECAUDACIÓN:

En primer lugar hay que decir que la recaudación por estos impuestos propios en todo el territorio nacional no es homogénea, además de por el simple hecho de que la cantidad de figuras tributarias varía desde lo más de 13 tributos de Cataluña, hasta las regiones que menos han potenciado esta facultad legislativa cómo puede ser la Comunidad de Madrid o La Rioja, también hay que tener en cuenta que esos impuestos recaen sobre distintos hechos imponibles.

Es preciso decir que los datos con los que se van a trabajar son los de las autonomías de régimen común ya que no se tienen datos de las dos comunidades forales, Navarra y País Vasco, a pesar de que alguna figura de las ya mencionadas existen en estas dos regiones, como es el canon de saneamiento en Navarra.

Tanto para las regiones de régimen común, como para las de régimen foral se aplican las mismas normas sobre los tributos propios. Navarra y País Vasco deben respetar el artículo 6 de la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas.

Este aspecto se puede observar en dos sentencias del Tribunal Constitucional, la 208/2012 y la 110/2014, que resuelven una impugnación por el estado de los impuestos navarros, que son el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y el tributo sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. La motivación de los recursos del Estado provienen de la posible doble imposición, que no permite el artículo 6 de la LOFCA.

El constitucional resolverá la primera sentencia de forma favorable a Navarra y desfavorable en la segunda. Una frase clave que se señaló en ambos fallos del TC fue que no existía una potestad tributaria que se desarrollase al margen de la Constitución y de la LOFCA con relación a los tributos propios de la comunidad foral distintos de los convenidos.

Para el País Vasco ocurre algo similar, como otras comunidades de régimen común, creo un canon del agua a través de una ley del año 2006, que fue llevada al constitucional. El TC para resolver utilizó el artículo 6.3 de la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas.¹⁷

¹⁷ 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&t59aIdRevista=2&t59aTipoEjemplar=R&t59aSeccion=40&t59aContenido=2&t59aCorrelativo=1&t59aVersion=1&t59aNumEjemplar=115>



Convendría iniciar el análisis yendo a la media nacional, obtenida de comparar los ingresos totales de todas las autonomías de régimen común (puesto que los tributos de las dos comunidades forales todos son propios en virtud de su foralidad) con respecto a su recaudación por tributos propios. El dato obtenido, 2,13 % da muestra del escaso peso que estas figuras impositivas tienen en el sistema fiscal español, a pesar del mayor o menor desarrollo legislativo que en este campo se haya desarrollado. La cantidad total recaudada por todas las regiones españolas no alcanza los 2500 millones de euros. Si se analizan los datos en bruto, Cataluña recauda casi 700 millones de euros de sus tributos propios, algo que no tiene que extrañar si se tiene en cuenta que es la segunda comunidad más rica de España, y por ende comparativamente tiene que recaudar más que autonomías más pequeñas. Aquí sería reseñable resaltar el caso de la comunidad autónoma de Canarias, que a pesar de no estar entre las cuatro comunidades más importantes del país, es la segunda que más recauda en términos brutos.

Si se observa la última columna que es la que compara la recaudación total de la autonomía y la recaudación por tributos propios, la idea que se puede obtener es la de que Canarias, sus ingresos tributarios dependen en gran medida de estos tributos propios, con un dato cercano al 15%, multiplica por más de 7 la media nacional (si bien hay que recordar que tienen mayor capacidad normativa a efectos fiscales que el resto de comunidades)

La segunda región donde más importan los tributos propios en relación a su recaudación fiscal es Extremadura, dato que hay que señalar puesto, que no tiene un gran número de figuras impositivas, incluso menos que otras que tienen menor recaudación. Recordemos que Extremadura solo ha creado 5 de estos tributos.

La siguiente comunidad que habría que analizar sería Baleares, de esta si se conoce su amplio desarrollo en este campo de los tributos propios, no por la gran cantidad de los que ha creado, sí no por la polémica que generó entre otros su impuesto sobre estancias turísticas. Hay que decir que esa figura impositiva es muy importante para la recaudación de aquella región.

El otro dato a analizar sería el caso de Cataluña, ya se ha dicho que es la comunidad que más recauda, pero en relación a su producto interior bruto, la recaudación por los tributos propios supone un porcentaje muy pequeño de su recaudación total. Esto hay que relacionarlo con la gran cantidad de figuras tributarias que la comunidad del norte de España ha creado, en concreto son 15 los impuestos y demás cánones que se cobran en esa región. Quiere decir esto que la existencia de más tributos no implica una mayor recaudación, que es posible



obtener mayores ingresos si se concentran los esfuerzos fiscales en menos figuras. El excesivo intervencionismo de la Generalitat de Cataluña en la economía lleva aparejado que esa comunidad sea conocida como la que más tributos propios tiene, sin embargo, no le es útil esa mala fama para obtener mayores ingresos.

Por último y no menos reseñable, se encuentran las comunidades donde a pesar de tener 3 o 4 tributos propios apenas se recauda, puesto que la administración no hace un esfuerzo importante para controlar el pago de estos tributos, este podría ser el caso de la Comunidad de Madrid. Posiblemente esta comunidad tenga suficientes ingresos con otras figuras que no son las propias de la comunidad, sino que son impuestos cedidos y no tiene que recurrir a estos impuestos, que en muchas ocasiones generan polémica.

Otras regiones donde tampoco son importantes para los ingresos de la comunidad los tributos propios serían las dos Castillas que se encuentran al final de la cola, bastante por debajo de la media nacional.

