LECCIÓN 8. EL SISTEMA TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Sumario

1. El sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas: régimen general y régimen de conciertos. Referencia al régimen económico-fiscal de Canarias. Régimen especial de Ceuta y Melilla.

2. Los tributos propios de las Comunidades Autónomas.

3. Los tributos cedidos: significado y alcance de las competencias normativas.

4. Los recargos sobre impuestos estatales.

1. EL SISTEMA TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS: RÉGIMEN GENERAL Y RÉGIMEN DE CONCIERTOS. REFERENCIA AL RÉGIMEN ECONÓMICO-FISCAL DE CANARIAS

Una de las principales características del régimen financiero autonómico es que coexisten dos sistemas de financiación caracterizados por su *asimetría*: el *sistema foral*, que encuentra su anclaje constitucional en la D.A.1ª de la CE, permite alcanzar un nivel máximo de autonomía fiscal, tanto los territorios históricos del País Vasco como la Comunidad Foral de Navarra tienen amplias facultades para aprobar su propio sistema tributario, y *el sistema de régimen común,* que tienen más reducidas estas competencias, y sus ingresos más relevantes derivan de transferencias estatales. También, Canarias disfruta de un modelo específico económico-fiscal, que tiene su amparo en la D. A. 3ª de la CE.

1.1. Régimen general

Sistema de financiación de régimen común:

Mixto y flexible (permite diferentes modelos de financiación)

§1. La Constitución de 1978 establece el marco general del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y enumera sus recursos en el art. 157.1 CE, con una naturaleza *mixta* (transferencias desde el presupuesto estatal e ingresos gestionados por las propias Comunidades Autónomas). La LO 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA) es la norma que se ocupa del régimen jurídico general del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, y constituye el soporte normativo sobre el que se han conformado los sucesivos modelos de financiación autonómica desde 1980.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Es también un *sistema flexible*: la Constitución de 1978 se limita a enumerar los recursos de las Comunidades Autónomas sin determinar su relevancia en el conjunto del sistema[1]. De ahí, que históricamente este sistema abierto y flexible ha permitido distintos *modelos de financiación*, no exentos de disfunciones para encontrar su encaje en el sistema de financiación diseñado por el bloque de constitucionalidad (Constitución, LOFCA y Estatutos de Autonomía)[2].

A continuación describimos los rasgos esenciales de cada uno de los modelos de financiación autonómica, que permiten diferenciar distintos períodos jalonados por los diferentes acuerdos suscritos en el Consejo de Política Fiscal y Financiera:

- **Desde el inicio de los traspasos hasta el año 1986**

§2. El primer periodo de financiación, denominado periodo transitorio, comenzó con los primeros traspasos de competencias y finalizó en el año 1986. Durante este periodo, cuando una Comunidad Autónoma recibía un servicio público adquiría el derecho a que el Estado le transfiriera el coste efectivo de prestar dicho servicio. Para poder prestar los servicios transferidos por el Estado, las Comunidades Autónomas disponían de los recursos procedentes de los tributos cedidos, así como de un porcentaje de participación en los ingresos del Estado (PIE), que se calculaba por la diferencia entre el coste efectivo y lo realmente recaudado por los tributos cedidos.

Modelo transitorio de financiación

En este periodo, el Estado cedió a las CCAA la recaudación de los impuestos sobre patrimonio, sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales, actos jurídicos documentados, impuesto sobre el lujo (suprimido) y tasas sobre el juego. Estos impuestos seguían la normativa estatal, correspondiendo a las Comunidades Autónomas, por delegación del Estado, su gestión, inspección y recaudación.

[1] Vid. MEDINA GUERRERO, M. (2011), pp. 46-47, subraya los problemas derivados de la falta de una verdadera Constitución financiera y propone atribuir mayor protagonismo al Senado en la aprobación de las leyes reguladoras del sistema de financiación.

[2] Vid RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J.J. (1995), pp. 9-46.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

- **Financiación quinquenio 1987-1991**

El primer modelo definitivo

§3. El inicio del primer modelo definitivo deriva del Acuerdo 1/1986, de 7 de noviembre del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Se establecen dos fórmulas de asignación de recursos: una primera para aplicar a las Comunidades Autónomas que tenían transferidas competencias comunes, y otra segunda para determinar la cantidad adicional de recursos a distribuir entre las Comunidades Autónomas con competencias en educación. Las fórmulas de asignación se efectuaron de acuerdo con los criterios de reparto contenidos en el artículo 13 de la LOFCA: población, esfuerzo fiscal, riqueza relativa, superficie territorial e insularidad. Las cifras obtenidas se ajustaron en el caso de aquellas Comunidades Autónomas que tenían transferidos servicios adicionales. Para la financiación de la sanidad se introdujo como criterio el de la población protegida.

Los recursos financieros que cada Comunidad Autónoma tenía asignados para el año 1986 se tomaron como cuantía mínima a atribuir a cada una de las Comunidades Autónomas. Una vez fijada para cada Comunidad Autónoma la financiación inicial, la participación en los ingresos del Estado se modificaba anualmente de acuerdo con la evolución que experimentaban los ingresos tributarios ajustados estructuralmente (ITAE).

- **Financiación quinquenio 1992-1996**

El segundo modelo definitivo

Ampliación a la percepción del 15% de las cuotas liquidas del IRPF

§4. El 20 de enero de 1992, el Consejo de Política Fiscal y Financiera aprobó el modelo para la aplicación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1992-1996. En lugar de distribuir los créditos globales entre CCAA con competencias comunes y CCAA con competencias en educación, se diferenció entre aquellas Comunidades Autónomas que habían accedido a la autonomía a partir del artículo 151 de la CE, y las Comunidades Autónomas que habían accedido a partir del artículo 143 de la CE.

El acuerdo del 20 de enero de 1992, por el que se aprobó el método para el quinquenio 1992-96, señaló como deseable asignar a las CCAA un mayor grado de corresponsabilidad fiscal. La materialización de este objetivo se produjo por acuerdo del CPFF de 7 de octubre de 1993. Este acuerdo consistió en la percepción por parte de las CCAA del 15% del importe total de las cuotas liquidas del IRPF ingresadas por los residentes en su territorio que hubieran sido devengadas en el ejercicio de referencia.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

- **Financiación quinquenio 1997- 2001**

Corresponsabilidad fiscal:

Ampliación a la percepción del 33 % de las cuotas liquidas del IRPF

Delegación de competencias normativas

§5. El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1997-2001 se rigió por los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996 y de 27 de marzo de 1998. En esta etapa la financiación de las Comunidades Autónomas continuaba respondiendo al esquema financiero anterior, aunque se modificó sustancialmente su estructura. Con el objetivo de otorgar mayor corresponsabilidad fiscal a las Comunidades Autónomas, algunos tributos "cedidos" evolucionaron a tributos "compartidos", es decir, lo que hasta 1997 había sido una transferencia territorializada pasó a ser un sistema de impuestos compartidos (con competencias normativas, de aplicación de los tributos, y de obtención de la recaudación por las propias Comunidades Autónomas).

