

COMPETITIVIDAD REGIONAL EN LA UE AMPLIADA

“Impuestos autonómicos y descentralización fiscal: perspectivas de futuro”

Dra. Ana Isabel González González

Universidad de Oviedo

Aisabelg@correo.uniovi.es

El proceso de descentralización generalizada que se inició tras la aprobación de la Constitución Española de 1978, implicó un traspaso de competencias de gasto que rápidamente asumieron las nuevas haciendas subcentrales. Para ello era preciso traspasarles los ingresos necesarios, en un principio básicamente a través de transferencias desde la hacienda central. En este marco, la previsión constitucional, desarrollada por la L.O.F.C.A. y avalada por el Tribunal Constitucional, de que las haciendas autonómicas pudieran disponer de impuestos propios, garantizaba a aquéllas una autonomía financiera, no sólo en la vertiente del gasto sino también en la del ingreso. Pese a ello las CC.AA. se mostraron reacias a iniciar un proceso de incremento de la presión fiscal por esta vía, con el coste político que ello significaba.

Las sucesivas reformas del sistema de financiación autonómica han supuesto una clara descentralización del sistema impositivo, otorgando a las CC.AA. capacidad normativa sobre gran parte de los tributos cedidos, permitiendo que éstas puedan decidir no sólo el volumen sino también la composición de sus ingresos. Sin embargo, en lugar de utilizar esta nueva vía, algunas CC.AA. parecen decididas a buscar los ingresos que precisan mediante la creación de figuras impositivas poco claras, de dudosa constitucionalidad en algunos casos, pero que de alguna manera no conlleven un gran coste político al verse enmascaradas por su denominación o por su pretendida finalidad “ambiental”.

El objeto de esta comunicación es precisamente analizar el sentido que tienen los impuestos autonómicos tras la última reforma del sistema de financiación autonómica, los problemas que plantean los más recientes impuestos autonómicos aprobados, y cuales pueden ser las líneas de futuro en este campo.

1.- El poder tributario de las CC.AA.: condiciones y límites.

Tanto del art. 133 como del art. 157 de la Constitución Española se desprende la posibilidad de que las Comunidades Autónomas cuenten con sus propios impuestos, lo cual resultaba de gran interés de cara a los nuevos entes territoriales,

especialmente por lo que respecta al impuesto, aunque planteaba dudas sobre su encaje en el marco de un sistema tributario único, con impuestos estatales y locales, además de los posibles impuestos autonómicos.

Ahora bien, el modelo de financiación autonómica no queda totalmente perfilado en la Constitución, que se limita a establecer unos principios, alguno de los cuales deben ser observados por los nuevos impuestos autonómicos¹. Pero será sobre todo la L.O.F.C.A. la que, recogiendo en su artículo 4, la previsión constitucional de una imposición autonómica propia, marque también los límites que tal imposición deberá en todo caso respetar.

Así, esta Ley estableció unas condiciones a la hora de aprobar los impuestos autonómicos, unos límites específicos recogidos en los arts. 6 y siguientes que, como bien señala ALONSO GONZALEZ, están llamados a “impedir que las Comunidades Autónomas establezcan tributos cuyos elementos configuradores esenciales sean básicamente iguales a los de un tributo estatal”².

En efecto, el art. 6 si bien autoriza el establecimiento de tributos propios por parte de éstas, prohíbe que recaigan sobre hechos imponible ya gravados por el Estado. Con esta norma parece que el legislador ha querido prohibir la doble imposición interna, de manera que un mismo hecho quedase sujeto por dos entes territoriales distintos. Ahora bien, el alcance de esta prohibición fue matizado por el Tribunal Constitucional, en su sentencia 37/1987, de 26 de marzo, en relación con el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas de Andalucía. En la misma, el Alto Tribunal, partiendo de diferenciar entre materia y hecho imponible, sostiene que el límite contemplado en el art. 6.2 no ha de ser entendido con referencia a las materias imponibles gravadas por los tributos estatales, sino con sus correspondientes hechos imponibles, subrayando que una identificación entre los conceptos de materia imponible y hecho imponible supondría una interpretación extensiva del citado artículo, lo que considera alejado del alcance de la prohibición contenida en dicha

¹ Unos de carácter general, aplicables a cualquier tributo, como los principios contenidos en el artículo 31 de la Constitución, en especial el principio de capacidad económica, les resultan de aplicación. Por lo tanto, deberán respetar el principio de legalidad, pero también, en cualquier caso, como señala la profesora SOLER ROCH, les resultan de aplicación los principios de justicia tributaria enunciados en dicho artículo: esto es, el deber de contribuir en el marco de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tenga alcance confiscatorio (“Los principios jurídico constitucionales relativos a la distribución de la carga tributaria y su actuación en los sistemas tributarios de las Comunidades Autónomas”, en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, Vol. IV, pp. 3.036 y ss.) Y otros, específicos, como el principio de generalidad o ausencia de privilegios del art. 138.2 o el principio de no injerencia en otras CC.AA. recogido en el art. 157.2.

norma. Por el contrario, entiende que el legislador, en relación con una misma materia impositiva, puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos impositivos, precisando que lo que se prohíbe es, estrictamente, la duplicidad de hechos impositivos.

Ciertamente, esta interpretación del Tribunal Constitucional podía “hacer prácticamente inoperante la prohibición contenida en el precepto”³, puesto que bastaría alterar algún elemento estructural del hecho imponible del tributo regional para no incurrir en la coincidencia con el hecho imponible del tributo estatal⁴. Aún así, entendemos que tenía un aspecto positivo, facilitando a las Comunidades Autónomas, a través de la creación de impuestos propios, el ejercicio de su poder tributario, puesto que otra interpretación hubiera conducido a negarles prácticamente de hecho esta posibilidad reconocida constitucionalmente⁵. No debemos olvidar, que la regulación que la L.O.F.C.A. efectuaba en aquel momento de los tributos cedidos impedía cualquier ejercicio normativo autonómico sobre los mismos, por lo que la posibilidad de ejercitar el poder tributario autonómico se limitaba a los tributos propios y a los recargos sobre impuestos estatales.

Por su parte, el art. 6.3. de esta misma norma contempla otra prohibición ya que, si bien permite que las Comunidades Autónomas establezcan impuestos sobre materias impositivas locales, esto sólo será posible cuando la legislación correspondiente regule tal posibilidad. Este apartado ha sido también interpretado por

² *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Edit., Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 63.

³ Cfr., MARTÍN QUERALT, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10ª edic., Edit. Tecnos, Madrid, 1999, p. 259.

