

Estado actual y perspectivas de futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios

Irene Rovira Ferrer

Profesora de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat Oberta de Catalunya

Current status and future prospects of the autonomous power to create own taxes

Abstract: Despite their relevance as a source of funding and their chaotic proliferation in recent times, the revenue from the power of Autonomous Communities to create their own taxes is almost testimonial. The regulation of these taxes, scattered and confused, has become a source of multiple legal and political conflicts, which resulted in not always clear and consistent jurisprudence of the Constitutional Court. For that reason, and keeping in mind the limitations that are arriving from the European Union, it is necessary to develop an updated study of that power, and it is the main objective of this work. In particular, an overview of its current status in the different Autonomous Communities will be provided (with special reference to Catalonia). Moreover, the determination of the main problems encountered and a first approach about its future will be done.

Keywords: financial power; tax power; Autonomous Communities; own taxation.

Resumen: A pesar de su relevancia en cuanto a fuente de financiación y de su proliferación desordenada en los últimos tiempos, la recaudación proveniente de la potestad autonómica para crear impuestos propios es prácticamente testimonial. Su regulación, dispersa y confusa, se ha convertido en una fuente de múltiples conflictos jurídicos y políticos, lo que ha conllevado que se haya ido esgrimiendo mediante la jurisprudencia no siempre clara y coherente del TC. Por consiguiente, y sin olvidar las limitaciones que van cobrando fuerza provenientes de la UE, resulta necesario elaborar un estudio actualizado de la mencionada potestad con el fin de ofrecer una visión completa y actualizada de la misma, lo cual constituye el principal objetivo del presente trabajo. Así, en él se aporta una visión panorámica de su estado actual en las diferentes autonomías de régimen común, con especial referencia a Cataluña, junto con la determinación de los principales problemas que se observan y una primera aproximación en relación con su futuro.

Palabras clave: poder financiero; poder tributario; Comunidades Autónomas; impuestos propios.

Artículo recibido el 20/12/2015; aceptado el 11/06/2016.

1. Introducción

Uno de los aspectos más importantes y polémicos desde la redacción de la Constitución Española (CE) es la regulación de la autonomía financiera, la cual, reconocida tanto al Estado como a las Comunidades Autónomas (CCAA) y a los entes locales, puede definirse como la capacidad para ordenar un sistema propio de ingresos y gastos públicos con los que cumplir las competencias atribuidas y satisfacer necesidades colectivas (lo que, además de la competencia normativa –o cuanto menos reglamentaria– para la regulación de las distintas fuentes de ingreso y de la autorización del gasto, requiere la correspondiente capacidad administrativa de aplicación y gestión).

Al respecto, no hay que olvidar que, al mismo tiempo que se aprobó la CE, se estrenó un nuevo modelo de estructura territorial, por lo que el proyecto de Estado autonómico que se establecía se encontraba tan solo en su fase inicial y restaban multitud de aspectos por perfilar. Por ello, además de la necesidad de abordar un mayor desarrollo de la misma, resulta evidente la conveniencia de mejorar su regulación inicial con la experiencia autonómica acumulada más de treinta y cinco años después, adaptándola asimismo a la realidad vigente hoy (y es que pocos indicios había en aquel primer momento, en el que la mayor parte del poder se encontraba aglutinado en el Estado, del fuerte proceso de descentralización política y administrativa que vendría después).

Así pues, y teniendo en cuenta que la financiación de cada ámbito competencial es clave a la hora de hacer efectivo y viable el actual sistema de organización territorial, resulta clara la relevancia implícita en cualquier estudio sobre la autonomía financiera (y más en un contexto de crisis económica como el actual), motivo por el cual se ha considerado adecuado llevar a cabo el presente trabajo.

Sin embargo, dada su amplitud, ha sido necesario acotar el objeto de estudio a una de sus principales manifestaciones, la potestad autonómica para crear impuestos propios, quedando fuera de la misma tanto los tributos cedidos como los recargos autonómicos.

Al respecto, y sin dejar de insistir en la necesidad de actualización global del sistema público de financiación, justifica el interés de centrar la atención en la mencionada temática no solo el hecho de ser la potestad tributaria más

genuina y completa que ostentan las autonomías, sino también (y sobre todo) la compleja situación en la que actualmente se encuentra su regulación, ejercicio y efectividad.

De este modo, mediante el análisis jurídico y jurisprudencial de la mencionada potestad, pretende ofrecerse una visión actualizada de la misma, clarificando sus límites, determinando su ámbito objetivo, destacando sus principales carencias y problemáticas y aportando una visión panorámica de su estado actual. Para ello, también se realizará un análisis general de su ejercicio por parte de las diferentes CCAA de régimen común y, en especial, de Cataluña, acabando así de perfilar su valoración y realizando un planteamiento general sobre su futuro.

2. La potestad autonómica de crear tributos propios

A la hora de entrar en el análisis de la autonomía financiera de las CCAA y, más en concreto, de su potestad para crear tributos propios, es importante tener presente que no se trata de un tema exento de debate, por cuanto la CE, en lugar de diseñar un claro modelo a seguir, se limita a marcar una serie de límites y principios que deberán ser respetados.¹ Así, por lo que a este estudio respecta, procede empezar destacando que es el art. 133 de la CE el primer precepto constitucional destinado a regular el poder financiero (y probablemente el más relevante), el cual, además de señalar que todas las administraciones públicas podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes, reconoce que “las Comunidades Autónomas y las Corporaciones

1. Asimismo, como se apuntaba, procede no olvidar que, junto a las escasas previsiones constitucionales, la situación del Estado autonómico ha ido evolucionando hacia un fuerte proceso descentralizador, lo que también ha tenido un impacto en la regulación del modelo de financiación. Entre la extensa bibliografía que aborda la materia, procede destacar en este punto la obra de Carlos Monasterio Escudero, *El laberinto de la Hacienda Autonómica* (Madrid: Civitas, 2010), donde, además de analizar en perspectiva este proceso descentralizador, estudia el sistema de financiación aprobado a finales de 2009 desde una perspectiva global. Por su parte, respecto a su necesidad actual de reformulación, véase, por todos, Clemente Checa González, *Propuestas para un nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, en materia de impuestos propios y cedidos* (Cizur Menor: Aranzadi, 2008); José Andrés Rozas Valdés, “Las potestades tributarias autonómicas: presente y futuro de su configuración y ejercicio”. *Revista Catalana de Dret Públic*, nº 47 (2013): 103-127, o Alain Cuenca, “Autonomía y corresponsabilidad: la política tributaria de las comunidades autónomas de régimen común”. *Papeles de Economía Española*, nº 139 (2014): 97-114.

locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”. Sin embargo, también contempla expresamente que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”, lo cual, como resulta lógico, ha sido fruto de grandes polémicas.

No obstante, a pesar de la literalidad de la CE y de que algunos autores, con base en el mismo, hicieron patente la distinción entre el poder financiero originario del Estado y el derivado de las CCAA y los entes locales (criterio al que se sumó el TC al afirmar que “autonomía no es soberanía”),² cierto es que si las CCAA y los entes locales son titulares del mismo, no es porque el Estado se lo conceda, sino porque, igual que este, encuentran su reconocimiento explícito en la CE.³ Y es que, además, el art. 157.1.b) de la CE enumera los tributos propios de las CCAA como parte de sus recursos, sin olvidar que el art. 137 de la misma, tras señalar que el Estado se organiza territorialmente en municipios, provincias y CCAA, deja claro que “todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”.

Así pues, tanto el Estado como las CCAA y los entes locales son los titulares del poder financiero en España, lo cual no podía ser de otro modo para que puedan llevar a cabo el ejercicio de las competencias y la gestión de los intereses que también les encomienda la CE (relación de instrumentalidad que, respecto a las CCAA, plasmó, entre otras, la STC 37/1987, de 26 de marzo).⁴

2. Así lo entendió a partir de la STC 4/1982, de 2 de febrero. Para un mayor desarrollo al respecto, véase Fernando Sainz de Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, 8ª ed. (Madrid: Universidad Complutense, Facultad de Derecho, 1990), 76.

3. Entre otros, véase Juan Ramallo Massanet, “Incidencia de la Constitución Española en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas”, en *Hacienda y Constitución* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979), 118, o Juan Bautista Martín Queralt, “La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de Autonomía”, *Revista de Hacienda Pública Española*, nº 59 (1979): 125 y ss. (donde se remarca, además, que la discusión acerca de los conceptos decimonónicos de poder originario y poder derivado ha quedado ya desfasada).

4. En concreto, tras establecer que “la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias”, señala la mencionada sentencia que “con ello hay, en definitiva, un implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma”, es decir, que sin las competencias financieras las competencias materiales atribuidas a las CCAA no existirían o serían puramente nominales. Y es que, además, como añade, entre otras, la STC 60/2013, de 13 de marzo, las competencias fiscales sirven también para asegurar la autonomía financiera, pues “para garantizar esa ‘autonomía financiera’ la Norma Fundamental les asigna una serie de recursos financieros que están constituidos, entre otros, por sus ‘propios impuestos, tasas y contribuciones especiales’”.

Ahora bien, cierto es que, respecto a la potestad para establecer y exigir tributos, se observan diferencias relevantes entre la que ostenta el Estado y la reconocida por el art. 133.2 a las CCAA y las entidades locales, pues, si bien el primero únicamente debe someterse a los límites establecidos por la propia CE, las segundas deberán respetar, además, las limitaciones que prevean las correspondientes leyes estatales.

Y es en este punto donde, a consecuencia de las escasas previsiones que contempla la CE, el escenario en el que debe ejercerse el poder tributario por parte de las CCAA empieza a revestirse de complejidad, pues, además de los mencionados preceptos y de las normas que aprobaron los distintos modelos de financiación autonómica, deberán tenerse presentes las leyes de cesión de tributos y, especialmente, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Así, con base en el art. 157.3 de la CE (que habilita al Estado para regular mediante ley orgánica el ejercicio de las competencias financieras, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre el mismo y las CCAA), el Estado ha detallado a través de la LOFCA, que forma parte del bloque de constitucionalidad, la regulación de los mencionados principios constitucionales, pues, entre otras razones de índole práctica y competencial,⁵ se consideró que, gracias a su mayor flexibilidad, podría ser susceptible de ir cambiando y adaptándose a la realidad de forma periódica con las revisiones tradicionalmente quinquenales de los pactos sobre financiación (aunque el actual sistema de financiación, contenido esencialmente en 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

5. Al respecto, como señaló la STC 68/1996, lo que pretendió el legislador constitucional con el art. 157.3 de la CE no fue sino “habilitar la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial a fin de alcanzar un mínimo grado de homogeneidad en el sistema de financiación autonómico, orillando así la dificultad que habría supuesto que dicho sistema quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía”. Además, sin perjuicio del reconocimiento competencial autonómico, no debe olvidarse que, conforme al art. 133.1 de la CE, “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley”, del mismo modo que el artículo 149.1.14^a de la CE también le atribuye la competencia exclusiva sobre la Hacienda general.

normas tributarias, no tiene su vigencia limitada a los cinco años, sino que es de carácter indefinido).