El sistema de financiación no fue de aplicación general, las Comunidades Autónomas de Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura no aceptaron este modelo de financiación, por lo que recibieron entregas a cuenta determinadas de acuerdo con el sistema de financiación del quinquenio anterior.

- **Financiación 2002-2008**

Ampliación de la corresponsabilidad fiscal

Delegación de mayores competencias normativas

Cesión de nuevos impuestos

§6. La financiación de las CCAA de régimen común se recogió en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regularon las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía[3]. Esta norma plasmó el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001 aprobado por todas las CCAA.

Los rasgos esenciales de este modelo fueron: la generalidad, al integrar la totalidad de competencias ejercidas por las CCAA, incluidas las sanitarias; la estabilidad, pactándose por una duración, en principio, indefinida (modificación del art. 13 de la LOFCA), y la autonomía al aumentar las potestades de decisión de las CCAA en materia fiscal.

Este sistema tomó como año base el ejercicio 1999, siendo la financiación global de dicho año la suma de la financiación correspondiente a los siguientes bloques competenciales: a) competencias comunes, b) servicios sanitarios de la Seguridad Social, c) servicios sociales de la Seguridad Social.

[3] Vid. STC 204/2011, de 15 de diciembre, (BOE Núm. 9, de 11 de enero de 2012), que rechaza el recurso de inconstitucionalidad presentado contra los arts. 6 j), apartados 1 y 2; 7, apartado 3; 16, apartado 1; Disposición Derogatoria Única; y, Disposición Final Segunda, apartado 2, de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

A este resultado se le añadió el valor de los servicios que constituían competencias singulares para determinadas CCAA. Una vez fijadas las necesidades de financiación, se cubrían a través de los siguientes instrumentos de financiación:

Los tributos cedidos con capacidad normativa fueron:

- Tarifa autonómica a IRPF 33%.
- Patrimonio
- Sucesiones y donaciones
- Transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados
- Juego
- Tasas afectas a servicios traspasados
- Impuesto sobre determinados medios de transporte
- Impuesto venta a minoristas de determinados hidrocarburos

Los tributos cedidos sin capacidad normativa eran:

- IVA 35%
- Cerveza 40%
- Vino y bebidas fermentadas 40%
- Productos intermedios 40%
- Alcohol y bebidas derivadas 40%
- Hidrocarburos 40%
- Labores de tabaco 40%
- Electricidad 100%

El Fondo de Suficiencia fue un mecanismo nivelador y de ajuste, que tenía como finalidad cubrir la diferencia entre las necesidades de gasto de cada CCAA y su capacidad fiscal en el año base de referencia (1999). Podía ser positivo (cuando las necesidades de financiación de una Comunidad Autónoma eran mayores que sus recursos tributarios) o negativo (cuando las necesidades de financiación eran menores que los recursos disponibles).

- **Financiación 2009 (modelo vigente)[4]**

Modelo de financiación autonómica vigente

§7. Actualmente, la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común se rige por la LOFCA, tras su modificación operada por la LO 3/2009, de 18 de diciembre, y por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen

[4] Vid. Lección 2 Epígrafe 2.3.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Esta regulación culminó un proceso de negociación entre el Estado y las Comunidades Autónomas y ciudades con Estatuto de Autonomía en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, que se materializó en el Acuerdo 6/2009 de 15 de julio. Los rasgos esenciales de la reforma son los siguientes:

- Se incrementaron los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos a las Comunidades Autónomas y las competencias normativas. También se reforzó la colaboración entre las Administraciones tributarias de las Comunidades posibilitando, por ejemplo, la delegación en las Comunidades Autónomas la revisión en vía administrativa de los actos de gestión dictados por sus Administraciones tributarias.

- El principio de suficiencia se materializó en el *Fondo de Suficiencia Global.*
- La equidad se instrumentó básicamente a través del nuevo *Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales* en cumplimiento del artículo 158.1 de la Constitución y del artículo 15 de la LOFCA. También contribuyen a incrementar la equidad del sistema los *Fondos de Convergencia*, creados mediante fondos adicionales del Estado con los objetivos de reforzar la convergencia en financiación per cápita y la convergencia en los niveles de vida de los ciudadanos.

La D.A. 7ª de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre permite la modificación del sistema de financiación autonómica vigente a través de un Comité Técnico Permanente de Evaluación, creado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, que debe valorar los distintos aspectos estructurales del sistema de financiación, con carácter quinquenal, para informar sobre las posibles modificaciones que se puedan someter a la consideración del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

Vid. STC 96/2016, de 12 de mayo, (FJ 3) concluye que tanto la actual LOFCA como la Ley 22/2009 entraron en vigor con carácter indefinido el 1 de enero de 2009 (D.F. la LO 3/2009, por la que se modifica la LOFCA, y D. F. 5ª de la Ley 22/2009), en sustitución del sistema anterior, y por tanto, serán aplicables mientras no se deroguen por la normativa rectora de un nuevo sistema.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

CC BY NC SA

1.2 Régimen de conciertos: País Vasco y Navarra

Remisión Lección 2. Epígrafe 3.

1.3 Referencia al régimen económico-fiscal de Canarias:

El régimen económico-fiscal de Canarias está reconocido en la Constitución en la D.A. 3ª.

§8. Históricamente, Canarias ha disfrutado de un específico modelo económico-fiscal. El Régimen Económico y Fiscal (REF) de Canarias encuentra su reconocimiento constitucional en la Disposición Adicional 3ª de la CE.

D.A. 3ª CE de 1978 *"La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provincial autonómico".*

Los dos rasgos esenciales del Régimen económico-fiscal de Canarias son: en primer lugar, una presión fiscal indirecta menor que en el resto del Estado y, en segundo lugar, la existencia de tributos de ámbito canario atribuidos en su recaudación a la Comunidad Autónoma o a los Cabildos[5]. El actual REF tiene su origen en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, que tuvo como objetivo principal adaptarlo al marco comunitario, y supuso la introducción de modificaciones relevantes en el anterior régimen aprobado por la Ley 30/1972, de 22 de julio. La Ley 20/1991 de 7 de junio, creó el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), impuesto indirecto acorde con los objetivos armonizadores de la Comunidad Europea en materia fiscal, aunque de tipo más reducido en comparación con el IVA comunitario y el Arbitrio Insular sobre la Producción y la Importación de Mercancías en Canarias (APIC), y recogió algunas medidas fiscales de incentivo a la inversión, como las deducciones por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades. A la Ley 20/1991, de 7 de junio, le sucedió la Ley 19/1994 que modificó el Régimen Económico y Fiscal de Canarias. La ley 8/2018, de 5 de noviembre introdujo modificaciones en algunos de sus incentivos fiscales y el Real Decreto-ley 31/2021, de 28 de diciembre ha modificado la Ley 16/1994, de 6 de julio para adecuar el Régimen económico-fiscal de Canarias al Mapa de Ayudas de Finalidad Regional para el período 2022-2027.