⁴ Vid., en este sentido, CASADO OLLERO, “*El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional)*” Publicaciones del Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Granada, 1981, p. 31. En este sentido, DELGADO GONZALEZ, aún considerando perfectamente defendible la postura del Tribunal Constitucional entiende que la simple remisión al hecho imponible puede originar supuestos de doble imposición económica, lo cual haría más acertada la referencia a “materias impositivas o gravadas” en lugar de la simple del “hecho imponible” (“La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria Andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas y su constitucionalidad”, en *CIVITAS, Revista Española de Derecho financiero*, nº 61, 1989, p. 98). Claramente contrarios a la postura del Tribunal Constitucional se muestran, sin embargo, otros autores como ALVAREZ ARROYO que entiende que de esta manera se posibilita al legislador para establecer sobre un mismo objeto “cuantos hechos impositivos le permita la utilización del rico lenguaje castellano”, (“El Impuesto Extremeño de Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento”, en *Jurisprudencia Tributaria*, Vol. III, 1993, p. 21) o DE LA HUCHA CELADOR ya que, en su opinión, el precepto a que nos venimos refiriendo veda la posibilidad de una concurrencia de poderes tributarios sobre una misma materia imponible, con independencia de la definición que se realice del hecho imponible (“Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española”, en *Documentación Administrativa*, nº 232/233, 1992/1993, pp. 443 y ss.)

⁵ Vid., en este sentido, nuestra obra, *La financiación del Principado de Asturias (Su evolución en el marco de la financiación autonómica general)*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, 2000, pp. 145 y ss.

el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 30 de noviembre de 2000 que declaró la inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

El motivo básico de la declaración de inconstitucionalidad se encuentra en que este impuesto incide sobre una materia imponible reservada a las haciendas locales. Partiendo nuevamente de la diferencia entre hecho y materia imponible, el Tribunal Constitucional precisa que este último concepto tiene un contenido más amplio que el primero. Mientras el hecho imponible se refiere al concreto presupuesto previsto en la Ley cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria, la materia imponible se refiere a la fuente de riqueza gravada. Del análisis del impuesto balear llega a la conclusión de que la materia gravada no es, como a primera vista quiere hacer ver el legislador, la actividad contaminante, sino la titularidad de determinadas instalaciones, lo que le hace coincidir, en cuanto a la materia objeto de gravamen, con el I.B.I., que recae sobre la propiedad de bienes inmuebles rústicos y urbanos. Dado que se trata de una materia imponible reservada a las Corporaciones Locales, y sobre la que no está prevista la intervención autonómica, el Tribunal concluye declarando la inconstitucionalidad del impuesto balear⁶.

Junto con este art. 6, de aplicación a cualquier clase de tributo que establezca una Comunidad Autónoma, la L.O.F.C.A. recoge también, en su art. 9, unos principios específicos que se deberán respetar si el tributo es, concretamente, un impuesto. Este artículo, que resulta una concreción de lo dispuesto en el art. 157.2 de la Constitución, establece aquí la necesidad de que el poder tributario que ostentan las CC.AA. se ejercite sometido a ciertos límites que, de alguna manera, vienen a servir como medida coordinadora tanto en relación con el Estado como con el resto de las CC.AA. Se trata con ello de establecer un principio de no traslación de la carga tributaria entre Comunidades, y así, un impuesto propio no podrá sujetar elementos patrimoniales situados fuera de su territorio, como pueden ser inmuebles, capitales, valores, etc., ni rendimientos, como los derivados del trabajo personal, del capital, de actividades empresariales o profesionales, de incrementos o disminuciones

⁶ Existe, sin embargo, un voto particular, firmado por tres magistrados, que admitiendo la diferencia entre hecho imponible y materia imponible y que el impuesto balear no es extrafiscal sino de finalidad meramente recaudatoria, no considera que exista identidad con la materia imponible que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles tiene por objeto. Según este voto particular cabe distinguir entre la materia gravada por el impuesto municipal (la propiedad fundaria) y la fuente de riqueza gravada por el impuesto balear (determinadas instalaciones desde la perspectiva de relación instrumental entre éstas y la actividad potencialmente contaminante).

patrimoniales, que se originen fuera de su territorio, ni tampoco sujetar las contraprestaciones por las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas fuera de dicho ámbito territorial. Al mismo tiempo, de esta manera, también se evitarán hipotéticas situaciones de doble imposición entre CC.AA. Se está exigiendo, en definitiva, la aplicación del principio de territorialidad en relación con la aplicación espacial de la ley autonómica.

Pero también se exige a la imposición propia autonómica un principio de neutralidad, en el sentido de que su propio sistema tributario no suponga un obstáculo a la libre circulación de personas, mercancías o capitales, o condicione la fijación de residencia a las personas, físicas o jurídicas. Enlaza, de esta manera, con la previsión establecida en los artículos 19 de la Constitución, que recoge el derecho fundamental a la libre elección de residencia y circulación por el territorio nacional, y 139.2, en el sentido de que *“ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español”*, que es precisada, a su vez, por lo que a la materia tributaria se refiere, en el ya citado art. 157.2 del texto constitucional. En todo caso, esta prohibición debe ser matizada en el sentido de que pueden existir medidas que incidiendo sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional no vulneren lo establecido en el art. 9⁷.

2.- Los posibles fines de la imposición autonómica.

Antes de referirnos a la función que pueden tener los impuestos propios dentro de la hacienda autonómica, debemos comenzar por señalar que este tipo de recursos, con carácter general los recursos tributarios, tiene como ventajas el alto nivel de autonomía financiera que aportan, al tiempo que generan una

⁷ Sí lo harán cuando persigan de forma intencionada obstaculizar la libre circulación, o generen consecuencias objetivas que impliquen obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretende la medida adoptada. No vulnerarán dicha medida, sin embargo, cuando concurren los siguientes requisitos, según ha venido a señalar el Tribunal Constitucional: que la regulación fiscal, en cuanto productora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas sean adecuadas y justificadas por su fin; que la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de su competencia; y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica entre todos los españoles (Sentencia del Tribunal Constitucional 88/1986, de 1 de julio, F.J.6º) (Vid., en este sentido, AA.VV., *Financiación de las Comunidades Autónomas y corresponsabilidad fiscal*, GARCIA-MARGALLO & MENENDEZ DE VIGO Y MARTINEZ-PUJANTE LOPEZ (Eds.), Fundación Bancaixa, Valencia, 1996, p. 78.

responsabilidad político-tributaria de las autoridades regionales, en especial cuando el gobierno regional tiene facultad normativa sobre los mismos⁸.