Por consiguiente, como consta en diferentes SSTC, el canon de constitucionalidad aplicable a las fuentes normativas de las CCAA es “el que se contiene en sus respectivos Estatutos de Autonomía y en las leyes estatales que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas y, por supuesto, en las reglas y principios constitucionales aplicables a todos los poderes públicos que conforman el Estado en sentido amplio y, evidentemente, en las reglas y principios constitucionales específicamente dirigidos a las Comunidades Autónomas”.⁶ Así pues, considerando los diferentes textos legales, puede afirmarse que los principios fundamentales que actualmente regulan y limitan la potestad de crear tributos propios de las CCAA, con las precisiones más relevantes que respecto a los mismos ha hecho la jurisprudencia constitucional, son los siguientes:

– *El principio de reserva de ley*, el cual exige dicho rango normativo para establecer y regular los tributos, aunque, como ha dejado claro el TC en varias sentencias, la reserva de ley que impera en este ámbito es relativa. En este sentido, como consta, entre otras, en las SSTC 6/1983, de 4 de febrero; 179/1985, de 19 de diciembre, o 233/1999, de 16 de diciembre, únicamente serán necesarias las normas de rango legal para establecer y regular todos los elementos esenciales de los tributos, los cuales son los que determinan el nacimiento de la obligación tributaria (hecho imponible), los que exoneran del deber de contribuir (exenciones), los que fijan su cuantía (base imponible y tipo de gravamen) o su imputación a un sujeto concreto (sujetos pasivos).⁷

– *El principio de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos*, que, como establece el art. 139.1 de la CE, exige que todos los españoles tengan “los

6. Véase, entre otras, la STC 7/2010, de 27 de abril, o la STC 74/2011, de 19 de mayo.

7. Para un mayor desarrollo de dicho principio, véase, entre otros, Andrés Báez Moreno, “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Crónica Tributaria*, nº 133 (2009): 59-82; Francisco García-Fresneda Gea, “Reserva de ley tributaria y separación de poderes. Fundamentos y análisis crítico”. *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, año 31, nº 4 (2015): 171-210, o María Pilar Alguacil Marí, “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 101 (1999): 5-34.

mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado”. No obstante, como ha puntualizado el TC, debe vincularse necesariamente con el principio de autonomía financiera, pues “la autonomía significa, precisamente, la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y el Estatuto” y “de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas”.⁸ Así, y en tanto que el principio de autonomía financiera implica pluralidad,⁹ dicho principio no exige uniformidad, sino que garantiza la equivalencia de las posiciones jurídicas fundamentales de todos los ciudadanos del Estado (o, en términos negativos, prohíbe su disparidad arbitraria).¹⁰ – *El principio de coordinación con la Hacienda estatal*, que, conforme al art. 156.1 de la CE, intenta garantizar un sistema tributario ordenado, coordinado y coherente en su conjunto (siempre con el Estado al frente, como titular de la potestad tributaria originaria). Por ello, su principal concreción se manifiesta en el art. 6 de la LOFCA, el cual, con el fin de evitar la doble imposición interna, prohíbe que las CCAA establezcan tributos sobre hechos imponible ya gravados por el Estado o las corporaciones locales (aunque sí que podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserva a estas últimas sin necesidad de autorización normativa expresa –siempre que se adopten las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las corporaciones afectadas, de modo que sus ingresos no se vean mermados ni reducidos en sus posibilidades de crecimiento futuro).¹¹ No

8. STC 37/1987, de 26 de marzo.

9. STC 76/1983, de 5 de agosto.

10. En este sentido, véase, entre otras, la STC 150/1990, de 4 de octubre, la cual señala que tal principio “no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias ni, mucho menos, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o parecidos. La autonomía supone, precisamente, la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cómo y cuándo ejerce sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de este ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las Comunidades Autónomas, no por eso resultan necesariamente infringidos los arts. [...], 139.1 CE [...], ya que estos artículos únicamente exigen una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales”.

11. Al respecto, es importante destacar el acierto de la modificación del mencionado precepto por parte de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, pues la anterior redacción permitía que las CCAA establecieran y gestionaran tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reservaba a las corporaciones locales (con las oportunas medidas compensatorias), aunque siempre que la propia legislación así lo autorizara y regulara de forma específica en cada supuesto (lo que únicamente había tenido lugar en relación con el Impuesto

obstante, el Estado sí que podrá establecer tributos sobre hechos imposables ya gravados por tributos autonómicos, aunque debiendo instrumentar las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las CCAA afectadas por la disminución de ingresos que ello les pueda suponer.

– *El principio de solidaridad*, el cual, contemplado principalmente en los arts. 2, 138.1 y 156.1 de la CE, pretende evitar que se agranden las diferencias económicas entre las distintas autonomías, es decir, que exige la contribución de los territorios más ricos a favor de los menos favorecidos con el fin de alcanzar un desarrollo global. Para ello, el art. 158.2 de la CE, la LOFCA y 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, perfilan los instrumentos básicos para hacer efectivo dicho principio, los cuales, esencialmente, se concretan en el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales (para garantizar un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio), el Fondo de Suficiencia Global (que pretenderá asegurar la financiación del resto de competencias de las CCAA), el Fondo de Cooperación (para fomentar la convergencia en los niveles de vida de los ciudadanos), el Fondo de Competitividad (para reducir las diferencias de financiación per cápita entre las CCAA), el Fondo de Compensación Interterritorial (con destino a gastos de inversión), el Fondo Complementario (para financiar el gasto corriente asociado a esa inversión) y el Fondo Especial de las Ciudades de Ceuta y Melilla.

– *El principio de territorialidad*, que, fijado en el art. 157.2 de la CE y desarrollado por los apartados a) y b) del art. 9 de la LOFCA, establece que los tributos de las CCAA no podrán sujetarse a elementos patrimoniales situados fuera del territorio de la pertinente autonomía ni gravar rendimientos originados o

sobre vehículos de tracción mecánica y el Impuesto municipal sobre gastos suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca –disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales–. Por consiguiente, la mayor amplitud del concepto de “materia imponible” y la discrecionalidad también implícita en la valoración de su coincidencia no solo generaban una gran cantidad de conflictos (incluso entre los propios magistrados del TC –véase al respecto la STC 289/2000, de 30 de noviembre, y el voto particular de tres de los mismos–), sino que el espacio fiscal autonómico quedaba muy reducido. Para un mayor desarrollo de dicha reforma, véase Cristóbal José Borrero Moro, “Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 146 (2010): 327-370.

gastos realizados fuera del mismo. De igual modo, tampoco podrán someter a imposición, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera de sus límites territoriales, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse dentro de estos o cuyo adquirente no resida en los mismos (lo cual, como es lógico, resulta ineludible para la compatibilidad del ejercicio simultáneo de las competencias autonómicas).¹²– *El principio de no discriminación*, que, contemplado esencialmente en los arts. 138.2, 139.2 y 157.2 de la CE, viene a prohibir los privilegios económicos o sociales y a exigir que las medidas tributarias autonómicas no constituyan un obstáculo para la libre circulación y establecimiento de las personas, mercancías, servicios y capitales. Asimismo, establece su desarrollo el apartado c) del art. 9 de la LOFCA, donde añade que dichas medidas tributarias tampoco podrán comportar cargas trasladables a otras CCAA. Sin embargo, como ha señalado expresamente el TC, hay que tener presente que “no toda incidencia es necesariamente un obstáculo”, sino que “lo será sin duda cuando intencionadamente persiga la finalidad de obstaculizar la situación”, es decir, cuando “las consecuencias de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen”.¹³– *Los principios de justicia tributaria*, pues, en tanto tributos que son, todos los impuestos propios que creen las CCAA deberán respetar los principios que derivan del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 de la CE), los cuales, como bien es sabido, se concretan en el principio de generalidad, el de igualdad, el de progresividad, el de no confiscatoriedad y, sobre todo, el de capacidad económica.¹⁴

12. De hecho, así lo ha puesto expresamente de manifiesto el TC en sentencias como la STC 44/1984, de 27 de marzo; la STC 101/1995, de 22 de junio, o la STC 32/1996, de 27 de febrero, afirmando que el principio de territorialidad se encuentra implícito en la propia estructura territorial del Estado autonómico. Para un mayor desarrollo del principio de territorialidad, véase, entre otros, Juan Bautista Martín Queralt, “Los tributos propios autonómicos y el Principio de Territorialidad”, en Juan Arrieta Martínez de Pisón y Juan Zornoza Pérez, dirs., *La distribución del poder financiero en España: Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet* (Madrid: Marcial Pons, 2014).

13. STC 37/1981, de 16 de noviembre.

14. En especial relación con la tributación autonómica, véase su análisis en Clemente Checa González, “Límites formales al establecimiento de tributos propios de las Comunidades Autónomas”. *Alcaba: Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, nº 28 (2001): 149-167.

3. Principales problemas a los que se enfrenta la mencionada potestad

A consecuencia del desarrollo actual del principio de coordinación con la Hacienda estatal, uno de los primeros problemas a los que se enfrenta la potestad autonómica para crear impuestos propios es su limitado y complejo ámbito objetivo, pues, de conformidad con el art. 6 de la LOFCA, no podrán establecer tributos sobre hechos imponible ya gravados por el Estado o las corporaciones locales.

Así, y aunque el TC adoptó en un inicio una posición amplia al respecto (en el sentido que, partiendo de una definición estrictamente técnica del hecho imponible, admitía la ausencia de doble imposición si los tributos autonómicos contaban con la mera alteración de alguno de sus elementos),¹⁵ posteriormente apostó por acudir a un posicionamiento mucho más restrictivo, y es que, como ha dejado claro, “se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no solo la riqueza gravada o materia imponible, que es el punto de partida de toda norma tributaria, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo”.¹⁶ Por consiguiente, y aunque la prohibición recae sobre el hecho imponible y no la materia objeto de gravamen (lo que haría impracticable la potestad autonómica por cuanto las diferentes manifestaciones de la realidad económica ya están prácticamente cubiertas por los tributos estatales), su formulación y actual posicionamiento del TC dejan un margen a las CCAA ciertamente limitado y complejo, pues, además, se encuentra cargado de una gran inseguridad jurídica.

Y es que la simplicidad de su regulación y la notable discrecionalidad que entraña el determinar la identidad de hechos imponible ha derivado en la interposición de recursos de inconstitucionalidad por parte del Estado ante la gran mayoría de los nuevos impuestos autonómicos, lo cual, inevitablemente, genera un escenario de manifiesta incertidumbre e ineficiencia de tales

15. Véase como referente la STC 37/1987, de 26 de marzo, donde señaló que debía entenderse el hecho imponible como “un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

16. STC 210/2012, de 14 de noviembre, aunque la sentencia en la que el TC dejó claro su cambio de parecer fue la STC 289/2000, de 30 de noviembre.

tributos (pues, en lugar de conllevar un incremento en la recaudación de los recursos públicos, comportan su derroche en este tipo de procedimientos –sin olvidar las largas suspensiones en la aplicación de las diferentes figuras que, mientras no se resuelvan los recursos, se acostumbran a admitir).

No obstante, cierto es que una cuestión que ha sido clave para hacer un poco más clara y viable la imposición autonómica ha sido la admisión del carácter extrafiscal de los tributos,¹⁷ requiriendo para su viabilidad que, además de ir dirigidos a la protección o consecución de objetivos e intereses de rango constitucional sobre los que las CCAA tengan competencia, reflejen su finalidad en la configuración de sus elementos centrales y resulten compatibles con el principio de capacidad económica (es decir, que el presupuesto gravado siempre tendrá que contener una demostración de riqueza).¹⁸ De hecho, prueba del amplio abanico que permitió su admisión es que la mayor parte de los tributos autonómicos actuales son, como se verá, relativos al medioambiente, lo cual no es de extrañar en tanto que ni el Estado ni las corporaciones locales habían gravado al respecto y que las CCAA tenían competencia administrativa en este campo. Sin embargo, cierto es que la jurisprudencia generada a tal efecto tampoco ha sido clara y no siempre coherente, sin olvidar que recientemente dicha materia ha dejado de ser un campo inerte por parte del Estado.¹⁹ Así, mediante leyes marco o armonizadoras, el Estado no solo ha empezado a crear impuestos al respecto sino que se han comenzado generar problemas de duplicidad de gravamen respecto a hechos imposables de tributos autonómicos, como puede observarse con el Impuesto sobre el

17. Así, y aunque de los preceptos constitucionales no se derive explícitamente la función extrafiscal del sistema tributario, puede deducirse de los preceptos que establecen los principios rectores de la política social y económica (arts. 40.1 y 130.1), y, de hecho, en relación con los propios tributos, así lo establece el art. 2.1 de la Ley General Tributaria. Véase, entre otras, en las SSTC 37/1987, de 26 de marzo; 276/2000, de 16 de noviembre, o 122/2012, de 5 de junio.