[5] Vid. SSTC 16/2003, de 30 de enero, FJ 8; 137/2003, de 3 de julio, FJ 8; 62/2003, de 27 de marzo, FFJJ 4 y 5; y STC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 5.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Los rasgos esenciales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias son los siguientes:

- **Reserva para Inversiones en Canarias**

La Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) es un beneficio fiscal previsto en el art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, que pretende fomentar la inversión empresarial productiva y la creación de infraestructuras públicas en el Archipiélago Canario.

- **Zona Especial Canaria**

El Real Decreto Ley 2/2000, de 23 de junio, supuso la puesta en funcionamiento de la Zona Especial Canaria (ZEC). Es una zona de baja tributación que se crea en el marco del Régimen Económico y Fiscal (REF) con la finalidad de promover el desarrollo económico y social del archipiélago y la diversificación de su estructura productiva.

- **Fiscalidad indirecta**

En el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias no se aplica el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos ni algunos Impuestos Especiales, como el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.

No obstante, Canarias tiene establecidos dos impuestos propios que gravan estos productos: el Impuesto sobre Combustibles Derivados del Petróleo y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

La fiscalidad indirecta específica de Canarias consta de dos figuras impositivas: el Impuesto General Indirecto en Canarias (IGIC) y el Arbitrio a la Importación y la Entrega de Mercancías (AIEM).

El Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) entró en vigor el 1 de enero de 1993. Se crea con la finalidad de unificar la fiscalidad indirecta en Canarias, sustituyendo las que hasta ese momento eran las figuras impositivas en vigor: el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE) y el Arbitrio Insular sobre el Lujo (AILU). Es un impuesto que homologa el régimen de imposición indirecta de las islas con el vigente en el resto del territorio nacional y la Unión Europea. Grava las entregas de bienes y prestación de servicios efectuados por empresarios y profesionales, así como las importaciones de bienes.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

El Arbitrio a la Importación y la Entrega de Mercancías (AIEM). A partir del 31 de diciembre de 2001 se estableció en el Archipiélago Canario el Arbitrio a la Importación, AIEM, que sustituye a las antiguos Arbitrios sobre la Producción e Importación (APIC) y a la Tarifa Especial al Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías.

1.4 Régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla

§9. Las ciudades de Ceuta y Melilla participan de los mecanismos de financiación de las Comunidades Autónomas. 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, establece en su Disposición Adicional primera las especialidades en la aplicación del sistema de financiación autonómica a Ceuta y Melilla. También se integran en el mecanismo de los Fondos de Compensación Interterritorial de conformidad con lo que establece la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial, modificada a su vez por Ley 23/2009, de 18 de diciembre, y participan de los mecanismos de financiación de las Haciendas Locales, de conformidad con lo establecido en el Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

Este régimen fiscal especial tiene como rasgos más destacables:

Régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla

- **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:** se aplica una deducción del 50% de la cuota correspondiente a los rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla.
- **Impuesto sobre Sociedades:** se aplica una bonificación del 50% de la cuota correspondiente a los rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla.
- **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:** se aplica una bonificación del 50% en la cuota cuando el causante es residente en Ceuta o Melilla, elevándose el porcentaje de bonificación al 99% cuando los causahabientes son el cónyuge, ascendientes o descendientes.
- **Impuesto sobre el Patrimonio:** se aplica una bonificación del 75% para aquellos sujetos pasivos con residencia en Ceuta y Melilla cuando entre los bienes y derechos de contenido económico radique alguno situado o que deba ejercitarse en esas ciudades. También será aplicable cuando no siendo residentes en Ceuta y Melilla posean valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en dichas ciudades o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en las mismas.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

- **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (I.T.P.A.J.D.):** Se aplica una bonificación del 50% en operaciones societarias; una bonificación del 50 % en la cuota gradual de documentos notariales del gravamen de Actos Jurídicos Documentados sobre bienes o actos inscritos en Ceuta y una bonificación del 50% en las cuotas derivadas de la aplicación de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas para operaciones realizadas en Ceuta.
- **No se exigen los impuestos especiales de fabricación, salvo el Impuesto especial sobre la electricidad.**
- **El impuestos especial sobre determinados medios de transporte** está sujeto pero el tipo impositivo se fija en el 0%.
- **El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI)** no se exige el IVA, pero en su lugar se exige el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación. Grava el consumo en todas sus fases y tiene tipos inferiores al IVA.
- **Gravámenes complementarios sobre las Labores del Tabaco y sobre Carburantes y Combustibles Petrolíferos:** grava el consumo específico de estos bienes.

2. LOS TRIBUTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS:

Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales

§10. La Constitución de 1978 enumera los recursos de las Comunidades Autónomas en el art. 157 apartado 1. En particular, la letra b) del citado precepto se refiere a "*sus propios impuestos, tasas y contribuciones".* Los tributos propios son la expresión más genuina de la autonomía financiera de las CCAA, al ejercer plenamente sus competencias tributarias normativas, de aplicación y de obtención de su recaudación. Ahora bien, como veremos a continuación, la Constitución y la LOFCA incluyen limitaciones para su establecimiento.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

§11. Los artículos 6 y 9 de la LOFCA recogen los principios que las CCAA deben respetar en el establecimiento de sus propios impuestos:

Principio de territorialidad. No pueden gravarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados, ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma. Tampoco pueden gravarse negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.

Principio de neutralidad o unidad de mercado. No pueden suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, ni comportar cargas trasladables a otras comunidades.

Prohibición de equivalencia. En la redacción originaria del art. 6 de la LOFCA, los tributos establecidos por las CCAA no podían recaer sobre *"hechos imponibles"* ya gravados por el Estado, ni establecer y gestionar tributos sobre *"las materias"* que la legislación de régimen local reservaba a las Corporaciones locales, salvo en los supuestos previstos por la Ley.

Con esta redacción, el legislador estatal estableció un doble límite con consecuencias jurídicas muy distintas. En relación con los tributos estatales, el art. 6.2 de la LOFCA, cuya redacción se mantiene inalterada desde su aprobación, prohíbe que las Comunidades Autónomas establezcan tributos cuyos hechos imponibles ya se encuentren gravados por el Estado. Es decir, sitúa la prohibición en el plano del hecho imponible, y por lo tanto permite que una misma materia o fuente de riqueza pueda ser gravada por un tributo estatal y por otro de una Comunidad Autónoma. Así lo ha puesto de manifiesto reiteradamente el Tribunal Constitucional, al afirmar que este artículo no tiene por objeto impedir a las CCAA que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, lo que prohíbe es estrictamente la duplicidad de hechos imponibles. Por el contrario, en relación con los tributos locales, la redacción originaria del art. 6.3 de la LOFCA situaba la prohibición en el plano de la *"materia imponible",* por lo que el ámbito de actuación de las Comunidades Autónomas resultaba más reducido.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Las CCAA tenían difícil encontrar fuentes de riqueza que no tuvieran relación con las materias ya gravadas por los tributos locales. Por ello, tradicionalmente orientaron su creación normativa hacia la extrafiscalidad y, por ejemplo la tributación medioambiental. Esta asimetría relacionada con los límites previstos en el artículo 6 apartados 2 y 3 de la LOFCA ha resultado muy conflictiva.