Ahora bien, con independencia de ello, se puede discutir también cuál pueda ser el objeto de la imposición propia autonómica. Si partimos del art. 15 L.O.F.C.A., tanto en su redacción original como en la actual, vemos que del mismo se desprende que la suficiencia de recursos para cubrir los servicios asumidos debe venir a través de los tributos cedidos y de las transferencias derivadas de la participación en ingresos del Estado, hoy del Fondo de Suficiencia. Por lo tanto, podemos pensar que el resto de los recursos que puedan obtener las CC.AA. estarán destinados a hacer efectivo cualquier otro principio constitucional relativo a las haciendas autonómicas, como el de autonomía o el de solidaridad, y más concretamente deberíamos concluir que estarán vinculados al primero de ellos, al de autonomía, igual que el Fondo de Compensación Interterritorial lo están con el de solidaridad⁹.

Esta afirmación pone de manifiesto dos cuestiones: Por una parte, que mientras los ingresos tributarios son “fuente primaria e insustituible”¹⁰ de financiación para el Estado, no ocurre así con los impuestos propios de las CC.AA. ya que estos pueden establecerse o no sin que ello afecte, en principio, al desenvolvimiento de los servicios asumidos por la Comunidad Autónoma.

Y por otra, que si mientras para el Estado la recaudación de impuestos es su fuente principal de ingresos, para éstas constituye una fuente subsidiaria, con el único fin de incrementar el nivel de servicios¹¹.

Ahora bien, junto a esta finalidad recaudatoria, en ocasiones los tributos llevan aparejados fines no estrictamente fiscales. En efecto, al mismo tiempo que sirven para allegar recursos al erario público pueden perseguir otros fines de carácter económico o social¹². Pero incluso más allá, podemos encontrar ejemplos de tributos en lo que lo predominante es precisamente esta función no fiscal y en los que el fin recaudatorio pasa a un segundo plano. Son los denominados impuestos extrafiscales.

⁸ Sin embargo, en sentido contrario, un sistema basado únicamente en sistemas tributarios propios de cada nivel de gobierno podría ser altamente insolidario ya que tiende a la neutralidad interregional, y distorsionador, por cuanto las regiones con un producto regional más alto tendrían más recursos para financiar sus servicios públicos que las más pobres, por lo que el logro del principio de solidaridad debería venir por otra vía.

⁹ O como se desprende de lo señalado, igual que los tributos cedidos tratan de alcanzar el principio de suficiencia, completados, en su caso, con el Fondo de Suficiencia.

¹⁰ Vid., CASADO OLLERO, *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, op. cit., p. 15.

¹¹ Idem., pp. 57 y ss.

¹² Un ejemplo de éstos pueden ser los tributos aduaneros, que al tiempo que procuran recursos públicos, tienen una clara finalidad de protección del mercado interior.

No existe duda actualmente en la doctrina sobre la finalidad no estrictamente recaudatoria de los tributos, reconocida expresamente en nuestro ordenamiento por la Ley General Tributaria, en su art. 4. Es evidente que con ellos se pretende recaudar sumas de dinero con las que hacer frente a las diversas obligaciones que asume el ente público. Pero, cada vez en más amplia medida, se aprecia su posible utilización como medio para conseguir alguno de los fines que el mismo tiene encomendados. Y así hoy, el carácter instrumental de la actividad financiera que tradicionalmente ha venido subrayando la doctrina, se manifiesta también en la utilización del tributo como medio idóneo para la consecución de otros fines también amparados en la Constitución, como son los fines sociales, económicos o políticos, y así lo ha reconocido el propio Tribunal Constitucional¹³.

Ahora bien, la utilización de figuras tributarias con fines no recaudatorios sino de otro tipo, plantea algunos problemas. En primer lugar, su misma consideración como tributo, ya que éste es un instrumento pensado para financiar el gasto público. Con ello no queremos negar la posibilidad de que, junto con los fines recaudatorios, en igual, menor, o incluso mayor medida, se traten de alcanzar otros fines también legítimos, sino señalar que cuando un tributo pierde o carece de finalidad recaudatoria, pierde también la característica básica que lo configura como tributo¹⁴. En definitiva, lo que planteamos es que no se desvirtúe la utilización de las figuras tributarias que en último extremo son instrumentos de recaudación.

Junto con esta dificultad, otro problema que pueden plantear la utilización de tributos extrafiscales deriva de su relación con el principio de capacidad económica. Estos tributos, como su propio nombre indica¹⁵, tienen un fin no fiscal. No son, por tanto, establecidos para financiar gastos sino que, más bien, si cumplen correctamente su finalidad sus rendimientos tenderán a reducirse. Por ello, para el profesor ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, estos tributos "llevan en sí mismos su incapacidad recaudatoria, y el hecho de que adopten la capacidad económica como parámetro para su exacción no debe interpretarse como acatamiento del postulado de la equidad, sino como adopción

¹³ S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo, F.J.13.

¹⁴ Vid., en este sentido, ORON MORATAL, "Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir", *El sistema económico en la Constitución Española*, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Civitas, Madrid, 1993, Vol. II, p. 1.602.

¹⁵ También se denominan "de ordenamiento" o "de ordenamiento económico", vid., ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "Los impuestos de ordenamiento económico", *Hacienda Pública Española*, nº 71, 1981, p. 17, o "La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico", en *Crónica Tributaria*, nº 58, p. 28.

de módulos comunes para la liquidación de ambas clases de impuestos"¹⁶. En una palabra, estos tributos, en tanto son instrumentos de intervención del ente público, no se proponen gravar la capacidad económica de aquéllos sobre los que recaen, aun cuando la utilicen como parámetro para su cuantificación.

De acuerdo con lo señalado, no resultaría preciso que estos tributos gravasen una capacidad económica, en tanto ésta tiene su razón de ser en distribuir las cargas impositivas para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y no es éste el fin de los tributos a que nos estamos refiriendo en este momento¹⁷. En definitiva, se trataría de configurar un impuesto con carácter extrafiscal, en la línea de los fines señalados en la Ley. Ahora bien, siendo esto así, y dado que el logro de tales fines debería suponer que la recaudación del impuesto fuese nula¹⁸, cabe plantear la oportunidad de un tributo de tales características.

Sin embargo, no toda la doctrina está de acuerdo con la postura antes señalada y, de hecho, una de las críticas más fuertes hacia el uso de tributos extrafiscales deriva precisamente de su relación con la capacidad económica. Y en este sentido, parte de la doctrina viene señalando la necesidad de que el respeto al principio de capacidad económica debe ser un límite a la utilización extrafiscal del tributo¹⁹. Ahora bien, debemos tener también en cuenta que este requisito de capacidad económica ha sido interpretado en un sentido muy amplio por el propio Tribunal Constitucional, entendiendo que *"basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo"*²⁰. Y en este sentido, se ha entendido que cuando se admiten fines extrafiscales las exigencias del principio de capacidad económica se matizan o limitan en función de otras finalidades, aun cuando se exija "al menos ese contenido <<constante>> del principio de capacidad

¹⁶ "Los impuestos de ordenamiento económico", op. cit., p. 18.