18. Al respecto, véase, entre otras, la STC 289/2000, de 30 de noviembre, donde se señala que, para que un tributo autonómico resulte procedente, no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare su finalidad extrafiscal, sino que será preciso que la misma también se encuentre reflejada en los elementos de la estructura del tributo. Asimismo, como señaló la STC 37/1987, de 26 de marzo, tales tributos se admitirán siempre que, “sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”.

19. Véase un amplio estudio sobre la extrafiscalidad tributaria con especial referencia a los tributos autonómicos y al medio ambiente en Juan Enrique Varona Alabern, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria* (Madrid: Marcial Pons, 2009).

almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, que, junto al Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica, el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y el Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, fue creado por la Ley 15/2012, de 28 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Así, por el momento, ya ha comportado que Andalucía tuviera que dejar sin efecto el Impuesto sobre depósitos de energía radiactivos creado por la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, del mismo modo que estos nuevos impuestos han suspendido la vigencia y aplicación del Impuesto canario sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades (creado en el mismo año por la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales) y el reconocimiento de inconstitucionalidad del Impuesto catalán prácticamente coetáneo sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear.²⁰ Y es que, justamente, la siguiente de las problemáticas que limita la eficacia de la mencionada potestad autonómica es la derivada de la potestad de Estado a la hora de establecer hechos impositivos ya gravados por las CCAA, cuyo ejemplo probablemente más polémico ha sido el del Impuesto estatal sobre depósitos en las entidades de crédito (el cual, creado por el art. 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, se estableció tras la declaración de constitucionalidad del impuesto homólogo extremeño).²¹ Así, apareció en un momento en el que ya existía como tributo propio en varias autonomías (además de en Extremadura, en Andalucía, el Principado de Asturias, Canarias, la Comunidad Valenciana y Cataluña), aunque lamentablemente con el único fin de impedir su aplicación por parte de las CCAA y con una discutible previsión de las correspondientes medidas de compensación (en tanto que

20. En concreto, y a pesar del voto particular del magistrado don Juan Antonio Xiol Ríos a favor de la viabilidad del impuesto catalán (creado por la Ley 12/2014, de 10 de octubre), la STC 74/2016, de 14 de abril, ha declarado su inconstitucionalidad por entender que su hecho imponible coincidía con el gravado por el Impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica.

21. STC 210/2012, de 14 de noviembre.

inicialmente se creó a tipo 0 y, de todos modos, el tipo de gravamen actual, modificado por la Ley 18/2014, de 15 de octubre, es del 0,3%).²²

Seguidamente, otro de los problemas que debe afrontar la potestad aquí estudiada es el incremento de la inseguridad jurídica que comportan las limitaciones derivadas del Derecho de la UE y que van cobrando fuerza, pues, de conformidad con los arts. 93 y 96 de la CE, este forma parte de nuestro ordenamiento jurídico interno. Así, los impuestos autonómicos no pueden vulnerar los límites relativos a la “libre circulación de mercancías” (título II del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE) y a la “libre circulación de personas, servicios y capitales” (título IV del TFUE), prohibiéndose cualquier tipo de restricción al libre intercambio de productos, al libre establecimiento de personas, a la libre prestación de servicios, y al libre movimiento de capitales.

Asimismo, además de no poder afectar a las directrices y reglas de armonización previstas sobre determinadas materias, tampoco podrán suponer una vulneración de la libre competencia ni constituir una denominada “ayuda de Estado”, figura que define el art. 107 del TFUE como “las ayudas concedidas por el Estado o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma que, favoreciendo algunas empresas o producciones, falseen o amenacen con falsear la competencia” (en tanto que estas podrán provenir del propio Estado o de cualquier poder territorial del mismo –como las CCAA).²³ Al respecto, como

22. Prueba de la gran litigiosidad que la previsión de dicha potestad genera puede encontrarse justamente en este caso, el cual ha conllevado las siguientes SSTC: 210/2012, de 14 de noviembre; 26/2015, de 19 de febrero (acompañada de un voto particular que cuestionaba que un impuesto a tipo cero y, por consiguiente, carente de gravamen, pudiera desplegar los efectos previstos en el art. 6.2 de la LOFCA); 30/2015, de 19 de febrero; 59/2015, de 18 de marzo; 73/2015, de 14 de abril; 102/2015, de 26 de mayo; 111/2015, de 28 de mayo, y 211/2015, de 8 de octubre (aunque en este caso sin efectos prácticos, ya que, si bien declaró inconstitucional el art. 124 del Real Decreto-Ley 8/2014, de 4 de julio, por carecer dicha figura normativa de la extraordinaria y urgente necesidad que configura su presupuesto habilitante –el cual incrementó el tipo de gravamen del impuesto al 0,3%–, dicho incremento ya había sido reconocido por la Ley 18/2014, de 15 de octubre).

23. Al respecto, como destacan Calderón Patier y González Lorente, las ayudas de Estado vienen a ser el mecanismo por el cual la UE controla la discrecionalidad de la política fiscal de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa, pues, a diferencia del ámbito de la imposición indirecta, no tiene reconocidas competencias de armonización. (Carmen Calderón Patier y Álvaro González Lorente, “Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros”, *Crónica Tributaria*, nº 115 [2005]: 61).

ha puntualizado el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), tales ayudas consisten en “cualquier ventaja concedida por la autoridad pública que, bajo diversas formas, altere o ponga en riesgo de alterar la libre competencia”,²⁴ añadiendo la Comisión Europea que nada importará para la consideración de su procedencia que tal ayuda sea activa o consista en “la eliminación de una carga que en caso contrario debería soportar, independientemente de que dicha medida sea directamente aplicada por las empresas beneficiarias” (por lo que podrá provenir claramente de una medida de carácter fiscal).²⁵ Y es importante tener presentes tales limitaciones porque, en caso de apreciarse su vulneración por parte del TJUE, las consecuencias para España serían ciertamente gravosas, por cuanto, sin ir más lejos, debería procederse a la recuperación de la ayuda (en este caso, el abono de la tributación pertinente), a la exigencia de los correspondientes intereses de demora por el periodo de ilegalidad y al pago de la eventual responsabilidad por daños y perjuicios exigida por los competidores u otros terceros afectados.²⁶ De hecho, prueba de su incidencia en el ámbito de la tributación autonómica puede observarse en la carta que la Comisión Europea envió a la Representación Permanente de España en Bruselas en enero de 2015, donde rogó que se suprimiera o modificara el impuesto aplicado por algunas CCAA a los grandes establecimientos comerciales al entender que podía contener determinadas ayudas de Estado (impuesto que, justamente, había estado avalado internamente por sus finalidades extrafiscales por diferentes SSTC).²⁷ Y

24. STJUE de 2 de julio de 1974, asuntos C-173/73: Italia/Comisión.

25. En relación con su procedencia en el ámbito de la fiscalidad directa, véase la *Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*, publicada en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* (DOCE) de 10 de diciembre de 1998 con referencia 1998/C 384/03.

26. Para un mayor desarrollo acerca de las ayudas de Estado en el ámbito fiscal, véase Juan Miguel Martínez Lozano, “Los procedimientos de recuperación de las ayudas de Estado. Los problemas que plantea la ejecución de la decisión de la Comisión relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero”, *Cuadernos de Formación. Colaboración*, nº 37, vol. 11 (2010): 211-26; Ana Ortega Guío, “La problemática de las ayudas de Estado en la fiscalidad: revisión de algunas decisiones de la Comisión Europea contra España”, *Cuadernos de Formación. Colaboración*, nº 11, vol. 15 (2012): 101-23, o Elena Manzano Silva, *Ayudas de estado de carácter fiscal: régimen jurídico* (Cizur Menor: Aranzadi, 2009).

27. Concretamente, las CCAA que habían establecido dicho impuesto eran Cataluña, el Principado de Asturias, Aragón, Canarias, La Rioja y, aunque se trate de un territorio foral, Navarra, si bien estas tres últimas lo han acabado suprimiendo ante las presiones de Europa. Y avalaron su constitucionalidad las SSTC 122/2012, de 5 de junio; la 96/2013, de 23 de abril; la 208/2012, de 14 de noviembre, o la 53/2014, de 10 de abril.

es que, si bien la Comisión Europea en ningún caso cuestiona la existencia de tributos extrafiscales, sí que exige (y más en los casos en los que puedan plantearse ayudas estatales) que quede suficientemente argumentada su necesidad y eficacia con estudios o pruebas convincentes, lo cual, como ocurre con el ámbito del citado impuesto, no siempre resulta sencillo ni ciertamente incuestionable.²⁸ Finalmente, no puede cerrarse dicho apartado dedicado a los principales problemas de la mencionada potestad sin olvidar su inclusión en el sistema actual de financiación autonómica, el cual, aparte de permitir las ventajas con las que cuentan las Comunidades Forales (en términos de autonomía de gestión, acceso a la liquidez y financiación por habitante –en gran parte por su menor contribución a la solidaridad interregional a causa del cálculo actual del cupo vasco y la contribución navarra),²⁹ no se corresponde a un Estado ampliamente descentralizado ni comporta unos resultados adecuados (esencialmente respecto a los principios de autonomía, solidaridad, responsabilidad fiscal).

A grandes rasgos, este se compone de una serie de ingresos incondicionados para las CCAA (dentro de los que la recaudación de los tributos total o parcialmente cedidos juega un papel primordial y la de los tributos propios uno muy minoritario) y de otras partidas que conllevan atribuciones condicionadas (como es el caso del Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales o del Fondo de Suficiencia Global). Así, la autonomía financiera de las CCAA por lo que respecta a la posibilidad de decidir el grado de incidencia de los ingresos tributarios en sus territorios se lleva a cabo actualmente tanto a través de la posibilidad de crear tributos propios como por las potestades normativas que también suele conllevar la cesión de tributos estatales (si bien, aunque no son pocas, están limitadas por las leyes estatales), aunque lo cierto es que su influencia es mucho menor de la que tienen en relación con el sistema de gasto.

28. Sin ir más lejos, parece difícil justificar su eficacia extrafiscal y su no integración de ayudas de Estado en tanto que, excepto en el caso del Principado de Asturias, únicamente se gravan los grandes centros comerciales individuales, dejando fuera de imposición a los de carácter colectivo a pesar de poder generar el mismo impacto medioambiental.

29. En relación con los problemas que plantean las Comunidades Forales, véase Carlos Monasterio Escudero, “Federalismo fiscal y sistema foral: ¿un concierto desafinado?”. *Hacienda Pública Española*, nº 192 (2010): 59-103, donde se subraya que los territorios forales, conforme a la previsión de su aportación, no solo no participan en el sistema de solidaridad, sino que parasitan los recursos del común.

Además, el hecho de que la suficiencia económica de las CCAA venga esencialmente cubierta por la participación en los ingresos del Estado (ya sea por los porcentajes negociados de la recaudación de tributos cedidos o por los mencionados fondos) ha comportado que durante un largo tiempo la tributación propia fuera muy minoritaria y que las competencias normativas sobre tributos estatales se ejercieran justamente para reducir la presión en las respectivas autonomías, no queriendo asumir así los costes políticos de incrementar la tributación a sus ciudadanos y rehuendo la debida responsabilidad fiscal.