- Tributos inconstitucionales:
    - El impuesto balear sobre las loterías (STC 49/1995, de 16 de febrero).
    - El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (STC 289/2000, de 30 de noviembre).
    - El impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (declarado inconstitucional por la STC 179/2006, de 13 de junio, en la redacción previa a su modificación por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de reforma de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura).

- Tributos constitucionales:
    - El impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas (STC 37/1987, de 26 de marzo).
    - El impuesto extremeño sobre las dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento (STC 186/1993, de 7 de junio).
    - El impuesto extremeño sobre aprovechamientos cinegéticos (STC 14/1998, de 22 de enero).
    - El gravamen catalán de protección civil (STC 168/2004, de 6 de octubre).
    - El impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas (AATC 417/2005, de 22 de noviembre y 434/2005, de 13 de diciembre).
    - El impuesto andaluz sobre Depósito de Residuos Radioactivos (ATC 456/2007, 12 de diciembre inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad).

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

La cuestión más polémica ha sido la interpretación del término "materias reservadas" del citado art. 6.3 de la LOFCA en su redacción originaria. Coincidimos con aquellas posiciones que superando una interpretación literal del art. 6.3 de la LOFCA han defendido que ninguno de los límites constitucionales que condicionan la potestad tributaria de las CCAA puede ser interpretado de tal modo que la haga inviable, y concluyen que lo relevante no es comparar únicamente la fuente de riqueza sino también la naturaleza, estructura y finalidad del tributo local y autonómico[6]. Desde esta posición se han interpretado los apartados 2 y 3 del art. 6 de la LOFCA como dos aspectos o vertientes de una misma regla de conflicto: *la prohibición de equivalencia*, con una diferencia referida a las Haciendas locales, que permitiría determinados supuestos de equivalencia, a modo de excepción, con la condición de arbitrar mecanismos de compensación para salvaguardar la suficiencia financiera de las Entidades locales[7].

El contenido de las prohibiciones reguladas en los arts. 6.2 y 3 de la LOFCA es el mismo tras la reforma operada por la LO 3/2009

A fin de clarificar el espacio material de los tributos propios de las Comunidades Autónomas, en el Acuerdo del CPFF 6/2009, de 15 de julio se planteó la necesidad de revisar los límites existentes en la LOFCA para la creación de tributos propios por las CCAA, aumentando su espacio fiscal y, así evitar los habituales conflictos constitucionales se acordó revisar el art. 6.3 de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refirieran al "hecho imponible" y no a la "materia imponible", estableciendo una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales.

De esta forma se dio nueva redacción al art. 6.3 de la LOFCA, a través de la LO 3/2009, de 18 de diciembre, con el objeto de asimilar las reglas de incompatibilidad entre los tributos locales y autonómicos a la recogida en el art. 6.2 para los tributos estatales y autonómicos.

[6] Vid. Por ejemplo, en la STC 179/2006, 13 de junio, el voto particular que formula el Magistrado don Pascual Sala Sánchez al que se adhieren la Magistrada doña Elisa Pérez Vera y el Magistrado don Pablo Pérez Tremps.

[7] Vid. Por todos, RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J. (2004): pp. 66-67.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Art. 6 LOFCA en su redacción dada por la LO 3/2009, de 18 de diciembre *Uno. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes. Dos.* ***Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado****. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas. Tres.* ***Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales.*** *Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.*

Control abstracto de las normas

Tras la reforma operada en el art. 6 de la LOFCA por la LO 3/2009, de 18 de diciembre, el Tribunal Constitucionalidad aplicó en los recursos de inconstitucionalidad pendientes de fallo (control abstracto de la constitucionalidad de las normas) como canon de enjuiciamiento las normas del bloque de la constitucionalidad vigentes en el momento de dictar la sentencia, apoyándose en la doctrina del *ius superveniens,* y sobre la base de este nuevo parámetro declaró tributos constitucionales:

- El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña (STC 122/2012, de 5 de junio).
- El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Asturias (STC 197/2012, de 6 de noviembre).
- El impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales de Navarra (STC 208/2012, de 14 de noviembre).
- El impuesto extremeño sobre depósitos de las entidades de crédito (STC 210 /2012, de 14 de noviembre).
- Canon del agua establecido por la Ley del Parlamento Vasco 1/2006, de 23 de junio, de aguas (STC 87/2013, de 23 de abril).
- El impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta (SSTC 96/2013, de 23 de abril de 2013 y 200/2013, de 5 de diciembre).

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Para determinar si se produce una duplicidad de hechos imponibles el Tribunal Constitucional toma el examen del hecho imponible como punto de partida, aunque también analiza el resto de elementos esenciales del tributo, con el objetivo de determinar no sólo la riqueza gravada o materia imponible, sino también la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo[8].

Control concreto de las normas

En los recursos de amparo o cuestiones de inconstitucionalidad (control concreto de la constitucionalidad de las normas), la modificación operada en el art. 6 LOFCA por la LO 3/2009, de 18 de diciembre no afectó al juicio de constitucionalidad a situaciones anteriores a su entrada en vigor, y el Tribunal Constitucional resolvió a la luz de la normativa aplicable en el concreto momento en el que se suscitó el proceso:

- En la STC 196/2012, de 31 de octubre, el Tribunal Constitucional estimó la cuestión de inconstitucionalidad promovida en relación con la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, y, concretamente, respecto de la modalidad del gravamen sobre la producción de energía termonuclear.

- En la STC 60/2013, de 13 de marzo, el Tribunal Constitucional ha estimado parcialmente el recurso y declarado la inconstitucionalidad del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente regulado por la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, en sus modalidades de producción termonuclear de energía eléctrica y de almacenaje de productos radiactivos, al solaparse con la materia imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.

- En la STC 22/2015, de 16 de febrero, el Tribunal Constitucional ha estimado la cuestión de inconstitucionalidad y declarados inconstitucionales y nulos, los arts. 2 a), 6 y 8 de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, en la redacción dada a los mismos por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, que regulan el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

[8] Vid. Entre otras, STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; STC 96/2013, de 23 de abril, FJ 11 y STC 94/2017, de 6 de julio, FJ 8.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Para aquellas controversias derivadas de liquidaciones dictadas con posterioridad a la reforma del art. 6.3 de la LOFCA, operada por la LO 3/2009, de 18 de diciembre, el Tribunal Constitucional resuelve las cuestiones de inconstitucionalidad aplicando el canon de enjuiciamiento derivado de dicha modificación y no analiza solamente el hecho imponible en sentido estricto sino también otros aspectos como los supuestos de no sujeción y exención, el sujeto pasivo y los elementos de cuantificación. Así, por ejemplo:

- En la STC 120/2018, de 31 de octubre, el Tribunal Constitucional ha desestimado la cuestión de inconstitucionalidad en relación con diversos preceptos del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios aprobado por el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre[9].