¹⁷ En efecto, como sostiene PAJUELO MACIAS, A., "su fundamento no es ni una especial capacidad de pago -manifestado en hechos jurídicos o económicos como la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta- ni tampoco un beneficio que determinadas personas reciben del Estado como consecuencia de la realización de obras o servicios públicos". ("Los tributos contra la contaminación como posibles «tributos propios» de las Comunidades Autónomas. Especial referencia a una ley de Cataluña", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, nº 38, 1983, pp. 381 y 382).

¹⁸ Si alguien realizase el hecho imponible supondría que se realizan actividades contrarias a los fines de la Ley.

¹⁹ Vid., en este sentido, JIMENEZ HERNANDEZ, J. "El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas", *Impuestos*, 1996, Vol. I, pp.89 y 90, o BORRERO MORO, "La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales", *CIVITAS, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 102, 1999, p. 223.

²⁰ S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo, F.J.13.

económica (...), como rasgo diferenciador de la justicia financiera”²¹. En nuestra opinión el problema podrá estar en determinar cuál sea ese contenido “constante” del principio de capacidad económica y, a este respecto, nos parece positiva la solución que aporta BORRERO MORO en el sentido de que este principio podría entenderse en estos casos como un límite negativo, impidiendo que estos tributos recaigan sobre situaciones no reveladoras de fuerza económica²².

Pues bien, con independencia de las críticas que pueda generar el uso de tributos extrafiscales y constatada su existencia, debemos plantearnos si éstos pueden ser establecidos y utilizados también por las Comunidades Autónomas.

Aunque ni la Constitución ni la L.O.F.C.A. señalan nada al respecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, a la que ya nos hemos referido anteriormente, va a aclarar este punto al señalar que, puesto que la Constitución ha concedido autonomía financiera a las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias, le está permitiendo utilizar el instrumento fiscal como parte de dicha autonomía, lo que supone un reconocimiento del principio de instrumentalidad fiscal en el ámbito autonómico (Fundamento Jurídico 13º)²³.

Cabe, por tanto, señalar, con carácter general, la posibilidad que tienen las Comunidades Autónomas de establecer tributos con finalidad extrafiscal. Ahora bien, esta clase de tributos tendrá un límite para éstas, que vendrá determinado por sus propias competencias materiales. Y ello es lógico, ya que si estamos señalando que los tributos extrafiscales son aquéllos que se establecen, no con finalidad meramente recaudatoria, sino con el fin de lograr o coadyuvar al logro de alguno de los objetivos encomendados al ente público, es evidente que una Comunidad Autónoma no podrá establecer tributos que traten de lograr la consecución de algún objetivo que no tenga encomendado. Por lo tanto, el bloque de competencias que asuma cada Comunidad Autónoma constituirá un límite en cuanto al desarrollo de su potestad tributaria con finalidad extrafiscal²⁴.

²¹ BAENA AGUILAR, A. “Nuevos impuestos ambientales”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 241, 1996, p. 569. En este sentido, vid. PUEBLA AGRAMUNT, N. “Los tributos con fines no fiscales”, *Revista de Estudios Financieros*, nº 183, 1998, p. 102.

²² “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, op.cit., pp.231 y ss.

²³ En igual sentido se volvió a pronunciar el Alto Tribunal en su Sentencia 186/1993, de 7 de junio, en relación con el Impuesto sobre Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento de Extremadura, (F.J.4º).

3.- Los impuestos autonómicos.

Las CC.AA. tiene, por tanto, la posibilidad de establecer impuestos propios, que como el Tribunal Constitucional señaló, pueden incluso recaer sobre materias ya gravadas por el Estado. No debemos perder de vista que en 1987, cuando el Tribunal Constitucional se pronuncia sobre el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, el sistema de recursos de las CC.AA. dependía básicamente de transferencias del Estado. Precisamente en dicho año se inicia el conocido como “período definitivo” del sistema de financiación autonómica (quinquenio 1987/91), que trata de dar una mayor seguridad a los ingresos autonómicos, en el sentido de no tener que negociar cada año el porcentaje de participación, y se desvincula éste de la recaudación real de los tributos cedidos. Sin embargo, la autonomía financiera no venía garantizada más que por la vertiente de los gastos.

Aunque ya se había iniciado el proceso de cesión de tributos, lo único que se cedía era la recaudación de los mismos, y los únicos incrementos de recaudación que podían producirse era por la vía de una mejor gestión de los mismos. Por tanto, las únicas posibilidades reales que tenían las CC.AA. de incrementar su nivel de ingresos y hacer uso de su poder tributario era creando nuevos impuestos, o estableciendo recargos.

Sin embargo, ni una ni otra posibilidad fueron muy aprovechadas por aquéllas. Ciertamente, las CC.AA. no fueron prolíficas, con carácter general, ni tuvieron grandes dosis de originalidad, quitando algún supuesto concreto, a la hora de crear nuevos impuestos.

En efecto, se puede decir que la imposición propia autonómica se ha caracterizado durante bastante tiempo por dos notas: por una parte, la Administración central ha tratado, en la medida de lo posible, de conservar la llave de los recursos públicos, habida cuenta que “consolidado el derecho a gravar por parte de la Hacienda central, cualquier cesión de fuentes supone perder el poder que éstas proporcionan en términos de gasto o de influencia sobre las Comunidades Autónomas”²⁴. Y por otra, las Comunidades Autónomas han permitido esta situación, y se han mostrado reacias a aceptar mayores cuotas de responsabilidad en el proceso de descentralización de los

²⁴ Esta relación aparece claramente expresada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo. Véase, en este sentido, su Fundamento Jurídico 13º.

²⁵ Vid. MONASTERIO ESCUDERO, C., PEREZ GARCIA, F., SEVILLA SEGURA, J.V. y SOLE VILANOVA, J., *Informe sobre el actual sistema de financiación y sus problemas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995, p. 6.

ingresos ya que les ha resultado más fácil gastar sin necesidad de acudir a sus ciudadanos para sufragar los gastos, no asumiendo el coste político que ello conlleva.

Sin embargo, ya en el denominado período transitorio, encontramos un adelanto de lo que será la práctica posterior de las Comunidades Autónomas en materia de tributos propios en la Ley 5/1981, de 4 de junio, de evacuación y tratamiento de aguas residuales de Cataluña que crea el incremento de tarifa y el canon de saneamiento. Este último constituye el primero de los tributos autonómicos que recaen sobre el saneamiento de aguas residuales y que se pretenden enmarcar dentro de la general preocupación que existe en la actualidad por la preservación del medio ambiente.