A pesar de una dinámica continua desde que las comunidades pudieron aprobar sus tributos propios de un aumento del desarrollo legislativo en esta materia, hay que destacar otra vez el caso madrileño. Se ha conocido por medio de intervenciones de la actual presidenta de dicha comunidad, Isabel Díaz Ayuso, que se van a derogar los tributos propios que todavía allí se mantienen. Esta puede ser la dinámica que tomen otras autonomías en el futuro, pero todo estos son futuribles que habrá que esperar a que lleguen.¹⁸

Cuadro 1: Importancia de los tributos propios en los ingresos totales de las autonomía

Miles de euros	Recaudación Tributos propios	Recaudación ingresos totales	% autonomía/total autonomías	TP/IT
Cataluña	677514	24697478,06	21,63 %	2,74 %
Canarias	497909	3330690,82	2,92 %	14,95 %
Valencia	298932	12389681,33	10,85 %	2,41 %
Andalucía	146197	16625750,14	14,56 %	0,88 %
Asturias	98424	2634981,73	2,31 %	3,74 %
Extremadura	118211	2066110,31	1,81 %	5,72 %
Baleares	216874	4297751,12	3,76 %	5,05 %
Galicia	85715	6056721,05	5,31 %	1,42 %
Aragón	85615	3614036,84	3,17 %	2,37 %

¹⁸ Ayuso eliminará todos los impuestos propios en la Comunidad de Madrid. Vozpopuli. Disponible en: <https://www.vozpopuli.com/espana/madrid/ayuso-elimina-impuestos-propios-madrid.html>



Murcia	55870	3117965,44	2,73 %	1,79 %
CyL	84491	5983329,64	5,24 %	1,41 %
Cantabria	28922	1524640,7	1,34 %	1,90 %
La Rioja	14248	848697,76	0,74 %	1,68 %
C-Mancha	13048	4215384,68	3,69 %	0,31 %
Madrid	6993	22754480,31	19,93 %	0,03 %
Total	2428963	114157699,9	100	2,13 %

Fuente: elaboración propia desde datos de AEAT

Datos del año 2019

En la segunda tabla se ha querido analizar la importancia que para la recaudación de los tributos propios tiene la figura impositiva del canon del agua, que como ya se dijo anteriormente existe una diferente nomenclatura dependiendo de la región en la que estemos. En unas comunidades se habla de canon de saneamiento, en otras de canon de agua, y en algunas se ha configurado como un impuesto con sus propias características.

En primer lugar, convendría decir que este canon del agua es la figura impositiva más importante para la mayoría de las regiones, puesto que gran parte de sus ingresos por estos tributos propios provienen de la misma. Tanto es así, que para alguna comunidad como puede ser Cataluña cerca del 75% de sus ingresos por estas figuras tributarias proceden del canon del agua.¹⁹

A pesar del dato catalán, no se trata de un caso aislado, puesto que la media nacional para este canon de saneamiento es del 47%, es decir que en todo el territorio nacional es un tributo importante.²⁰

La región dónde más parte de la recaudación por tributos propios proviene de este canon es Cantabria, la región norteña obtiene con esta figura el 98% de sus ingresos por tributos propios. Le sigue de cerca la autonomía del Levante, Valencia que saca de este impuesto un 92% de sus ingresos, siempre hay que recordar que estamos comparandolo con la

¹⁹ Ministerio de Hacienda. Acceso a datos de la liquidación de los presupuestos de las comunidades autónomas. Disponible en: <https://serviciostelematicosexthacienda.gob.es/SGCIEF/PublicacionLiquidaciones/asp/SelDESCARGAaDC.aspx>

²⁰ Web de newtral. Disponible en: <https://www.newtral.es/impuestos-propios-comunidades-autonomas-evolucion-recaudacion/20210511/>



recaudación por tributos propios. Murcia también es una comunidad donde se obtienen muchos ingresos por este canon del agua.²¹

Tendríamos por debajo de la media nacional, autonomías como pueden ser Baleares, que ya se ha señalado anteriormente porque recibe gran parte de sus ingresos por el impuesto al turismo.

A mucha distancia de las Baleares estarían Andalucía y Canarias, dos regiones donde apenas tiene incidencia este canon del agua, por existir otras figuras más importante. En concreto en Canarias este canon de saneamiento casi no reporta ingresos a la administración.

Por último, se puede observar que 3 regiones españolas, las dos Castillas, y la Comunidad de Madrid no han creado impuestos que sean asimilables a esta figura, por lo que para estas regiones no se puede realizar un análisis.

Cuadro 2: Importancia del canon del agua a efectos recaudatorios

%porcentajes	Total Tributos	Canon del agua	% Canon del agua/Total tributos
Cataluña	677514	504.822,27	74,51097247
Canarias	497909	241,55 ²²	0,048512881
Valencia	298932	275.588,92	92,19117391
Andalucía	146197	3.204,80	2,192110645
Asturias	98424	70.631,71 ²³	71,76268999
Extremadura	118211	8.104,91	6,856307789
Baleares	216874	86.030,23	39,66830049
Galicia	85715	49.058,86	57,23485971
Aragón	85615	59.700,28	69,73109852
Murcia	55870	50.398,47	90,20667621
CyL	84491	No existe	No existe
Cantabria	28922	28.596,70	98,87525067
La Rioja	14248	10.335,57	72,54049691
C-Mancha	13048	No existe	No existe
Madrid	6993	No existe	No existe
Total	2428963	1.146.714,27	47,21003449

Fuente: elaboración propia a partir datos AEAT

Datos 2019

²¹ Recaudación y estadísticas del sistema tributario español (2008-2018) <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2018/Analisis-estadistico-recaudacion-2018.pdf> [105 y ss]

²² Recaudación canon vertidos Canarias del 2007

²³ Recaudación Asturias del 2013



En el tercer cuadro que se presenta a continuación se ha querido analizar la importancia cuantitativa que el impuesto sobre la estancia en establecimientos turísticos tiene en las dos comunidades en las que está vigente, que son las Islas Baleares y Cataluña.

La primera idea que se puede extraer es que se trata de un impuesto no muy popular, ya que solo dos autonomía lo han aprobado, si bien esta figura sólo tendría sentido en zonas de Costa y de turismo masivo.

Para las dos regiones el impuesto al turismo no supone la misma importancia en términos cuantitativos. Como ya se había señalado anteriormente, la recaudación en las Islas Baleares por tributos propios depende en gran medida de esta figura tributaria, nada más y nada menos que el 60% de sus ingresos provienen de este impuesto. En términos brutos, las islas recaudan 130 millones de euros. Este último dato habría que ponerlo en relación con la llegada masiva de turistas a las Baleares, sobre todo de Gran Bretaña. El Gobierno balear cuando aprobó el tributo lo justificó por el gran alza de precios de los alquileres en los centros de sus ciudades y porque se estaba quedando estos mismos centros sin población, sustituyéndose está por turistas.