Sin embargo, la crisis en las arcas públicas y las exigencias de mayor austeridad y eficiencia en el gasto plasmadas esencialmente en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad, han comportado que las diferentes CCAA paliaran su insuficiencia financiera acudiendo al incremento de la tributación propia, y más tras la reducción de la principal limitación derivada del art. 6 de la LOFCA con la inadmisión de doble imposición por parte del TC en el caso de tributos extrafiscales. Así, han optado por su creación (con la efectividad de sus finalidades en muchos casos discutible) en lugar de apostar por imponer un mayor gravamen en los tributos cedidos, lo que también les permitía encubrir la debida responsabilidad fiscal ante el incremento de las imposiciones obteniendo una mayor aceptación ciudadana.³⁰ Además, junto a la proliferación desordenada y muchas veces cuestionable de los tributos propios, las deficiencias del actual sistema de financiación en relación con los criterios que determinan el ejercicio de la solidaridad han generado desigualdades ante la necesidad de financiación,³¹ comportando que su responsabilidad fiscal no sea la misma y,

30. En este sentido, como señalan González González y Álvarez González, las CCAA han apostado por tales impuestos porque, “de alguna manera, no conlleven un gran coste político al verse enmascaradas bien por su denominación, bien por su pretendida finalidad ‘ambiental’”, en el sentido que su justificación extrafiscal permite vencer la resistencia de los ciudadanos “a cualquier actuación del ente público que pueda suponer un incremento de la presión fiscal”. (Ana Isabel González González y Santiago Álvarez González, “Panorama actual de los tributos propios de las Comunidades Autónomas españolas”, *Crónica Tributaria*, nº 9 [2011]: 3 y 6).

31. Al respecto, véase un estudio detallado de la distribución de recursos entre las CCAA de régimen común en el informe de la comisión de expertos nombrados por las Cortes Valencianas, donde, sin ir más lejos, se destaca que de las asimetrías en la distribución de los recursos del sistema de financiación autonómica se desprende que ni tienen mayores ingresos las CCAA que disfrutan de mayores rentas por habitante, ni tampoco las que menos, pudiéndose observar que tampoco responden a la presión o el esfuerzo fiscal que realmente

en consecuencia, tampoco su propia imposición.³² 4. Los impuestos propios en las diferentes CCAA

Una vez valorada la regulación y los principales límites de la potestad autonómica para crear impuestos propios, procede entrar a observar cuál ha sido su ejercicio por parte de las diferentes CCAA de régimen común, lo cual resulta necesario tanto para realizar su estudio completo como para dar a conocer su estado actual. Sin embargo, en este caso no se tendrán en cuenta aquellos impuestos propios particulares que tienen algunos territorios como Canarias por sus características especiales,³³ de la misma forma que no se considerarán aquellos que no se han eliminado pero que se han dejado indefinidamente sin efecto por su incompatibilidad con un impuesto estatal.³⁴ Así pues, partiendo de los impuestos propios actuales de las CCAA de régimen común (tanto de los actualmente activos como de los que tienen su aplicación temporalmente

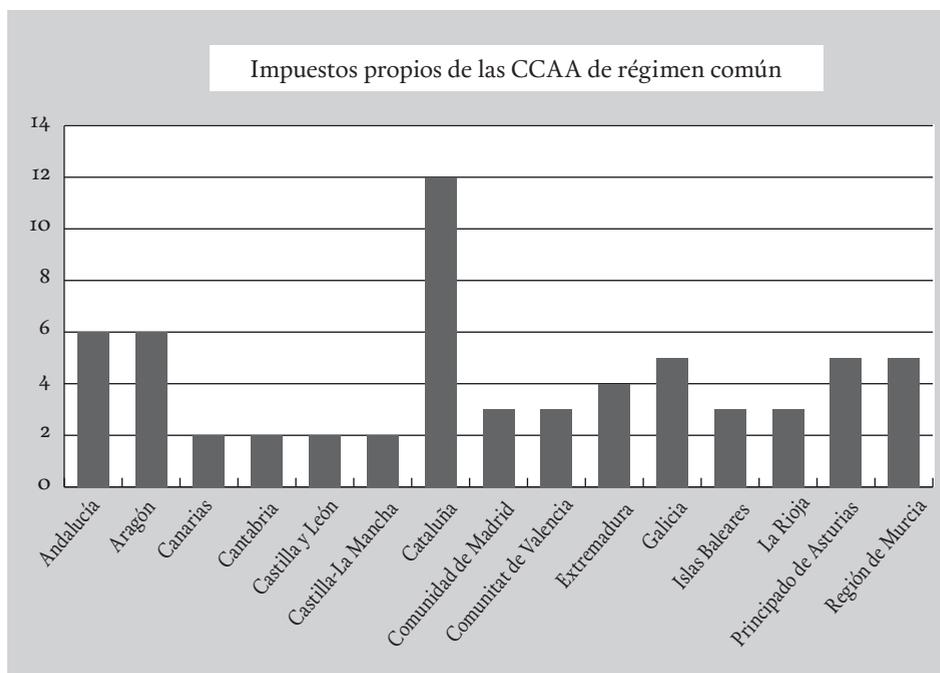
se ejerce (pues no disponen de más recursos aquellas CCAA que más aportan fiscalmente). (Francisco Pérez, Rafael Beneyto, José Antonio Pérez, José Ismael Fernández, Vicent Peiró y Vicent Cucarella, *Criterios y propuestas para un nuevo sistema de financiación autonómica* [Cortes Valencianas, 2013]).

32. Entre la prácticamente inabarcable bibliografía sobre las condiciones y los límites para el establecimiento de tributos propios por parte de las Comunidades Autónomas, véase para un mayor desarrollo Francisco Adame Martínez, *Tributos propios de las Comunidades Autónomas* (Granada: Comares, 1996); José María Lago Montero, *El poder tributario de las Comunidades Autónomas* (Elcano [Navarra]: Aranzadi, 2000); Iu Pijoan Font, Antonio Estepa Giménez y Clemente Checa González, “Límites formales al establecimiento de tributos propios en las comunidades autónomas”. *Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, nº 28 (2001): 135-220; Juan Enrique Varona Alabern, “Los tributos propios de las comunidades autónomas”, en Juan Enrique Varona Alabern, ed., *25 años de financiación autonómica* (Santander: Parlamento de Cantabria y Universidad de Cantabria, 2005), o Javier Galán Ruiz, Carlos Prieto Martín y Pedro Manuel Herrera Molina, coords., *Tributos locales y autonómicos* (Cizur Menor: Aranzadi, 2006), así como, con carácter más reciente, Nuria Puebla Agramunt, “Los tributos propios de las comunidades autónomas. Su papel en el actual sistema de financiación autonómica”, en Ana María Pita Grandal, dir., *La financiación autonómica en los estatutos de autonomía* (Madrid: Marcial Pons, 2008), o Francisco Escribano López, “Los tributos propios autonómicos y la prohibición de doble imposición”, en Juan Arrieta Martínez de Pisón y Juan Zornoza Pérez, dirs., *La distribución del poder financiero en España: Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet*. Madrid: Marcial Pons, 2014.

33. Este es el caso, por ejemplo, del Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo o del Impuesto sobre las labores del tabaco, que compensan en Canarias la no aplicabilidad de los impuestos especiales sobre hidrocarburos y sobre las labores del tabaco.

34. Piénsese, por ejemplo, en el Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito en Extremadura, Canarias o Andalucía, o en el Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos también en esta última CCAA.

suspendida –básicamente por estar siendo motivo de controversia ante el TC), esta es la radiografía hoy vigente por lo que respecta a su número en los diferentes territorios:



1. Tabla sobre los impuestos propios de las diferentes CCAA de régimen común en 2016. Elaboración propia con base en la normativa autonómica en materia de tributos propios facilitada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas disponible en: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx> (fecha de consulta: 10 de junio de 2016).

En relación con su ámbito objetivo, y a pesar de que la mayor parte de impuestos autonómicos presentan diferencias más que sustanciales entre sí (ya sea por la concreta determinación de su hecho imponible, por la forma de gravarlo o por la fijación del resto de sus elementos), es posible detectar una serie de grupos de materias sobre los que actualmente versan, las cuales, a grandes rasgos, pueden concretarse en las siguientes:

1. Como ya se ha señalado, tras la admisión de los tributos extrafiscales, la materia más relevante por lo que al número de impuestos creados respecta es la relativa al medioambiente, tanto con el fin de desincentivar ciertas actividades perjudiciales o de repercutir parte de la financiación de los costes

que generan afectando su recaudación (bajo el principio de “quien contamina paga”).

De todos modos, dentro de este gran grupo que supone el medioambiente, es posible detectar al mismo tiempo diferentes ámbitos comunes que se han ido convirtiendo en objeto de imposición, los cuales se concretan básicamente en los siguientes:

– Un primer grupo en torno a la producción de aguas residuales manifestada a través del consumo de la misma (ya sea real o potencial, industrial o doméstico y asociado o no al vertido de aguas residuales), tributos que a menudo suelen recibir el nombre de cánones.

En concreto, los impuestos que las diferentes CCAA han creado al respecto, aunque con distinta denominación, son los siguientes: Impuesto sobre la contaminación de las aguas (Aragón), Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma (Andalucía), Canon de agua residual (Cantabria), Canon de agua (Cataluña), Tarifa de depuración de aguas residuales (Madrid), Canon de saneamiento (Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Islas Baleares, La Rioja y Región de Murcia) y el Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua (Principado de Asturias).

– Un segundo grupo de impuestos autonómicos se ha centrado en la afectación medioambiental que provocan determinadas construcciones, ya sea por la edificación de los parques eólicos, por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por la construcción de las instalaciones de transporte de energía eléctrica o de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas, o por la edificación de grandes establecimientos comerciales.

Así, dentro de dicho grupo, se encuentran los Cánones eólicos (Castilla-La Mancha y Galicia), el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada (Galicia y Aragón), el Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión (Castilla y León), el Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas (La Rioja), el Impuesto sobre instalaciones que inci-

dan en el medio ambiente (Extremadura), el Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente (Principado de Asturias), el Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión (Aragón), y, aunque actualmente se encuentren suspendidos, el Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades (Canarias) y el Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte por cable (Aragón).

Finalmente, y aunque su procedencia, como se ha señalado, ha sido puesta en entredicho por parte de la Comisión Europea, también debe situarse en este grupo el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta (Aragón) y el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (Cataluña y Principado de Asturias), ya que, al menos de momento, en dichas CCAA siguen vigentes.

– Un tercer grupo se encuentra compuesto por aquellos que someten a gravamen la afectación medioambiental producida no ya por una determinada estructura, construcción o instalación, sino por la contaminación que genera una determinada actividad, ya sea por la emisión de gases, por el vertido en aguas litorales o por los riesgos e impactos de la explotación minera.

Así, se encuentran en el mismo el Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera (Andalucía), el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de gases contaminantes a la atmósfera (Aragón), el Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial (Cataluña), el Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria (Cataluña), el Impuesto sobre contaminación atmosférica (Galicia), el Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera (Región de Murcia), el Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales (Andalucía y Región de Murcia) y el Canon de vertido (Canarias). Asimismo, se encuentran el Impuesto compensatorio ambiental minero (Galicia), el Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente (Castilla-La Mancha y Comunidad Valenciana)³⁵ y el Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso (Andalucía).

35. En este caso, a pesar de tener prácticamente el mismo nombre que el impuesto establecido por el Principado de Asturias enumerado en el grupo anterior, no grava los daños producidos por las instalaciones en sí, sino los causados por determinadas actividades que se producen en las mismas.

– Seguidamente, pueden observarse los tributos relacionados con el depósito o la eliminación de residuos, los cuales pretenden incentivar un comportamiento más respetuoso con el medio ambiente e impulsar medidas de minimización y valorización material de los residuos.

Así, en primer lugar, se encuentran el Canon sobre la incineración de residuos municipales, el Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales y el Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales (Cataluña), así como el Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción. Asimismo, aparecen el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos (Castilla y León, Comunidad Valenciana, Extremadura y La Rioja), el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos (Cantabria), el Impuesto sobre depósito de residuos (Madrid), el Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos (Región de Murcia) y el Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos (Andalucía).

– Y finalmente, dentro de los impuestos propios medioambientales, debe destacarse el Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos (Extremadura), el cual, avalado por la STC 14/1998, de 22 de enero, no se encuentra tan directamente destinado a la protección del medio natural sino a la generalización, con base en el principio de solidaridad, de los beneficios que genera la explotación privativa de terrenos de caza en la región.

2. Por su parte, la siguiente materia sobre la que recae gran parte de la imposición autonómica es el juego, a pesar de que las CCAA tienen cedido el rendimiento del Impuesto estatal sobre actividades de juego³⁶ y la Tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar³⁷ (en relación con la que, además de tener también reconocida su gestión, pueden regular las bases imponibles, los tipos tributarios, las cuotas fijas, las exenciones y bonificaciones tributarias y el devengo).³⁸ Así, y aunque la mayoría de CCAA han derogado los

36. Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego.

37. Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas.

38. Arts. 25, 34, 50 y 54 de 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. Asimismo, respecto al Impuesto sobre actividades de juego, procede señalar que el art. 48.7 de la mencionada Ley 13/2011 atribuye a las CCAA la competencia para elevar hasta un 20% los tipos de las activi-

impuestos propios que en un principio habían creado al respecto (apostando por hacer uso de las mencionadas competencias cedidas que se reconocieron con posterioridad), sigue manteniéndose el Impuesto sobre la instalación de máquinas recreativas en establecimientos de hostelería autorizados (Madrid), el Impuesto sobre los premios del juego del bingo (Región de Murcia), el Impuesto sobre el juego del bingo (Principado de Asturias), y, aunque gravado actualmente con un tipo del 0%, el Impuesto sobre los premios del juego del bingo (Islas Baleares).³⁹

3. Seguidamente, otra de las materias que se ha convertido en objeto de imposición autonómica es la propiedad de elementos calificados como explotaciones agrarias deficientes, generándose tributos con una clara finalidad extrafiscal destinada a fomentar la ocupación dentro del sector. En concreto, los impuestos actualmente vigentes a tal efecto son el Impuesto sobre tierras infrutilizadas (Andalucía) y el Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrutilizadas (Principado de Asturias).

4. Y finalmente, procede destacar un último grupo heterogéneo integrado por los diferentes tributos propios que recaen sobre un ámbito singular, todos ellos, con la excepción de uno, creados por Cataluña: el Gravamen de protección civil (que somete a gravamen los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil), el Impuesto sobre las viviendas vacías (que, aunque también recaiga sobre la propiedad de un bien infrutilizado, grava el incumplimiento por parte de las personas jurídicas de la función social de la propiedad de las viviendas por mantenerlas desocupadas durante más de dos años sin causa justificada) y el Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos (que grava

dades que sean ejercidas por sujetos con residencia fiscal en su territorio (incremento que se aplicará exclusivamente sobre la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la participación en el juego de los residentes fiscales en el territorio de la correspondiente CCAA), si bien la disposición transitoria sexta limita el ejercicio de tal competencia normativa a que se produzcan las modificaciones oportunas del sistema de financiación autonómica y los correspondientes acuerdos en los marcos institucionales de cooperación.

39. Al respecto, a consecuencia de la elevación del tipo impositivo en el juego del bingo al 31% en la tasa fiscal sobre el juego y a la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, la Ley 16/2000, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de función pública, ha fijado en un 0% el tipo de gravamen del impuesto creado por la Ley 13/1990, de 29 de noviembre, sobre tributación de los juegos de suerte, envite o azar de las Baleares.

las estancias no financiadas con fondos públicos de los Estados Miembros de la UE que realicen las personas físicas mayores de dieciséis años en establecimientos y equipamientos turísticos situados en Cataluña). Sin embargo, como se apuntaba, las Islas Baleares también han creado recientemente el Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares, concretamente por la Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible.

De todos modos, también debería incluirse en este grupo el Impuesto catalán 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 cual, mediante la creación de un fondo *ad hoc* con su recaudación, se encuentra destinado a potenciar la difusión cultural digital y a dinamizar, consolidar y hacer posible la producción cinematográfica y audiovisual), si bien actualmente es objeto de un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Estado por entender que genera una doble imposición con el IVA (aunque el ATC de 24 de noviembre de 2015 ha levantado la suspensión temporal de su vigencia y aplicación que había admitido mientras no se resuelva).

Así pues, cerrando con estas últimas consideraciones las diferentes materias gravadas por los impuestos propios autonómicos, puede afirmarse, con carácter general, que todas las CCAA han hecho ejercicio de la mencionada potestad tributaria (y más, especialmente, en los últimos tiempos de crisis), del mismo modo que es evidente que la mayoría tienen una clara justificación extrafiscal (ya sea para salvar las limitaciones acerca de su ámbito impositivo y su compatibilidad con el resto de tributos estatales o locales, o para conseguir una mayor aceptación social –paliando el evidente coste político).

Asimismo, siguiendo dicha lógica, la mayor parte son de carácter medioambiental (principalmente gravando el daño causado por diferentes actividades y siguiendo con la imposición sobre la producción de agua residual manifestada a través del consumo de la misma y la afectación medioambiental que provocan determinadas construcciones e instalaciones), si bien cabe destacar en este punto las últimas iniciativas catalanas a la hora de crear tributos que, sin perder la justificación extrafiscal, quedan fuera de dicho ámbito (alguna de las cuales ya ha empezado a ser seguida en otras CCAA –como es el caso del Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares).

Así, es importante resaltar la relevancia de tales impuestos no solo para poder incrementar la recaudación autonómica, sino también para tratar de reducir los conflictos que plantean los tributos medioambientales. Y ya no solo, como se ha apuntado, por los nuevos tributos estatales que al respecto puedan empezar a surgir, sino también por otros problemas que pueden comportar (como puede ser un dudoso respeto al principio de generalidad –en tanto que, en muchos casos, no están destinados a disminuir la carga general contaminante, sino solo la de determinados sectores–, eventuales conflictos con la unidad de mercado, la libre competencia o la libertad de establecimiento –por cuanto la carga tributaria es un factor más que relevante a la hora de decidir dónde situar determinadas instalaciones o ejercer actividades–, la imposibilidad de que por sí mismos consigan la corrección de externalidades negativas –dado que exceden de su ámbito territorial– o la focalización de residuos en determinados territorios que se podrían producir).⁴⁰

De igual modo, deben remarcar las importantes diferencias que se observan entre las distintas CCAA tanto por lo que respecta al número de impuestos propios establecidos (yendo desde doce en Cataluña hasta dos en autonomías como Cantabria, Castilla y León, Castilla-La Mancha) como a la regulación de sus elementos esenciales (ya que, a pesar de que algunos compartan el mismo nombre, pueden llegar a gravar hechos imponible diferentes –destaca también que no todos los impuestos ambientales tienen afectada su recaudación a fondos específicos), lo cual no deja de constituir un panorama confuso y, evidentemente, complejo (sin olvidar que, si bien en algunas autonomías se han elaborado textos refundidos propios, la mayoría de las pertinentes regulaciones se encuentran muy dispersas).

Y todo este panorama se complica aún más teniendo en cuenta la constante proliferación y modificación de los impuestos propios y estatales y, en consecuencia, el aumento de conflictos que suelen comportar, discrepancias que acostumbran a derivar en suspensiones temporales y, en muchos casos, para

40. Al respecto, véase el capítulo VI del *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, donde se efectúa un análisis sobre la mayor parte de estos impuestos, ofreciéndose propuestas concretas para su reforma en algunos casos, apostándose por su modificación en otros o proponiendo su conversión en un impuesto estatal cedido a las CCAA con competencias normativas (dentro de un máximo y un mínimo fijado por la ley del Estado), de gestión y sobre el importe de la recaudación. (Manuel Lagares Calvo et al., *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español* [Madrid, febrero de 2014], 340-348).

no suprimirlos, indefinidas.⁴¹ Sin embargo, es preciso recordar en este punto que, a pesar de la conveniencia de mejorar la sistematización de las diferentes regulaciones, las divergencias que entrañan entre sí no son en ningún caso contrarias al principio de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos, pues, como ha recalcado el TC en reiterada jurisprudencia, de la autonomía financiera constitucionalmente reconocida a las CCAA derivan necesariamente “desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas”, pero “no por ello resultan necesariamente infringidos los art. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1ª de la Constitución”. Y es que “estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado” (sino que solo prohíben aquellas disparidades que resulten arbitrarias), en tanto que, si fuera así, “sería frontalmente incompatible con la mencionada autonomía” (que, lógicamente, implica pluralidad).⁴² Finalmente, para acabar este análisis global del estado actual de los impuestos autonómicos, debe hacerse una breve referencia a su recaudación, en la cual, como era previsible, también se observan las importantes diferencias que presentan las CCAA en relación con su establecimiento. No obstante, lo que indiscutiblemente resulta un hecho común en todos los territorios es su escasa entidad recaudadora, pues en todas las autonomías tienen un peso muy minoritario dentro de los respectivos presupuestos.

Así, como refleja el informe *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2015* elaborado por el REAF-REGAF (los expertos del Consejo General de Economistas), partiendo de los datos definitivos de recaudación del año 2013, la recaudación total de los tributos propios de las distintas CCAA de régimen común fue tan solo de 2.085 millones de euros (si bien debe tenerse en cuenta que en algunas autonomías determinados hechos imposables se gravan con impuestos propios mientras que en otras se gravan a través de tasas), es decir, de un 2,4% de sus ingresos tributarios (siendo en 2011 de únicamente el 1,6%).

41. Sin ir más lejos, un buen ejemplo de dicha complejidad añadida puede observarse en relación con la polémica comentada respecto al Impuesto estatal sobre depósitos en entidades de crédito, cuya exigencia por parte del Estado ha comportado la inconstitucionalidad y expulsión del ordenamiento de algunos impuestos propios (como ocurrió en Cataluña), la suspensión mientras exista el tributo estatal de otros (como pasó en Andalucía) y también el mantenimiento del tributo autonómico pero con una bonificación del 100% y eximiendo de la obligación de presentar autoliquidación (como es el caso de Extremadura).

42. STC 37/1987, de 26 de marzo.

De esta cuantía, con 619 millones, Cataluña fue la CCAA que más recaudó (lo cual resulta obvio teniendo en cuenta que es la que, con diferencia, más tributos ha establecido), seguida de Canarias, con 430 millones (aunque, como ya se ha apuntado, aquí se computan como propios impuestos que en el resto de CCAA son cedidos –como es el caso del Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo o del Impuesto sobre las labores del tabaco, que compensan en el territorio la no aplicabilidad de los impuestos especiales sobre hidrocarburos y sobre las labores del tabaco), y Andalucía, con 232.⁴³ Asimismo, y a pesar de la dificultad de conseguir datos completos, actualizados y detallados, puede observarse en el citado informe que los ingresos por los impuestos y cánones relacionados con el agua suponen el 48,3% del total de los impuestos propios autonómicos (más de 700 millones), y que en algunas autonomías, como en Baleares o Cantabria, resultan la casi totalidad de su recaudación tributaria.

Por su parte, también conviene destacar el carácter deficitario de algunos impuestos en los que sus costes de gestión puedan llegar a resultar superiores a los propios ingresos que generan, como puede ser el caso del Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas (que, según datos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, su último dato disponible de recaudación es de 2012 y fue de 0 euros), del Impuesto asturiano sobre fincas o explotaciones infrautilizadas (que, según el mismo organismo, tampoco tuvo aplicación efectiva en el último ejercicio) o del Impuesto extremeño sobre aprovechamientos cinegéticos (que tuvo una recaudación en 2014 de tan solo 5.097,32 miles de euros).⁴⁴ Así pues, antes de crear un nuevo impuesto, sería más que interesante que, en primer lugar, se partiera de su configuración en otras autonomías con el fin de simplificar y hacer más clara su viabilidad, justificando detalladamente la incorporación de diferencias sustanciales y, en caso de ser inédito, su viabilidad dentro del sistema. Además, uno de los factores clave para determinar su aprobación debería ser el análisis de los ingresos netos estimados que podría generar su establecimiento, de modo que, a través de dicho estudio cooperativo, no solo se trabajaría para conseguir una permanente mejora de la configuración y coordinación de los mismos, sino también

43. REAF-REGAF, *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2015* (Madrid: Consejo General de Economistas, 2015), 289.

44. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, *Tributación autonómica. Medidas 2015* (Madrid: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2015), 48, 64 y 148.

para reducir y, en su caso, agilizar la resolución de conflictos futuros y para evitar la proliferación de figuras deficitarias.