En realidad, y como puede apreciarse en el cuadro adjunto, que nos muestra los impuestos que las CC.AA. han ido aprobando se caracterizan por su pretendida finalidad extrafiscal, especialmente de carácter medioambiental y, como veremos, la mayoría procura ocultar su verdadero fin recaudatorio.

IMPUESTOS PROPIOS	COMUNIDADES AUTONOMAS
I s/ Tierras Infrautilizadas	Andalucía, Asturias y Extremadura ²⁶
I s/ Suelo sin edificar	Extremadura
Cánones de agua	Asturias, Baleares, Canarias, Cataluña, Galicia, La Rioja, Valencia, Andalucía, Murcia y C. La Mancha ²⁷
I s/ Bingo	Asturias, Castilla-La Mancha, Cataluña, Madrid, Murcia, Valencia, Baleares, Cantabria y Galicia
I s/ Loterías ²⁸	Baleares
I s/ Instalaciones que incidan en el medio ambiente	Baleares ²⁹ y Extremadura
Canon de Infraestructura hidráulica	Cataluña ³⁰
I s/ Aprovechamientos Cinegéticos	Extremadura
I s/ Combustibles	Canarias
I s/ Contaminación Atmosférica	Galicia
I s/ determinadas actividades que inciden en el medio ambiente	Castilla-La Mancha
I s/ las estancias en empresas turísticas de alojamiento	Baleares
I s/ actividades de riesgo	Cataluña
I s/ grandes establecimientos comerciales	Cataluña y Asturias
I. s/ Depósitos bancarios	Extremadura
I. s/ Depósitos de Residuos	Madrid

²⁶ En Extremadura en lugar del Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas se aprobaron el Impuesto sobre Dehesas en Deficiente Aprovechamiento y el Impuesto sobre Regadíos Infrautilizados.

²⁷ Incluimos aquí el canon de vertidos creado por la Ley andaluza 7/1994, de 18 de mayo, puesto que su finalidad esta en la misma línea que el canon de saneamiento establecido por varias Comunidades Autonomas, aun cuando su configuración y naturaleza difiere de aquellos. Asimismo incluimos los cánones de vertidos de la Comunidad murciana y los cánones de aducción y saneamiento de Castilla La Mancha, aprobados por Ley 12/2002, de 27 de junio.

²⁸ Declarado inconstitucional por Sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de febrero de 1995.

²⁹ Declarado inconstitucional por Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000.

³⁰ Derogado por el canon de agua aprobado por la Ley 6/1999, de 12 de julio.

Dejando de lado, el impuesto sobre el Juego del Bingo, que recae sobre una actividad, el juego, que las CC.AA. no han tenido ningún reparo en gravar generosamente, tanto por la vía del impuesto como del recargo, el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas, que no ha sido puesto en práctica en ninguna de las CC.AA. que lo han aprobado, y el impuesto sobre combustibles canario, que tiene su causa en el régimen fiscal especial de esta Comunidad, vamos a referirnos a alguno de los impuestos “extrafiscales” que se han ido aprobando y que plantean ciertos problemas.

Entre los primeros tributos ecológicos que las Comunidades Autónomas han utilizado, y con cierta generalidad, se encuentran los denominados cánones de vertido y saneamiento de aguas residuales. Sin embargo, aún cuando ciertamente han sido adoptados por diversas Comunidades, la verdad es que no todos participan de la misma naturaleza y, así, mientras unos pueden calificarse claramente como impuestos, otros poseen una naturaleza híbrida entre el impuesto y la tasas, e, incluso, entre la tasa y el precio público³¹.

Por lo que respecta a los **cánones de agua**, en general, estos cánones pretenden gravar la contaminación que el vertido de aguas produce, basándose para su imposición en el consumo de agua efectuado, como se deriva de la definición del hecho imponible que las distintas leyes autonómicas presentan³².

La naturaleza jurídica de estos tributos es la de un impuesto, aun cuando en la mayor parte de los casos existe una afectación de su recaudación a afrontar los gastos del tratamiento de aguas residuales, su establecimiento y mantenimiento. Ello porque en la definición del hecho imponible no se tiene en cuenta ninguna actividad de la Administración, exigiéndose el tributo con independencia de que tal actividad se produzca o no.

Dejando de lado su compatibilidad o no con el establecimiento de tasas y contribuciones especiales o cualquier otra exacción sobre el agua, que cada Comunidad resuelve de manera distinta, quizás la mayor duda que estos cánones puedan plantear

³¹ Los profesores Aparicio Pérez y Herrero de la Escosura (“La protección del medio ambiente: de gasto a fuente de ingresos para las Comunidades Autónomas”, en *5º Congreso de Economía Regional de Castilla y León*, Junta de Castilla y León, 1996, Vol. I, pp. 460 y 461) consideran que la mejor vía para el establecimiento de estos tributos es la de las tasas, “habida cuenta de que la Hacienda de las Comunidades Autónomas se encuentra especialmente ligada a la prestación de servicios”, sin que ello sea obstáculo para que admitan la utilización de otras vías fiscales, dentro de los límites establecidos en la L.O.F.C.A.

³² Así el hecho imponible se define en unos casos como el vertido de aguas residuales, manifestada a través del consumo real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia, excluidas las aguas pluviales recogidas en aljibes o cisternas, en otros grava directamente el uso real o potencial del agua y la contaminación que su vertido pueda producir.

es su propia configuración como tributos indirectos que gravan el consumo de agua. Ello nos puede hacer pensar en la prohibición del art. 6.2. L.O.F.C.A., al estar el consumo de agua gravado por el I.V.A. Ahora bien, si tenemos en cuenta que la doctrina del Tribunal Constitucional sólo prohíbe la duplicidad estricta de hechos imponibles, no se existe colisión entre ambos. Si a ello unimos que la mayor parte de estos tributos realmente no gravan el consumo de agua sino la realización de vertidos que tal consumo origina, es evidente que no se vulnera dicha prohibición. Esta inexistencia de duplicidad impositiva es reconocida por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 18 de marzo de 1994 que enjuicia el canon de esta Comunidad, o más recientemente la del Tribunal Superior de Galicia de 29 de noviembre de 2002.