- En la STC 4/2019, de 17 de enero, el Tribunal Constitucional ha desestimado el recurso interpuesto contra el impuesto sobre las viviendas vacías del Parlamento de Cataluña. El TC considera que el impuesto sobre las viviendas vacías no vulnera la prohibición de doble imposición del artículo 6.3 de la LOFCA.

- En la STC 28/2019, de 28 de febrero de 2019, el Tribunal Constitucional ha desestimado el recurso de inconstitucionalidad y ha declarado constitucional el impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas aprobado por la Ley del Parlamento de Cataluña 6/2017, de 9 de mayo.

- En la STC 43/2019, de 27 de marzo de 2019, el Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucional el impuesto catalán sobre elementos radiotóxicos, por su coincidencia con el tributo estatal creado por la Ley 15/2012 sobre la producción del combustible nuclear.

[9] En la STC 120/2018, de 31 de octubre, el Tribunal Constitucional ha tomado una decisión distinta de la que fue adoptada por la STC 22/2015, en la medida en el artículo 6.3 LOFCA, en la redacción introducida por la Ley Orgánica 3/2009 es, igualmente, diferente al del anterior precepto. No obstante, la citada sentencia cuenta con dos votos particulares que concluyen que debería haberse declarado la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 13 a), 17 y 19.2 del Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios, aprobado por el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por vulnerar el artículo 6.3 LOFCA (en la redacción que le ha dado la Ley Orgánica 3/2009).

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

- En la STC 87/2019, de 20 de junio (FJ 19) el Tribunal Constitucionalidad ha declarado la constitucionalidad del impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica establecido por la Generalitat de Cataluña, y con apoyó en la doctrina fijada en la STC 4/2019 de 17 de enero, FJ 6 b) ha considerado que el impuesto autonómico no se solapa, en el sentido del art. 6.3 LOFCA, con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica regulado en el TRLRHL, y no grava el mismo hecho imponible, en el sentido del art. 6.2 LOFCA, que el impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

Principio de competencia. Las Comunidades Autónomas tienen potestad para establecer tributos, bien como una fuente de ingresos para satisfacer sus necesidades financieras (*fin fiscal*), bien como instrumento al servicio de políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (*fin extrafiscal*). Ahora bien, estas competencias financieras deben ser ejercidas tanto dentro del marco y límites establecidos por el Estado en el ejercicio de su potestad originaria (arts. 133.1, 149.1.14ª y 157.3 de la CE), como dentro del marco de competencias asumidas por las propias Comunidades Autónomas[10].

Los bloques fundamentales sobre lo que las Comunidades Autónomas han orientado sus tributos propios son los impuestos sobre el agua con distintas denominaciones y estructuras, los impuestos sobre el juego, categorías que han sido pacíficas desde el punto de vista constitucional, circunscribiéndose la conflictividad a los impuestos restantes, que se pueden agrupar en impuestos sobre emisiones, impuestos sobre instalaciones o actividades que inciden en el medio ambiente, impuestos sobre residuos, impuestos sobre grandes superficies comerciales, impuestos sobre propiedad infrautilizada y, otros, como el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, sobre productos derivados del petróleo, sobre aprovechamientos cinegéticos y el gravamen de protección civil.

En los últimos años se observa un aumento de nuevos impuestos, aunque debemos significar su escasa capacidad recaudatoria en la estructura de los ingresos de las Comunidades Autónomas[11].

---

[10] Vid. STC 96/2013, de 23 de abril, FJ 5.

[11] En sentido contrario, la Ley 3/2021, de 22 de diciembre, de supresión de impuestos propios de la CCAA de Madrid y del recargo sobre el IAE ha eliminado: a) el impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados, b) el impuesto sobre depósito de residuos, c) el recargo de la Comunidad de Madrid sobre las cuotas municipales

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Limitaciones derivadas del Derecho de la Unión Europea

También las normas comunitarias inciden en la potestad tributaria autonómica a través de las directivas de armonización o los límites derivados de las libertades económicas fundamentales o la prohibición de las ayudas de Estado.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 20 de septiembre de 2017, asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, ha señalado que el canon eólico de Castilla-La Mancha es compatible con el ordenamiento comunitario. El TJUE razona que ni la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, ni la Directiva 2008/118/CE relativa al régimen general de los impuestos especiales comunitarias se oponen a una normativa nacional que establezca la percepción de un canon que grave los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, puesto que dicho canon no grava los productos energéticos ni la electricidad, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de dichas directivas.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las sentencias de 26 de abril de 2018 (C-233/16, C-234/16, C-235/16 , C-236/16 y C-237/16) ha considerado que los Impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales en Cataluña, en Asturias, y en Aragón no vulneran ni la libertad de establecimiento ni el Derecho en materia de ayudas de Estado. No obstante, por lo que respecta a Cataluña, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que un impuesto de este tipo constituye una ayuda de Estado, en la medida en que exonera a los grandes establecimientos comerciales colectivos cuya superficie de venta sea igual o superior a 2500 m2. Véase, la STS de 26 de septiembre de 2018 (Nº de recurso: 3797/2012) que ha estimado parcialmente el recurso promovido frente al Decreto de la Generalitat de Catalunya 342/2001, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales de Cataluña en cuanto recoge la exención del IGEC de los establecimientos comerciales colectivos de superficie superior a 2.500 m2

del impuesto sobre actividades económicas (que solo se mantenía formalmente, al haberse fijado en un porcentaje del 0 por ciento desde el 1 de enero de 2010).

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Impuestos autonómicos sobre los depósitos de las entidades de crédito

§12. Algunas Comunidades Autónomas crearon un impuesto sobre los depósitos de las entidades bancarias, cuyo hecho imponible está constituido por la captación de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, por parte de las entidades de crédito y que comporte la obligación de restitución. La Ley 14/2001, de 29 de noviembre, del Impuesto sobre Depósitos de las Entidades de Crédito, de Extremadura, fue la primera en crear este impuesto autonómico, que fue impugnado ante el Tribunal Constitucional. La STC 210/2012, de 14 de noviembre desestimó el recurso presentado contra el impuesto extremeño razonando que no constituía un supuesto de doble imposición respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido ni sobre el Impuesto de Actividades Económicas, que no afectaba a la libre circulación de capitales o a la libertad de establecimiento, y que no infringía la prohibición de no gravar bienes o actos extraterritoriales.

Impuesto estatal sobre los depósitos de las entidades de crédito

Posteriormente, este impuesto también se estableció:

- En Andalucía, por la Ley 11/2010, de 3 de diciembre.
- En Canarias, por la Ley 4/2012, de 25 de junio.
- En Cataluña, a través del Decreto-Ley 5/2012, de 18 de diciembre y, posteriormente por la Ley 4/2014, de 4 de abril.
- En Asturias, por la Ley 3/2012, de 28 de diciembre.
- En Valencia, por la Ley 5/2013, de 23 de diciembre.
- En Navarra, por Ley Foral 6/2014, de 14 de abril.

