



**Universidad  
Politécnica  
de Cartagena**



**FACULTAD DE  
CIENCIAS DE LA  
EMPRESA**

U P C T

**LOS TRIBUTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS.  
ANÁLISIS DE DOS IMPUESTOS POLÉMICOS: EL IMPUESTO SOBRE  
GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES Y EL IMPUESTO  
SOBRE DEPÓSITOS DE ENTIDADES DE CRÉDITO.**

**Jesús Villaescusa Tristante**

**Curso 2016/2017**

**Directora: María del Carmen Pastor del Pino**

---

Trabajo de Fin de Grado para la obtención del título de Graduado/a en Administración y Dirección de Empresas.



## ÍNDICE

1. ABREVIATURAS.....	pág.8
2. INTRODUCCIÓN.....	pág.10
3. LOS INGRESOS TRIBUTARIOS AUTONÓMICOS.....	pág.11
3.1. Autonomía financiera y potestad tributaria en España.....	pág.11
3.1.1. Potestad tributaria del Estado.....	pág.13
3.1.2. Potestad tributaria de las Comunidades Autónomas.....	pág.14
3.1.3. Potestad tributaria de los Entes Locales.....	pág.18
3.2. Los ingresos tributarios autonómicos.....	pág.19
3.2.1. Recargos, tasas y contribuciones especiales.....	pág.21
3.2.2. Impuestos cedidos.....	pág.22
3.2.3. Impuestos propios.....	pág.27
4. IMPUESTOS PROPIOS AUTONÓMICOS.....	pág.29
4.1 Análisis general y clasificación.....	pág.29
4.2. Análisis individual por categorías.....	pág.31
4.2.1 Impuestos de carácter predominantemente extrafiscal.....	pág.31
A. Impuestos medioambientales.....	pág.31
A.1.Canon de saneamiento.....	pág.31
A.2. Depósitos y eliminación de residuos.....	pág.32
A.3. Impuestos sobre la contaminación atmosférica.....	pág.33

A.4. Impuestos sobre determinadas instalaciones o actividades que inciden en el medio ambiente.....	pág.35
A.5. Canon eólico.....	pág.36
A.6. Impuesto compensatorio ambiental minero.....	pág.36
A.7. Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso .....	pág.37
A.8. Impuestos sobre vertidos y sobre determinados aprovechamientos de agua embalsada.....	pág.37
B. Impuestos sobre la explotación del suelo urbano y rústico.....	pág.38
B.1. Impuestos sobre tierras infrautilizadas.....	pág.38
B.2. Impuestos sobre aprovechamientos cinegéticos.....	pág.39
B.3. Impuestos sobre viviendas vacías.....	pág.39
C. Impuestos sobre la explotación de determinadas actividades.....	pág.40
C.1. Gravamen de protección civil.....	pág.40
C.2. Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.....	pág.41
4.2.2. Impuestos de carácter predominantemente recaudatorios.....	pág.41
A. Impuestos sobre el juego.....	pág.41
B. Impuesto sobre depósitos de clientes en las entidades de crédito.....	pág.42
C. Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.....	pág.42

D. Impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector audiovisual y la difusión cultural digital .....	pág.43
4.2.3. Impuestos propios de Canarias.....	pág.43
A. Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias.....	pág.44
B. Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo .....	pág.45
C. Impuesto sobre las labores del tabaco.....	pág.45
5. ANÁLISIS DE DOS IMPUESTOS PROPIOS CONTROVERTIDOS: EL IMPUESTO SOBRE GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES Y EL IMPUESTO SOBRE DEPÓSITOS DE ENTIDADES DE CRÉDITO.....	pág.45
5.1. Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.....	pág.46
5.1.1. Problemas de solapamiento de hechos imposables.....	pág.48
A. Sobreimposición con tributos locales.....	pág.48
B. Doble imposición con tributos estatales.....	pág.50
5.1.2. Vulneración de la libertad de empresa, el principio de unidad e igualdad.....	pág.50
5.2. Impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito.....	pág.53
5.2.1. Constitucionalidad de los impuestos autonómicos.....	pág.57
A. Utilización de Ley de Presupuestos y Decreto Ley para la creación del impuesto.....	pág.57

B. Vulneración de la libertad de empresa y captación de fondos situados fuera del territorio.....	pág.57
C. Problemas de solapamiento de hechos imposables.....	pág.58
5.2.2. Constitucionalidad del impuesto estatal.....	pág.59
A. “Deslealtad” del Estado.....	pág.59
B. Inclusión del impuesto mediante enmienda.....	pág.59
5.3. Reflexión final.....	pág.60
6. CONCLUSIONES.....	pág.62
7. BIBLIOGRAFÍA.....	pág.70



## **1. ABREVIATURAS**

- AIEM: Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias.
- CE: Constitución Española.
- Ley 22/2009: Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.
- LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- LOFCA: Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- IAE: Impuesto sobre actividades económicas.
- IBI: Impuesto sobre bienes inmuebles.
- IDEC: Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito.
- IGEC: Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.
- IGIC: Impuesto General Indirecto Canario.
- IPSI: Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación.
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.
- REF: Régimen económico fiscal.
- STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.
- TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
- TRLHL: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- UE: Unión Europea.



## **2. INTRODUCCIÓN**

Con el texto Constitucional 1978 en España se creó un nuevo modelo de Estado, con una nueva organización territorial dando lugar a un Estado organizado en municipios, provincias y Comunidades Autónomas. Reconociendo constitucionalmente la autonomía de todas estas entidades.

Desde la implantación de la Constitución de 1978 se ha ido produciendo un continuo proceso de descentralización, donde el Estado ha ido transfiriendo cada vez más competencias a las Comunidades Autónomas. En los últimos años debido a la coyuntura económica y social las Comunidades Autónomas han exigido una mayor autonomía para la gestión de sus gastos, así como de los elementos para financiarlos, intentando limitar la dependencia estatal teniendo mayores competencias respecto a sus figuras tributarias. A las Comunidades Autónomas se les ha otorgado una mayor relevancia a la hora de elaborar su sistema de financiación y de extender sus competencias fiscales, dando origen al término de corresponsabilidad fiscal.

En este contexto las relaciones entre los diferentes entes con potestad tributaria y los límites competenciales asumidos por cada uno de ellos cobran especial importancia en el Estado español.

El objetivo del presente trabajo es analizar el ordenamiento que regula el sistema de financiación autonómico, así como su potestad tributaria a la hora de establecer sus propios tributos. Estudiando las relaciones con el resto de entes para ver de una forma más clara su rango de actuación y competencial. Categorizando de manera especial sus impuestos propios y analizando las distintas restricciones con las que se encuentran las Comunidades Autónomas a la hora de establecer sus propios tributos.

En la primera parte del trabajo realizamos una introducción sobre la autonomía financiera y la potestad tributaria en España. Separando los distintos entes y analizando por separado sus competencias y limitaciones a la hora de ejercer su potestad tributaria, prestando especial atención a las restricciones y capacidades con las que se encuentran las Comunidades Autónomas.

En una segunda parte del trabajo analizamos los diferentes sistemas de financiación autonómicos, así como los distintos ingresos tributarios con los que cuentan las Comunidades Autónomas.

En tercer lugar estudiamos los distintos impuestos propios autonómicos, agrupándolos por categorías con el objetivo de analizar cómo han desarrollado las Comunidades Autónomas su potestad tributaria. Analizamos la constitucionalidad de dos impuestos autonómicos para observar de forma más clara la actuación de los distintos entes a la hora de resolver problemas como la doble imposición, las diferentes formas de establecer tributos por parte de las Comunidades Autónomas o las limitaciones impuestas por el Estado.

### **3. LOS INGRESOS TRIBUTARIOS AUTONÓMICOS**

#### **3.1 Autonomía financiera y potestad tributaria en España**

La Constitución Española (en adelante, CE) en su artículo 2 reconoce y garantiza la autonomía de las naciones y regiones españolas, a su vez en su artículo 137 organiza el territorio en municipios, provincias y Comunidades Autónomas dotándolas a todas ellas de autonomía para la gestión de sus intereses. En consecuencia con este artículo nos encontramos con la existencia de tres niveles de diferentes de gobierno y administración: local, autonómico y estatal.

Como indica GARCÍA NOVOA la autonomía financiera es intrínseca a la autonomía política, hasta tal punto que no es posible separar la una de la otra, así podemos considerar la autonomía financiera como una pieza clave para el sistema de autonomías en España<sup>1</sup>. La actividad financiera debemos entenderla como la capacidad de los entes para el establecimiento de gastos públicos así como el ejercicio de estructuración del sistema de ingresos públicos. Esta autonomía financiera es reconocida a favor de las Comunidades Autónomas y entes locales en la CE en sus artículos 156.1 y 140 respectivamente.

Para que esta autonomía financiera se pueda hacer efectiva es necesario otorgar a los entes públicos de los mecanismos necesarios para poder alcanzar dicha autonomía, sino, se convertirían en simples entes dependientes del Estado sin ninguna clase de autonomía. Esta

---

<sup>1</sup> GARCÍA NOVOA, C; “El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios”, *Catalana de dret públic*, núm. 46, 2013, pág.106. <http://www.raco.cat/>.

teoría ha sido corroborada por el Tribunal Constitucional en una numerosa jurisprudencia. Así la Sentencia del Tribunal Constitucional 179/1987, de 12 de noviembre (en adelante, STC), indica que la autonomía financiera supone la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones. Por su parte la STC 201/1988, de 27 de octubre, establece que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, reconocida en la CE exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión las competencias propias.

Dentro de la autonomía financiera los ingresos tributarios son considerados por la CE en su artículo 31.3 como el principal medio para el sostenimiento del gasto público. El poder tributario es la propiedad de los entes públicos a través del cual pueden exigir prestaciones pecuniarias (impuestos, tasas y contribuciones especiales) con arreglo a la ley para el sostenimiento del gasto público. Los entes públicos con potestad tributaria para el establecimiento de tributos están recogidos en el artículo 133.1 CE (Estado) y 133.2 CE (Comunidades Autónomas y Entes Locales). Con relación al concepto del poder tributario debemos destacar que la imposición de tributos así como la determinación de sus elementos esenciales están sometidos al principio de reserva de ley según el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), concepto que guarda relación con el artículo 31.3 de la CE el cual indica que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

Las características más importantes del poder tributario son las siguientes: es intransmisible e irrenunciable para sus titulares, es constitucional, en el sentido de que su existencia queda reconocida en la Constitución, es territorial, esto es, su eficacia se constriñe en sus diversas manifestaciones a un determinado espacio territorial estando limitado tanto jurídica como económicamente<sup>2</sup>.

Al existir diferentes centros de poder tributario en un mismo territorio donde concurren diferentes tributos es necesario determinar el alcance y límite de cada uno de ellos así como establecer sistemas de coordinación y articulación.

---

<sup>2</sup> CAZORLA PRIETO, L; “Los sujetos activos de la actividad financiera”, *Manuales Universitarios. Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2015, pág. 4.

### **3.1.1. Potestad tributaria del Estado**

La atribución al Estado del poder tributario se encuentra recogido en el artículo 133.1 de la CE, el cual le concede al Estado la potestad originaria y exclusiva para el establecimiento de tributos (el término originario ha sido muy cuestionado por diversos autores como ÁLVAREZ GARCÍA o APARICIO PÉREZ). En este sentido se considera que España al ser un país en donde se reconoce constitucionalmente las autonomías de las Comunidades Autónomas, donde estas gozan de capacidad legislativa para el establecimiento de tributos no se puede considerar ni originaria ni exclusiva la potestad del Estado, ya que la potestad autonómica está igualmente reconocida<sup>3</sup>.

La STC 192/2000, de 13 de julio, ha establecido que el término originario se tiene que poner en relación con los artículos 149.1.14 (que reserva al Estado en exclusiva la competencia sobre hacienda general) y 157.3 CE. La sentencia indica que el término originario determina que el Estado es competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado.

A su vez la STC 6/1983, de 4 de febrero, establece que el artículo 133.1 de la CE define una competencia exclusiva del Estado, si se lee en conexión con el subsiguiente apartado del mismo artículo, el cual le otorga a las Comunidades Autónomas y Corporaciones locales potestad para establecer y exigir tributos.

A partir de estas sentencias y en especial del artículo 149.1.14 de la CE se le otorga al legislador estatal facultad para la configuración y regulación del sistema tributario, así como la fijación de principios o criterios básicos en materia de organización y bases de la ordenación económica general. Este papel del Estado como coordinador ha sido corroborado por una numerosa jurisprudencia del Tribunal Constitucional, dentro de ella podemos destacar la STC 45/1991, de 28 de febrero, la cual ha agrupado las actividades a desarrollar por el legislador estatal en su posición de coordinador;

---

<sup>3</sup> ÁLVAREZ GARCÍA, S y APARICIO PÉREZ, A; “La autonomía tributaria de las comunidades autónomas de régimen común”, *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 20, 2004, págs. 17-19, [www.ief.es](http://www.ief.es).

- i) Integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones o reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían, respectivamente, la realidad misma del sistema.
- ii) El Estado deben evitar que las competencias asumidas lleguen a tal grado de desarrollo que deje vacías de contenido las correspondientes competencias de las Comunidades Autónomas.
- iii) Fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta de las autoridades estatales y comunitarias en el ejercicio de sus respectivas competencias.

El Tribunal Constitucional ha establecido una distribución vertical de poderes en el que el Estado ocupa una posición de superioridad. Esta superioridad del Estado debe garantizar la unidad de España mediante la fijación de las bases de la legislación autonómica y local, pero debiendo permitir opciones diversas dentro del mismo sistema, debido a la potestad normativa de los diferentes entes públicos del Estado<sup>4</sup>.

### **3.1.2. Potestad tributaria de las Comunidades Autónomas**

La CE les otorga a las Comunidades Autónomas la capacidad de establecer y exigir tributos en su artículo 133.2. Además a través del artículo 152.1 la CE les confiere potestad legislativa que podrán desarrollar a través de sus Asambleas Autonómicas. Por tanto las Comunidades Autónomas pueden dicar normas con rango de ley, que es imprescindible para cumplir el principio de reserva de ley a la hora del establecimiento y la creación *ex novo* del tributo, además de la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo sin necesidad de recurrir al Estado<sup>5</sup>.

Resulta necesario establecer unas reglas básicas que lleven a cabo la coordinación entre ambos entes, siendo el titular de este papel de coordinador el Estado. La CE establece en su artículo 157.3 que mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras

---

<sup>4</sup> GARCÍA-HERRERA BLANCO, C; “IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario”, *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 14, 2016, págs. 19-20, [www.ief.es](http://www.ief.es)

<sup>5</sup> CAZORLA PRIETO, L; “Los sujetos activos de la actividad financiera”, *ob. cit.*, págs. 7-9.

para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado. A través del artículo 157.3 se desarrolla la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA). La LOFCA desarrolla las competencias y limitaciones que tienen los entes autonómicos a la hora de establecer y desarrollar tributos, estando recogidas las limitaciones en los artículos 6 y 9 de dicha Ley.