Ahora bien, la duda que se nos plantea, dada la propia indefinición de la naturaleza de algunos de estos cánones, así como la afectación expresa de los mismos a las obras de saneamiento³³, es si no sería más correcto utilizar otras figuras tributarias, cuya característica es precisamente esa relación con las obras o servicios que ofrece el ente público³⁴. O quizás, bajo la máscara extrafiscal se encubre otra realidad: no se quiere desincentivar la contaminación, y si es cierto que se pretende financiar los gastos necesarios de saneamiento del agua, lo que se quiere también es evitar el tope de recaudación que las tasas y las contribuciones especiales implican.

En cuanto a los **cánones de vertido**, tres son las Comunidades Autónomas que los han establecido, encontrándonos realmente ante tasas que gravan la propia autorización del vertido, siendo determinante para la fijación de la cuantía a pagar la carga contaminante aportada. Canarias estableció un canon de este tipo y además, en la misma Ley se establecen otros dos, uno por la ocupación o utilización de terrenos que requieran autorización o concesión de dominio público hidráulico³⁵ y otro que satisfarán los beneficiados de las obras de regulación de aguas realizadas con fondos públicos y destinado a atender los gastos de explotación y conservación de

³³ Tal es el caso, por ejemplo, del canon asturiano cuyos ingresos, además, se recogen en el presupuesto del Organismo "Junta de Saneamiento" y no dentro de los ingresos tributarios generales del Principado.

³⁴ Esto es, precisamente lo que ha hecho la Comunidad de Castilla-La Mancha que ha aprobado dos cánones, con naturaleza de tasa, en función del servicio que van a financiar: canon de aducción y canon de saneamiento.

³⁵ Este, dada su configuración, actualmente debe ser considerado como una tasa, si bien en el momento en que se aprobó su hecho imponible determinaba la percepción de un precio público.

tales obras³⁶. También Andalucía aprobó un canon de vertidos y Murcia ha establecido tres cánones por contaminación ambiental³⁷.

Otro impuesto con pretendida finalidad ambiental es el **Impuesto sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente**, que fue establecido en Baleares y Extremadura, aunque el primero de ellos ha sido declarado inconstitucional por la sentencia de 30 de noviembre de 2000, a la que anteriormente nos referimos. Y precisamente una causa que justifica para el Tribunal Constitucional tal decisión es que en realidad no se trata de un impuesto medioambiental. Aunque formalmente se declare como tal en la Exposición de Motivos, su regulación se aleja de tal finalidad, dejando de manifiesto su verdadero objetivo recaudatorio. Ello ya había sido puesto de manifiesto por la doctrina que, teniendo en cuenta tanto la definición de su hecho imponible (*“la titularidad de elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que integran el objeto del tributo”*), como su cuantificación, ajena por completo a la actividad contaminante, había señalado su claro carácter recaudatorio³⁸

Este impuesto, ha sido también establecido en Extremadura, aunque con ciertas diferencias que para algún autor justificarían la no declaración de inconstitucionalidad del mismo³⁹

El Impuesto sobre la Contaminación gallego es otro ejemplo de la práctica autonómica en este campo. Este impuesto, cuya naturaleza jurídica no ofrece dudas al respecto, si tenemos en cuenta la Exposición de Motivos de la Ley, parece querer ser complementario del canon de saneamiento de dicha Comunidad, y su hecho lo constituye la emisión a la atmósfera de sustancias contaminantes, en concreto, cualquier compuesto oxigenado de azufre o de nitrógeno, presumiéndose que se realiza el hecho imponible en tanto las instalaciones emisoras no cesen en su actividad. En cualquier caso, el objetivo de esta Ley no es tanto alcanzar un volumen de recursos como conseguir que las empresas afectadas adopten las medidas precisas para disminuir sus emisiones contaminantes, por lo que su carácter

³⁶ Tal como se configura este canon debemos considerar que se trata de una contribución especial.

³⁷ Canon por la producción y vertidos de residuos sólidos industriales, Canon por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera y Canon por vertidos al mar.

³⁸ Vid., a este respecto, nuestra obra, *La financiación del Principado de Asturias (Su evolución en el marco de la financiación autonómica general)*, op. cit., pp. 280 y ss.

³⁹ Así, CHECA GONZALEZ, “El impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Defensa de su constitucionalidad”, en *Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2003. Razones que no compartimos en gran medida, como la afectación de los recursos a finalidad ambiental para darle carácter extrafiscal o el hecho de que no se graven bienes muebles e inmuebles para entender que ya no existe coincidencia con la materia reservada a las Corporaciones Locales.

medioambiental parece evidente. Y así lo ha reconocido el Tribunal Superior de Galicia en su sentencia de 3 de julio de 2001⁴⁰

Este mismo hecho imponible lo contempla el Impuesto de Castilla-La Mancha sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente, aunque también grava determinadas actividades de riesgo, al estilo del **Impuesto sobre Actividades de Riesgo**, de Cataluña, cuya finalidad es contribuir a la financiación de actividades en materia de protección civil, para lo cual se someten a gravamen las instalaciones industriales o almacenes que contengan o produzcan sustancias consideradas como peligrosas, las instalaciones y estructuras destinadas al transporte de sustancias peligrosas, los aeropuertos y aeródromos, las presas hidráulicas, las centrales nucleares y demás instalaciones y estructuras destinadas a la producción o transformación de energía eléctrica y las instalaciones y estructuras destinadas al transporte o suministro de energía eléctrica.

Distinta nos parece sin embargo, el **Impuesto sobre las grandes superficies comerciales**: Este impuesto recae sobre los establecimientos individuales dedicados a la venta al por menor que dispongan de una superficie de, al menos 2.500 metros cuadrados. Se excluyen, sin embargo, las grandes superficies explotadas por varios comercios ya que un objetivo de este impuesto es limitar los perjuicios que las grandes superficies pueden producir en el comercio urbano tradicional. Además están exentas las grandes superficies individuales que se estima no afectan al consumo de masas, como las dedicadas a la venta de coches, materiales de construcción, maquinaria, suministros industriales y centros de jardinería.

Creado por la Comunidad de Cataluña ha sido copiado por la Navarra y también, teóricamente, por el Principado de Asturias. Y decimos teóricamente porque si analizamos su regulación existen diferencias sustanciales entre ambos impuestos. Así el impuesto asturiano no grava solamente los establecimientos individuales sino que quedan sujetos, “los establecimientos comerciales, individuales o colectivos, con una superficie útil de exposición de exposición y venta al público igual o superior a 2.500 m².”

Con independencia de estas diferencias, en cualquier caso el problema que estos impuestos pueden tener, si se mantiene la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el art. 6.3 L.O.F.C.A., es su incidencia en una materia reservada a las

⁴⁰ Un comentario a dicha sentencia puede verse en GARCIA NOVOA, “El Reglamento del Impuesto Gallego sobre Contaminación Atmosférica. Puntualizaciones a la Sentencia del TSJ de 3 de julio de

Corporaciones Locales, en la medida que puede presentar duplicidad con la materia imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas⁴¹, por lo que pudieran ser declarados inconstitucionales, ya que se va a gravar es el funcionamiento de estos establecimientos⁴², y tomando además en cuenta un elemento, como es la superficie, que también se utiliza a la hora de calcular el impuesto local.