5. Los impuestos propios de la CCAA de Cataluña

Como ha quedado puesto de manifiesto, Cataluña es la CCAA que más impuestos propios ha creado, teniendo actualmente establecidas un total de doce figuras (aunque una esté pendiente de la resolución de su viabilidad por parte del TC –el 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).

Sin embargo, teniendo en cuenta los distintos grupos de materias señalados, cierto es que sus impuestos propios no se encuentran presentes en cada una de las diferentes categorías, pues no tiene ninguno relacionado con el juego (ámbito en el que, como ya se ha comentado, existe la cesión de tributos estatales) ni con las explotaciones agrarias deficientes (si bien la recaudación actual en este campo es nula). Asimismo, dentro de los tributos medioambientales, tampoco tiene ninguno acerca de los aprovechamientos cinegéticos (lo que también podría explicarse por su carácter deficitario), aunque ciertamente, igual que en el resto de autonomías, la gran mayoría de sus tributos son de dicho carácter. Por consiguiente, y teniendo en cuenta su amplia producción, no parece aconsejable que extienda su tributación a tales ámbitos, y es que, además, el último grupo de impuestos apuntado (compuesto por tributos heterogéneos) se encuentra íntegramente compuesto por tributos catalanes.

Así pues, viendo la originalidad y la gran diferencia en cuanto al número de impuestos propios establecidos por Cataluña respecto al resto de CCAA, hay que destacar, de entrada, el gran esfuerzo que ha realizado para maximizar el uso de dicha potestad tributaria, tratando de buscar el máximo margen de su ámbito objetivo, obviando figuras que no resultan rentables, afrontando el riesgo de conflictos que se pueden plantear con el Estado y asumiendo el coste social y político implícito en su ampliación (aunque escudándose, eso sí, bajo su carácter básicamente extrafiscal).

No obstante, cierto es que debe seguirse trabajando para tratar de mejorar y desarrollar determinados aspectos necesarios de algunos tributos (especial-

mente de los más recientes), así como para salvar los eventuales cuestionamientos en relación con el pleno respeto de los principios de justicia tributaria que pueden surgir. En este sentido, además de los problemas ya apuntados respecto de algunos tributos medioambientales, puede destacarse, a modo de ejemplo, el caso del Impuesto sobre viviendas vacías, el cual, aparte de precisar de desarrollo reglamentario en algunos aspectos (al que remite la propia Ley), puede plantear dudas respecto a principios como el de igualdad o generalidad (pues, sin ir más lejos, si su principal finalidad es reducir el *stock* de viviendas desocupadas para fomentar el alquiler social, nada justifica que se eximan las viviendas que, aunque sujetas, se encuentren situadas en territorios de poca demanda o que solo se exija a las personas jurídicas).⁴⁵ Asimismo, y a pesar del reconocimiento de su constitucionalidad,⁴⁶ sería conveniente que se replanteara el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales por los problemas que ya ha advertido la Comisión Europea, y es que su fundamentación puramente medioambiental resulta realmente insuficiente a la hora de justificar que no integra ayuda de Estado alguna (en supuestos, por ejemplo, de no imposición a las pymes que se encuentren agrupadas en un centro comercial y puedan generar el mismo impacto ambiental).⁴⁷ Por último, en relación con la recaudación catalana de los tributos propios, debe destacarse de entrada que, según el mencionado informe del REAF-REGAF, la recaudación catalana en 2013 se situaba claramente por encima de la del resto de autonomías, y es que, aunque aún no se contaba con los cinco nuevos impuestos creados entre finales del 2014 y durante el 2015,⁴⁸ ya se concreta-

45. Véase un análisis detallado de la regulación de dicho tributo en Irene Rovira Ferrer, “La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 110 (2015): 37-58.

46. En este caso, por la STC 122/2012, de 5 de junio.

47. Y es que, de conformidad con el art. 4 de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, constituye su hecho imponible la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales (es decir, la que llevan a cabo los grandes establecimientos comerciales individuales dedicados a la venta al detalle) por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano de Cataluña.

48. Concretamente, el Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, el Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y el Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (Ley 12/2014, de 10 de octubre), así como el 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 (Ley 15/2014, de 4 de diciembre) y el Impuesto sobre las viviendas vacías (Ley 14/2015, de 21 de julio).

ba en un 3,6% de su recaudación tributaria (mientras que la media era del 2,4%).⁴⁹ De todos modos, incluso contando con la recaudación de los nuevos impuestos, el Canon del agua sigue situándose como el tributo con mayores ingresos (siendo en 2014 de 419.787.062,74 €),⁵⁰ ya que, de conformidad con el *Informe mensual de ejecución del Presupuesto 2015 de la Generalitat* respecto a los datos ya disponibles de los nuevos tributos, la recaudación en 2015 del ya declarado inconstitucional Impuesto sobre la producción de la energía eléctrica de origen nuclear ha sido de 30,3 M€, y la del Impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones, de 7,3 M€ (aunque cierto es que ambos habían sido recurridos).⁵¹ Asimismo, a diferencia de lo que apuntaba el estudio del REAF-REGAF, el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales ha dejado de ser el segundo impuesto más recaudado (con unos ingresos en 2013 de 57,171 M€ y 15 M€ en 2015), pasando a serlo el Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos (que en 2013 recaudó 34.538 M€ y en 2015, 43,2 M€),⁵² debiéndose resaltar también que no se observa ninguna figura claramente deficitaria.

Finalmente, no procede cerrar este apartado sin antes apuntar algunos comentarios respecto a su gestión electrónica, pues es importante destacar que, a pesar de que la mayor parte de impuestos propios de Cataluña sea gestionada por la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC) y, por consiguiente, las diferentes autoliquidaciones puedan presentarse mediante la Oficina Virtual de la misma (aunque debería velarse por su constante actualización –ya que, a modo de ejemplo, la información relativa al Impuesto sobre viviendas vacías tardó varios meses en aparecer),⁵³ algunos de ellos se gestionan por otros organismos y su presentación electrónica debe realizarse en plataformas distintas (como es el caso del Canon del agua, que gestiona la Agencia Catalana del Agua, o de los cánones sobre residuos, que gestiona la Agencia

49. REAF-REGAF, *Panorama de la fiscalidad*, 306.

50. Agencia Catalana del Agua, *Cuentas anuales de la Agencia Catalana del Agua del ejercicio 2014* (Generalitat de Catalunya, 2015), 58, http://aca-web.gencat.cat/aca/documents/ca/presupost/press_liquidat_i_comptes_anuals_2014.pdf (fecha de consulta: 10 de junio de 2016).

51. Generalitat de Catalunya, *Informe mensual de ejecución del Presupuesto 2015 de la Generalitat* (Generalitat de Catalunya, febrero de 2016), 11, http://economia.gencat.cat/web/.content/70_pressupostos/IME/Informe_execucio_2015_12.pdf (fecha de consulta: 10 de junio de 2016).

52. *Ibid.*, 11.

53. Puede consultarse la oficina virtual de la ATC en <http://www.e-tributs.cat/ca/Pagines/inici.aspx> (fecha de consulta: 10 de junio de 2016).

de Residuos de Cataluña),⁵⁴ lo cual no solo puede aumentar la dificultad a la hora de realizar tales trámites por parte de los contribuyentes, sino también afectar la efectiva prestación de los deberes de información y asistencia por parte de la Administración en relación con los mismos.

Por consiguiente, sería más que deseable unificar la gestión electrónica de los impuestos propios (y más aún en los casos donde es necesaria la utilización de dicha vía) en un mismo portal (o, incluso mejor, sede electrónica),⁵⁵ del mismo modo que sería realmente conveniente que, además de centralizar todas las prestaciones de los mencionados deberes a tal efecto, procuraran fomentarse al máximo respecto de cada una de las diferentes figuras (hecho que, aparte de potenciar el cumplimiento voluntario, simplificaría la actuación de los obligados tributarios y garantizaría en mayor medida su corrección).

En cualquier caso, y a pesar de las propuestas de mejora apuntadas, cierto es que el ejercicio de la potestad para crear impuestos propios realizado por Cataluña constituye todo un referente, y no solo por el carácter pionero, la calidad jurídica y la originalidad que ha demostrado en la materia, sino también por los esfuerzos y los buenos resultados que presenta en cada una de sus diferentes figuras tributarias.

6. El futuro de la tributación propia de las CCAA

A la hora de entrar a plantear el futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios, procede empezar por dejar clara la necesidad de descentralización fiscal. En primer lugar, como ya se ha señalado, por la propia exigencia del principio de autonomía financiera, pues, si una CCAA es competente para decidir cómo distribuir su programa de gasto, también debe serlo para determinar cómo financiarlo. Y es que, si la financiación dependiera totalmente o en gran medida de las transferencias del gobierno central, este podría

54. A modo de ejemplo, en el caso de los cánones sobre residuos, su autoliquidación debe presentarse a través del portal virtual de la Agencia de Residuos de Cataluña: http://residus.gencat.cat/ca/consultes_i_tramits_nou/canons/ (fecha de consulta: 10 de junio de 2016).

55. En este sentido, sería claramente deseable que la Oficina Virtual de la ATC evolucionara hacia una auténtica sede electrónica, ya que, además de estar regulada y normalizada, requiere de unos compromisos, responsabilidades y requisitos mayores y goza de una calidad técnica superior.

condicionar y decidir sobre el gasto efectivamente realizado, sin olvidar que se estaría eximiendo a las autonomías de su necesaria responsabilidad fiscal.

En este sentido, no solo no tendrían que responder directamente de la eficiencia de su gasto (en tanto que estaría financiado por todos los ciudadanos del país y no exclusivamente por los suyos), sino que podrían tender a atenuar la presión fiscal en sus territorios, cediendo aún más poder de control al gobierno central con el único fin de ganar votos. Además, junto a la mejor eficiencia y equidad en las actuaciones del sector público, consolidada literatura económica subraya su necesidad para la estabilidad macroeconómica,⁵⁶ sin olvidar los beneficios y mejoras en la gestión y el control de los tributos al estar circunscritos en territorios más pequeños.⁵⁷

Así pues, tanto por su conveniencia como por la propia exigencia de la autonomía financiera, es evidente que, igual que se ha descentralizado el ejercicio de muchas competencias, debe existir una auténtica descentralización fiscal, si bien su efectivo ejercicio parte necesariamente de la modificación de algunos aspectos del sistema de financiación autonómica.

En este sentido, y más allá de paliar las importantes ventajas y diferencias actualmente presentes en las Comunidades Forales, debería dejar de centrarse principalmente en las transferencias y la cesión y negociación de un porcentaje de los tributos del Estado, apostando por incentivar la asunción de los costes de la responsabilidad fiscal que deben asumir las CCAA (ya que, como se apuntaba, si bien se procuró otorgársela mediante los tributos cedidos, las autonomías han ejercido la mayor parte de competencias normativas al respecto para reducir justamente la presión fiscal en sus territorios, y cuando ha sido necesario incrementar sus ingresos han recurrido a la tributación propia amparada bajo dudosas finalidades extrafiscales –tratando de obte-

56. Véase al respecto Lagares Calvo et al., *Informe de la Comisión de Expertos*, 407.

57. Al respecto, véase, entre otros, a Zubiri, quien destaca también el menor fraude que comportaría el mayor acercamiento del gobierno a los ciudadanos, al sentirse más influyentes y próximos a la hora de tomar decisiones, al poder ejercer un mayor control sobre el gasto y al tener una mayor conciencia fiscal (en el sentido que percibirían en mayor medida la relación entre la prestación de los servicios públicos y su necesidad de financiarlos). (Ignacio Zubiri Oria, “Sobre la distribución de recursos en un sistema federal”. *Papeles de Economía Española*, nº 30-31 [1987]: 426-37).

ner así una mayor aceptación ciudadana y evitar los costes políticos de una mayor tributación).