El artículo 6 de la LOFCA determina en su apartado 2 que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado. Con este artículo lo que se pretende es evitar la doble imposición interna y una reiteración en cascada de tributos sobre los mismos hechos imposables. Además de impedir la intromisión de poderes tributarios de unos entes territoriales en el poder tributario de otros, causando consecuentemente perjuicios en sus respectivas haciendas públicas<sup>6</sup>.

Como indica LUCAS DURÁN los autores han realizado dos interpretaciones a partir de este artículo. Por un lado que sobre el término hecho imponible se debe hacer referencia a una capacidad económica (básicamente renta, patrimonio, consumo o inversión) que se encuentran gravadas en su totalidad por el Estado impidiendo prácticamente la creación de tributos propios por parte de las Comunidades Autónomas.

Por otra parte, que el término hecho imponible tiene que entenderse como una identidad básica del tributo, siendo innato en la configuración del mismo<sup>7</sup>.

Esta problemática ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, de 26 de marzo al establecer lo siguiente: “Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

---

<sup>6</sup> LUCAS DURÁN, M; “El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local”, *Quincena Fiscal, Editorial Aranzadi*, Navarra, núm. 4, 2015, págs. 16-17.

<sup>7</sup> LUCAS DURÁN, M; “El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local”, *ob. cit*, pág.22.

Parece incuestionable, según resulta incluso de los propios términos literales del artículo 6.2 de la LOFCA que no se tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas establecer tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, ya que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría, a negar en la práctica la posibilidad de que se creen nuevos impuestos autonómicos. Lo que el artículo 6.2 de la LOFCA prohíbe es la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente”.

Por tanto podemos afirmar que el Tribunal Constitucional ha realizado la interpretación más favorable al reconocimiento del poder tributario autonómico.

Por otra parte el apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA establece que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Cabe destacar que en su redacción original la LOFCA prohibía a las Comunidades Autónomas establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales. Este cambio en el artículo hace dar un paso más a la potestad financiera y tributaria autonómica, lo que ha llevado a declarar la constitucionalidad de diversos tributos que habían sido impugnados ante el Tribunal Constitucional debido precisamente al artículo 6.3 de la LOFCA<sup>8</sup>.

Debemos decir que pese a que la nueva redacción es más favorable para las Comunidades Autónomas, la autonomía de los Entes Locales se encuentra recogida constitucionalmente lo que ha llevado a la impugnación de un gran número de tributos autonómicos.

Así la STC 289/2000, de 30 de noviembre declaró la inconstitucionalidad y nulidad de la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente al considerar el tribunal que el impuesto autonómico incide en la misma materia imponible que la del Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles, incurriendo por ello en la prohibición prevista en el apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA. En el mismo sentido la STC 179/2006, de 13 de junio, estableció la

---

<sup>8</sup> Impuesto sobre depósitos en entidades bancarias (STC 210/2012, de 14 de noviembre). Impuestos autonómicos sobre grandes establecimientos comerciales (STC 122/2012, de 5 de junio).

inconstitucionalidad del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura al incurrir en la prohibición prevista en el artículo 6.3 de la LOFCA<sup>9</sup>.

El artículo 9 de la LOFCA en sus apartados a) y b) establece las siguientes restricciones a la hora de que las Comunidades Autónomas establezcan sus propios tributos:

a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma.

b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.

Estas limitaciones tratan de evitar el registro de supuestos que no tienen nada que ver con el territorio impositor, atendiendo al principio de lealtad institucional, en virtud del cual los entes territoriales deben ejercer sus propias competencias sin obstaculizar el ejercicio de las ajenas<sup>10</sup>. En cualquier caso, una cosa es que a las Comunidades Autónomas se les prohíba sujetar a gravamen bienes situados fuera del territorio, y otra que puedan gravar la renta de sus residentes, que si está permitido<sup>11</sup>.

El apartado c) del artículo 9 de La LOFCA dicta que las Comunidades Autónomas no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español. Como hemos indicado anteriormente el reconocimiento por parte de la CE de las autonomías y del poder tributario autonómico permite opciones diversas dentro del mismo sistema. El Tribunal Constitucional ha interpretado este artículo al igual que el artículo 6 de la LOFCA al considerar que una interpretación rigurosa del

---

<sup>9</sup> LUCAS DURÁN, M; “El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local”, *ob. cit.*, págs.34-36.

<sup>10</sup> LUCAS DURÁN, M; “El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local”, *ob. cit.*, pág.11.

<sup>11</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre.

mismo vendría casi a vaciar muchas de las competencias legislativas atribuidas por las Comunidades Autónomas.

En este sentido la STC 37/1981, de 16 de noviembre, ha determinado que cualquier normativa que establezca un ente puede incidir sobre la circulación de personas y bienes, pero no toda incidencia es necesariamente un obstáculo. Lo será, sin duda, cuando intencionalmente persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, cuando no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen y constituyan obstáculos graves o desproporcionados.

A su vez la STC 8/1986, de 21 de enero, establece que la libertad de elección de residencia comporta la obligación de los poderes públicos de no adoptar medidas que restrinjan u obstaculicen ese derecho fundamental. Pero ello no significa que las consecuencias jurídicas de la fijación de residencia hayan de ser, a todos los efectos, las mismas en todo el territorio. La libertad de elección de residencia implica la elección entre los beneficios y perjuicios, derechos, obligaciones y cargas que corresponden a los residentes en un determinado lugar. Los derechos, obligaciones y cargas pueden ser diferentes y el hecho de que los residentes en una determinada zona del territorio nacional hayan de soportar obligaciones y cargas mayores que las de otros, no limita o restringe su derecho a la libre elección de residencia.

### **3.1.3. Potestad tributaria de los Entes Locales**

Como hemos indicado anteriormente a los Entes Locales se les reconocen constitucionalmente autonomía en el artículo 140 y capacidad para exigir tributos en el artículo 156. Además el artículo 142 establece que “las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”. Pese a este reconocimiento constitucional dichos entes disponen de fuertes limitaciones a la hora de desarrollar sus potestades<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Para ver en mayor profundidad con las limitaciones con las que encuentran los Entes Locales a la hora de desarrollar su autonomía financiera podemos consultar las SSTC 4/1981, de 2 de febrero y 214/1989, de 21 de diciembre.

La primera gran limitación con la que se encuentran es que no tienen potestad legislativa para poder establecer leyes, por lo tanto un tributo “*ex novo*” creado por un ente local no respetaría el principio de reserva de ley del artículo 31.3 de la CE y en segundo lugar la autonomía local se encuentra en una posición de inferioridad con respecto al Estado y Comunidades Autónomas tal y como declara la STC 27/1987, de 27 de febrero.

Para regular el sistema local es necesario una ley estatal sin caber la posibilidad de que sea autonómica, además le corresponde al Estado dotar a los Municipios de un contenido mínimo<sup>13</sup>. Así se elaboró el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLHL). Pese a no contar con potestad legislativa para poder crear tributos los Entes Locales podrán intervenir en la configuración de sus tributos a través de ordenanzas fiscales, el artículo 16 TRLHL establece el contenido mínimo que contendrán las ordenanzas fiscales<sup>14</sup>;

- i. La determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, responsables, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria, período impositivo y devengo.
- ii. Los regímenes de declaración y de ingreso.
- iii. Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.

Por otro lado los artículos 7 y 8 TRLHL les confieren facultades para participar en la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos.

### **3.2. Los ingresos tributarios autonómicos**

El artículo 4 de la LOFCA establece los recursos con los que cuentan las Comunidades Autónomas, dentro de los cuales lo que tienen naturaleza tributaria son los impuestos cedidos, recargos, tasas, contribuciones especiales e impuestos propios<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> STC 31/2010, de 28 de junio y STC 32/1981, de 28 de julio.

<sup>14</sup> Al tratarse el principio de reserva de ley de una ley relativa, los Entes Locales podrán utilizar el reglamento a la hora de desarrollar la configuración de los tributos siempre que se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad.

<sup>15</sup> Debemos nombrar la existencia de otra vía de financiación que ha alcanzado una gran importancia en el sistema de financiación actual, como son los fondos. Los Fondos de Garantía de Servicios Públicos, de Suficiencia Global

Antes de analizar cada figura tributaria debemos decir que no todas las Comunidades Autónomas se encuentran bajo el mismo régimen jurídico.

La CE reconoce en su Disposición Adicional Primera los derechos históricos de los territorios forales del País Vasco y Navarra. Los denominados regímenes de Concierto Económico en el País Vasco y Convenio Económico en Navarra, se caracterizan porque son los propios territorios históricos de Álava, Vizcaya, Guipúzcoa y la Comunidad Autónoma de Navarra, quienes establecen su propio sistema tributario. En estos territorios la totalidad de los impuestos son propios si exceptuamos el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y los Impuestos Especiales, denominándose tributos concertados o convenidos. Dentro de los tributos concertados debemos distinguir entre los de normativa autónoma (que pueden ser regulados apartándose de la normativa estatal, dentro de los límites establecidos en el Concierto y en el Convenio) y los de normativa común (que formalmente se regulan por las instituciones forales pero conforme a la normativa estatal). Como las haciendas de estos territorios recaudan todos los impuestos, no hay impuestos cedidos, y son las Haciendas Forales las que deben contribuir al sostenimiento de las cargas del Estado mediante transferencias denominadas cupos en el caso del País Vasco y aportación anual en el caso de Navarra<sup>16</sup>.

La Disposición Adicional Tercera de la CE le otorga a Canarias un régimen económico fiscal (en adelante, REF) peculiar, tratándose como una región ultra periférica dentro de España y la Unión Europea. El archipiélago canario siempre ha contado con un tratamiento especial, esta especialidad se concretó en los denominados fueros francos, a los que posteriormente se sumó las franquicias aduaneras y la imposición indirecta. A partir de la Constitución de 1978, dicho sistema se ha ido adaptando, sustituyendo en parte la inexistencia de impuestos indirectos por incentivos en la imposición directa. De esta manera podemos decir que el REF consiste actualmente en un sistema de incentivos fiscales en los impuestos directos (la Reserva para Inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria) y de tributación diferenciada y reducida en el ámbito de la imposición indirecta (aplicación del Impuesto General Indirecto Canario en

---

y de Convergencia garantizan un nivel mínimo de servicios públicos, asegurando que se cubran las necesidades básicas de financiación y contribuyendo a fomentar la igualdad y equidad de los habitantes de las distintas Comunidades Autónomas.

<sup>16</sup> AAVV; “Sistema fiscal Español (impuestos estatales autonómicos y locales)”, *Editorial Iustel*, Madrid, año. 2015, págs.417-421.

lugar del IVA, inaplicación y rebajas en algunos Impuestos Especiales y aplicación del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias para proteger la producción local)<sup>17</sup>.

Ceuta y Melilla también cuentan con un régimen especial, existiendo ciertas bonificaciones del 50% en los Impuestos sobre la Renta. Se aplica el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI) en sustitución del IVA y con respecto a los Impuestos Especiales solo se aplican en Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte<sup>18</sup>.

El resto de Comunidades Autónomas se rigen por el sistema común, el cual está regulado por el artículo 157 de la CE, la LOFCA y por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley 22/2009).

### **3.2.1. Recargos, tasas y contribuciones especiales**

Los recargos son un tipo especial de tributo propio, lo podemos interpretar como un gravamen que se aplica sobre un impuesto preexistente de otra Hacienda Pública (la del Estado), al que se añade un determinado incremento (recargo) a la cantidad a pagar. Los elementos configuradores del recargo son los propios elementos esenciales del impuesto sobre el que se establece (impuesto base), sin embargo, la obligación de ingresar el recargo es autónoma respecto de la de ingresar el impuesto base, siendo lo normal que ambas obligaciones (por compartir elementos comunes) estén unidas, gestionándose ambos gravámenes conjuntamente. Los recargos como recurso tributario están recogidos por el artículo 157.1 de la CE y el artículo 12 de la LOFCA, además este último artículo enuncia las limitaciones a las que se tienen que enfrentar las Comunidades Autónomas a la hora de establecer recargos.

Como indica VARONA ALABERN los recargos presentan ventajas a destacar por su simplicidad, ya que es muy sencillo de aplicar, además consta de una gran transparencia ya que

---

<sup>17</sup> AAVV; “Sistema fiscal Español (impuestos estatales autonómicos y locales)”, *ob. cit.*, pág.224.

<sup>18</sup> AAVV; “Sistema fiscal Español (impuestos estatales autonómicos y locales)”, *ob. cit.*, pág.435.

es fácil que su magnitud se conozca por todos los contribuyentes. Sin embargo no ha contado con una excesiva popularidad, quizás debido a que no permite a los entes autonómicos ejercer con tanta intensidad los poderes tributarios, tal vez porque políticamente la palabra “recargo” no es la más atractiva para los contribuyentes ni la más idónea para ofrecer ante la ciudadanía la cara amable de la financiación autonómica<sup>19</sup>. En la actualidad las Comunidades Autónomas con recargos son el Principado de Asturias, Cantabria, La Rioja, la Región de Murcia y la Comunidad de Madrid que tienen establecido un recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Con respecto a las tasas y contribuciones especiales decir brevemente que tanto la CE como la LOFCA otorgan potestad a las Comunidades Autónomas para su utilización, con el alcance y los límites establecidos en el artículo 7 de la LOFCA para las tasas y artículo 8 para las contribuciones especiales. Estas figuras tributarias han causado muy pocos problemas debido a que es muy difícil que las distintas administraciones se superpongan ya que el hecho imponible se asocia con una obra o servicio realizada por una administración, por lo tanto el ente que ha realizado tal obra o servicio será el titular para exigir el pago del tributo<sup>20</sup>.

### **3.2.2. Impuestos cedidos**

En España en las últimas décadas las Comunidades Autónomas han ido demandando una mayor descentralización fiscal con el objetivo de gestionar su propio sistema tributario, teniendo mayores competencias normativas sobre las diferentes figuras tributarias, dando lugar al término de corresponsabilidad fiscal. Para que la corresponsabilidad fiscal se lleve a cabo es necesario un aumento de las competencias normativas de los Entes Autonómicos y no solo un incremento en los ingresos de las figuras tributarias<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> VARONA ALABERN, J; “El recargo autonómico: ¿una buena oportunidad desaprovechada?”, 2008, pág. 1. [www.legaltoday.com](http://www.legaltoday.com).

<sup>20</sup> Para ver una definición de tasas y contribuciones especiales podemos consultar la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 2.

<sup>21</sup> BARRILAO GONZÁLEZ, P y VILLAR RUBIO, E; “Descentralización fiscal vs. Descentralización de la administración tributaria. ¿Una agencia tributaria central o 17 agencias tributarias independientes?”, *Editorial Aranzadi*, Navarra, núm.9, 2015, págs. 1-2.