En cuanto al **Impuesto sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento**, es uno más de los ejemplos de impuesto con una declarada finalidad ambiental. Tiene por objeto la estancia, como manifestación de capacidad económica del contribuyente, en las empresas de alojamiento. Se trata de un tributo afectado a la dotación del fondo para la mejora de la actividad turística y la preservación del medio ambiente.

Su implantación se justifica, además de en la necesidad de allegar recursos, en que éstos sean satisfechos por quienes de alguna manera causan el desgaste de los recursos territoriales, para que así coadyuven a su preservación.

Ahora bien, si es cierto que el turismo de masas, como se da en Baleares, puede causar un deterioro del medio ambiente, y que puede originar ciertos gastos para el ente público, al tiempo que genera riqueza en aquellas zonas cuya actividad económica primordial gira en torno a esta actividad, también lo es que la mera estancia en un hotel, camping o apartamento, con o sin motivo turístico, no supone en sí misma un desgaste medioambiental. Además, el impuesto no tiene por objeto reducir o controlar tal pretendida actividad perjudicadora del medio ambiente y sólo porque se afecte su recaudación a un fondo de protección del medio ambiente (por otra parte, sólo parcialmente), no nos puede llevar a la conclusión de que se trata de un tributo extrafiscal, olvidando que su verdadera finalidad es claramente recaudatoria⁴³

Otro impuesto que plantea ciertas dudas es el **Impuesto sobre depósitos bancarios** de Extremadura, aprobado por Ley de 29 de noviembre de 2001. si bien el mismo deja claro ya en la Exposición de Motivos su carácter recaudatorio, aunque se

2001", en *Jurisprudencia Tributaria*, nº 33, 2002.

⁴¹ Sobre su posible inconstitucionalidad, vid., por ejemplo, FALCON TELLA, "La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro", en *Quincena Fiscal*, nº 5, 2001, pp. 5 y ss., y PEREZ DE AYALA BECERRIL, "La inconstitucionalidad del nuevo impuesto catalán sobre grandes superficies a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en *Impuestos*, nº 11, 2001, pp. 93 y ss.

⁴² Lo que viene a resultar parejo al ejercicio de la actividad.

pretende con él también una finalidad “extrafiscal”, cual es *“atajar el endémico problema de la fuga de ahorro que sufre Extremadura y que ha propiciado durante décadas un proceso de descapitalización y “exportación” del ahorro*”. Sin embargo, no parece que el establecimiento de un impuesto que grave la captación de depósitos bancarios, aunque se prohíba jurídicamente la repercusión del mismo, coadyuve precisamente a tal objetivo, porque no nos cabe duda de que los bancos van a tratar de recuperar su coste de los clientes, con lo que el efecto puede ser precisamente el contrario.

El objeto de gravamen de este impuesto es la obtención de fondos reembolsables por parte de Bancos, Cajas de Ahorro, y Cooperativas de Crédito que operan en Extremadura⁴⁴, aunque con el fin de tratar de dar respuesta a su “declarada” finalidad extrafiscal se establecen una serie de deducciones, en función de las sucursales en la Comunidad, que es considerablemente superior si la casa central se encuentra allí radicada, y en función de la obra benéfico social realizada en la región.

Si tenemos en cuenta que la Ley no grava operaciones de captación de fondos llevadas a cabo por otras entidades, como las aseguradoras, que también quedarían excluidas aquéllas que se realizan fuera propiamente del establecimiento comercial⁴⁵, así como el sistema de deducciones previsto, parece que este impuesto puede vulnerar el art. 9 L.O.F.C.A.

Finalmente, el impuesto más novedoso es el **Impuesto sobre Depósitos de Residuos** de la Comunidad de Madrid, aprobado por Ley de 20 de marzo de 2003, que también se enmarca dentro de la finalidad de protección del medio ambiente, y cuyo hecho imponible abarca tanto la entrega de residuos en vertederos públicos o privados, como el abandono de residuos en lugares no autorizados por la normativa sobre residuos de la Comunidad. Este tributo basa su carácter medioambiental en el principio, no recogido expresamente en nuestra legislación, “quien contamina, paga”, con el objetivo de desincentivar conductas perjudiciales para el entorno y, al mismo tiempo, “fomentar e incentivar otras más acordes con la racional utilización de los recursos”.

⁴³ De todas formas, este impuesto parece que va a ser derogado, o al menos no aplicado, a tenor de las declaraciones del nuevo partido en el poder.

⁴⁴ Quedan exentos el Banco de España, las autoridades de regulación monetaria, el Banco Europeo de Inversiones y las secciones de crédito de las cooperativas.

⁴⁵ Como sería el caso de las operaciones a través de Internet que se atribuyen a la sede central, en la mayor parte de los casos, sobre todo si son entidades bancarias, fuera de esta Comunidad.

Tanto por la regulación de los supuestos de no sujeción como las exenciones establecidas, parece atenerse a ese carácter medioambiental que preconiza su Exposición de Motivos.

En cualquier caso, con independencia de su regulación, resulta también interesante analizar cuál es el efecto de estos impuestos. En el cuadro adjunto podemos ver su recaudación durante estos años, que es dispar en función del tributo de que se trate.

Mils ptas.	I. Cont. Galicia	C. Vert. Andal.	C Vert. mar Murcia	I. Inst. MA	I. Aprov. Cinegét.	I. Bingo	Canon Saneamiento	Grav. prot. Civ. Catal.
1986						7.941.726,3 ⁴⁶		
1987						10.167.890		
1988						11.710.660,1		
1989						12.953.924,8 ⁴⁷		
1990						14.132.102,4 ⁴⁸		
1991					249.448,9	16.604.665,5 ⁴⁹		
1992					294.594,6	18.082.005,1 ⁵⁰	8.653.928,8 ⁵¹	
1993					262.692,6	17.146.315,2 ⁵²	30.656.920,5 ⁵³	
1994					271.967,3	16.145.634,2	30.356.556,1	
1995					331.457	20.027.495 ⁵⁴	37.831.771 ⁵⁵	
1996	2.153.893					19.912.074	39.325.556 ⁵⁶	
1997	2.191.577	85.095	426	1.090.048 ⁵⁷	298.120	21.977.643	41.497.540 ⁵⁸	
1998	2.470.766	136.236	6.794	4.595.961 ⁵⁹	458.455	22.023.292	44.916.427	
1999	2.520.958	342.130	20.597	6.273.428	485.999	17.580.316	48.872.558	155.291

FUENTE: MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA, *Informes sobre la financiación de las Comunidades Autónomas, años 1996 a 1999*. Elaboración propia.