En la misma línea, como apunta Cuenca, también sería interesante aprovechar el contexto de crisis económica “para crear una reputación por parte del gobierno central de ‘no rescate’”, es decir, creando una política clara al respecto y regulando condiciones muy exigentes para solicitar ayuda al Estado en caso de dificultades financieras por parte de las autonomías.⁵⁸ No obstante, junto a este mayor respeto del principio de autonomía financiera, no puede descuidarse el principio de suficiencia mediante un adecuado ejercicio de la solidaridad interregional (con el fin de garantizar los servicios públicos fundamentales en condiciones similares de calidad en cada uno de los diferentes territorios), cuyo criterio fundamental de distribución debería basarse en la necesidad y la población y condicionarse a la imposición de un adecuado esfuerzo fiscal.⁵⁹ Y en este punto, con el mismo fin de incentivarlas a ser más responsables de sus ingresos y paliar los problemas que actualmente plantea la imposición propia, deberían vincularse los tributos propios y cedidos tanto a la financiación de la suficiencia competencial autonómica como al ejercicio de políticas autónomas.⁶⁰ Por ello, dentro de dicha línea, parece adecuado el planteamiento elaborado por Alonso González, que apuesta por llegar a convertir parte de los tributos cedidos en auténticos tributos autonómicos,⁶¹

58. Cuenca, “Autonomía y corresponsabilidad”, 112.

59. Así, y aunque la STC 31/2010, de 28 de junio, declaró inconstitucional el art. 206.3 del Estatuto de Autonomía de Cataluña (que condicionaba el ejercicio del principio de solidaridad de la CCAA a que las demás autonomías llevaran a cabo un “esfuerzo fiscal similar”), se basó en que dicha limitación al principio de solidaridad correspondía realizarla al Estado y no a un Estatuto de Autonomía, lo cual justamente es lo que se propone en este caso. Y es que, como recalca Pagès i Galtés, “no debemos olvidar que la solidaridad es bidireccional, dado que si bien implica que las comunidades ricas han de ser solidarias con las pobres traspasándoles recursos, también implica que las comunidades pobres han de ser solidarias con las ricas renunciando a que tal traspaso adquiera matices expoliatorios contrarios a la equidad interterritorial” (Joan Pagès i Galtés, “Financiación autonómica, local y sectorial en el nuevo Estatuto de Cataluña”, en Ana María Pita Grandal, dir., *La financiación autonómica en los estatutos de autonomía* [Madrid: Marcial Pons, 2008], 71).

60. Y es que procede no olvidar que lo que exige el principio de suficiencia financiera es que la financiación inicial que proporcionan los diferentes mecanismos financieros puestos a disposición de las CCAA resulten adecuados, en el sentido de resultar aptos, idóneos y suficientes para financiar adecuadamente los servicios que tienen transferidos.

61. Luis Manuel Alonso González, “El futuro de la tributación propia”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 1-2 (2013): 18.

propuesta que, junto a la de suprimir el IP y el ISD (con base en los múltiples defectos jurídicos que plantean) incardinando la materia por ellos gravada en el IRPF, también es analizada por Checa González.⁶² Así, además de la eliminación de los límites en las competencias normativas de tales tributos, las CCAA asumirían la integridad de su gestión y desaparecerían (al menos en parte) los porcentajes de participación, disminuyéndose la necesidad de acudir a figuras extrañas e inconstitucionales, reduciéndose los conflictos respecto a los impuestos estatales y quedando las autonomías obligadas a afrontar los costes políticos de la imposición a la generalidad de la ciudadanía.

Sin embargo, tanto por la propia viabilidad del Estado como para poder garantizar la plena suficiencia financiera, cierto es que los principales tributos cedidos deberían seguir siendo de titularidad estatal, del mismo modo que deberían serlo aquellos impuestos en los que se considere adecuada dicha figura por otras razones (como es el caso, como ya se ha apuntado, de algunos tributos medioambientales –tanto para evitar la focalización de residuos en zonas determinadas como para lograr la corrección de externalidades negativas que, por exceder del ámbito de las CCAA, los tributos autonómicos no consigan por sí mismos).

De todos modos, con el fin de incentivar el incremento de los ingresos autonómicos mediante tales figuras, también sería interesante premiar a aquellas que exigieran un esfuerzo superior mediante una participación equivalente en su recaudación, lo cual es justamente una de las medidas que contiene el nuevo sistema de financiación que propuso la Comisión de Expertos nombrados por las Cortes Valencianas.⁶³ Asimismo, procede destacar la labor de dicha Comisión por su interés en tratar de corregir las fuertes asimetrías entre las CCAA y conseguir un mayor respeto al principio de solidaridad, partiendo, respecto de la totalidad de las mismas (incluidas las forales), de financiación

62. Para su completo desarrollo, véase Checa González, *Propuestas para un Nuevo Modelo*.

63. En concreto, el sistema propuesto parte de una nueva estructura los recursos de las CCAA dividida en tres tramos: el tramo de garantía del nivel mínimo de los servicios públicos fundamentales, el tramo de suficiencia competencial autonómica y el tramo de financiación autonómica. Y es en este último donde se propone la financiación de las políticas de gasto decididas autónomamente mediante la recaudación de los tributos propios, los recargos sobre tributos estatales, cedidos o compartidos, y, en la medida en que las CCAA obtuvieran más recursos como resultado de un esfuerzo fiscal en los tributos estatales situado por encima de la media, la correspondiente participación en dicha recaudación adicional. Véase su análisis detallado en Pérez, Beneyto, Pérez, Fernández, Peiró y Cucarella, *Criterios y propuestas*.

por habitante y de criterios de necesidad (lo que garantizaría también la cohesión social del sistema).⁶⁴ Así pues, mediante la incorporación de tales previsiones, no solo se vincularía la solidaridad al esfuerzo fiscal, sino que se impediría que los mecanismos redistributivos alterasen el orden en función de la correspondencia entre los recursos por habitante y los ingresos fiscales per cápita recaudados en cada territorio (lo cual, como ha señalado el TC, deriva del art. 138.1 de la CE, al obligar al Estado a velar por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español).⁶⁵ Además, se apostaría por una mayor autonomía financiera, en el sentido de basar una parte sustancial de los gastos de cada CCAA en sus tributos propios y cedidos, aumentando al mismo tiempo su responsabilidad fiscal.

Y es que, a pesar de las eventuales diferencias que pudieran experimentarse con este aumento de la autonomía financiera y la correspondiente responsabilidad fiscal, no hay que olvidar que, como ha señalado el TC, el principio de igualdad en materia de financiación autonómica “no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias ni, mucho menos, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o parecidos”, sino que “la autonomía supone, precisamente, la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cómo y cuándo ejerce sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de este ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las Comunidades Autónomas, no por eso resultan necesariamente infringidos los arts. (...), 139.1 CE (...), ya que estos artículos únicamente exigen una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales”.⁶⁶ De todos modos, junto a la necesidad de replantear el sistema de financiación, el futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios también pasa necesariamente por mejorar su regulación, procurando paliar, en primer lugar, la relevante inseguridad jurídica que genera (y más desde la aparición de las limitaciones de la UE).

64. Y es que al respecto, como señala Rozas Valdés respecto a la delimitación de los mecanismos de nivelación y solidaridad, lo importante “no es la cohesión territorial del sistema –que todos los Gobiernos autonómicos dispongan de recursos financieros per cápita equivalentes– sino la cohesión social del sistema –que todos los ciudadanos, con independencia de su lugar de residencia, puedan acceder en condiciones de igualdad a un nivel mínimo de servicios públicos equiparable” (Rozas Valdés, “Las potestades tributarias autonómicas”, 125).

65. STC 31/2010, de 28 de junio.

66. STC 150/1990, de 4 de octubre.

Por ello, sería más que deseable en este punto tratar de elaborar un patrón común de viabilidad mediante el análisis de la jurisprudencia del TC (sobre todo por lo que respecta a la valoración de los hechos imposables de los tributos extrafiscales y de la eventual doble imposición con las diferentes figuras existentes), las consideraciones del TJUE y las apreciaciones de la Comisión Europea al respecto.

Asimismo, con el fin de reducir la conflictividad y los inherentes intereses políticos, resultaría adecuado limitar la potestad de establecer tributos estatales sobre hechos imposables ya gravados por las CCAA a la justificación real de su necesidad o conveniencia con base en objetivos de interés general (como puede ser, como se señalaba, una mejor protección del medioambiente), de la misma forma que, junto al impedimento del uso de la misma como mera forma de boicot (es decir, creando nuevos tributos a tipo cero), debería desarrollarse y precisarse cómo va a garantizarse la efectiva adecuación de las pertinentes medidas de compensación o coordinación.⁶⁷

Por su parte, en relación con la necesidad de disminuir la complejidad normativa que plantean los diferentes tributos propios, procede destacar, en primer lugar, la conveniencia de elaborar textos consolidados o refundidos por cada una de las CCAA compilando su regulación, simplificando así su acceso y conocimiento y paliando su dispersión en una misma autonomía. Asimismo, como se apuntaba en el caso de Cataluña, debería centralizarse su gestión electrónica en un mismo portal (o, en el mejor de los casos, sede electrónica), lo que facilitaría no solo la actuación de los obligados tributarios sino también una mejor prestación de los deberes de información y asistencia.

Y en este punto, con el fin de reducir las grandes diferencias que establecen las CCAA en relación con los elementos esenciales de un mismo impuesto homólogo o similar, deben destacarse las consideraciones de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español al respecto, señalando que “podría ser útil establecer un mecanismo de coordinación de los impuestos propios de las CCAA, que impida la atomización legal existente y armonice las bases imposables de estos tributos, reservando con posterioridad a las

67. Y es que, como señalan, entre otras, las SSTC 150/1990, de 4 de octubre, o 289/2000, de 30 de noviembre, “ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria”.

CCAA la decisión sobre la existencia efectiva del gravamen y su cuantía.”⁶⁸ Sin embargo, conviene recalcar la clara afectación del principio de autonomía financiera que ello supondría, sin olvidar que las divergencias que entrañan las diferentes regulaciones autonómicas no son en ningún caso contrarias al principio de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos. Así, como ha recalcado el TC en reiterada jurisprudencia, de la autonomía financiera constitucionalmente reconocida a las CCAA derivan necesariamente “desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas”, pero “no por ello resultan necesariamente infringidos los art. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1ª de la Constitución”. Y es que “estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado”, sino que solo prohíben aquellas disparidades que resulten arbitrarias, en tanto que, si fuera así, “sería frontalmente incompatible con la mencionada autonomía” (que, lógicamente, implica pluralidad).⁶⁹ Asimismo, con el fin de evitar su conflictividad, procede destacar la Propuesta núm. 125 de la mencionada Comisión de Expertos,⁷⁰ la cual va dirigida a crear un procedimiento dentro del Consejo de Política Fiscal y Financiera que permita valorar con carácter previo a su aprobación “si los nuevos tributos propuestos están ya gravados por el Gobierno central, si afectan a la libre circulación de personas, mercancías, servicios o capitales y si obstaculizan las transacciones”.⁷¹ No obstante, la Comisión no deja claro si la decisión de tal Consejo debería ser vinculante (con los problemas de inconstitucionalidad que ello plantearía y la afectación que supondría del principio de autonomía) ni prevé un plazo de resolución para garantizar la efectividad del sistema.

No obstante, sí que sería ciertamente interesante requerir a las CCAA que, antes de crear un nuevo impuesto, partieran de su configuración en otras autonomías con el fin de simplificar y hacer más clara su viabilidad, explicando la incorporación de modificaciones normativas para mejorar su regulación y, en caso de ser inédito, justificando la eficacia de su rendimiento neto estimado

68. Lagares Calvo et al., *Informe de la Comisión de Expertos*, p. 419.

69. STC 37/1987, de 26 de marzo.

70. Lagares Calvo et al., *Informe de la Comisión de Expertos*, 420.

71. Al respecto, recuérdese que, de conformidad con el art. 3 de la LOFCA, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CCAA se encuentra destinado a adecuar la coordinación entre la actividad financiera de las CCAA y de la Hacienda del Estado, estando constituido por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y el consejero de Hacienda de cada CCAA.

y su viabilidad (tanto respecto a las limitaciones internas como europeas). Así, mediante este estudio cooperativo, no solo se conseguiría un estudio permanente de la mejora de su configuración y coordinación, sino que, además de reducirse y agilizarse los eventuales conflictos, también se disminuiría la proliferación de figuras deficitarias.