Para la región catalana, el impuesto al turismo también tiene una gran incidencia en sus ingresos, pero nada comparable con lo que ocurre en Baleares. Solamente el 10% de su recaudación por tributos propios procede de esta figura impositiva. En términos brutos obtiene justo la mitad de los millones de euros que se ingresan en las islas.

Cuadro 3: el impuesto al turismo para Cataluña y Baleares

% Porcentajes	Total Tributos	Impuesto al turismo	% Iturismo/ Ttributos
Cataluña	677514	65.515,30	9,67
Baleares	216874	130.844,11	60,33

Fuente: elaboración propia a partir datos AEAT

Datos 2019

La siguiente tabla se ha incluido para poder observar la tendencia que hay en las autonomías de aumentar su recaudación con estas figuras tributarias. En concreto se han escogido los años 2018 y 2019, por ser los datos más cercanos y completos que se tenían a disposición. Aunque los años no coincidan hay que ponerlo en relación con el mapa que sigue al cuadro número cuatro, ya que en el mismo se pone de manifiesto el gran aumento de tributos propios producido en los últimos años, y cómo las autonomías aprovechándose de la crisis de 2008 casi doblaron el número de figuras tributarias propias.



En la tabla que muestra la variación interanual de la recaudación por tributos propios, los datos más extravagantes son los de Galicia y Aragón. La autonomía atlántica aumentó de un año para otro más de un 27% sus ingresos por estos tributos, esto frente a los datos de Aragón donde el descenso fue de un 19% respecto al año anterior.

A pesar de que existe otra comunidad donde el crecimiento de los ingresos por tributos propios fue mayor, como es el caso de Madrid, todo hay que ponerlo en su contexto, esta región apenas recauda por estas figuras impositivas, por lo que no es reseñable analizar sus cifras, teniendo además en cuenta que se van a eliminar para el año 2022.

En términos brutos la región que más ha variado con respecto al 2018 ha sido Canarias, en concreto su recaudación aumentado más de 33 millones de euros.

Cuadro 4: Variación recaudación por impuestos propios de 2018 a 2019

Comunidades	Impuestos propios 2018	Impuestos propios 2019	Variación interanual
Cataluña	678981	677514	-0,22
Galicia	67141	85715	27,66
Andalucía	153528	146197	-4,78
Asturias	88173	98424	11,63
Cantabria	27273	28922	6,05
La Rioja	15156	14248	-5,99
Murcia	53402	55870	4,62
Valencia	292323	289932	-0,82
Aragón	106215	85615	-19,39
Castilla-La Mancha	14219	13048	-8,24
Canarias	466500	497909	6,73
Extremadura	119995	118211	-1,49
Baleares	204104	216874	6,26
Madrid	4931	6993	41,82
Castilla y León	72395	84491	16,71
Total	2364336	2419963	2,35

Tabla: cifras en miles de euros y variación en porcentaje

Fuente: elaboración propia a partir datos del Ministerio de Hacienda



IMPUESTOS PROPIOS POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS



Fuente: obtenido del periódico El País

La crisis económica de 2008 provocó un descenso considerable en la recaudación tributaria de la mayoría de los entes territoriales. por ejemplo fruto de la pérdida de millones de empleos se resintió la recaudación del IRPF (impuesto parcialmente cedido a las comunidades autónomas), bajo también el consumo y fruto de ello se redujeron los ingresos por el IVA y otros impuestos especiales. todo esto supuso una merma de los ingresos autonómicos, que sin embargo no provocaron una reducción de los gastos públicos. esto llevó a que las regiones echarse mano de su capacidad normativa en materia tributaria. las distintas comunidades modificaron los tramos de los impuestos estatales sobre los que tenían competencias a la vez que crearon nuevos tributos. se puede observar esta variación en cómo las 48 figuras tributarias existentes en 2008 pasaron a convertirse en 75 en 2016, sin que el aumento de la recaudación fruto de la recuperación económica haya provocado una eliminación de algunas figuras tributarias.



5. VISIÓN GENERAL DE TODAS LAS FIGURA EXISTENTES

Todas las Comunidades Autónomas de régimen común han legislado y creado tributos propios. La autonomía que más ha desarrollado su competencia fiscal con estas figuras impositivas a una gran distancia del resto de regiones es Cataluña.²⁴

Como ya se ha señalado antes las dos comunidades forales Navarra y País Vasco Cuando crean tributos propios tienen la misma obligación de cumplir con lo establecido en la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas, igual que lo hacen las regiones del régimen común. Así lo ha establecido el TC en las sentencias 208/2012 y 110/2014 sobre tributos propios de la Comunidad Foral de Navarra.

Cataluña tiene 15 de estos tributos. De estos 5 se denominan cánones, la mayoría de ellos gravan aspectos relacionados con el medio ambiente. También ha creado un gravamen de Protección Civil. El resto de los tributos son impuestos, aunque como ya se ha explicado no existe ninguna diferencia entre canon e impuesto, y las comunidades los denominan indiferentemente de una manera o de otra. De los que se llaman impuestos, uno de los más importantes sería el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, que ha sido copiado por otras autonomías. De esta región sería conveniente destacar el impuesto sobre las estancias de establecimientos turísticos, que grava la estancia de todo aquel que visite Cataluña y se aloje en un establecimiento turístico. En cuanto a recargos sobre impuestos estatales no tienen ninguno. El impuesto sobre las bebidas azucaradas envasadas es inédito respecto a otras regiones de España.

El impuesto sobre las viviendas vacías resulta también original dentro del panorama fiscal autonómico de nuestro país y hubo grandes discrepancias en el momento de su aprobación.