El nuevo modelo de financiación se mantiene en la corriente de aumentar la corresponsabilidad y la autonomía fiscal, incrementando la participación de las Comunidades Autónomas en los recursos tributarios cedidos y en las competencias normativas de los mismos.

El artículo 10.1 de la LOFCA define los tributos cedidos como aquellos establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponderá a las Comunidades Autónomas. Se tratan de tributos cuyo establecimiento y regulación le corresponde al Estado, si bien las Comunidades Autónomas podrán hacer uso de las competencias normativas que les confieren la LOFCA y la Ley 22/2009.

El segundo apartado del artículo 10 de la LOFCA establece que la cesión del impuesto del Estado a la Comunidad Autónoma se entiende producida cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente. Si una Comunidad Autónoma no hiciera uso de las competencias normativas que le confiere la ley se aplicará la normativa del Estado<sup>22</sup>.

El tercer apartado del artículo 10 de la LOFCA establece dos tipos diferentes de cesión, total y parcial. La cesión de los tributos será total cuando se ceda la recaudación correspondiente a la totalidad de hechos imposables contemplados en el tributo objeto de cesión. Por el contrario la cesión será parcial cuando se ceda algún o algunos de los mencionados hechos imposables, o parte de la recaudación correspondiente a un tributo.

El apartado 4 del mismo artículo se establecen las distintas normas para asignar los tributos a las Comunidades Autónomas, estableciendo puntos de conexión en atención a la naturaleza personal del impuesto o cuando los tributos graven el consumo:

- i. Cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal, su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, salvo en el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá al del causante.
- ii. Cuando los tributos cedidos graven el consumo, su atribución a las Comunidades Autónomas se llevará a cabo bien en función del lugar de consumo, bien en función del

---

<sup>22</sup>Artículo 53, Ley 22/2009.

lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias, bien en función de los consumos calculados sobre una base estadística.

- iii. Cuando los tributos cedidos graven operaciones inmobiliarias, su atribución a las Comunidades Autónomas se realizará en función del lugar donde radique el inmueble.

Los artículos 28 y 29 de la Ley 22/2009 establecen los criterios por los que hay que regirse para considerar la residencia habitual de las personas físicas y domicilio fiscal de las personas jurídicas<sup>23</sup>.

Los artículos 11 LOFCA y 25 Ley 22/2009 establecen los tributos que pueden ser objeto de cesión. Los tributos sobre los cuales la cesión del rendimiento es total se encuentran recogidos en el artículo 26.1.A) de la Ley 22/2009 y los tributos sobre los que pesa una cesión parcial se recogen en el artículo 26.1.B de la misma Ley.

De acuerdo con ello, expresamos en la siguiente tabla cuales son los tributos que se han cedido y en qué cuantía.

---

<sup>23</sup> A modo de ejemplo podemos ver que se considerará residencia habitual de las personas físicas en una Comunidad Autónoma con respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días:

- Del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<b>TRIBUTOS CEDIDOS Y ALCANCE DE LA CESIÓN</b>	
<b>TRIBUTO CEDIDO</b>	<b>PORCENTAJE DE CESIÓN</b>
Impuesto sobre el Patrimonio	Cesión total
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	Cesión total
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	Cesión total
Tributos sobre el Juego	Cesión total
Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte	Cesión total
Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos	Cesión total
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	50%
Impuesto sobre el Valor Añadido	50%
Impuesto sobre la Cerveza	58%
Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas	58%
Impuesto sobre Productos Intermedios	58%
Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas	58%
Impuesto sobre Hidrocarburos	58%
Impuesto sobre las Labores del Tabaco	58%
Impuesto sobre la Electricidad	100%

(Tabla 1)<sup>24</sup>

Los artículos 30 a 44 de la Ley 22/2009 establecen los rendimientos que se ceden y los puntos de conexión para determinar cuándo el rendimiento de un tributo le corresponde a una Comunidad Autónoma.

---

<sup>24</sup> Elaboración propia a través de datos de la LOFCA y la Ley 22/2009.

Las competencias normativas asumidas por las Comunidades Autónomas se encuentran recogidas en el artículo 19.e) de la LOFCA y del 45 al 52 de la Ley 22/2009.

<b>TRIBUTO CEDIDO Y ELEMENTOS ASUMIDOS</b>	
<b>TRIBUTO CEDIDO</b>	<b>ELEMENTOS ASUMIDOS</b>
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	-Fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar. -Regulación de la tarifa. -Deducciones de la cuota.
Impuesto sobre el Patrimonio	-Determinación de mínimo exento y tarifa. -Deducciones y bonificaciones.
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	-Reducciones de la base imponible. -Tarifa del impuesto. -Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente. -Deducciones y bonificaciones de la cuota.
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	-Tipos de gravamen: en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. -Deducciones y bonificaciones de la cuota.
Tributos sobre el Juego	-Exenciones. - Base imponible. -Tipos de gravamen y cuotas fijas. -Bonificaciones. - Devengo.
Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte	-tipos de gravamen.
Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos	- Tipo de gravamen autonómico.

(Tabla 2)<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Elaboración propia a través de datos de la LOFCA y la Ley 22/2009.

El artículo 19.2 de la LOFCA establece que las Comunidades Autónomas podrán asumir potestades sancionadoras y de revisión, sus alcances están recogidos en la Ley 22/2009 en los artículos 55 (gestión tributaria), 56 y 57 (recaudación), 58 (inspección) y 59 (revisión en vía administrativa).

Para los diversos problemas que surjan entre los distintos entes la LOFCA crea en sus artículos 23 y 24 un organismo llamado Junta Arbitral para la resolución de conflictos. Esta Junta Arbitral está capacitada para resolver conflictos en relación a la aplicación de los puntos de conexión de los tributos y el conflicto de Administraciones que no se consideren competentes en los procedimientos de gestión, inspección o recaudación. La Junta estará presidida por un jurista de reconocido prestigio, designado para un período de cinco años por el Ministro de Hacienda, a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas. Serán Vocales de esta Junta:

- a) Cuando la controversia se suscite entre el Estado y Comunidades Autónomas, cuatro representantes del Estado, uno de los cuales actuará como Secretario, y cuatro representantes de cada Comunidad Autónoma en conflicto.
- b) Cuando la controversia se suscite entre Comunidades Autónomas, cuatro representantes del Estado y cuatro de cada Comunidad Autónoma en conflicto actuando como Secretario un representante del Estado.

### **3.2.3. Impuestos propios**

Como indica el artículo 4 b) de la LOFCA las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos. En la actualidad la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, lo que conlleva una gran dificultad a la hora de que las Comunidades Autónomas puedan ejercer su potestad legislativa y tributaria para crear sus impuestos propios.

Las Comunidades Autónomas han logrado encontrar un nicho a la hora de ejercer su potestad tributaria mediante el desarrollo de los llamados impuestos extrafiscales, sobre todo en relación con los impuestos de protección medioambiental. En estos impuestos la recaudación es llevada a un segundo plano anteponiendo otros fines de carácter económico y social. Esta cualidad que puede desempeñar el tributo es recogida en el artículo 2.1 LGT en el cual se establece que los

tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución<sup>26</sup>.

La mayoría de estos impuestos tienen la característica de afectar a muy pocas personas y conseguir una recaudación mínima, pero importante a la hora de hacer frente a las distintas deudas que tienen contraídas las Comunidades Autónomas.

Aunque las Comunidades Autónomas han encontrado un nicho con estos tipos de impuestos medioambientales, el Estado ha conseguido restringir en los últimos años la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas mediante la creación de leyes que han recaído sobre hechos imposables ya gravados por las Comunidades Autónomas. Tenemos como ejemplo el caso de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que dejó sin efecto el impuesto andaluz sobre depósito de residuos radiactivos o el impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear.

Podemos afirmar que en el presente sistema de financiación autonómico los tributos autonómicos son figuras más destinadas a garantizar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas que al afán recaudatorio, en donde la suficiencia de recursos para cubrir los servicios provienen de los Fondos de garantía y los tributos cedidos como indica el artículo 15 de la LOFCA.

---

<sup>26</sup> Esta clase de tributos plantea diferentes problemas y cuestiones que resolveremos en el siguiente epígrafe.

#### 4. IMPUESTOS PROPIOS AUTONÓMICOS

		IMPUESTOS PROPIOS POR MATERIAS																
MATERIAS		CAT	GAL	AND	AST	CANT	RIO	MUR	VAL	ARA	CLM	CAN	EXT	BAL	MAD	CYL	NAV	PVAS
		IMPUESTOS																
AGUA		•	•	•	•	•	•	•	•	•		•	•	•	•		•	•
EMISIONES		•	•	•				•	•	•	•							
INSTALACIONES O ACTIVIDADES	PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA	NUCLEAR	•						•				•					
		EÓLICA	•	•								•					•	
		SOLAR	•															
		HIDRÁULICA	•	•						•	•			•			•	
		OTRAS	•							•				•				
		TRANSPORTE Y/O DISTRIBUCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA Y REDES DE COMUNICACIONES	•			•		•			•		•	•			•	
OTRAS INSTALACIONES O ACTIVIDADES		•	•						•	•		•	•					
DEPOSITOS Y ELIMINACIÓN DE RESIDUOS		•	•	•		•	•	•	•					•		•	•	
GRANDES SUPERFICIES COMERCIALES		•			•					•							•	
TIERRAS INFRAUTILIZADAS				•	•													
JUEGO				•				•						•	•		•	
DEPÓSITOS BANCARIOS				•									•	•				
OTROS	COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO												•					
	LABORES DEL TABACO												•					
	APROVECHAMIENTOS CINÉTICOS												•					
	BOLSAS DE PLÁSTICO			•														
	ESTANCIAS TURÍSTICAS	•												•				
VIVIENDAS VACÍAS		•																

(Tabla3)<sup>27</sup>

##### 4.1 Análisis general y clasificación

En la tabla 3 nos encontramos las diferentes materias sobre las que recaen los impuestos propios y las Comunidades Autónomas que han decidido gravar dichas materias. De la tabla se desprende que en la actualidad la totalidad de las Comunidades Autónomas han desarrollado su potestad legislativa para la creación de tributos.

Cataluña con trece impuestos es la Comunidad Autónoma que más destaca a la hora de la creación de tributos. Tras Cataluña, Extremadura con nueve y la Comunidad Valenciana con siete son las Comunidades Autónomas que más impuestos propios han creado. Desde otro punto de vista las Comunidades Autónomas con menos tributos son Castilla la Mancha, Cantabria, Navarra y el País Vasco con dos impuestos implantados, encontrándose el resto de Comunidades Autónomas en un baremo entre seis y tres impuestos.

Si analizamos las distintas figuras tributarias, observamos que la mayor parte de los impuestos tienen en apariencia un claro fin extrafiscal, esencialmente sobre la protección del

<sup>27</sup> Secretaría General de Coordinación Autonomía Local, <http://www.minhfp.gob.es>

medioambiente. Con respecto al concepto de tributo extrafiscal debemos de estudiar algunas cuestiones, con el objeto de entender mejor la clasificación que posteriormente realizaremos sobre los impuestos propios autonómicos.

La definición que la LGT nos da de tributo especifica que consisten en prestaciones pecuniarias, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Por tanto podemos decir que no se pueden crear tributos sin finalidad recaudatoria ya que perderían su razón de ser, tratándose de otras figuras que no tienen cabida dentro el concepto de tributo.

En este contexto de tributo como fin esencialmente recaudatorio, la LGT les otorga a estas figuras la posibilidad de ser utilizadas como instrumentos de la política económica general, atendiendo a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. Al tratarse el tributo de una figura polivalente y que obligatoriamente tiene que ser cumplida por los sujetos pasivos, es idónea para lograr objetivos constitucionales que demanda la sociedad.

Una vez conocido mejor el concepto de tributo y los fines de diferente naturaleza que persigue entendemos que resulta prácticamente imposible realizar una delimitación entre tributos fiscales y extrafiscales, ya que la finalidad recaudatoria es la razón de ser del tributo, estando la recaudación y el tributo unidos de forma inseparable. No obstante como indica ALBIÑA GARCÍA-QUINTANA nos podemos encontrar con impuestos con una ausencia de vocación recaudatoria, donde predominen sus fines extrafiscales<sup>28</sup>.

Entendemos que para que un tributo pueda ser clasificado como extrafiscal se tiene que adecuar su recaudación al fin legítimo que persigue existiendo una coherencia entre el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen. Así, el hecho imponible debe mostrar una conducta merecedora de ser eliminada, corregida o desincentivada, el sujeto pasivo debe ser el realizador de tal conducta y la base imponible debe ser la expresión en cifras del hecho imponible<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> ALBIÑA GARCÍA-QUINTANA, C; “Los impuestos de ordenamiento económico”, Hacienda Pública Española, núm. 32, 1975, pag.175.

<sup>29</sup> DE VICENTE DE LA CASA, F; “Los fines extrafiscales de los tributos” [www.derechofinancierocontributivo.blogspot.com](http://www.derechofinancierocontributivo.blogspot.com).

A continuación realizaremos un análisis individual de los impuestos autonómicos incluyéndolos en categorías según su condición de tributo extrafiscal, sin efectuar una limitación entre tributos fiscales y no fiscales, diferenciación que resulta imposible debido a la naturaleza recaudatoria intrínseca del tributo. Vamos a agrupar los impuestos según su carácter más marcado, ya sea recaudatorio o fiscal.

Con esta categorización intentamos expresar de manera más clara los diferentes tributos autonómicos, ya que en la actualidad debido al poco campo de actuación que tienen las Comunidades Autónomas han creado impuestos extrafiscales con un claro carácter recaudatorio.

Ante de comenzar con el análisis tenemos que decir que en la mayoría de los supuestos resulta muy complicado realizar con claridad las distinciones, pues la mayor parte de ellos, independientemente de la obtención de ingresos, producen efectos de carácter económico y social. La diferenciación resulta aún más compleja por el hecho de las divergencias que pueden existir entre la intención manifiesta del legislador y la realmente querida por la forma de articulación de los elementos estructurales del tributo.

## **4.2. Análisis individual por categorías**<sup>30</sup>

### **4.2.1 Impuestos de carácter predominantemente extrafiscal**

#### **A. Impuestos medioambientales**

##### **A.1. Canon de saneamiento**

Bajo el nombre de canon de saneamiento (Galicia, Región de Murcia, Rioja, Comunidad Valenciana, Navarra y Extremadura), canon del agua (Cataluña y País Vasco) y otras figuras tributarias similares en Madrid, Cantabria, Aragón, Andalucía y Asturias encontramos el impuesto autonómico más prolífico<sup>31</sup>.

---

<sup>30</sup> Todos los datos y leyes referentes a los tributos están obtenidos del Ministerio de *Hacienda y Función Pública*. <http://www.minhafp.gob.es>.