Impuesto estatal cedido a las CCAA

Con el objetivo de asegurar un tratamiento fiscal armonizado, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica creó, con efectos desde el 1 de enero de 2013, el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito como tributo estatal de carácter directo exigible en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales. Esta ley fijó el tipo de gravamen en el cero por ciento.

En la medida en que este impuesto estatal recae sobre hechos imponibles gravados por las CCAA y esta situación produce una disminución de sus ingresos, resulta aplicable el artículo 6.2 de la LOFCA que dispone que *"cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas*". Si bien, la citada Ley 16/2012, de 27 de diciembre, recogió que esta previsión sería únicamente de aplicación respecto de aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas aprobados antes del 1 de diciembre de 2012, es decir, de Extremadura, Andalucía y Canarias, que establecieron el tributo con anterioridad a la STC 210/2012, de 14 de noviembre.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Esta situación ha provocado recursos de inconstitucionalidad cruzados presentados por las CCAA contra la Ley 16/2012, de 27 de diciembre (véase, el recurso de la Generalitat de Cataluña presentado contra el impuesto estatal a tipo cero) y del Estado contra las leyes autonómicas (véase, por ejemplo, los recursos de inconstitucionalidad presentados contra los impuestos autonómicos de Cataluña y Asturias). El Tribunal Constitucional ha avalado la creación del Impuesto estatal sobre los Depósito en las entidades de crédito y ha rechazado que vulnere la autonomía financiera de las CCAA. El Tribunal Constitucional razona que si bien la finalidad central de los tributos es recaudatoria, también puede perseguir otros fines, distintos al de allegar fondos a la Hacienda Pública, por lo que cabe la posibilidad de que el legislador configure un tributo con un "tipo de gravamen cero", y que el Estado es competente para establecer un tributo cuya finalidad central es precisamente la coordinación de la sujeción a gravamen de las entidades de crédito o lo que es lo mismo, la armonización de esta concreta materia imponible[12].

El Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, con efectos desde el día 1 de enero de 2014, modificó la regulación de este impuesto estableciendo un tipo de gravamen del 0,03 por ciento, en lugar del 0 por ciento, cuya recaudación está destinada a las Comunidades Autónomas donde radiquen la sede central o las sucursales de los contribuyentes en las que se mantengan los fondos de terceros gravados. Aclara el citado Real Decreto-ley 8/2014 que la modificación se efectúa para garantizar una tributación armonizada de los depósitos constituidos en las entidades de crédito de todo el territorio español, y con ello, velar por la unidad de mercado y la eficiencia del sistema financiero.

---

[12] Vid. La SSTC 26/2015 de 19 de febrero, 59/2015 de 17 de marzo, 73/2015 de 14 de abril y 102/2015, de 26 de mayo. En sentido contrario, véase el voto particular a las citadas sentencias que considera que el recurso debió estimarse, dado que el nuevo impuesto estatal no responde a fin material constitucionalmente legítimo desde la perspectiva de la configuración autonómica del Estado y del reconocimiento de la autonomía financiera en la medida en que su objetivo de armonización o coordinación (no es un impuesto recaudatorio) consiste en impedir o inhabilitar el poder tributario autonómico y que es inconstitucional porque la facultad de coordinación del Estado debió ejercerse mediante ley orgánica.

El Tribunal Constitucional ha declarado la inconstitucionalidad del impuesto autonómico valenciano en la STC 30/2015, de 19 de febrero; la nulidad del impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito en Cataluña en la STC 111/2015, de 28 de mayo; y ha declarado la nulidad del impuesto sobre depósitos del Principado de Asturias en las SSTC 108/2015, de 28 de mayo y 202/2015, de 24 de septiembre.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Asimismo, el Real Decreto-ley 8/2014 introdujo una Disposición Transitoria única en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, para regular el régimen transitorio del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito en relación con las Comunidades Autónomas, señalando que en tanto no se produzcan las modificaciones del sistema de financiación autonómica necesarias para su configuración como tributo cedido a las CCAA, el Estado hará llegar a las CCAA, previos los acuerdos en los marcos institucionales competentes, el importe del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito acordado con las Comunidades Autónomas, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 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, sobre revisión del fondo de suficiencia global.

El Tribunal Constitucional en la STC 211/2015, de 8 de octubre ha estimado el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consell de la Generalitat Valenciana contra el artículo 124 del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, al no apreciar la existencia del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad requerido por el artículo 86.1 CE para el uso del Decreto-Ley. Esta sentencia tiene *"una eficacia teórica"*, dado que actualmente el impuesto se regula en una ley formal, la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia. La citada Ley 18/2014, de 15 de octubre, recoge la regulación de este impuesto conforme a lo establecido en el citado del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio.

Las tasas autonómicas

§13. En su redacción original, el artículo 7 de la LOFCA contemplaba el concepto de **tasa** conforme al art. 26.1.a) de la LGT de 1963 que, en esencia, situaba en el ámbito de esta categoría tributaria los supuestos de utilización privativa y aprovechamiento especial del dominio público, así como los de prestación de servicios públicos y realización de actividades administrativas. La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos procedieron a la creación de una nueva categoría financiera constituida por los precios públicos. Con objeto de adecuar el régimen autonómico de las tasas a los precios públicos, la Ley Orgánica 1/1989, de 13 de abril, procedió a la modificación de los apartados 1 y 2 del artículo 7 de la LOFCA, en los que quedó reflejado el nuevo concepto de tasa.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

El Tribunal Constitucional, en su sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, enjuició la adecuación de la Ley 8/1989, de 13 de abril, al principio de reserva de ley consagrado en el artículo 31.3 de la Constitución, y concluyó que algunos de los supuestos de hecho integrantes del concepto de precio público daban lugar a la exacción de prestaciones patrimoniales de carácter coactivo. La LO 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA modificó los apartados 1 y 2 del artículo 7 de la LOFCA, con lo que el régimen autonómico de las tasas quedó adecuado a la doctrina del Tribunal Constitucional en la referida sentencia.