La Comunidad Autónoma de Galicia tiene un número menos abultado de estas figuras impositivas, en concreto ha creado tres cánones y tres impuestos así denominados. Los cuatro tributos están referidos al ámbito medioambiental. Ninguna de estas cuatro figuras son inéditas en el resto de autonomías ya que son comunes al de otros territorios de España.

Andalucía es una de las regiones que más tributos propios tiene, en concreto 8 impuestos, la mayoría giran en torno al medio ambiente y uno lo llaman canon. Dos de sus impuestos

²⁴ Los tributos más comunes y extravagantes de las autonomías. ABC. Disponible en: https://www.abc.es/economia/abci-tributos-mas-comunes-y-mas-extravagantes-autonomias-202109040220_noticia.html



quedaron sin efecto en los últimos años como consecuencia de la existencia de otros tributos estatales que gravaba los mismos hechos impositivos. Estas figuras que quedaron sin efecto en los años 2013 y 2014 son el impuesto sobre depósito de residuos radiactivos y el impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito.

El Principado de Asturias cuenta con 5 tributos, todos de ellos impuestos. Solo dos de ellos tienen una finalidad medioambiental, y como la mayoría de autonomías cuenta con un impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales.

La comunidad autónoma de Cantabria solo cuenta con dos figuras impositivas, una es un canon y la otra un impuesto de carácter medioambiental.

La Rioja es una de aquellas autonomías que no ha creado un gran número de tributos propios, en concreto ha establecido un canon y dos impuestos, uno de ellos de naturaleza medioambiental, como es el impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos, también muy habitual en el resto de comunidades.

La Región de Murcia ha creado cuatro impuestos propios, dos de ellos de naturaleza medioambiental y un canon. 3 de sus impuestos están relacionados con objetivos de política medioambiental y repite alguno de los existentes en otras regiones. Algún ejemplo de estos impuestos serían el impuesto sobre vertidos a las aguas litorales o el impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera.

La Comunidad Valenciana, a diferencia de su vecina Cataluña solo ha creado cuatro figuras impositivas, 3 de ellas son impuestos, de los cuales dos buscan objetivos medioambientales y el otro afecta a las viviendas vacías y se tratará más adelante. Como otras regiones también tiene un canon de saneamiento.

La Comunidad Autónoma de Aragón ha creado durante todo este tiempo de autonomía fiscal 5 tributos, que son impuestos. Como se ha señalado anteriormente de otras regiones la mayoría de estas figuras impositivas se crean para lograr objetivos de política extrafiscal, en concreto afectan al control del medio ambiente. Uno de los impuestos de esta comunidad sería el que grava la contaminación de las aguas.

Castilla La Mancha sería la autonomía que menos ha desarrollado sus competencias fiscales, en concreto solo ha creado dos figuras impositivas, un impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, es decir, relacionado con el medio ambiente, y un canon que afecta también a la misma temática.



Canarias ha legislado para generar 5 tributos propios, denominados cuatro de ellos impuestos y uno un canon. Uno de estos impuestos tiene su aplicación suspendida como es el impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades y otro impuesto que tampoco surte efecto por existir otra figura a nivel nacional que grava el mismo hecho imponible cómo es el impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito. Tiene a su vez un canon de vertidos.

La región extremeña ha generado 5 figuras tributarias, cuatro de ellas son impuestos, aunque uno de ellos no surte efecto por existir una figura similar a nivel nacional sobre el mismo hecho imponible, el resto cumple objetivos de política medioambiental. También tiene un canon de saneamiento.

La región insular de Baleares tiene dos impuestos y dos cánones. Ninguno de los dos impuestos afecta al medio ambiente, y uno de ellos es el polémico impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos que se tratará más adelante. En el caso de los cánones estos sí que afectan al medio ambiente.

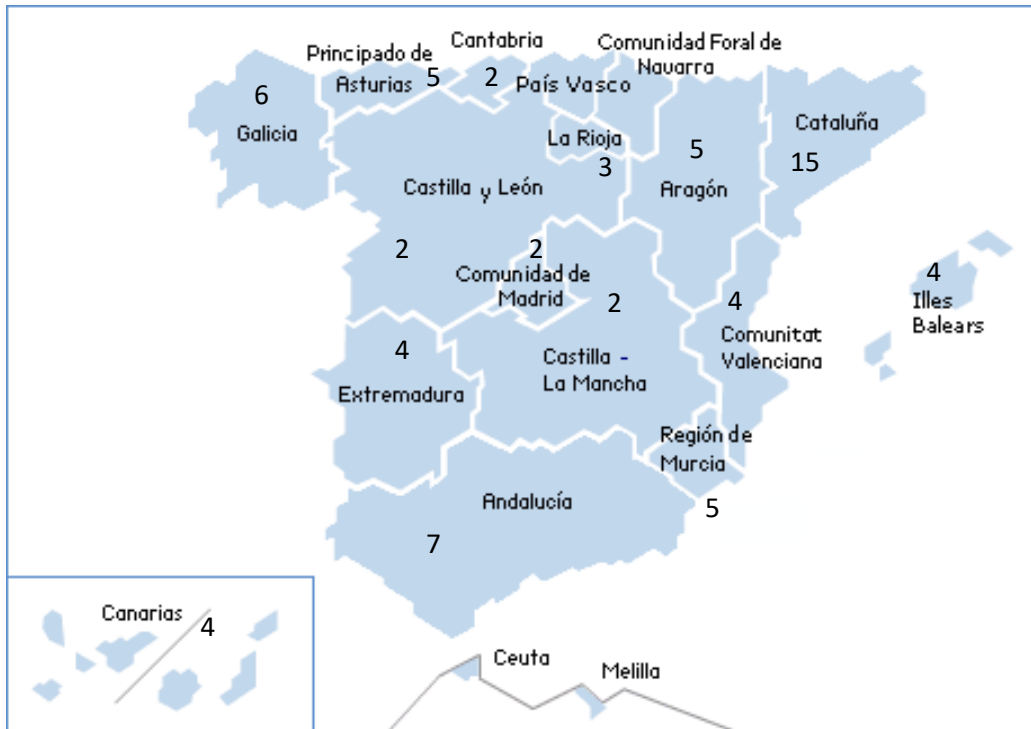
Madrid es otra de las autónomas que menos ha legislado en el ámbito de sus competencias fiscales, ya que solo ha creado dos impuestos propios y solo uno busca objetivos de política medioambiental como es el que afecta a los depósitos de residuos. El otro tributo afecta a establecimientos de hostelería.