<sup>31</sup> Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña (Cataluña); Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de Aguas de Galicia (Galicia); Ley 3/2000, de 12 de julio, de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales de la Región de Murcia e implantación del Canon de saneamiento (Región de Murcia); Ley 2/1992, de 26 de marzo, de Saneamiento de las aguas residuales de la Comunidad Valenciana (Comunidad Valenciana); Ley 5/2000, de 25 de octubre, de saneamiento

El hecho imponible suele referirse al vertido o producción de aguas residuales, manifestado a través del consumo real o potencial. La base imponible se fija por lo general en atención al volumen de agua consumida. El sujeto pasivo será quien realiza el consumo de agua necesario para la producción de aguas residuales.

La naturaleza de este impuesto es muy variada, en algunos casos el canon se figura con cierta independencia de la depuración de aguas residuales, apartándose del fin extrafiscal del impuesto. Como ejemplo podemos ver el canon andaluz que grava la utilización del agua de uso urbano con el fin de posibilitar la financiación de las infraestructuras hidráulicas, asemejándose más a una tasa que a un impuesto. También observamos el hecho de determinar la base imponible mediante el consumo de agua, resulta incompatible con la intención de gravar la generación de aguas residuales, ya que resulta complicado establecer una relación directa entre hecho imponible y base imponible.

## **A.2. Depósitos y eliminación de residuos**

Este tributo es uno de los impuestos propios más utilizados por las Comunidades Autónomas, lo encontramos bajo la denominación de impuesto de depósitos, almacenamiento o eliminación de residuos en vertederos en Andalucía, Cantabria, Rioja, Región de Murcia, Madrid, Comunidad Valencia, Extremadura y Castilla y León, y con el nombre de canon sobre la deposición controlada de residuos municipales en Cataluña<sup>32</sup>.

---

y depuración de aguas residuales de La Rioja (La Rioja); Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura (Extremadura); Ley 10/1993, de 26 de octubre, de vertidos industriales al sistema integral de saneamiento (Madrid); Ley 2/2014, de 26 de noviembre, de abastecimiento y saneamiento de aguas (Cantabria); Ley 10/2014, de 27 de noviembre, de Aguas y Ríos de Aragón (Aragón); Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios. (Asturias); Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas, luego desarrollado por el Decreto 181/2008, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Económico-Financiero del Canon del Agua (País Vasco); (Ley Foral 10/1988, de 29 de diciembre, capítulo III y disposiciones transitorias (Navarra).

<sup>32</sup>Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (Andalucía); Ley de Cantabria 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero (Cantabria); Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013 (Rioja); Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios para el año 2006.

(Región de Murcia); Ley 6/2003, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Depósito de Residuos. (Madrid); Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat. (Comunidad Valencia); Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura (Extremadura) Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (Castilla y León); Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de

El hecho imponible consiste en el depósito de residuos en las instalaciones o vertederos correspondientes ya sean públicos o privados. La base imponible se estima mediante estimación directa respecto al volumen o peso de los residuos. El sujeto pasivo será la persona física jurídica o entidad que entregue los residuos. En el impuesto murciano el contribuyente será el titular de la explotación del vertedero y en el caso de Catilla y León si los depósitos de residuos son gestionados por entidades locales, estos son los contribuyentes, en el caso contrario, será quien entregue o deposite los residuos.

Nos encontramos ante un impuesto con un claro carácter fiscal ya que tanto el hecho imponible, la base imponible y el sujeto pasivo están orientados a gravar la generación de residuos.

Cataluña cuenta con dos cánones especiales, uno sobre la deposición controlada de residuos industriales, y otro sobre la deposición controlada de residuos de la construcción. El contribuyente en estos casos será la persona que ha generado los residuos<sup>33</sup>.

Un impuesto que guarda relación con los mencionados es el canon sobre la incineración de residuos municipales catalán. Este impuesto grava la incineración de los residuos municipales. La base imponible es la cantidad de residuos, expresada en toneladas, que se destina a la incineración. Los contribuyentes son los entes locales titulares del servicio de gestión de residuos municipales<sup>34</sup>.

### **A.3. Impuestos sobre la contaminación atmosférica**

En esta categoría encontramos los impuestos sobre emisiones de gases contaminantes a la atmósfera de Cataluña, Región de Murcia, Galicia, Aragón y Andalucía, además de incluir el impuesto catalán sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la

---

las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos. (Cataluña).

<sup>33</sup>Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos (residuos industriales); Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos (residuos de la construcción).

<sup>34</sup>Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos.

aviación comercial y el impuesto manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente<sup>35</sup>.

Estos tributos gravan la emisión a la atmosfera de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno y óxidos de azufre y cualquier compuesto oxigenado de estos, en el caso del impuesto murciano también se gravarán la emisión de compuestos orgánicos volátiles y amoniaco. Son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas o entidades que realicen las actividades que provocan las emisiones.

El principal problema con el que nos encontramos en este impuesto es a la hora de cuantificar la emisión de gases a la atmosfera para el cálculo de la base imponible. En algunos casos donde las instalaciones cuentan con medidores resulta fácil cuantificar la emisión de gases mediante estimación directa, pero en otros casos donde las instalaciones no cuentan con medidores utilizan formas para el cálculo muy imprecisas como pueden ser los datos de las mediciones anuales o según de la actividad industrial realizada.

En el caso del el impuesto catalán sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial se grava la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros en los aeródromos.

Incluimos en este apartado el impuesto manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. En su formulación originar constaba con el hecho imponible de emisión de gases a la atmosfera y dos más referidos a la producción termonuclear de energía eléctrica y el almacenamiento de residuos radioactivos, los cuales fueron declarados inconstitucionales en la STC 60/2013, de 13 de marzo.

---

<sup>35</sup>Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (Cataluña); Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios para el año 2006. (Región de Murcia); Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica (Galicia); Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. (Aragón); Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (Andalucía); Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (Castilla la Mancha).

#### **A.4. Impuestos sobre determinadas instalaciones o actividades que inciden en el medioambiente**

Este tipo de impuesto ha sido aprobado por las Comunidades Autónomas de Asturias, Rioja, Aragón, Canarias y Extremadura<sup>36</sup>.

Su hecho imponible grava el impacto medioambiental que se produce por el transporte o distribución de energía eléctrica, telefónica o telemática. En el caso del impuesto extremeño a parte de gravar el impacto de la distribución también grava el impacto que produce la producción almacenaje o transformación de la energía eléctrica. El sujeto pasivo será quien realice la actividad. A la hora de determinar la base imponible en actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica se utiliza la producción bruta media. En actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática se utilizará la extensión de estructuras fijas expresadas en kilómetros y en número de postes o antenas no conectadas entre sí por cables.

Este impuesto tiene un claro carácter extrasfical ya que están destinados todos sus elementos a gravar una conducta perjudicial y poder incentivar otras. Así el impuesto riojano establece que la utilización de las estructuras fijas para el cálculo del impuesto es lograr que se compartan infraestructuras para disminuir el impacto visual.

Estos son los tributos propios de carácter extrafiscal con una finalidad de protección sobre el medioambiente más utilizados por las Comunidades Autónomas, pero existen otros impuestos que persiguen el mismo propósito de protección al medioambiente que no han tenido la misma popularidad a la hora de ser aplicados.

---

<sup>36</sup>Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (Asturias); Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013 (Rioja); Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. (Aragón); Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (con efectos a partir del 1 de enero de 2013) (Canarias); Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (Extremadura).

### **A.5. Canon eólico**

EL canon eólico de Galicia y Castilla la Mancha grava la generación de afecciones e impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio<sup>37</sup>. El contribuyente será quien lleve a cabo la explotación de un parque eólico y la base imponible se determina en función de unidades de aerogeneradores.

La principal controversia sobre la extrafiscalidad que observamos en este impuesto es que los parques eólicos generan electricidad de forma barata y limpia suponiendo un bien tanto a la sociedad como al medioambiente. Por tanto sería interesante saber hasta qué punto es lícito gravar este tipo de actividad y si supone un daño o un beneficio al medioambiente.

### **A.6. Impuesto compensatorio ambiental minero**

El impuesto compensatorio ambiental minero es creado por Galicia en la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

Grava por un lado la alteración de la superficie como consecuencia de la extracción a partir explotación de minas, de minerales y metales, para el cálculo de la base imponible se utiliza la superficie total afectada por las explotaciones e instalaciones.

Por otro lado grava el depósito o almacenamiento en vertederos de residuos mineros procedentes de la extracción, para el cálculo de la base imponible se utilizan toneladas depositadas o almacenadas en los vertederos. Los contribuyentes serán las personas o entidades que realicen las actividades constitutivas del hecho imponible del impuesto.

Nos encontramos ante un impuesto con un claro carácter extrafiscal al coincidir todos sus elementos en gravar una actividad perjudicial para el medioambiente.

---

<sup>37</sup>Ley 8/2009 por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el fondo de compensación ambiental (Galicia); Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el Canon Eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha (Castilla-La Mancha).

#### **A.7. Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso**

Andalucía crea el Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso en la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

El hecho imponible esté constituido por el suministro de bolsas de plástico por un establecimiento comercial donde los sujetos pasivos (titulares de los establecimientos) están obligados a repercutir el impuesto íntegramente a los consumidores. Constituye la base imponible el número total de bolsas de plástico de un solo uso suministradas por los sujetos pasivos.

Nos encontramos aparentemente ante un impuesto con un claro carácter extrafiscal que busca desincentivar una conducta perjudicial para el medioambiente. Así podemos observar que existen exenciones sobre bolsas diseñadas para su reutilización o biodegradables. El principal problema de este impuesto es que está destinado más a modificar la conducta del consumidor final que al titular del establecimiento. Al repercutir el importe al consumidor final el titular del establecimiento no tiene ningún incentivo para ofrecer bolsas reutilizables o biodegradables, teniendo el impuesto andaluz también un claro fin recaudatorio.

#### **A.8. Impuestos sobre vertidos y sobre determinados aprovechamientos de agua embalsada**

Incluimos en este apartado los impuestos andaluz y murciano sobre vertidos a las aguas litorales y el canon de vertido canario<sup>38</sup>.

Estos impuestos gravan la carga contaminante de los vertidos autorizados a las aguas litorales. El sujeto pasivo será quien realice el correspondiente vertido. La base imponible la carga contaminante de los vertidos autorizados, multiplicando la carga contaminante por el volumen de vertido.

---

<sup>38</sup> Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas (Canarias); Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (Andalucía); Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios para el año 2006 (Región de Murcia).

Este es un impuesto con un claro carácter extrafiscal donde su hecho imponible, sujeto pasivo y base imponible van acorde con el fin que persigue.

Por otro lado nos encontramos los impuestos aragonés y gallego sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada<sup>39</sup>.

El impuesto grava el daño medioambiental causado por la realización de determinadas actividades que utilizan agua embalsada cuando dicho uso o modifique sustancialmente los valores naturales de los ríos. Constituye la base imponible del impuesto la capacidad máxima del embalse. EL sujeto pasivo será quien realice las actividades que causan el daño.

Al igual que la mayoría de impuestos medioambientales que hemos estudiado la principal crítica que le podemos hacer al impuesto está en relación con la determinación de su base imponible. Ya que resulta difícil que exista una relación entre el daño causado a los ríos con la capacidad de los embalses o presas.

Tenemos que decir con relación a los impuestos medioambientales que Valencia y Castilla y León tienen implantados dos impuestos con la característica de aglutinar un conjunto de hechos imponibles ya estudiados en los anteriores impuestos, por lo que no los analizaremos<sup>40</sup>.

## **B. Impuestos sobre la explotación del suelo urbano y rústico**

Los impuestos que vamos a estudiar en este epígrafe tienen en común que utilizan la explotación del suelo como causa de su hecho imponible por razones de interés social y general.

### **B.1. Impuestos sobre tierras infrautilizadas**

El impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas y el impuesto asturiano sobre fincas o explotaciones infrautilizadas gravan la infrautilización de las fincas o explotaciones agrarias,

---

<sup>39</sup> Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón (Aragón); Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada (Galicia).

<sup>40</sup> Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (Valencia); Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (Castilla y León).

por no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo fijado. El sujeto pasivo del tributo es el titular del dominio u otro derecho real o personal de disfrute de las fincas o explotaciones agrarias, cuando las explote directamente<sup>41</sup>.

Con respecto a este tributo tenemos que decir que en la práctica ha tenido muy poca relevancia pues prácticamente no se aplica en parte por la dificultad de calcular la base imponible. Siendo la diferencia entre el rendimiento óptimo de la finca o explotación agraria y el rendimiento obtenido en el año natural o el rendimiento medio actualizado obtenido en los 5 años anteriores, si este último resultase mayor.

### **B.2. Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos**

El Impuesto extremeño sobre aprovechamientos cinegéticos grava el aprovechamiento cinegético de terrenos radicados en el territorio de Extremadura autorizado administrativamente. Los contribuyentes son los titulares de las concesiones administrativas. La base imponible es la superficie del coto de caza<sup>42</sup>.

### **B.3. Impuesto sobre las viviendas vacías**

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

El contribuyente será la persona jurídica que sea propietaria de viviendas vacías durante más de dos años sin causa justificada o titulares de un derecho de usufructo, de superficie o de cualquier otro derecho real que otorgue la facultad de explotación económica de la citada vivienda. Constituye la base imponible del impuesto el número total de metros cuadrados de las viviendas sujetas al impuesto<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup>Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria (Andalucía); Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (Asturias).

<sup>42</sup> Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios.

<sup>43</sup> Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012.

Este impuesto quiere grava el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas, debido a la demanda de viviendas y al stock de viviendas desocupadas injustificadamente.

### **C. Impuestos sobre la explotación de determinadas actividades**

Estos impuestos nacen con la finalidad de gravar ciertas actividades que producen o pueden producir ciertas externalidades negativas.

#### **C.1. Gravamen de protección civil**

Este impuesto catalán grava determinados elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil situados. Con el fin de contribuir a la financiación de las actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación. Quedan sujetos a gravamen los elementos patrimoniales afectos a las siguientes actividades de riesgo;

- i) Instalaciones peligrosas y estructuras destinadas al transporte de sustancias peligrosas.
- ii) Instalaciones industriales o almacenes en los que se utilicen, almacenen, depositen o produzcan sustancias peligrosas
- iii) Aeropuertos y aeródromos.
- iv) Presas hidráulicas.
- v) Instalaciones y estructuras destinadas a la producción o transformación de energía eléctrica, instalaciones
- vi) Estructuras destinadas al transporte o suministro de energía eléctrica.

El sujeto pasivo será la persona o entidad que realiza la actividad a la que están afectos los elementos patrimoniales relacionados. La base imponible varía en función del tipo de elemento patrimonial. A modo de ejemplo podemos ver como en las instalaciones industriales y almacenes la base imponible estará constituida por la cantidad almacenada de sustancias peligrosas, o en el caso de aeródromos y aeropuertos el número de vuelos y capacidad de pasajeros de cada aeronave<sup>44</sup>.