Actualmente el art. 7 de la LOFCA dispone que las Comunidades Autónomas pueden establecer **tasas** por la utilización de su dominio público, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de Derecho público de su competencia, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos cuando concurra cualquiera de las circunstancias siguientes : A) Que no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud: a) Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias, b) cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante. B) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

La configuración legal de las tasas autonómicas por la prestación de servicios y realización de actividades administrativas previstas en el citado art. 7 de la LOFCA requiere de una interpretación armónica con el concepto legal de esta modalidad de tasas recogido en art. 2.2 a) y con la D.A. 1ª de la LGT. Así, la redacción originaria del citado art. 2.2 a) de la vigente Ley General Tributaria de 2003 incluyó un segundo inciso que recogía que los servicios se prestaban o las actividades se realizaban en régimen de derecho público cuando se llevaban a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad correspondía a un ente público. Este apartado quebraba la clásica y controvertida distinción entre "tarifa", producto del ejercicio de la potestad tarifaria de la Administración, y "la tasa" como producto del ejercicio de la potestad tributaria. Con esta redacción cabía interpretar que la naturaleza tributaria y su sometimiento al derecho público no quedaba alterada por el mero hecho de que el servicio o la actividad no se prestara o realizara directamente por la Administración pública, es decir, lo esencial en esta cuestión era resolver si la prestación entrañaba coactividad, es decir, lo relevante era determinar "*qué se prestaba"* y no *"cómo se prestaba".*

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

El segundo inciso del art. 2.2 letra a) de la LGT fue suprimido por la Ley 2/2011, de 4 de marzo de Economía Sostenible[13]. Para alguna opinión doctrinal esta supresión retornaba al momento temporal previo a la aprobación de la vigente Ley General Tributaria la calificación de la prestación como tasa o tarifa en función de la gestión directa o indirecta del servicio, y planteaba nuevas controversias en relación con su naturaleza aclaratoria o innovativa[14]

El Tribunal Supremo en STS de 23 de noviembre de 2015 -Rec. 4091/2013- concluyó con apoyo en la STS de 20 de julio de 2009, que la forma de gestión del servicio de suministro y distribución de agua potable no afecta a la naturaleza de la prestación, siempre que su titularidad siga siendo pública, como sucede en los supuestos de concesión y, por ello, sostuvo que incluso en los casos en que el servicio era gestionado por un ente público que actúa en régimen de derecho privado –las entidades públicas empresariales-, a través de sociedades municipales o por un concesionario, "*lo exigido a los ciudadanos tiene la calificación de tasa no de precio privado o tarifa"*. Esta STS de 23 de noviembre de 2015 tiene un voto particular, formulado por los magistrados Don Rafael Fernández Montalvo y Don Joaquín Huelin Martínez de Velasco que entendían que se debió estimar el recurso o, en todo caso, para disipar las dudas de inconstitucionalidad que suscita la modificación introducida por la Ley 2/2011 que suprime el apartado segundo del art. 2.2 a) de la LGT plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre la nueva redacción del precepto legal.

En la misma línea, el TS dictó la Sentencia de 24 de noviembre de 2015 –Cas. 232/2014-. Como en la sentencia de 23 de noviembre de 2015,recoge votos particulares discrepantes con el criterio del fallo.

La D.F. 11ª de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público ha dado nueva redacción a la D.A. 1ª de la LGT, diferenciando la naturaleza jurídica de las tarifas que abonan los usuarios por la recepción de los servicios públicos, en función de la forma de gestión del servicio. Así, si la prestación de estos se realiza por la propia Administración, la contraprestación exigida tendrá la consideración de tasa. Por el contrario, si la prestación del servicio público, se realiza de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, la contraprestación exigida a los usuarios tendrá la condición de prestación patrimonial de carácter público no tributario. El Pleno del Tribunal Constitucional acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad promovido contra dicha reforma.

[13] En relación con el fundamento y las consecuencias jurídicas puede consultarse el fundamentado artículo de PAGÈS I GALTÉS, J. (2011) pp. 67-100.

[14] Cfr. FALCÓN Y TELLA, R. (2011), pp. 7-11, que mantiene que debe considerarse como una interpretación auténtica aplicable con efectos retroactivos.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

El Tribunal Constitucional en su sentencia 63/2019, de 9 de mayo, ha desestimado el recurso de inconstitucionalidad y ha admitido la constitucionalidad de la diferenciación entre una financiación tributaria y una financiación tarifaria de los servicios públicos, y confirmado la posibilidad de que se prevea un régimen jurídico y financiero que difiera según que el servicio público se preste directamente por la administración o bien mediante personificación privada o mediante modalidades propias de gestión indirecta. Para el Tribunal Constitucional lo relevante es que cuando el legislador opte por financiar los servicios públicos mediante el sistema "tarifario" se satisfaga la garantía del principio de reserva de ley, lo que viene impuesto para las prestaciones patrimoniales públicas en el art. 31.3 de la CE

La situación de crisis económica ha provocado que las CCAA establezcan nuevas tasas.

La crisis económica de la última década ha provocado que la mayoría de las Comunidades Autónomas establezcan nuevas tasas. No obstante, ante la citada proliferación de tasas autonómicas debe recordarse que su establecimiento también está directamente ligada a la competencia material. De esta manera, el Tribunal Constitucional ha subrayado que la coexistencia de tasas autonómicas y estatales debe interpretarse de acuerdo con el principio de que la competencia para crear tasas por servicios deriva necesariamente de la que se ostenta para crear las instituciones y organizar los servicios públicos correspondientes, doctrina que recoge el principio de que la tasa sigue al servicio, y que refleja el art. 7 LOFCA, al establecer que las Comunidades Autónomas podrán establecer tasas, entre otros supuestos, *"por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de Derecho público de su competencia*" (art. 7.1 LOFCA).

El principio "la tasa sigue al servicio"

Con base a este razonamiento el Tribunal Constitucional en las SSTC 71/2014 de 6 de mayo y 85/2014, de 29 de mayo declaró inconstitucionales la Tasa sobre los actos preparatorios y los servicios accesorios de mejora de la información inherentes al proceso para la prescripción y dispensación de medicamentos y productos sanitarios mediante la emisión de recetas médicas y órdenes de dispensación establecida por el art. 41 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2012, de 20 de marzo, y la tasa por prestación de servicios administrativos complementarios de información, con ocasión de la emisión de recetas médicas y órdenes de dispensación, por los órganos competentes de la Comunidad de Madrid, conocida como "euro por receta", establecida por el art. 2.9 de la Ley de la Asamblea de Madrid 8/2012, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, que modificó el texto refundido de la Ley de tasas y precios públicos de la Comunidad de Madrid, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2002, de 24 de octubre. Razona el Tribunal Constitucional que estas dos tasas invaden la competencia estatal del art. 149.1.16 CE, que establece la competencia exclusiva del Estado en materia de bases y coordinación general de la sanidad y legislación sobre productos farmacéuticos, y señala que en materia de sanidad, frente a lo que ocurre con otras competencias compartidas entre el Estado y las Comunidades Autónomas el régimen de sostenimiento económico forma parte de la competencia básica del Estado.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Por el contrario, el TC ha declarado constitucional en la citada STC 71/2014 de 6 de mayo, la Tasa judicial autonómica creada por la Generalitat de Cataluña. Razona el Tribunal Constitucional que al Estado le corresponde la competencia exclusiva de la Administración de Justicia (entendiendo como tal el ejercicio de la jurisdicción, juzgar y hacer ejecutar lo juzgado) y admitió que existe un conjunto de medios personales y materiales que están al servicio de la Administración de Justicia sobre los que las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias. Partiendo de este principio, concluye el Tribunal Constitucional que es posible la imposición de tasas autonómicas sobre dicha "*Administración de Justicia*".