La región de Castilla y León es junto con Madrid la que menos impuestos propios ha generado, aunque es preciso señalar que los dos están relacionados con el medio ambiente como es un impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos y el otro impuesto se impone sobre la afección medioambiental por determinados aprovechamientos de determinados de recursos.²⁵

²⁵ Listado de impuestos propios y recargos vigentes en 2021. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/TributosPropios/2021.pdf>



Impuestos propios en el año 2021



Fuente: web del Ministerio de Fomento.



6. REPASO A LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Para poder conocer cuál ha sido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre los aspectos fundamentales que atañen a los tributos propios y a la competencia fiscal de las autonomías para su creación es preciso estudiar y analizar algunas de sus sentencias de los últimos años.

En concreto se han seleccionado algunas sentencias que pretenden dejar claro que Tribunal ha dictado distintos fallos, admitiendo la constitucionalidad o no de distintos tributos. Las sentencias escogidas lo han sido por tratar distintos temas ya vistos en la parte anterior del trabajo.

- Sentencia del Tribunal Constitucional 125/2021, de 3 de junio
- Sentencia del Tribunal Constitucional 28/2019, de 28 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 22/2019, de 14 de febrero
- Sentencia del Tribunal Constitucional 202/2015, de 24 de septiembre
- Sentencia del Tribunal Constitucional 74/2016, de 14 de abril

La primera sentencia es la más reciente y ha sido escogida porque recoge a la perfección la doctrina seguida en los últimos años por el Tribunal Constitucional a la hora de considerar que un tributo propio puede restringir la libre circulación de personas y servicios por el territorio nacional. En ella el constitucional resuelve un recurso de inconstitucional presentado por 50 diputados del grupo parlamentario popular respecto al artículo 5 de la ley aprobada por el Parlamento catalán el día 29 de abril del año 2020 sobre medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medioambiente. Esta última parte es la que va a ser objeto de análisis.

La sentencia versa sobre los límites de la potestad tributaria de las autonomías. El recurso se presenta sobre todo por el artículo 5 de ese decreto-ley del 2020 ya que se modifica la regulación del impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos y se amplía el hecho imponible del impuesto al incluir las estancias en embarcaciones de cruceros turísticos. Los recurrentes también incluyen en el recurso la posible inconstitucionalidad que existe por incluir también el decreto de 2020 la posibilidad de que el municipio de Barcelona fije un recargo sobre este impuesto autonómico sobre establecimientos turísticos.



El Tribunal va a desestimar el recurso por no apreciar la doble imposición que alegan los recurrentes. El Tribunal dice que el nuevo impuesto autonómico que grava el consumo de los servicios de estos cruceros turísticos es de distinta naturaleza a la tasa estatal que existe y que afecta a una serie de buques. El constitucional va a decir que el impuesto autonómico grava el consumo mientras que la figura impositiva estatal afecta a una utilización especial del dominio público portuario que se hace en estos buques.

Entre las otras razones que existen para desestimar el recurso están que no ven que la modificación legal restrinja la libre circulación de personas y servicios dentro del territorio nacional y por tanto no se atenta contra la unidad de mercado por no crear un trato diferente entre residentes y no residentes. Lo referido al recargo municipal sobre un impuesto autonómico también decae en este recurso por ser competencia autonómica la creación de recargos sobre sus propios tributos.²⁶

La siguiente sentencia escogida y debatida por el pleno del constitucional es la número 28 de 2019 de 28 de febrero. Se ha seleccionado porque trata el posible triple solapamiento de tres tributos: uno del Estado, otro de una Comunidad autónoma y el otro de un ente local.

En este caso el recurso fue interpuesto por el presidente del Gobierno, y como lo hacía la anterior sentencia también resuelve un recurso de inconstitucionalidad contra una ley catalana, en concreto la ley del Parlamento catalán 6/2017 de 9 de mayo por la que se aprobaba el impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas. La resolución del Tribunal se basa en motivos muy parecidos a los de la sentencia del 2020, en concreto los límites de la potestad tributaria de las autonomías y si es constitucional o no un impuesto autonómico con esta configuración.

Los recurrentes solicitan que se declare inconstitucional la regulación de este tributo catalán por la posible solapamiento de esta figura con el impuesto sobre el patrimonio que ya regula el Estado central, a la vez que también puede haber un triple solapamiento como los tributos locales sobre bienes inmuebles y el de vehículos de tracción mecánica.

El Tribunal va a desestimar el recurso ya que considera que no existe identidad de sujetos pasivos y hechos imposables entre ambas figuras fiscales. Al nuevo impuesto catalán quedan sujetas las entidades mercantiles, mientras que al tributo estatal solo quedan sujetas las

²⁶ Sentencia 125/2021, de 3 de junio



personas físicas. Tampoco coinciden los hechos imponibles porque mientras el impuesto sobre patrimonio grava la titularidad de bienes que expresan una capacidad económica, el impuesto sobre activos no productivos tal como dice su nombre grava los bienes cuando éstos permanezcan improductivos.

Lo mismo ocurre con el posible solapamiento con los tributos locales, en estos lo que se grava son los bienes inmuebles o los vehículos, pero su titularidad, sin embargo en el impuesto catalán se gravan por su falta de explotación económica y no por su titularidad.

Por todos estos motivos el Tribunal decide declarar constituciones de nuevo impuesto contra el criterio de los recurrentes.