---

<sup>44</sup> Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil de Cataluña.

## **C.2. Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales**

En esta categoría incluimos el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de las Comunidades Autónomas de Cataluña, Navarra y Asturias y el impuesto aragonés sobre las grandes áreas de venta que gravan el daño medioambiental y al pequeño y mediano comercio por la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales<sup>45</sup>.

Este impuesto pasaremos a estudiarlo con mayor profundidad posteriormente.

### **4.2.2. Impuestos de carácter predominantemente recaudatorios**

En este epígrafe nos encontramos con una serie de impuestos con un claro carácter recaudatorio. Los impuestos sobre el juego y sobre depósitos de clientes en las entidades de crédito tienen un muy marcado carácter recaudatorio. Los otros dos impuestos que estudiamos en este epígrafe son articulados por los legisladores como impuestos extrafiscales, pero si estudiamos en profundidad la estructura de cada tributo observamos que su carácter extrafiscal se diluye, encontrándonos ante dos impuestos con un claro carácter recaudatorio.

#### **A. Impuestos sobre el juego**

En esta categoría incluimos los impuestos sobre el juego del bingo de la Región de Murcia, Islas Baleares y Asturias cuyo hecho imponible consiste en el pago de los premios en el juego del bingo. El sujeto pasivo es el titular de las autorizaciones administrativas. La cantidad entregada en concepto de premio al jugador es la base imponible<sup>46</sup>.

---

<sup>45</sup> Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (Cataluña); Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (Asturias) Ley foral 39/2013, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales (Navarra); Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón (Aragón).

<sup>46</sup> Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (Asturias); Ley 12/1984, de 27 diciembre, de imposición sobre juegos de suerte, envite o azar (Región de Murcia); Ley 13/1990, de 29 de noviembre, sobre Tributación de los Juegos de Suerte, Envite o Azar de las Baleares (Islas Baleares).

El impuesto sobre el bingo vasco grava la participación en el juego, siendo el sujeto pasivo la persona que adquiera los cartones al objeto de participar en el juego del bingo<sup>47</sup>.

Otro tributo relacionado con el juego es el Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados de la Comunidad Autónoma de Madrid. Cuyo hecho imponible consiste en la instalación de máquinas recreativas y recreativas con premio programado en establecimientos de hostelería debidamente autorizados. El sujeto pasivo son las empresas operadoras cotitulares de dichas autorizaciones. La base imponible se determina mediante un sistema de cuotas fijas por cada máquina<sup>48</sup>.

### **B. Impuesto sobre depósitos de clientes en las entidades de crédito**

Este impuesto grava la captación de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, por parte de los sujetos pasivos del impuesto y que comporten la obligación de restitución. Este impuesto pasaremos a estudiarlo con mayor profundidad posteriormente.

### **C. Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos**

Este impuesto en la actualidad es utilizado por Islas Baleares y Cataluña. Grava la estancia que realiza el contribuyente en una serie de establecimientos y equipamientos situados en dichas comunidades como hoteles, albergues, cruceros, etc. Es contribuyente la persona física que haga una estancia en cualquiera de los establecimientos y equipamientos sujetos a gravamen. La base imponible se obtiene de multiplicar el número de estancias por el tipo del gravamen correspondiente al establecimiento o equipamiento<sup>49</sup>.

Este tributo nace en un principio para compensar a la sociedad el daño medioambiental producido por los turistas. En este tributo nos encontramos con dos fundamentos que nos hacen pensar que el fin principal del impuesto es la recaudación. El primero es el hecho de que los

---

<sup>47</sup> Ley 6/1992, de 16 de octubre, del Impuesto sobre el Juego del Bingo y del recargo de la tasa sobre el juego que se desarrolla mediante máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar.

<sup>48</sup> Ley 3/2000, de 8 de mayo, de medidas urgentes fiscales y administrativas sobre los juegos de suerte, envite y azar y apuestas de la Comunidad de Madrid.

<sup>49</sup> Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos (Cataluña); Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible (Islas Baleares).

turistas no tienen por qué causar daño al medioambiente, y en el caso que lo causaran deberían estar igualmente sujetos al impuesto los residentes en las Comunidades Autónomas, ya que pueden causar los mismos perjuicios al medioambiente. El segundo es el hecho que la base imponible resulta inútil a la hora de cuantificar el daño producido, en el caso que se produjera.

#### **D. Impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector audiovisual y la difusión cultural digital**

El hecho imponible de este impuesto catalán consiste en la disponibilidad del servicio de acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas, mediante la contratación con un operador de servicios, con independencia de la modalidad de acceso al servicio. El sujeto pasivo es la persona o entidad que tienen contratado el servicio. Se establece una cuota tributaria fija de 0,25 euros por contrato de servicio de acceso a contenidos en redes de comunicaciones electrónicas y por cada período impositivo<sup>50</sup>.

El impuesto nace según el legislador para dotar de fondos la industria audiovisual de Cataluña y fomentar la difusión cultural digital. En este impuesto no existe una vinculación clara entre el hecho imponible y el objeto del impuesto, ya que nos resulta muy difícil entender por qué se tiene que gravar el servicio de comunicaciones electrónicas para financiar la industria audiovisual catalana, lo que nos lleva a pensar que el impuesto tiene un marcado carácter recaudatorio.

#### **4.2.3. Impuestos propios de Canarias**

Anteriormente hemos hablado de la peculiaridad del régimen económico fiscal del archipiélago canario al ser una región ultra periférica de Europa. Esta posición geográfica ha llevado a la Comunidad Autónoma de Canarias a desarrollar una serie de impuestos que solo estas vigentes en dicha Comunidad Autónoma. Tenemos que decir que estos impuestos tienen un claro carácter recaudatorio, pero debido a la peculiaridad de estar solo vigentes en las Islas Canarias hemos decidido incorporarlos en un apartado propio.

---

<sup>50</sup> Ley 15/2014, de 4 de diciembre, del impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector audiovisual y la difusión cultural digital.

## **A. Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias**

En Canarias no se aplica el IVA. En su lugar se aplican el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante IGIC) y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias (en adelante, AIEM), que son tributos cedidos estatales gestionados por la Comunidad Autónoma.

Su naturaleza es la de impuestos cedidos, aunque se emplea la expresión impuestos del REF, la peculiaridad de la cesión radica en que la gestión se cede en su integridad a la Comunidad Autónoma<sup>51</sup>.

El IGIC es un impuesto indirecto similar al IVA. No existen entregas intracomunitarias, sino únicamente operaciones interiores. De manera que el envío de una mercancía a la península se considerara exportación a efectos del IGIC e importación a efectos del IVA. Son sujetos pasivos con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto. La base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar a los bienes una serie de reglas.<sup>52</sup>.

A modo de ejemplo podemos ver que si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a ningún proceso, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

El AIEM grava tanto las importaciones de productos sensibles para la economía local como la producción interior de los mismos bienes, sin embargo, respecto a la producción local se aplican importantes exenciones y reducciones, por lo que en la práctica funciona como un arancel exterior. Son sujeto pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten servicios sujetos al

---

<sup>51</sup> AAVV; “Sistema fiscal Español (impuestos estatales autonómicos y locales)”, *Editorial Iustel*, Madrid, 2015, págs.429-430.

<sup>52</sup> Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

impuesto. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto<sup>53</sup>.

### **B. Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo**

El hecho imponible consiste en la entrega realizada por los comerciantes mayoristas de los combustibles derivados del petróleo. Los contribuyentes serán los comerciantes mayoristas de productos derivados del petróleo gravados por el impuesto. La base imponible estará constituida por las cantidades de productos objeto del impuesto, expresados en las unidades de peso o de volumen de la tarifa<sup>54</sup>.

### **C. Impuesto sobre las labores del tabaco**

Grava la fabricación e importación de labores del tabaco dentro del territorio de las Islas Canarias. El contribuyente será la persona física o jurídica y los entes sin personalidad jurídica titulares de la fábrica. La base imponible se determinará en régimen de estimación directa por el número de cigarrillos o kilos de tabaco<sup>55</sup>.

## **5. ANÁLISIS DE DOS IMPUESTOS PROPIOS CONTROVERTIDOS: EL IMPUESTO SOBRE GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES Y EL IMPUESTO SOBRE DEPÓSITOS DE ENTIDADES DE CRÉDITO**

A continuación vamos a analizar dos de los impuestos que más controversia han levantado en los últimos tiempos. Con este análisis pretendemos entender el comportamiento de los distintos Entes Territoriales y de los Tribunales de Justicia a la hora de aceptar la autonomía financiera y la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas, comprendiendo las restricciones y limitaciones con las que se encuentran las Comunidades Autónomas para desarrollar su potestad legislativa. Para ello hemos elegido el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales

---

<sup>53</sup> Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico fiscal de Canarias.

<sup>54</sup> Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles derivados del Petróleo.

<sup>55</sup> Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las labores del tabaco y otras Medidas Tributarias.

que tiene un claro carácter extrafiscal y el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito con un fin principalmente recaudatorio.

### **5.1. Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales**

El Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (en adelante, IGEC<sup>56</sup>), es un impuesto autonómico que desde su implantación ha sido objeto de numerosos recursos de inconstitucionalidad interpuestos por parte del Estado e incluso ha levantado dudas sobre su validez en la Unión Europea, siendo unos de los impuestos más controvertidos en los últimos años.

El IGEC fue creado por la Comunidad Autónoma de Cataluña mediante la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, posteriormente fue incorporado por Navarra y Asturias<sup>57</sup>. Aragón mediante la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativa en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, incluyó el impuesto en su ordenamiento bajo el nombre de Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas y finalmente también fue incorporado por Canarias y la Rioja en 2012<sup>58</sup>.

Constituye el hecho imponible del impuesto la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano. El sujeto pasivo es el titular del gran establecimiento comercial.

Para la determinación de la cuota tributaria se utiliza como base imponible la superficie total del gran establecimiento multiplicada por unos coeficientes que se van incrementando conforme aumentan la superficie. A la base imponible se le aplican reducciones en algunos sujetos pasivos como pueden ser los dedicados a la venta de mobiliario o de artículos de saneamiento, para la obtención de la base liquidable. Existen diferentes exenciones como a los

---

<sup>56</sup> Cuando nombramos el término IGEC hacemos referencia a la totalidad de los impuestos autonómicos.

<sup>57</sup>Ley Foral 39/2013, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales. (Navarra); Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (Asturias).

<sup>58</sup>Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (Canarias); Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013 (La Rioja).

establecimientos comerciales individuales dedicados a la jardinería y a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria o suministros industriales. Por último decir que se aplican bonificaciones según una serie de supuestos, pudiendo poner como ejemplo el acceso con medios de transporte público o que lleven a cabo proyectos de protección medioambiental.

El IGEC nace según los legisladores autonómicos con una clara finalidad extrafiscal. Debido a la creciente explotación de grandes superficies comerciales implantadas en la mayoría de los casos en las periferias de las ciudades, creándose importantes externalidades negativas al entorno, como pueden ser el aumento de los índices de polución atmosférica o la construcción de accesos y mantenimiento de la red viaria a causa de la sobreutilización. El impuesto es creado por un lado para corregir y compensar el impacto territorial y medioambiental causado por las grandes superficies. Y por otro lado para equilibrar la competitividad entre el pequeño y mediano comercio y las grandes superficies, debido a la posición de dominio de mercado que gozan estas últimas.

El impuesto autonómico ha sido objeto de numerosos recursos de inconstitucionalidad presentado por el Estado ante el Tribunal Constitucional<sup>59</sup>.

Debemos dar paso a estudiar la constitucionalidad del impuesto. La controversia que ha generado el impuesto se debe a dos problemas. Por un lado la duplicidad de gravamen con impuestos ya establecidos por los Entes locales y el Estado, por otro lado la vulneración de los principios constitucionales de la libertad de empresa, el principio de unidad e igualdad y el disfrute de los derechos y deberes constitucionales en igualdad de condiciones.

---

<sup>59</sup> Recursos de inconstitucionalidad presentados por el Estado contra el IGEC:

-Recurso de inconstitucionalidad núm. 1772-2001 contra el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales catalán. Resuelto en la STC 122/2012, de 5 de junio.

-Recurso de inconstitucionalidad núm. 1819-2003 contra el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales asturiano. Resuelto en la STC 197/2012, de 6 de noviembre.

-Recurso de inconstitucionalidad núm. 1336-2002 contra el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales navarro. Resuelto en la STC 208/2012, de 14 de noviembre.

-Recurso de inconstitucionalidad núm. 3095-2006 contra el Impuesto sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta aragoneses. Resuelto en la STC 96/2013, de 23 de abril.

-Recurso de inconstitucionalidad núm. 3701-2006 contra el Impuesto sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta aragoneses. Resuelto en la STC 200/2013, de 5 de diciembre.

### **5.1.1. Problemas de solapamiento de hechos imposables**

#### **A. Sobreimposición con tributos locales**

El Estado estableció que el IGEC vulnera el artículo 6.3 de la LOFCA por sobreimposición con el Impuesto sobre actividades económicas (en adelante, IAE) y el Impuesto sobre bienes inmuebles (en adelante (IBI). El impuesto autonómico recaía sobre materias gravadas por los impuestos Locales al coincidir sus hechos imposables.

En los recursos de inconstitucionalidad presentados por el Estado se estableció que el impuesto autonómico grava la titularidad del establecimiento comercial por lo que coincidiría con la materia imponible gravada por el IBI.

El Tribunal Constitucional determinó que en el IGEC el hecho imponible es un tipo específico de actividad y no la mera titularidad del inmueble como el IBI, por tanto no existe coincidencia entre los dos tributos<sup>60</sup>.

El caso del IAE es más controvertido. En los recursos de inconstitucional se estableció la siguiente argumentación para llegar a la conclusión de sobreimposición entre el impuesto local y el autonómico:

El IGEC grava la utilización de grandes superficies comerciales, y por tanto la explotación de grandes establecimientos comerciales, en proporción a la superficie que ocupan, ya que resulta irrazonable pensar que existe un daño medioambiental por el mero hecho de la simple existencia del inmueble. De ser así, todos los inmuebles deberían estar sujetos al gravamen por su daño medioambiental. El IAE grava el ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas. El impuesto incluye el comercio mixto o integrado en grandes superficies por tanto el ejercicio del comercio está ya gravado, existiendo una coincidencia inequívoca entre los hechos imposables de ambos impuestos. Por otro lado también se observa una coincidencia entre los sujetos pasivos, siendo en ambos casos la persona que ejerce la actividad comercial.

---

<sup>60</sup> SSTC (122/2012, 197/2012, 208/2012, 96/2013, 200/2013).

Existe también una similitud entre ambos impuestos en la base imponible. En los dos impuestos la superficie total destinada a la actividad comercial medida en metros cuadrados sirve como base para la determinación de la cuota.