De todos modos, procede destacar en este punto la conveniencia de las resoluciones de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local que, como la de 22 de enero de 2015, publican acuerdos de la Subcomisión de Seguimiento Normativo, Prevención y Solución de Conflictos de Comisiones Bilaterales de Cooperación CCAA-Estado, los cuales, con el fin de iniciar negociaciones para resolver las discrepancias competenciales que al respecto puedan surgir, pretenden evitar el planteamiento de recursos de inconstitucionalidad. Y es que, conforme al art. 33 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, su adopción permite que el pertinente recurso de inconstitucionalidad pueda presentarse en el plazo de nueve meses a partir de la publicación del objeto del mismo y no de tres, que es el que opera con carácter general.

Sin embargo, cierto es que, por las potenciales ventajas de tales acuerdos (en el sentido de constituir un mecanismo más ágil para la resolución de conflictos y evitar los largos y costosos procedimientos constitucionales), debería trabajarse para procurar aumentar su eficacia, pues en la mayor parte de los casos no acaban evitando el posterior recurso de inconstitucionalidad.⁷²⁷

Conclusiones

La proliferación desordenada y polémica de los tributos propios en los últimos tiempos (especialmente a consecuencia de la crisis y de las exigencias de la sostenibilidad presupuestaria) ha comportado un panorama complejo, confuso y conflictivo, por lo que la potestad autonómica al respecto debe ser

72. A modo de ejemplo, la Resolución de 22 de enero de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, por la que se publicó el Acuerdo de la Subcomisión de Seguimiento Normativo, Prevención y Solución de Conflictos de la Comisión Bilateral Generalitat-Estado en relación con la Ley catalana 12/2014, de 10 de octubre, no evitó el recurso de inconstitucionalidad 4292/2015 contra la misma, del mismo modo que la Resolución de 24 de marzo de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, por la que se publicó el Acuerdo de la Subcomisión de Seguimiento Normativo, Prevención y Solución de Conflictos de la Comisión Bilateral Generalitat-Estado en relación con la Ley de Cataluña 15/2014, de 4 de diciembre, no impidió el recurso de inconstitucionalidad 4567/2015.

uno de los elementos básicos a considerar en el próximo proceso de reforma del sistema de financiación autonómica.

Así, junto a las necesarias mejoras del sistema en general (para conseguir un mayor respeto al principio de autonomía financiera, aumentar la corresponsabilidad y buscar un mejor ejercicio del principio de sostenibilidad), es importante incentivar el esfuerzo fiscal de las diferentes autonomías mediante el ejercicio de sus competencias normativas en los tributos cedidos, consiguiendo así una mejor y más justa distribución de los recursos públicos, reduciendo las importantes diferencias que se observan respecto a los tributos propios (tanto por lo que respecta al número de tributos establecidos como a la regulación de sus elementos esenciales) y consiguiendo un ordenamiento más simplificado y eficaz (ya que la recaudación de la imposición propia es ciertamente minoritaria y algunas de las figuras resultan incluso deficitarias).

No obstante, en tanto que potestad tributaria más genuina y completa de las CCAA, los impuestos propios no solo deben seguir existiendo sino que incluso resultaría interesante la conversión de alguno de los tributos cedidos, incrementando la responsabilidad que deben asumir las autonomías, dotándolas de figuras rentables y haciéndoles asumir los costes políticos que ahora evitan mediante las finalidades extrafiscales.

De todos modos, el futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios también pasa necesariamente por mejorar su regulación, punto en el que sería conveniente procurar paliar la actual inseguridad jurídica mediante la elaboración un patrón común de viabilidad (mediante el análisis de la jurisprudencia del TC –sobre todo por lo que respecta a la valoración de los hechos imposables de los tributos extrafiscales y de la eventual doble imposición con las diferentes figuras existentes–, las consideraciones del TJUE y las apreciaciones de la Comisión Europea al respecto).

De igual forma, con el fin de reducir la conflictividad y los inherentes intereses políticos, debería limitarse la potestad de establecer tributos estatales sobre hechos imposables ya gravados por las CCAA con la justificación real de su necesidad o conveniencia con base en objetivos de interés general, desarrollando y precisando al mismo tiempo cómo deberá garantizarse la adecuación de las pertinentes medidas de compensación o coordinación.

Por su parte, en relación con la necesidad de disminuir la complejidad normativa que plantean los diferentes tributos propios, procede destacar, en primer lugar, la conveniencia de elaborar textos consolidados o refundidos por cada una de las autonomías, compilando así su regulación y paliando la dispersión normativa. Asimismo, deberían verse obligadas a dejar fuera del ordenamiento jurídico aquellos tributos que se deban suprimir, sin olvidar los beneficios de centralizar también su gestión electrónica en un mismo portal (o mejor, sede electrónica) para facilitar la actuación de los obligados tributarios y mejorar la prestación de los deberes de información y asistencia.

No obstante, a pesar del interés de tratar de homogenizar las diversas regulaciones, no hay que olvidar la libertad que otorga a las CCAA el principio de autonomía financiera, el cual ampara las diferencias existentes en tanto que implica pluralidad. Sin embargo, ello no obsta a la conveniencia de que, antes de crear un nuevo impuesto, las CCAA partieran de su configuración en otras autonomías con el fin de simplificar y hacer más clara su viabilidad, explicando la incorporación modificaciones normativas para mejorar su regulación y, en caso de ser inédito, justificando su viabilidad (tanto respecto a las limitaciones internas como europeas). Además, para la propia eficacia del sistema, también deberían valorar su rendimiento neto estimado, de modo que, mediante este estudio cooperativo, no solo se conseguiría un estudio permanente de la mejora de su configuración y coordinación, sino que, además de reducirse y agilizarse los eventuales conflictos, también se disminuiría la proliferación de figuras deficitarias.

De todos modos, también debería trabajarse para potenciar la efectividad de la Subcomisión de Seguimiento Normativo, Prevención y Solución de Conflictos de la Comisión Bilateral Generalitat-Estado, para conseguir una reducción de los largos y costosos procedimientos constitucionales y lograr una resolución rápida y efectiva de las distintas controversias.

8. Bibliografía

- Adame Martínez, Francisco. *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Madrid: Comares, 1996.
- Alguacil Marí, María Pilar. “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 101 (1999): 5-34.

- Alonso González, Luis Manuel. “El futuro de la tributación propia”. *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 1-2 (2013): 3-26.
- Báez Moreno, Andrés. “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”. *Crónica Tributaria*, nº 133 (2009): 59-82.
- Borrero Moro, Cristóbal José. “Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 146 (2010): 327-370.
- Calderón Patier, Carmen, y Álvaro González Lorente. “Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros”. *Crónica Tributaria*, nº 115 (2005): 59-70.
- Cuenca, Alain. “Autonomía y corresponsabilidad: la política tributaria de las comunidades autónomas de régimen común”. *Papeles de Economía Española*, nº 139 (2014): 97-114.
- Checa González, Clemente. “Límites formales al establecimiento de tributos propios de las Comunidades Autónomas”. *Alcaba: Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, nº 28 (2001): 149-167.
- Checa González, Clemente. *Propuestas para un nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, en materia de impuestos propios y cedidos*. Cizur Menor: Aranzadi, 2008.
- Escribano López, Francisco. “Los tributos propios autonómicos y la prohibición de doble imposición”. En Juan Arrieta Martínez de Pisón y Juan Zornoza Pérez, dirs. *La distribución del poder financiero en España: Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet*. Madrid: Marcial Pons, 2014.
- Galán Ruiz, Javier, Carlos Prieto Martín y Pedro Manuel Herrera Molina, coords. *Tributos locales y autonómicos*. Cizur Menor: Aranzadi, 2006.
- García-Fresneda Gea, Francisco. “Reserva de ley tributaria y separación de poderes. Fundamentos y análisis crítico”. *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, año 31, nº 4 (2015): 171-210.
- González González, Ana Isabel, y Santiago Álvarez González. “Panorama actual de los tributos propios de las Comunidades Autónomas españolas”. *Crónica Tributaria*, nº 9 (2011): 3-20.
- Lagares Calvo, Manuel, et al. *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*. Madrid, febrero de 2014.
- Lago Montero, José María. *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*. Elcano (Navarra): Aranzadi, 2000.
- Manzano Silva, Elena. *Ayudas de estado de carácter fiscal: régimen jurídico*. Cizur Menor: Aranzadi, 2009.

- Martín Queralt, Juan Bautista. “La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de Autonomía”. *Revista de Hacienda Pública Española*, nº 59 (1979): 123-159.
- Martín Queralt, Juan Bautista. “Los tributos propios autonómicos y el Principio de Territorialidad”. En Juan Arrieta Martínez de Pisón y Juan Zornoza Pérez, dirs. *La distribución del poder financiero en España: Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet*. Madrid: Marcial Pons, 2014.
- Martínez Lozano, Juan Miguel. “Los procedimientos de recuperación de las ayudas de Estado. Los problemas que plantea la ejecución de la decisión de la Comisión relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero”. *Cuadernos de Formación. Colaboración*, nº 37, vol. 11 (2010): 211-226.
- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. *Tributación autonómica. Medidas 2015*. Madrid: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2015.
- Monasterio Escudero, Carlos. “Federalismo fiscal y sistema foral: ¿un concierto desafinado?”. *Hacienda Pública Española*, nº 192 (2010): 59-103.
- Monasterio Escudero, Carlos. *El laberinto de la Hacienda Autonómica*. Madrid: Civitas, 2010.
- Ortega Guío, Ana. “La problemática de las ayudas de Estado en la fiscalidad: revisión de algunas decisiones de la Comisión Europea contra España”. *Cuadernos de Formación. Colaboración*, nº 11, vol. 15 (2012): 101-123.
- Pagès i Galtés, Joan. “Financiación autonómica, local y sectorial en el nuevo Estatuto de Cataluña”. En Ana María Pita Grandal, dir. *La financiación autonómica en los estatutos de autonomía*. Madrid: Marcial Pons, 2008.
- Pérez, Francisco, Rafael Beneyto, José Antonio Pérez, José Ismael Fernández, Vicent Peiró y Vicent Cucarella, *Criterios y propuestas para un nuevo sistema de financiación autonómica*. Cortes Valencianas, 2013.
- Pijoan Font, Iu, Antonio Estepa Giménez y Clemente Checa González. “Límites formales al establecimiento de tributos propios en las comunidades autónomas”. *Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, nº 28 (2001): 135-220.
- Puebla Agramunt, Nuria. “Los tributos propios de las comunidades autónomas. Su papel en el actual sistema de financiación autonómica”. En Ana María Pita Grandal, dir. *La financiación autonómica en los estatutos de autonomía*. Madrid: Marcial Pons, 2008.
- Ramallo Massanet, Juan. “Incidencia de la Constitución Española en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas”. En *Hacienda y Constitución*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979.

- REAF-REGAF. *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2015*. Madrid: Consejo General de Economistas, 2015.
- Rovira Ferrer, Irene. “La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 110 (2015): 37-58.
- Rozas Valdés, José Andrés. “Las potestades tributarias autonómicas: presente y futuro de su configuración y ejercicio”. *Revista Catalana de Dret Públic*, nº 47 (2013): 103-127.
- Sainz de Bujanda, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. 8ª ed. Madrid: Universidad Complutense, Facultad de Derecho, 1990.
- Varona Alabern, Juan Enrique. “Los tributos propios de las comunidades autónomas”. En Juan Enrique Varona Alabern, ed., *25 años de financiación autonómica*. Santander: Parlamento de Cantabria y Universidad de Cantabria, 2005.
- Varona Alabern, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009.
- Zubiri Oria, Ignacio. “Sobre la distribución de recursos en un sistema federal”. *Papeles de Economía Española*, nº 30-31 (1987): 426-437.