Lo que pone de manifiesto esta sentencia es la doctrina seguida por el Tribunal Constitucional de considerar que un tributo extrafiscal también puede tener un objetivo recaudatorio.²⁷

La tercera sentencia escogida del órgano constitucional es la número 22 de 2019, de 14 de febrero. En ella se resuelve una cuestión de constitucionalidad planteada por la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en relación con el artículo 6 de una ley aprobada por la asamblea de la Región de Murcia el 26 de diciembre de 2011 sobre medidas fiscales y de fomento económico de la región. Ha sido elegida la resolución porque hace referencia al reforma legislativa de la LOFCA del año 2009 por la que se sustituye el término materia por el de hecho imponible en el artículo 6.3, permitiendo a las comunidades autónomas tener mayor ámbito de actuación respecto a los entes locales.

En concreto la cuestión de inconstitucionalidad se plantea en relación con el hecho imponible, la base imponible y la cuota tributaria del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medioambiente que se regulan por medio de la ley 7/2011 que pueden entrar en oposición con los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 CE, en relación con el artículo 6.3 de la LOFCA.

El Tribunal va a desestimar la cuestión de inconstitucionalidad después de estudiar los elementos esenciales del tributo que se impugnan y compararlos con los del impuesto de

²⁷ Sentencia 28/2019, de 28 de febrero



actividades económicas y constatar que no existe solapamiento entre ambas figuras impositivas por tanto no hay doble imposición.

Es clave en este precepto el apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA, que establece que los tributos de las autonomías no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por tributos locales. El Tribunal Constitucional va a decir que cuando se modificó el artículo 6.3 de la LOFCA lo que se pretendió es ampliar el espacio fiscal de las comunidades autónomas respecto a los tributos locales, sustituyendo el límite basado en la materia imponible por el hecho imponible. Una sentencia clave para entender el diferente significado de ambos conceptos, es la número 37 de 1987, en la que se dice textualmente que por materia imponible debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que legislador decida someter a imposición, desde el punto de vista del plano fáctico, mientras que el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que cada ley fija para configurar cada tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Por tanto tal como se establece en el fundamento jurídico 14 sobre una misma materia impositiva el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos impositivos.

Otro fundamento jurídico que argumenta el constitucional para desestimar el recurso, es el de que el artículo 6.3 no pretende evitar cualquier supuesto de doble imposición, simplemente trata de garantizar que el ejercicio del poder tributario de los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de un sistema.

A modo de conclusión personal, el Tribunal es excesivamente benevolente con el poder fiscal de las autonomías, la atención no debería focalizarse tanto en los conceptos jurídicos sí no en aquellos sobre los que recaen todas estas figuras impositivas, que siguen siendo los mismos, se utilice el argumento que se utilice.²⁸

La cuarta sentencia escogida es la 202 de 2015, dictada el 24 de septiembre. La resolución resuelve un recurso de inconstitucionalidad presentado por el presidente del Gobierno en relación a algunos preceptos del Decreto Legislativo de Asturias 1/2014 por el que se aprueba la modificación de algunos artículos de la ley que regula el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito. Se ha seleccionado por tratar lo que permite el artículo 6.2 de la

²⁸ Sentencia 22/2019, de 14 de febrero



LOFCA, que el Estado pueda en el ejercicio de su potestad tributaria establecer tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas.

El análisis que hace el pleno del constitucional para resolver el recurso versa sobre los límites de la potestad tributaria de las autonomías, y en concreto aquí se va a resolver si existe alguna equivalencia entre los preceptos que se impugnan y los elementos esenciales del impuesto estatal sobre depósitos en entidades de crédito y por tanto conviene declarar inconstitucional el tributo autonómico.

El Tribunal va a estimar el recurso al encontrar coincidencias entre lo impugnado y la figura impositiva aprobada por el Gobierno central. Existe por tanto una incompatibilidad con la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (artículo 6.2) y con la propia Constitución (artículos 133, 149. 1.13 y 14, y 157)

Los preceptos del Decreto Legislativo 1/2014 aprobado por el Principado de Asturias impugnados son los artículos que van del 52 al 68.

El constitucional señala que ya fue planteado un recurso de inconstitucionalidad también por el presidente del Gobierno contra artículos de la ley del Principado de Asturias 3/2012 que regulaba el mismo tributo y fue admitido y declarada inconstitucional la parte impugnada (sentencia del TC 108/2015). Argumenta el pleno que los artículos ahora impugnados organizan el impuesto en términos similares a su regulación inicial. Por todas estas razones el fallo del TC señala que la figura impositiva es sustancialmente similar al impuesto estatal sobre los depósitos.²⁹

La otra sentencia que convendría analizar sería la 74/2016, de 14 de abril por ser importante su fallo.

La resolución resuelve un recurso de inconstitucionalidad presentado por el Presidente del Gobierno contra varios preceptos de la ley del Parlamento de Cataluña 12/2014 por la que se aprueba entre otros aspectos el impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear.

²⁹ Sentencia 202/2015, de 24 de septiembre



El recurso se presenta por considerarse que lo regulado en el impuesto autonómico catalán vulnera el artículo 6.2 de la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas, ya que su hecho imponible y el resto de elementos coinciden con el impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, aprobado por la ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Para poder resolver el Tribunal Constitucional tiene que entrar en liza los elementos esenciales del tributo, para observar sobre todo como la capacidad económica es sometida a gravamen la estructura del tributo.

El Tribunal Constitucional va a admitir el recurso en virtud de la coincidencia de los hechos impositivos de ambos tributos, debido a que en los dos el hecho imponible consiste en la utilización de energía nuclear para la generación de energía eléctrica. Al analizar el resto de elementos de las dos figuras impositivas se van a encontrar notables coincidencias.

Por tanto el tributo catalán vulnera los límites de las potestades tributarias de las autonomías.³⁰

³⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 74/2016, de 14 de abril



7. CONCLUSIÓN

En primer lugar, una idea principal del trabajo que hay que extraer es que los tributos propios tienen escasa incidencia fiscal para las autonomías. A pesar de que exista regiones dónde estas figuras aportan más a esos ingresos, la media nacional supera por poco el 2% y este dato habría que ponerlo en relación a la gran cantidad de tributos que existen si sumamos todos los que las autonomías han creado desde que tuvieron capacidad para hacerlo y veremos cómo existen más de 80 figuras tributarias. Si dividimos los 2500 millones de euros recaudados por todas las regiones cada año por estos impuestos, entenderemos aún mejor la importancia real que tiene para la financiación de las autonomías, el cociente da 30 millones de euros para tributo, una nimiedad si tenemos en cuenta que con cualquier impuesto cedido se recauda unas cuantas veces más esa cifra.³¹

En términos recaudatorios Cataluña es la comunidad que más ingresa por estos tributos propios. para Canarias también suponen una fuente de recursos importantes estas figuras de detalles. A la cola de esta lista estarían regiones como Madrid, Castilla-La Mancha o La Rioja, donde apenas se ingresa por estos impuestos.