4.- Conclusiones.

De los impuestos autonómicos analizados podemos ver que, en su mayoría, las Comunidades Autónomas buscan justificación a su establecimiento en un carácter extrafiscal, sin querer reconocer que en gran parte de los casos lo que realmente se

⁴⁶ Cataluña, Baleares y Valencia

⁴⁷ Cataluña, Baleares, Valencia y Cantabria

⁴⁸ Cataluña, Baleares, Valencia, Cantabria y Castilla La Mancha

⁴⁹ Cataluña, Baleares, Valencia, Cantabria, Castilla-La Mancha y Galicia

⁵⁰ Cataluña, Baleares, Valencia, Cantabria, Castilla-La Mancha, Galicia y Baleares

⁵¹ Cataluña y Baleares

⁵² Cataluña, Baleares, Valencia, Cantabria, Castilla-La Mancha, Galicia, Baleares y Asturias

⁵³ Cataluña, Baleares y Valencia

⁵⁴ Cataluña, Baleares, Valencia, Cantabria, Castilla-La Mancha, Galicia, Baleares, Asturias y Madrid

⁵⁵ Cataluña, Baleares, Valencia y Canarias

⁵⁶ Cataluña, Baleares, Valencia y Galicia

⁵⁷ Baleares

⁵⁸ Cataluña, Baleares, Valencia, Galicia y La Rioja

⁵⁹ Baleares y Extremadura

quiere es obtener más ingresos, fin perfectamente legítimo del ente público para financiar más y mejores servicios.

Sin embargo, la duda que se nos plantea es hasta que punto hoy, cuando éstas han logrado alcanzar un sistema de financiación basado prioritariamente en recursos tributarios generados en su territorio, como es el caso de los tributos cedidos, y sobre los cuales en muchos supuestos tienen capacidad normativa para incrementar los ingresos que generan, merece la pena tratar de “inventar” un sistema tributario propio.

Es decir, actualmente las CC.AA. con los mecanismos que otorga la L.O.F.C.A., tal como está desarrollada, tienen garantizada, por una parte, la suficiencia de recursos para cubrir sus necesidades de financiación y, por otra, la autonomía necesaria para determinar el volumen y composición de sus ingresos, si eso es lo que desean. Sin embargo, aunque esta posibilidad ya se inició con el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 1997, y se ha profundizado con la reforma de 2001, la realidad es que las CC.AA. no parecen querer este sistema para incrementar la presión fiscal de sus ciudadanos⁶⁰. Y por otra parte, es ahora cuando el Tribunal Constitucional, a partir de la sentencia del año 2000⁶¹, parece iniciar un giro en relación con las amplias posibilidades que la sentencia de 1987 ofrecía a las Comunidades Autónomas.

Sin duda, el ejercicio del poder tributario autonómico es una buena forma no sólo de incrementar el nivel de ingresos de las CC.AA. sino también de responsabilizarlas ante sus ciudadanos. Y las formas en que desde el principio han podido hacerlo han sido a través del establecimiento de recargos sobre impuestos estatales o creando impuestos propios.

Dejando de lado el establecimiento de recargos, figura que queda fuera del objeto de este trabajo, lo cierto es que las Comunidades Autónomas no parecían haber visto grandes salidas en este campo, en parte porque no existen vacíos impositivos que claramente pudieran ocupar. Sin embargo, si analizamos su desarrollo en la perspectiva del proceso autonómico, el resultado es casi paradójico.

⁶⁰ Por el contrario, el uso que han hecho de su capacidad normativa sobre los tributos cedidos ha ido básicamente a crear deducciones en los mismos.

⁶¹ Comentarios a esta sentencia pueden verse en ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA “Anotaciones a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000”, en *Impuestos* nº 5, 2001, y HERRERA MOLINA, “Inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, en *El fisco*, nº 50, 2001, pp. 28 y ss.

Efectivamente, en el momento inicial del desarrollo autonómico, en el que sus capacidades normativas estaban muy limitadas, estos recursos que implicaban una forma de incrementar el nivel de recursos autonómicos, apenas si se usaron. Y aún cuando el Tribunal Constitucional les dio un cierto margen de maniobra al entender que la prohibición del art. 6.2 LOFCA era de estricta duplicidad de hechos imponible, las CC.AA. se limitaron a gravar el juego (lo mismo que los recargos), ya que el gravamen sobre tierras infrautilizadas podemos considerarlo meramente testimonial, al no haber sido aplicado.

Sólo al final del período transitorio nos encontramos con un nuevo impuesto que quiere gravar la contaminación del agua para financiar los gastos de depuración: el canon de saneamiento. Y a partir de aquí se pretende iniciar una imposición medioambiental. La realidad, sin embargo, es otra: aunque hay algún ejemplo de tal tipo de impuestos (como puede ser el gallego de contaminación atmosférica), en muchos casos tienen un claro carácter recaudatorio y su único matiz medioambiental es que con su recaudación se financian gastos de ese tipo, pero claro, esto no puede hacernos creer que basta una afectación del impuesto al fin medioambiental para que estemos ante un impuesto de tal naturaleza. Algo así se deriva de la S.T.C. del año 2000 sobre el Impuesto Balear de Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente que de medioambiental sólo tenía el nombre y que finalmente fue declarado inconstitucional.

Y es precisamente ahora, cuando las CC.AA. tienen la posibilidad de allegar más recursos con los impuestos cedidos, y cuando el Tribunal Constitucional les ha advertido que no pueden incidir sobre cualquier materia imponible, cuando aquéllas parecen empeñarse en buscar nuevas y novedosas figuras impositivas.

Por otra parte, como ya apuntamos, éstas nuevas figuras plantean distintos problemas: en unos casos, su posible inconstitucionalidad por vulnerar el art. 6.3 L.O.F.C.A., ya que la materia impositiva local es bastante amplia, en otros no se ve claro su relación con el principio de capacidad económica y en otros la existencia de una verdadera doble imposición, aunque no jurídica sí económica.

En este contexto, entendemos que el hecho de que la Sentencia del Tribunal Constitucional les haya limitado su campo de actuación puede ser una sabia decisión que puede lograr evitar tantos intentos de “ingeniería fiscal” para tratar de recaudar lo que se podría hacer fácilmente por una vía más racional (los tributos cedidos) que al tiempo haría efectivo el espíritu de la reforma que de otra manera puede irse al traste.