El Tribunal Constitucional realizó las siguientes conclusiones en relación con esta problemática:

Así indico que nos encontramos ante dos impuestos, uno general que afecta a todas las actividades económicas por el mero hecho de su ejercicio y que grava la riqueza potencial de cualquier tipo y cualquier circunstancia. Otro específico que grava determinadas actividades comerciales realizadas en las grandes superficies. Tales diferencias no permiten solventar son la vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA.

Respecto a su cuantificación, ambos tributos recurren a la técnica de calcular la cuota fijando una cantidad en función de los metros cuadrados por superficie pero no la computan de forma idéntica, siendo los elementos tomados en consideración diferentes. El IAE grava rentas que se ponen de manifiesto en el ejercicio de actividades económicas, a mayor superficie mayor rendimiento económico. En el IGEC la superficie no es un mero hecho de riqueza, también sirve para calificar la actividad gravada e identificar al sujeto pasivo. El elemento superficie ha de ocurrir para que se realice el hecho imponible, prescindiendo del beneficio para la cuantificación del tributo. La recaudación es utilizada para compensar el impacto territorial y medioambiental, atendiendo a las necesidades de modernización y fomento de comercio integrado en trama urbana por lo que el tributo tiene, aunque sea parcialmente, una finalidad extrafiscal.

Por estas precisiones el Tribunal Constitucional estableció que el IGEC no vulneraba el artículo 6.3 de la LOFCA<sup>61</sup>.

---

<sup>61</sup>SSTC (122/2012, 197/2012, 208/2012, 96/2013, 200/2013).

## **B. Doble imposición con tributos estatales**

En la STC 96/2013, de 23 de abril se abordó la cuestión de la sobre imposición de hechos imponible entre el impuesto autonómico en relación con el Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF).

En este caso el Tribunal Constitucional se limitó a poner como ejemplo el caso de la constitucionalidad del impuesto autonómico con el IBI y el IAE. Argumentado que los impuestos estatales gravan renta y el impuesto autonómico grava un tipo de actividad empresarial. Señala así que la mayor diferencia entre los impuestos es que el autonómico es independiente del beneficio que pueda obtener el contribuyente, declarando la constitucionalidad del impuesto.

### **5.1.2. Vulneración de la libertad de empresa, el principio de unidad e igualdad**

La STC 96/2013, de 23 de abril abordó la cuestión del Impuesto sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta de Aragón, al considerarse que resultaba incompatible con la unidad del orden económico recogido en el artículo 139 de la CE en conexión con los artículos 2, 38 y 149.1.1 de la misma Ley.

El recurso de inconstitucional presentado por el Estado sostenía que el impuesto autonómico supone una ruptura con la unidad del orden económico y un obstáculo a la libre circulación. El tributo causaba así una desigualdad entre la actividad económica de la Comunidad Autónoma y el resto del país, actuando en contra de la libertad de empresa, la libre competencia y el principio de igualdad, ya que la norma grava a unos agentes económicos en beneficios de otros que operan en la misma actividad.

El Tribunal Constitucional estableció que para resolver el problema de los artículos 38 y 139 de la CE se tenían que plantear dos cuestiones: la unidad del sistema y la diversidad regulatoria debido a las autonomías, buscando un equilibrio entre ambos principios.

Existirá inconstitucionalidad por afectación a la libertad de empresa cuando se modifiquen las condiciones básicas ejercidas por el resto de españoles, no solo cuando se persiga intencionadamente. También en los casos en donde las consecuencias de las medidas adoptadas

impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que persiguen<sup>62</sup>.

De acuerdo con ello para revisar si la normativa en cuestión vulnera la unidad de mercado y la libertad de empresa habría que evaluar tres cuestiones;

- i) El ámbito competencial respectivo.
- ii) Fin legítimo perseguido.
- iii) La proporcionalidad entre tales aspectos.

Sobre la primera cuestión el impuesto evaluado recae sobre los ámbitos materiales de competencias asumidas por las Comunidades Autónomas (ordenación del territorio, urbanismo, vivienda, protección del medio ambiente y promoción de la competencia). Con respecto a la segunda cuestión, analizando la estructura del impuesto, el Tribunal Constitucional llega a la conclusión de que el hecho imponible es la actividad y el tráfico desarrollado por las grandes superficies. Gravar esta actividad supone un fin constitucionalmente legítimo ya se clasifique el impuesto de tributo fiscal o extrafiscal. El Tribunal Constitucional señala que referente a la cuestión de proporcionalidad no se puede decir que la creación de este impuesto haya limitado el derecho a la libertad de empresa de forma desproporcionada ya que tal divergencia regulatoria no ha impedido que se inicien y se sostengan esta clase de actividades comerciales. Por último con respecto a la libre circulación de personas y mercancías señala el Alto Tribunal que el impuesto es aplicable independientemente de quien realice la actividad sea residente o no en Aragón. Por ello concluye que no se ha producido el efecto de limitar sustancialmente a los empresarios y no produce el efecto de fragmentar el mercado por lo que no se ha incumplido el artículo 139.2 de la CE.

La declaración por parte del Tribunal Constitucional de la legalidad del IGEC no resolvió todos los problemas del impuesto autonómico. Así recientemente la Unión Europea (en adelante, UE) ha abierto dos procedimientos contra el mismo: La Dirección General de Fiscalidad de la Unión

---

<sup>62</sup> STC 37/1981, de 16 de Noviembre.

Europea, informo de la apertura de un procedimiento (EU PILOT) contra España<sup>63</sup>. Se indica en el mismo que el IGEC podría vulnerar el derecho a la libertad de establecimiento reconocido en el derecho comunitario del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE). Además la Comisión Europea comunica al Reino de España con fecha de 28 de noviembre de 2014, que califica al impuesto autonómico como una medida que podría constituir una ayuda de Estado incompatible con el ordenamiento europeo<sup>64</sup>.

La apertura de este procedimiento ha supuesto por un lado la derogación inminente del Impuesto en Navarra, la Rioja y Canarias<sup>65</sup>. Por otro lado la aprobación en el resto de Comunidades Autónomas de dos sentencias del Tribunal Supremo mediante las que se declara la suspensión cautelar del impuesto<sup>66</sup>.

Las diferentes exenciones que regula el IGEC sobre los pequeños y mediados comerciantes, así como con determinadas actividades pueden suponer una efectiva discriminación, ya que se les está otorgando una ventaja competitiva incompatible con el derecho comunitario. Cabe recordar que el ámbito de la UE para que una ayuda sea considerada ilegal se tiene que dar los siguientes requisitos<sup>67</sup>;

- (i) La empresa debe obtener una ventaja o beneficio económico;
- (ii) Los recursos que constituyen la ayuda tienen que ser otorgados por un Estado miembro o con recursos públicos;
- (iii) La ayuda debe falsear o amenazar con falsear la competencia afectando a los intercambios comerciales entre los Estados miembros;

---

<sup>63</sup> EU pilot es un procedimiento abreviado entre los Estados Miembros y la Unión Europea. Está diseñado para solventar incumplimientos de la normativa comunitaria de forma voluntaria antes de pasar a la apertura formal de un procedimiento de sanción contra un Estado Miembro. [www.regulacioninformatica.es](http://www.regulacioninformatica.es).

<sup>64</sup> LÓPEZ PÉREZ, F; “El impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales quince años después: las sombras de este tributo ambiental a la luz del derecho comunitario”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, núm.58, 2016, págs.4-5. <http://www.actualidadjuridicaambiental.com/>.

<sup>65</sup> Ley foral 23/2015, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias (Navarra); Ley 6/2015, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (la Rioja); Ley 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias (Canarias).

<sup>66</sup> Sentencias del Tribunal Supremo 607/2015 y 614/ 2015 de 14 de diciembre de 2015.

<sup>67</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de julio de 2004.

- (iv) Debe favorecer a determinadas empresas o producciones. Esto es, debe haber selectividad.

En el caso del IGEC parece haber un caso de selectividad que parece distinguir entre pequeños y medianos establecimientos comerciales por un lado y grandes por otro. En ocasiones la selectividad es aceptada en el ámbito comunitario. Así lo está cuando esté basada en la naturaleza o la economía del sistema, declarado que tales restricciones están justificadas por razones de imperiosa necesidad como son la protección del medio ambiente o la ordenación del territorio<sup>68</sup>.

Podemos intuir que el futuro de la legalidad del IGEG pasa por demostrar su finalidad extrafiscal lejos del afán recaudatorio, con el objeto de persuadir a unos determinados sujetos de realizar actividades que generan ciertas externalidades negativas<sup>69</sup>.

## **5.2. Impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito**

El Impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito (en adelante, IDEC) es creado por Extremadura mediante la Ley 14/2001, de 29 de noviembre, del Impuesto sobre Depósitos de las Entidades de Crédito. Tras la creación del impuesto el Gobierno presentó un recurso de inconstitucionalidad contra el tributo extremeño<sup>70</sup>. Mientras se resolvía la cuestión de inconstitucionalidad Andalucía y Canarias crearon el impuesto<sup>71</sup>.

La STC 210/2012, de 14 de noviembre declaró la constitucional del impuesto extremeño, lo que llevo inmediatamente al Estado a crear el tributo específico. Además al mismo tiempo Cataluña mediante un decreto ley y Asturias mediante una ley de presupuestos crean el tributo<sup>72</sup>. La creación de estos impuestos condujo a la presentación de recursos de inconstitucionalidad

---

<sup>68</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2014 T-399/11.

<sup>69</sup> LÓPEZ PÉREZ, F; “El impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales quince años después: las sombras de este tributo ambiental a la luz del derecho comunitario”, *ob. cit*, págs.17-22.

<sup>70</sup> Recurso de inconstitucionalidad núm. 1894-2002.

<sup>71</sup> Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (Andalucía); Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (Canarias).

<sup>72</sup> Decreto Ley 5/2012, de 18 de diciembre, del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito (Cataluña); Ley del Principado de Asturias 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2013 (Asturias); Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (Estado).

del Estado contra las Comunidades Autónomas de Asturias y Cataluña, y de éstas Comunidades Autónomas contra el Estado<sup>73</sup>. Finalmente el impuesto es creado por la Comunidad Valencia, Navarra, produciendo la aprobación del impuesto en Cataluña mediante Ley<sup>74</sup>. El Gobierno presentó recursos de inconstitucionalidad contra los impuestos catalán y valenciano<sup>75</sup>. En el caso del impuesto navarro al configurar el IDEC conforme a la normativa estatal bajo el Convenio Económico de Navarra el Estado no procedió a presentar ningún recurso de inconstitucionalidad.

El hecho imponible de los impuestos autonómicos consiste en la captación de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y que comporten la obligación de restitución. Los contribuyentes son las entidades de crédito por los depósitos de clientes de la sede central u oficinas que estén situadas en la Comunidad Autónoma, donde los sujetos pasivos no podrán repercutir el importe del impuesto a terceros. La base imponible está compuesta por el total de los fondos captados, calculada promediando aritméticamente el saldo final de cada trimestre. Todas las Comunidades Autónomas comparten la misma estructura del impuesto, incluso la misma tarifa. La diferencia entre los diferentes impuestos se da en las diferentes bonificaciones

---

<sup>73</sup> Recursos de inconstitucionalidad del Estado contra Cataluña y Asturias:

-Recurso de inconstitucionalidad núm. 7279-2012 interpuesto por el Gobierno contra el IDEC catalán. Resuelto en la STC 107/2015, de 28 de mayo.

-Recurso de inconstitucionalidad núm. 631-2013 interpuesto por el Gobierno contra el IDEC Asturiano. Resuelto en la STC 108/2015, de 28 de mayo.

Recursos de inconstitucionalidad de Cataluña y Asturias contra el Estado:

-Recurso de inconstitucionalidad núm. 1808-2013, interpuesto por el Parlamento de Cataluña contra el IDEC estatal. Resuelto en la STC 26/2015, de 19 de febrero.

-Recurso de inconstitucionalidad núm. 1873-2013, interpuesto por el Gobierno de Cataluña contra el IDEC estatal. Resuelto en la STC 59/2015, de 18 de marzo.

-Recurso de inconstitucionalidad núm. 275-2015, interpuesto por el Gobierno de Asturias contra el IDEC estatal. Resuelto en la STC 102/2015, de 26 de mayo.

-Recurso de inconstitucionalidad núm. 1881/2013, interpuesto por el Consejo de Gobierno del Principado de Asturias contra el IDEC estatal. Resuelto en la STC 73/2015, de 14 de abril.

<sup>74</sup> Ley 5/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (Valencia); Ley 4/2014, de 4 de abril, del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito (Cataluña); Ley Foral 6/2014, de 14 de abril, del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito (Navarra).

<sup>75</sup> Recurso de inconstitucionalidad núm. 5832-2014, interpuesto por el Gobierno contra el IDEC valenciano. Resuelto en la STC 30/2015, de 19 de febrero.

Recurso de inconstitucionalidad núm. 7870-2014, interpuesto por el Gobierno contra el IDEC catalán. Resuelto en la STC 111/2015, de 28 de mayo.

y deducciones establecidas por las distintas Comunidades Autónomas, en función del número de sucursales o según de las inversiones realizadas en su territorio. Como indica GARCÍA DE PABLOS, estas diferencias en las bonificaciones y deducciones podrían dar lugar a diferentes distorsiones pudiendo justificar la creación del impuesto estatal<sup>76</sup>.

El Estado crea el impuesto compartiendo hecho imponible y sujeto pasivo con el impuesto autonómico. Siendo la gran diferencia que el impuesto estatal está sujeto a un tipo de gravamen cero. El impuesto estatal nace con el objetivo de lograr tratamiento fiscal armonizado de los depósitos bancarios. Logrando un funcionamiento homogéneo del sistema financiero que había sido alterado por los impuestos autonómicos, con la finalidad de garantizar la unidad de mercado. La creación del impuesto por parte del Estado como de Cataluña y Asturias ha sido objeto de numerosas críticas.

La principal crítica al impuesto estatal ha sido que la aplicación del impuesto no requiere ninguna obligación material, ni tampoco formal para los sujetos pasivos. La cuota tributaria del impuesto estaba sujeto a un gravamen de tipo 0, lo que fue entendido por las Comunidades Autónomas como un abuso de poder por parte del Estado. Se trata de un impuesto simulado, con el único objetivo de dejar sin efecto los impuestos ya existentes e impedir al resto de Comunidades Autónomas crear el impuesto lo que supone ir en contra del poder tributario autonómico reconocido en la Constitución.

La segunda gran crítica al impuesto estatal fue la retroactividad de la norma. Pese a ser publica en Boletín Oficial del Estado el día 28 de diciembre la Ley tiene efectos retroactivos, exponiendo que la compensación del Estado a las Comunidades Autónomas recae solamente sobre aquellos tributos autonómicos creados con anterioridad a 1 de diciembre de 2012. Esto fue interpretado por algunas Comunidades Autónomas parte como una vulneración de artículo 9.3 de la CE y una desigualdad, suponiendo un trato de favor hacia las Comunidades Autónomas que ya tenían implantado el impuesto. Interpretando de manera limitativa el artículo

---

<sup>76</sup> GARCÍA DE PABLOS, J; “El impuesto sobre depósitos bancarios”, *Quincena Fiscal*, núm.4, .2015, pág.12.