La conclusión por tanto es que el esfuerzo legislativo es excesivo en relación a lo obtenido en ingresos. Si bien debido a la naturaleza extrafiscal de estas figuras tributarias habría que comparar, el volumen de figuras creadas con los objetivos extrafiscales que se persiguen. Por ejemplo, el impuesto sobre las viviendas vacías, resultaría interesante analizar como ha disminuido el número de viviendas a las que no se les da ningún uso, o saber si el tributo sobre las bebidas azucaradas envasadas ha reducido su consumo. Como ya se ha señalado a lo largo de todo el trabajo la mayoría de los tributos propios tienen un carácter medioambiental y persiguen que se haga un uso adecuado de los recursos naturales, buscando restaurar el medio natural cuando se ha hecho un uso indebido del mismo, resultaría interesante analizar qué incidencia han tenido estas figuras tributarias en este campo.

También conviene analizar en esta última parte del trabajo la situación actual de esos tributos y qué postura han adoptado los diferentes entes territoriales. Tenemos el caso catalán donde cada año se aprueba un nuevo impuesto, que se suma a la ya larga lista de los creados por esa

³¹ España cuenta con 85 impuestos autonómicos que recaudan una media de 30 millones. CincoDías. Disponible en:

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/09/03/economia/1630688288_666944.html



región. Otras se le acercan bastante pero no en esos términos. Sin embargo tenemos la postura contraria comunidades que apenas han desarrollado esta potestad que tienen, o simplemente van a deshacerse de ella, como es el caso de la Comunidad de Madrid cuyo Gobierno prevé eliminar las figuras impositivas propias que aún están vigentes, si bien es preciso decir que dicha autonomía no depende de los ingresos de estos tributos propios. Este último movimiento, es un simple gesto, pero puede ser un cambio de rumbo respecto a lo que ha venido ocurriendo en los últimos 10 o 20 años, posiblemente no sea la deriva que sigan todas las autonomías y menos las de signo político contrario.

Al Tribunal Constitucional no se le escapa que esos tributos extrafiscales, también pueden tener efectos recaudatorios en las arcas públicas. Esto no entraría en contradicción con el artículo 45 de la Constitución, que mandata a los poderes públicos a proteger el medioambiente, puesto que los fines recaudatorio son secundarios. Lo que pretenden las autonomías es obtener los medios económicos que le permitan hacer frente a los posibles daños en la naturaleza que el uso del medio natural pueda generar.

Otro aspecto a destacar del trabajo, es el hecho de que por muchas críticas que se puedan realizar a los tributos propios, son una forma de internalizar los costes sociales que provocan la realización de determinadas actividades económicas. El otro mecanismo que junto a las figuras tributarias existe sería la regulación y la imposición de sanciones por su incumplimiento y este resulta mucho más ineficiente.

Se ha tratado a lo largo del trabajo de los límites legales que las autonomías tenían para crear estas figuras tributaria, es decir, los artículos 6.2 y 6.3 de LOFCA que establecen que las regiones no pueden aprobar tributos que recaigan sobre hechos imponible ya gravados por tributos estatales o por impuestos locales. Si bien antes de la reforma legal de 2009 que modificó la LOFCA, la expresión utilizada para expresar que los entes autonómicos no podían entrar a regular materias que la legislación de régimen local reservarse a las corporaciones locales, era materia imponible. Este término era mucho más amplio que el de hecho imponible, provocando que muchos tributos autonómicos fueran declarados inconstitucionales por el Tribunal Constitucional, por existir un solapamiento. La reforma elaborada en 2009 dónde se sustituyó la palabra materia por hecho imponible dio un mayor margen de actuación a las comunidades autónomas.

Los pronunciamientos del Tribunal Constitucional han variado a lo largo de los años y según los recursos presentados, esto se puede observar en las sentencias que se han analizado a lo



largo del trabajo. En algunos supuestos el Tribunal ha entendido que existía un solapamiento entre los tributos autonómico y los tributos estatales o locales, en otras sentencias han apreciado que existía un obstáculo a la libre circulación de personas y servicios por el territorio nacional, y en otros pronunciamientos han optado por desestimar los recursos y declarar la conformidad de la figura autonómica con la Constitución y la LOFCA.

Otro elemento a destacar del trabajo sería o que las comunidades forales a pesar de tener regímenes económicos propios y de poder disponer de una fiscalidad diferente al de las regiones de régimen común, cuando crean tributos propios distintos de los acordados con el Estado deben respetar el artículo 6 de la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas. Esto se ha puesto de manifiesto en dos sentencias en el caso de la Comunidad Foral de Navarra, dónde el Tribunal ha dicho que toda potestad tributaria se debe desenvolver dentro de la Constitución y de la LOFCA. En el caso vasco dónde apenas se han creado tributos propios también ha habido una sentencia del año 2013 que aplicó el artículo 6.3 de la misma Ley Orgánica. Es decir, aunque no se ha hecho referencia a figuras concretas en el caso de estas dos comunidades porque se desconocen sus datos fiscales, hay que tenerlas en cuenta.

Para concluir el trabajo consideró conveniente una observación rápida del panorama recaudatorio de las diferentes comunidades. La región de Cataluña como ya se ha señalado tiene 15 figuras propias, y a la vez es la que más ingresos obtiene, es lo más coherente que ocurra. Pero si vamos a la segunda autonomía nos encontraremos con Canarias, que con muchos menos tributos propios, recauda solo 150 millones menos de euros que Cataluña. En numerosas ocasiones las comunidades se afanan en legislar, pero no centran sus esfuerzos en crear tributos eficaces a efectos recaudatorios, qué es la labor en la que se tendrían que centrar. Luego está el caso de Madrid que apenas obtiene ingresos por sus figuras propias, por lo que opta por eliminarlas, es una decisión mucho más razonable que la de intentar mantener una maraña fiscal ineficiente.