6.2 de la LOFCA y suponiendo una deslealtad institucional recogida en el artículo 2 g) de la LOFCA<sup>77</sup>.

Por último el tributo estatal fue criticado al no estar presente en el proyecto ley presentando en el Congreso de los diputados, de manera que una vez enviado el texto aprobado mediante al Senado, se introdujo el impuesto mediante una enmienda.

De igual manera han sido criticadas las Comunidades Autónomas de Cataluña y Asturias a la hora de establecer el impuesto. Cataluña utiliza un Decreto Ley con el objeto de la extraordinaria y urgente necesidad de alcanzar nuevas fuentes de financiación, con el fin de cumplir con los objetivos de déficit y de endeudamiento fijados. El Decreto Ley entró en vigor al día siguiente de su publicación pero con efectos retroactivos desde el 30 de noviembre.

Asturias utilizó la Ley de Presupuestos generales para la creación del tributo, en este caso el tributo no tendría carácter retroactivo. Sin embargo tenemos que decir que la Ley de Presupuestos de Asturias entra en vigor el día 1 de enero de 2013, excepto el artículo correspondiente al IDEC que entraría en vigor al día siguiente de su publicación en boletín oficial de la Comunidad Autónoma, con el único fin de estar vigente en el periodo de 2012<sup>78</sup>.

Podemos afirmar sin miedo a equivocarnos que ambos casos Cataluña y Asturias actúan en contra del artículo 9.3 de la CE con la única finalidad de estar vigentes antes de la entrada en vigor del impuesto estatal.

Como indica MATA SIERRA nos encontramos antes dos problemas bien diferenciados. En primer las Comunidades Autónomas que crearon el impuesto antes que el estatal simplemente se tienen que poner de acuerdo en los mecanismos de compensación. Un segundo problema

---

<sup>77</sup>FALCÓN Y TELLA, R; “El Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito: sobre la necesidad de un nuevo modelo para articular la potestad tributaria estatal y autonómica”, Quincena Fiscal, núm.1, 2013, págs.2-3.

<sup>78</sup> JUAN CASADEVALL, J; “En torno a la constitucionalidad de los impuestos de depósitos de entidades de crédito de las comunidades autónomas”, Quincena Fiscal, Editorial Aranzadi, Navarra núm.18, 2015. Págs.19-22.

más controvertido es el que afecta a Cataluña y Asturias que han llevado a ambas Comunidades Autónomas y al Estado a discutir el problema en el Tribunal Constitucional<sup>79</sup>.

### **5.2.1. Constitucionalidad de los impuestos autonómicos**

#### **A. Utilización de Ley de Presupuestos y Decreto Ley para la creación del impuesto**

La utilización de Cataluña de un decreto ley para la creación del impuesto fue resuelta en la STC 107/2015, de 28 de mayo. El Tribunal Constitucional estableció que Cataluña había cometido una infracción al utilizar un decreto ley para establecer un tributo, ya que es necesario una ley del Parlamento para establecer tributos propios, como indica el artículo 203.5 del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

Por otro lado el Tribunal Constitucional mantuvo en la STC 108/2015, de 28 de mayo la validez de Asturias al crear el impuesto mediante una Ley de Presupuestos. La vulneración del artículo 134.6 de la CE en el que se prohíbe la utilización de la Ley de Presupuestos para crear tributos no resulta de aplicación a las leyes de presupuestos de las Comunidades Autónomas.

#### **B. Vulneración de la libertad de empresa y captación de fondos situados fuera del territorio**

En el recurso de inconstitucionalidad 1894-2002 interpuesto por el Gobierno contra el impuesto extremeño se estableció que el IDEC vulneraba por un lado el artículo 9 b) de la LOFCA, al no excluir a los depositantes de fondos que se encuentren fuera de la Comunidad Autónoma. Por otro lado vulnera el artículo 9 c) LOFCA, ya que la deducción en la cuota por inversiones de utilidad pública condiciona la libertad de decisión de las entidades. En la STC 210/2012, de 14 de noviembre se resolvieron las cuestiones en el siguiente sentido:

El impuesto autonómico grava la acumulación de depósitos en una Comunidad Autónoma, donde el objeto de gravamen no lo constituye transacción alguna. Por lo tanto el IDEC tiene la finalidad de gravar únicamente los depósitos bancarios de las entidades bancarias establecidas en la Comunidad Autónoma

---

<sup>79</sup>MATA SIERRA, M; “Conflictos entre la Hacienda estatal y las autonómicas en el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades financieras”, *Quincena Fiscal*, num.18, 2013. págs.13-14.

La deducción no es inconstitucional al no establecer diferencias entre residentes y no residentes. Las deducciones por inversiones en proyectos sociales son voluntarias, ya que la única consecuencia de no realizarlas sería el pago completo del impuesto. El fin de la deducción es incentivar las inversiones en la Comunidad Autónoma sin obstaculizar otras inversiones alternativas. Finalmente la deducción tampoco minora la carga de otro tributo de carácter general.

### **C. Problemas de solapamiento de hechos imposables**

En el recurso de inconstitucionalidad 1894-2002 interpuesto por el Gobierno contra el impuesto extremeño se estableció que el IDEC recaía sobre hechos imposables ya gravados por el IVA y por el IAE, lo que suponía una vulneración de los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA. En la STC 210/2012, de 14 de noviembre se resolvieron las cuestiones:

Con respecto a la doble imposición con el IVA se llegó a la conclusión de que el IDEC grava la capacidad económica puesta de manifiesto por las entidades de crédito, sin recaer sobre transacciones económicas, ni prestación de servicios por las entidades financieras. Operaciones que sí forman parte del hecho imponible del IVA.

Con relación a la sobreimposición con el IAE el Tribunal Constitucional estableció que el impuesto local grava la mera actividad económica con independencia de su resultado, esto es, en el caso de las entidades financieras, se captan o no depósitos y con independencia de su cuantía.

Finalmente tras la creación del impuesto por el Estado el Tribunal Constitucional determinó que entre el impuesto estatal y los impuestos autonómicos existían coincidencias sustanciales de los elementos esenciales produciendo la vulneración de los artículos 133.2 y 157.3 CE y 6.2 de la LOFCA. Por lo tanto todos los tributos autonómicos posteriores al estatal son inconstitucionales.

## **5.2.2. Constitucionalidad del impuesto estatal**

### **A. “Deslealtad” del Estado**

En cuanto a la problemática suscitada con el impuesto estatal debemos decir que la mayor parte de ella fue resuelta en la STC 26/2015, de 19 de febrero. El Tribunal Constitucional estableció que aunque el impuesto estaba sujeto a un gravamen tipo cero se tiene que calificar como una figura tributaria al regular una determinada capacidad económica, aunque configure el hecho imponible de tal modo que no termine en la obtención de una cuota tributaria.

El objetivo de desarrollar un tratamiento fiscal armonizado es legítimo según el constitucional, debido a las competencias asumidas por el Estado para configurar la Hacienda General.

Se afirma así que el Estado ha ejercido su competencia de forma legítima como está previsto en el artículo 6.2 de la LOFCA, sin realizar una interpretación limitativa del precepto. El artículo no se está interpretando sino que se está aplicando, donde la exclusión de medidas compensatorias a aquellos tributos establecidos por las Comunidades Autónomas a partir del 1 de diciembre de 2012 no puede considerarse irrazonable. Tiene la finalidad de evitar que las Comunidades Autónomas creen tributos equivalentes en procedimientos legislativos más rápidos, con el objetivo de situarse en posiciones acreedoras de las medidas de compensación.

### **B. Inclusión del impuesto mediante enmienda**

En la STC 59/2015, de 18 de marzo se resuelve la posible inconstitucionalidad del impuesto estatal al no figurar en el proyecto ley, siendo incluido en una enmienda posterior.

El tribunal Constitucional dictaminó que el proyecto ley al tener como objeto una serie de medidas tributarias es posible apreciar una vinculación entre una enmienda que establece un tributo y un texto legislativo que modifica figuras tributarias, por tanto se rechaza la inconstitucionalidad.

### **5.3 Reflexión final**

Tanto en el IGEC como en el IDEC encontramos diferentes cuestiones que nos hacen plantearnos si el Tribunal Constitucional ha actuado de una manera apropiada.

En el caso del IGEC resulta muy cuestionable pensar que los grandes establecimientos desarrollen externalidades negativas por su ubicación, de ser así, cualquier barrio situado en la periferia de las ciudades podrían causar las mismas externalidades. El hecho de que se realicen exenciones sobre determinadas actividades (establecimientos dedicados a la jardinería, venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales) sin ningún tipo de justificación nos lleva a la conclusión de que el impuesto está realizando un trato discriminatorio a los grandes establecimientos en favor de los pequeños y medianos comerciantes y aquellas actividades exentas de pagar el tributo. Aunque el Tribunal determina que no existe sobreimposición entre el IGEC y el IAE, parece incuestionable que ambos tributos gravan al mismo sujeto pasivo, ambos utilizan los metros cuadrados como base para el cálculo de la cuota tributaria y por último que ambos impuestos gravan la actividad llevada a cabo por los grandes establecimientos, lo que nos lleva a pensar que ambos tributos tienen suficientes coincidencias para que exista sobreimposición sobre el tributo local, siendo sus diferencias mínimas.

En el caso del IDEC se presenta con toda claridad la dificultad a las que tienen que hacer frente las Comunidades Autónomas para establecer sus propios impuestos. Como hemos indicado anteriormente la mayoría de los impuestos autonómicos destacan por su carácter extrafiscal y la poca recaudación que dejan en las arcas de las Comunidades Autónomas. El IDEC destaca por su capacidad de recaudación, lo que es de gran utilidad para las Comunidades Autónomas debido a la posición deudora en las que se encuentran la mayoría de ellas. El impuesto estatal nace con el objetivo de desarrollar un tratamiento fiscal armonizado debido a la distorsión que provoca el IDEC (distorsión que está por demostrar), como hemos visto al ser España un país de autonomías la libertad de elección de residencia implica la elección de soportar obligaciones y cargas diferentes según el territorio, por lo que entendemos que el Estado se ha extralimitado en su papel de coordinador de la hacienda general. Podemos observar que tanto el Estado como las Comunidades Autónomas han desarrollado sus potestades intentando limitar las

competencias del resto de entes territoriales suponiendo una deslealtad institucional a la autonomía financiera de los distintos entes públicos.

Debemos decir que el Tribunal Constitucional realiza un esfuerzo por defender la autonomía y la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas, declarando la constitucional del IGEC cuando resulta evidente su semejanza con el IAE y la discriminación que produce a los grandes establecimientos comerciales. Por otro lado también se aprecia el intento de demostrar la legalidad del IDEC, solo declarándolo inconstitucional cuando el Estado con posterioridad crea un impuesto donde el hecho imponible y el sujeto pasivo coinciden plenamente con los autonómicos con el simple objetivo de impedir ese objeto de recaudación a las Comunidades Autónomas.

## **6. CONCLUSIONES**

**PRIMERA-** La Constitución Española reconoce en su artículo 2 la autonomía de los entes públicos territoriales que componen el Estado español. Dentro de la autonomía política debe entenderse la autonomía financiera como una pieza clave. La autonomía financiera es la capacidad de los entes públicos territoriales para el establecimiento de gastos públicos, así como la obtención de los recursos necesarios para hacer frente a dichos gastos. Si a tales entes no se les conceden los suficientes mecanismos para poder ejercer dicha autonomía financiera se convertirían en dependientes del Estado vulnerando la constitución. Dentro de la autonomía financiera los ingresos tributarios son reconocidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española como el principal medio para el sostenimiento del gasto público. Por tanto debemos entenderlos como un elemento esencial para desarrollar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.

**SEGUNDA-** Al Estado se le reconoce en el artículo 133.1 de la CE la potestad originaria para establecer tributos. Esta potestad originaria la tenemos que entender como la competencia asumida por el Estado para regular la hacienda general. Es decir regula todo el sistema tributario en su conjunto. El Estado tiene la responsabilidad de fijar los medios y relaciones para que exista una cierta homogeneidad tributaria y una información entre todos los entes, respetando y protegiendo la autonomía del resto de entes, sin llegar al punto de que tal coordinación deje sin competencias a algunos de ellos.

**TERCERA-** La CE en su artículo 133.2 establece que las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir tributos de acuerdo a la Constitución y las leyes. Para que su potestad tributaria sea completa el artículo 152.1 determina que la organización institucional autonómica se basará en una Asamblea Legislativa, por lo que podrán dictar leyes y así poder respetar el principio de reserva de ley para la creación *ex novo* de tributos. Al tener la misma capacidad que el Estado para la creación de tributos es necesario una ley que imponga los límites necesarios a las Comunidades Autónomas para su coordinación con el resto de entes.

**CUARTA-** Las limitaciones con las que se encuentran las Comunidades Autónomas se encuentran recogidas en la LOFCA, que determina en su artículo 6 que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado o Entes Locales. En este sentido el hecho imponible es un concepto estrictamente

jurídico que la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, y no tanto la fuente de riqueza, renta o actividad económica que el legislador decide someter a imposición. La otra limitación con la que se encuentran las Comunidades Autónomas están recogidas en el artículo 9 de la LOFCA, de modo que los tributos que establezcan no podrán sujetar ni gravar elementos patrimoniales, negocios, actos o hechos realizados fuera de su territorio, y el deber de realizar sus competencias sin afectar a la libre circulación. No toda norma debe considerarse contraria al artículo 9 de la LOFCA, solamente lo será cuando se persiga de forma intencionada o cuando la norma dictada no guarde relación con el fin constitucionalmente lícito que persigue.

QUINTA- La potestad tributaria de los Entes Locales está fuertemente restringida al encontrarse en una posición de inferioridad con respecto al Estado y Comunidades Autónomas, al no contar con potestad legislativa. Por lo tanto no pueden crear tributos ya que no respetarían el principio de reserva de ley. El sistema local solamente podrá ser regulado mediante una ley estatal, correspondiéndole al Estado poner en manos de los Entes Locales los medios suficientes para el ejercicio de sus funciones. Al tratarse el principio de reserva de ley de una ley relativa, los Entes Locales pueden participar mediante reglamentos en la configuración de su sistema tributario. En el contenido que establece en el artículo 16 TRLHL, a parte de poder participar en la gestión, liquidación, inspección y recaudación de tributos.

SEXTA- Los recursos autonómicos están recogidos en el artículo 4 LOFCA. Dentro de los cuales tienen naturaleza tributaria los impuestos cedidos, recargos, tasas, contribuciones especiales e impuestos propios. Junto a los ingresos tributarios la principal fuente de financiación de las Comunidades Autónomas son una serie de fondos que sirven para compensar las diferencias entre las distintas Comunidades Autónomas tales como el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, el Fondo de Suficiencia Global y los Fondos de Convergencia Autonómica (Competitividad y Cooperación).

SÉPTIMA- En España no todas las Comunidades Autónomas están sometidas al mismo régimen jurídico. La Constitución Española en su Disposición Adicional Primera les reconoce a los territorios forales del País Vasco y Navarra un régimen particular distinto al resto de Comunidades Autónomas. El sistema tributario vigente en los dos territorios forales consiste en que en ambos casos todos los tributos (excepto el IVA y los Impuestos Especiales) tienen el

carácter de tributos propios, donde las dos Comunidades Autónomas recaudan el total de los impuestos realizando transferencias al Estado denominadas cupo. Otra Comunidad Autónoma con un régimen especial es Canarias reconocida en la Disposición Adicional Tercera de la Constitución Española. El régimen económico fiscal canario actualmente consiste en un sistema de incentivos fiscales en los impuestos directos y de tributación diferenciada y reducida en el ámbito de la imposición indirecta.

OCTAVA- Los impuestos cedidos son aquellos tributos establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponderá a las Comunidades Autónomas. Estos impuestos suponen el mayor recurso tributario que obtienen las Comunidades Autónomas. Con el paso del tiempo los impuestos cedidos han pasado de ser meras transacciones del Estado a las Comunidades Autónomas, a ser controlados en muchos de sus aspectos por éstas, a través de la fijación del tipo de gravamen, exenciones, recaudaciones o inspecciones. Esto se debe a la exigencia de las Comunidades Autónomas de una mayor descentralización fiscal donde obtengan mayores competencias normativas. La cesión se entiende producida cuando la Comunidad Autónoma lo refleja en su Estatuto de Autonomía, sino se aplican las normas del Estado. Existen dos tipos de cesiones, será total cuando se ceda la recaudación de la totalidad de hechos imposables, y parcial cuando se ceda algún hecho imponible.

NOVENA- Las Comunidades Autónomas se han encontrado con grandes dificultades a la hora de crear sus propios tributos. Esto se debe a que la mayoría de los hechos imposables son gravados por el Estado, dejando a los tributos autonómicos en un segundo plano. Estos tributos están más destinados a fomentar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas que al afán recaudatorio que tienen como objetivo los tributos, ya que su recaudación es muy escasa si la comparamos con los impuestos cedidos. En esta situación las Comunidades Autónomas se han decidido por establecer tributos extrafiscales que se caracterizan por ser instrumentos más destinados a influir en la política económica y social que al objetivo recaudatorio tributario. A partir de aquí han surgido números tributos autonómicos destinados a la protección del medioambiente.

DÉCIMA- La definición que la LGT nos da de tributo especifica que consisten en prestaciones pecuniarias, resultando inseparable los conceptos recaudación y tributo. No obstante al tributo se le otorga la posibilidad de ser utilizados para realizar política económica y social atendiendo

a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución, recibiendo el nombre de tributos extrafiscales. Nos resulta imposible establecer una delimitación entre tributos fiscales y extrafiscales, debido a la finalidad recaudatoria del tributo, lo que si podemos realizar es una clasificación entre tributos con un claro carácter recaudatorio y tributos con un claro carácter extrafiscal.

UNDÉCIMA- Entendemos que para que un tributo pueda ser clasificado como extrafiscal se tiene que adecuar su recaudación al fin legítimo que persigue existiendo una coherencia entre el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen. Así, el hecho imponible debe mostrar una conducta merecedora de ser eliminada, corregida o desincentivada, el sujeto pasivo debe ser el realizador de tal conducta y la base imponible debe ser la expresión en cifras del hecho imponible. En la actualidad la mayoría de los impuestos autonómicos tienen un claro carácter extrafiscal. La principal crítica a estos impuestos es la dificultad de adecuar la base imponible al objeto que se quiere gravar, en la mayoría de los casos resulta muy difícil cuantificar el daño producido y poder gravarlo de forma objetiva.

DUODÉCIMA- Dos de los impuestos propios autonómicos más controvertidos en los últimos tiempos han sido el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC) y el impuesto sobre depósitos de entidades de crédito (IDEC). A través del estudio de estos impuestos podemos ver las principales cuestiones sobre la constitucionalidad de los impuestos autonómicos, la forma de interpretar sus limitaciones y la forma de actuar de los diferentes entes públicos y Tribunales de Justicia.

DECIMOTERCERA- El IGEC es un impuesto creado por Cataluña que nace con la finalidad extrafiscal de gravar tanto las externalidades negativas producidas por los grandes establecimientos comerciales así como de fomentar el comercio urbano y proteger al pequeño y mediano comerciante debido a la posición de superioridad de los grandes establecimientos. El IGEC plantea de dos tipos de problemas fundamentales, el primer problema surge sobre el hecho de que el impuesto autonómico recae sobre hechos imposables de impuestos locales y estatales, el segundo la vulneración de los principios constitucionales de la libertad de empresa, el principio de unidad e igualdad y el disfrute de los derechos y deberes constitucionales en igualdad de condiciones.

DECIMOCUARTA Respecto al hecho de que el IGEC recaiga sobre los hechos imposables gravados por el IBI y el IAE y sobre los impuestos estatales IRPF e Impuestos de Sociedades, estudiada la doctrina del Tribunal Constitucional se llega a las siguientes conclusiones;

- i) El IGEG grava es un tipo de actividad, y en el IBI la titularidad del inmueble, no se vulnera el artículo 6.3 LOFCA.
- ii) En el IAE la superficie se utiliza como fórmula para el cálculo del rendimiento. En el IGEC la superficie es el elemento necesario para que se lleve a cabo el hecho imponible.
- iii) Los impuestos estatales gravan renta y el impuesto autonómico grava un tipo de actividad empresarial. La mayor diferencia entre los impuestos es que el autonómico es independiente del beneficio que pueda obtener el contribuyente, declarando la constitucionalidad del impuesto.

DECIMOQUINTA- El IGEC vulnerará los artículos 38 y 139 CE cuando persiga intencionadamente obstaculizar la libertad de circulación y establecimiento, o cuando las medidas tomadas aun siendo objetivas provoquen obstáculos que no guarden relación con el fin que persiguen, aunque no se realicen de forma intencionada. Se debe dar un equilibrio entre la unidad del sistema y la diversidad del sistema de autonomías, para ver si una norma vulnera la libertad de mercado y la libre circulación se tendrá que estudiar tres cuestiones:

- i) Ámbito competencial respectivo. El impuesto recae sobre materias asumidas por las Comunidades Autónomas.
- ii) La persecución de un fin legítimo. El impuesto grava la actividad y el tráfico desarrollado por las grandes superficies siendo un fin legítimo ya sea fiscal o extrafiscal.
- iii) Proporcionalidad con el objetivo. El establecimiento del impuesto no ha limitado el derecho a la libertad de empresa de forma desproporcionada.

DECIMOSEXTA- La Unión Europea tiene abiertos dos procedimientos contra el IGEC al considerar que las exenciones que realizan el impuesto pueden suponer una discriminación al otorgar una ventaja competitiva a los pequeños y mediano comercios. La primera consecuencia ha sido la derogación inminente del impuesto por parte de Navarra, la Rioja y Canarias. La jurisprudencia del TJUE ha declarado que en determinados casos se pueden distorsionar la libre competencia o la libertad de establecimiento cuando se persigan fines de interés público como

la protección al medio ambiente, por lo que la legalidad del IGEG pasa por demostrar su carácter extrafiscal.

DECIMOSEPTIMA. El IDEC nace en Extremadura con el objeto de gravar la captación de fondos de terceros por parte de las entidades de crédito. Una vez declarado la constitucional del impuesto extremeño tanto el Estado como las Comunidades Autónomas empezaron una carrera para establecer sus impuestos. Las Comunidades Autónomas con el objetivo de beneficiarse de la compensación y el Estado para imponer su tributo frente al de las Comunidades Autónomas. Al impuesto creado por las Comunidades Autónomas se les atribuyen tres problemas de constitucionalidad, la utilización de Ley de Presupuestos y Decreto Ley para la creación del impuesto, vulneración de la libertad de empresa y captación de fondos situados fuera del territorio y problemas de solapamiento de hechos imposables. El problema que se suscita con el impuesto creado por el Estado se debe al hecho de que el impuesto fuera incorporado al proyecto ley mediante enmienda posterior, que el gravamen aplicado fuera de tipo cero y al hecho de que la ley del impuesto fuera creada con efectos retroactivos. Esta forma de actuar fue entendida como una deslealtad constitucional donde el Estado se aprovecha de su posición para limitar la potestad tributaria de los entes autonómicos.

DECIMOCTAVA- La utilización de Cataluña de un decreto ley para establecer un tributo es criticable, ya que es necesario una ley del Parlamento para establecer tributos propios. Por otro lado resulta válida la Ley de Presupuestos de Asturias para crear el impuesto. La vulneración del artículo 134.6 de la CE en el que se prohíbe la utilización de la Ley de Presupuestos para crear tributos no resulta de aplicación a las leyes de presupuestos de las Comunidades Autónomas.

DECIMONOVENA- En referencia a la vulneración por parte las deducciones del impuesto a la libertad de empresa debemos decir que las deducciones son voluntarias, no establecen diferencias entre residentes y no residentes y tampoco minoran la carga de otro tributo por tanto no obstaculizan ni la libertad de empresa ni inversiones alternativas en otras Comunidades Autónomas. En cuanto a la captación de fondos situados fuera del territorio tenemos que decir que el IDEC grava la acumulación de depósitos en una Comunidad Autónoma, donde el objeto de gravamen no lo constituye transacción alguna. Por lo tanto el IDEC tiene la finalidad de

gravar únicamente los depósitos bancarios de las entidades bancarias establecidas en la Comunidad Autónoma.

VIGÉSIMA. En IGEC levantó problemas de constitucionalidad por el hecho de recaer sobre hechos imponible gravados por el IVA y el IAE. Con respecto a la doble imposición con el IVA se llegó a la conclusión de que el IDEC grava la capacidad económica puesta de manifiesto por las entidades de crédito, sin recaer sobre transacciones económicas, ni prestación de servicios por las entidades financieras, operaciones que sí forman parte del hecho imponible del IVA. Con relación a la sobreimposición con el IAE el Tribunal Constitucional estableció que el impuesto local grava la mera actividad económica con independencia de su resultado, con independencia que se capten o no depósitos y de su cuantía. Finalmente tras la creación del impuesto por el Estado el Tribunal Constitucional determinó que entre el impuesto estatal y los impuestos autonómicos existían coincidencias sustanciales de los elementos esenciales declarando la inconstitucionalidad de los impuestos autonómicos.

VIGESIMOPRIMERA. En cuanto a la problemática suscitada por la deslealtad del Estado y aprovechamiento de su posición a la hora de crear el impuesto debemos hacer las siguientes aclaraciones: el objetivo de desarrollar un tratamiento fiscal armonizado es legítimo, debido a las competencias asumidas por el Estado para configurar la Hacienda General, aunque el impuesto estaba sujeto a un gravamen tipo cero se tiene que calificar como una figura tributaria al regular una determinada capacidad económica. Los efectos retroactivos de la norma tienen la finalidad de evitar que las Comunidades Autónomas creen tributos equivalentes en procedimientos legislativos más rápidos, con el objetivo de situarse en posiciones acreedoras de las medidas de compensación. En la inclusión del impuesto mediante una enmienda posterior es posible al apreciarse una vinculación entre la enmienda que establece el tributo y el proyecto ley que modifica figuras tributarias.

VIGESIMOSEGUNDA. Resulta evidente pensar que el Tribunal Constitucional hace un esfuerzo para proteger la potestad tributaria y la autonomía de las Comunidades Autónomas. En los dos impuestos estudiados pese a que el Tribunal Constitucional no encuentra similitudes suficientes entre los impuestos autonómicos con los locales y estatales para declararlos inconstitucionales, debemos decir que las diferencias son mínimas donde las conclusiones realizadas por el Tribunal Constitucional se hacen de la forma más favorable a la hora de

defender la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, ya que podemos observar fuertes semejanzas entre los impuestos autonómicos con los locales y estatales.

## **7. BIBLIOGRAFÍA**

AAVV; “Sistema fiscal Español (impuestos estatales autonómicos y locales)”, *Editorial Iustel*, Sexta edición, Madrid, 2015.

ALBIÑA GARCÍA-QUINTANA, C; “Los impuestos de ordenamiento económico”, *Hacienda Pública Española*, núm. 32, 1975, págs.150-175.

ÁLVAREZ GARCÍA, S y APARICIO PÉREZ, A; “La autonomía tributaria de las comunidades autónomas de régimen común”, *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 20, 2004, págs.17-123.

BARRILAO GONZÁLEZ, P y VILLAR RUBIO, E; “Descentralización fiscal vs. Descentralización de la administración tributaria. ¿Una agencia tributaria central o 17 agencias tributarias independientes?”, *Editorial Aranzadi*, Navarra, núm.9, 2015, págs.1-25.

CAZORLA PRIETO, L; “Los sujetos activos de la actividad financiera”, *Manuales Universitarios. Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2015.

DE VICENTE DE LA CASA, F; “Los fines extrafiscales de los tributos” [www.derechofinancieroys tributario.blogspot.com](http://www.derechofinancieroys tributario.blogspot.com).

FALCÓN Y TELLA, R; “El Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito: sobre la necesidad de un nuevo modelo para articular la potestad tributaria estatal y autonómica”, *Quincena Fiscal*, núm.1, 2013, págs.2-9.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C; “IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario”, *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 14, 2016, págs.19-20.

GARCÍA NOVOA, C; “El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios”, *Catalana de dret públic*, Barcelona, núm. 46, 2013, págs.106-134.

GARCÍA DE PABLOS, J; “El impuesto sobre depósitos bancarios”, *Quincena Fiscal*, núm.4, 2015, págs.12-18.

JUAN CASADEVALL, J; “En torno a la constitucionalidad de los impuestos de depósitos de entidades de crédito de las comunidades autónomas”, *Quincena Fiscal*, núm.18, 2015, págs.19-87.

LÓPEZ PÉREZ, F; “El impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales quince años después: las sombras de este tributo ambiental a la luz del derecho comunitario”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, núm.58, 2016, págs.17-32.

LUCAS DURÁN, M; “El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local”, *Quincena Fiscal, Editorial Aranzadi*, Navarra, núm. 4, año. 2015, págs.11-39.

MATA SIERRA, M; “Conflictos entre la Hacienda estatal y las autonómicas en el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades financieras”, *Quincena Fiscal*, num.18, 2013, págs.13-17.

VARONA ALABERN, J; “El recargo autonómico: ¿Una buena oportunidad desaprovechada?”, Año. 2008, [www.legaltoday.com](http://www.legaltoday.com), págs.1.