Por último habría que señalar el caso de Castilla y León donde existen solo dos figuras tributarias, un impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos, y otro impuesto que aparentemente se configura como un solo tributo propio, pero que en realidad tiene 3 hechos imposables. Por tanto no será comparable la recaudación por este triple impuesto con un impuesto que tiene un solo hecho imponible. Además habría que recordar que esta comunidad quiso fijar un cuarto hecho imponible sobre el depósito de residuos nucleares y



que el Tribunal Constitucional lo declaró inconstitucional por coincidir con otros tributos de carácter estatal y había un solapamiento.

La otra idea en la que convendría incidir en ella sería que los cánones no son una cuarta clase de tributo, sino que hay que reconducirlos a un impuesto, ya que su configuración es similar a esa figura tributaria.

Por último, los recargos autonómico sobre impuestos estatales apenas se han desarrollado, entre otras razones por la gran contestación social que generan. Hay que decir que en algunas regiones también se han fijado recargos sobre impuestos municipales, lo hemos visto en Cataluña.



8. BIBLIOGRAFÍA

Constitución Española de 1978

Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)

Consejo General del poder Judicial. *Tributos estatales, autonómicos y locales*. Madrid: Manuales de formación continuada del CGPJ. 2000

Alonso González, Luis Manuel. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons. 1995

Checa González, Clemente. *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas: ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*. Cizur Menor: Aranzadi. 2002

De la Peña Velasco, Gaspar y varios autores. *Sistema fiscal español (séptima edición)*. Madrid: Iustel. 2016

García-Aranda Soto, Eva. *La imposición sobre el turismo en España: principio y fin de la “ecotasa” balear*. Cizur Menor: Aranzadi. 2004

Sanz Gómez, Rafael y Cubero Truyo, Antonio M. *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Valencia: Tirant lo Blanch. 2017

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

Sentencia del Tribunal Constitucional 202/2015, de 24 de septiembre

Sentencia del Tribunal Constitucional 74/2016, de 14 de abril

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

Sentencia del Tribunal Constitucional 28/2019, de 28 de febrero

Sentencia del Tribunal Constitucional 43/2019, de 27 de marzo

Sentencia del Tribunal Constitucional 84/2020, de 15 de julio

Sentencia del Tribunal Constitucional 125/2021, de 3 de junio



WEBGRAFÍA

Ayuso eliminará todos los impuestos propios en la Comunidad de Madrid. Vozpopuli. Disponible en: <https://www.vozpopuli.com/espana/madrid/ayuso-elimina-impuestos-proprios-madrid.html>

Ministerio de Hacienda. Acceso a datos de la liquidación de los presupuestos de las comunidades autónomas. Disponible en: <https://serviciotelematicosext.hacienda.gob.es/SGCIEF/PublicacionLiquidaciones/asp/SeldescargaDC.aspx>

Web de newtral. Disponible en: <https://www.newtral.es/impuestos-proprios-comunidades-autonomas-evolucion-recaudacion/20210511/>

Recaudación y estadísticas del sistema tributario español (2008-2018) <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2018/Analisis-estadistico-recaudacion-2018.pdf> [105 y ss]

Los tributos más comunes y extravagantes de las autonomías. ABC. Disponible en: https://www.abc.es/economia/abci-tributos-mas-comunes-y-mas-extravagantes-autonomias-202109040220_noticia.html

Listado de impuestos propios y recargos vigentes en 2021. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/TributosPropios/2021.pdf>

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&t59aIdRevista=2&t59aTipoEjemplar=R&t59aSeccion=40&t59aContenido=2&t59aCorrelativo=1&t59aVersion=1&t59aNumEjemplar=115>



9. ANEXO

TRIBUTOS PROPIOS DE LAS AUTONOMÍAS DE RÉGIMEN COMÚN

Galicia	Canon del agua
	Impuesto sobre contaminación atmosférica
	Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada
	Canon eólico
	Impuesto compensatorio ambiental minero
	Canon de inmuebles en estado de abandono

Cataluña	Gravamen de protección civil
	Canon del agua
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
	Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales
	Canon sobre la incineración de residuos municipales
	Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción
	Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales
	Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos
	Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial
	Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria
	Impuesto sobre las viviendas vacías
	Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas
	Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica
	Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas
Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente	

Andalucía	Impuesto sobre tierras infrutilizadas
	Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera
	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales
	Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos (sin efecto)
	Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos
	Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma
	Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito (sin efecto)
	Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso



Asturias	Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas
	Impuesto sobre el juego del bingo
	Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
	Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente
	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas

Cantabria	Canon del agua residual
	Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos
	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas

La Rioja	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos
	Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas
	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas

Región de Murcia	Impuesto sobre los premios del juego del bingo
	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales
	Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera
	Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia
	Canon de saneamiento
	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas

Comunidad Valenciana	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos e incineración, coincineración y valorización energética
	Impuesto sobre viviendas vacías

Aragón	Impuesto sobre la contaminación de las aguas
	Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera
	Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta
	Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada
	Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión

Castilla	Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente
La Mancha	Canon eólico



Canarias	Canon de vertido
	Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo
	Impuesto sobre las Labores del Tabaco
	Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades (aplicación suspendida)
	Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito (sin efecto)

Extremadura	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos
	Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente
	Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito (sin efecto)
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero

Islas Baleares	Impuesto sobre los premios del juego del bingo
	Canon de saneamiento de aguas
	Impuesto sobre estancias turísticas
	Canon sobre el vertido y la incineración de residuos de las Illes Balears

Madrid	Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados
	Impuesto sobre depósito de residuos
	Recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas

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
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos.

32

³² Listado de impuestos propios y recargos vigentes en 2021. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/TributosPropios/2021.pdf>