Aunque el legislador ha previsto que en la fijación de las tarifas de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica, siempre que la naturaleza de aquélla lo permita, en materia de tasas el principio vertebrador es el principio de equivalencia o equilibrio con el coste del servicio, en virtud del cual el establecimiento de la tasa tiene como objeto la financiación del servicio para el cual se exige, es decir, lo que legitima el cobro de una tasa es la provocación de un gasto o coste, de lo que se deriva la exigencia de justificar la exacción de las tasas mediante una memoria económico financiera.

Las contribuciones especiales

§14. El art. 8 de la LOFCA prevé que las Comunidades Autónomas puedan establecer **contribuciones especiales** por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización por las mismas de obras públicas o del establecimiento o ampliación a su costa de servicios públicos. La recaudación por la contribución especial no podrá superar el coste de las obras o del establecimiento o ampliación del servicio soportado por la Comunidad Autónoma.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

3. LOS TRIBUTOS CEDIDOS: SIGNIFICADO Y ALCANCE DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS

Tributos cedidos

Tributos compartidos

§15. Entre el elenco de recursos que integran las Haciendas autonómicas la pieza "central" son los tributos estatales cedidos [artículo 157.1 a) CE]. De acuerdo con el art. 10 de la LOFCA son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponde a la Comunidad Autónoma. La cesión será total si se cede la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imponibles contemplados en el tributo. La cesión será parcial si se cede la de alguno de los mencionados hechos imponibles, o parte de la recaudación correspondiente. La cesión también puede comprender competencias normativas en los términos que determine la Ley que regule la cesión. Asimismo, en relación con los tributos cedidos cada Comunidad Autónoma puede asumir por delegación del Estado su aplicación, la potestad sancionadora y la revisión, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión.

Desde su implantación en 1980, la configuración de los *tributos cedidos* ha experimentado una profunda transformación. El hito más relevante debe situarse en la reforma de 1996. Hasta esa fecha los tributos cedidos se asemejaban más a una transferencia del Estado, que a un recurso propio autonómico, a partir de esta fecha se transformó su naturaleza, al atribuir a las Comunidades Autónomas determinadas competencias normativas que les permite modular el montante final de su financiación en el marco de lo dispuesto en las correspondientes leyes de cesión de tributos. Así, en la actualidad el sistema permite que las Comunidades Autónomas puedan incrementar por si mismas los recursos con los que han de financiarse, aunque la mayoría de las Comunidades Autónomas han ejercido sus competencias normativas para disminuir la carga tributaria y no para aumentarla.

Por ejemplo, en el Impuesto sobre Sucesiones la mayor parte de las Comunidades Autónomas se han ido separando de la normativa estatal del impuesto, estableciendo beneficios fiscales que en algunas Comunidades Autónomas han llegado a su práctica eliminación para los parientes de los grupos I y II (cónyuge, ascendientes y descendientes). Por ello, algunas Comunidades Autónomas reclaman al legislador estatal el ejercicio de su titularidad sobre el impuesto para lograr una armonización en todo el territorio nacional, que reduzca estas diferencias.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Los tributos cedidos como figura "polimórfica" de financiación

Esta nueva configuración de los tributos cedidos no es unívoca. Así, en la regulación vigente pueden identificarse: impuestos en los que únicamente se cede el producto, impuestos parcialmente cedidos con competencias normativas sobre la parte cedida y sin competencias de aplicación del tributo, e impuestos cedidos con determinadas potestades normativas y con delegación de su aplicación. De ahí, que los tributos cedidos hayan sido calificados como una figura *"polimórfica"* en la que un único concepto es capaz de englobar casi todos los mecanismos de financiación imaginables[15].

LAS POTESTADES DE LAS CCAA SOBRE LOS IMPUESTOS CEDIDOS (Ley 22/2009, de 18 de diciembre)			
IMPUESTO	**RENDIMIENTO CEDIDO**	**GESTIÓN Y REVISIÓN**	**POTESTADES NORMMATIVAS**
IRPF	50 %	Estatal (aplicación del tributo y revisión)	El mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico. La escala autonómica, que deberá ser progresiva. Deducciones en la cuota íntegra por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales, por aplicación de renta y por determinadas subvenciones y ayudas públicas. Aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción en el tramo autonómico por inversión en vivienda habitual.
Impuesto sobre el Patrimonio (*)	100 %	CCAA (aplicación del tributo y revisión)	Mínimo exento. Tarifa. Deducciones y bonificaciones en la cuota
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	100 %	CCAA (aplicación del tributo y revisión)	Reducciones de la base imponible. Tarifa del impuesto. Cuantías y coeficientes del patrimonio prexistente. Deducciones y bonificaciones de la cuota. Regulación de los aspectos de gestión y liquidación.
ITP y AJD	100 %	CCAA (aplicación del tributo y revisión)	Tipos de gravamen. Deducciones y bonificaciones en la cuota. Regulación de los aspectos de gestión y liquidación.
Tributos sobre el juego	100 %	CCAA (aplicación del tributo y revisión)	Exenciones. Base imponible. Tipos de gravamen y cuotas fijas. Bonificaciones. Devengo. Regulación de los actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección.
IVA	50 %	Estado (aplicación del tributo y revisión)	
Impuestos Especiales: Cerveza Vino y Bebidas Fermentadas Productos intermedios Alcohol y bebidas derivadas Labores del Tabaco	58 %	Estado (aplicación del tributo y revisión)	
Impuesto sobre la Electricidad	100 %	Estado (aplicación del	

[15] Vid. RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J.J. (2005): pp. 278-286.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

		tributo y revisión)	
Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte	100 %	CCAA (aplicación del tributo y revisión)	Tipos de gravamen.
Impuesto sobre Hidrocarburos (**)	58 % para el tipo estatal 100 % para el tipo estatal especial y para el tipo autonómico	Estado (aplicación del tributo y revisión) CCAA (aplicación del tributo y revisión)	Tipos de gravamen y los aspectos relativos a su aplicación y revisión

(*) Impuesto sobre el Patrimonio: Este impuesto fue materialmente exigible hasta la entrada en vigor de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Esta norma, sin derogarlo, eliminó la obligación efectiva de contribuir por el Impuesto sobre el Patrimonio. El Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, restableció el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, ya que se contemplaba exclusivamente en 2011 y 2012. La Ley 16/2012, de 27 de diciembre prorrogó su vigencia durante el ejercicio 2013. La Ley 22/2013, de 23 de diciembre de PGE para el año 2014 prorrogó su exigencia durante 2014. La Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado prorrogó su vigencia durante 2015 a fin a mantener la senda de consolidación de las finanzas públicas. La Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 prorrogó su vigencia durante 2016. El Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, prorrogó su vigencia para el periodo impositivo 2017, y la Ley 6/2018 de 3 de julio de Presupuestos Generales del Estado para 2018 ha prorrogado su vigencia para el período impositivo 2018. La Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario (2014) propuso su supresión siguiendo la tendencia que se aprecia en otros países. Para el ejercicio 2019, la prórroga se estableció en el Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, el Real Decreto-Ley 18/2019, de 27 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria, catastral y de seguridad social extendió el mantenimiento de este gravamen para el ejercicio 2020 y la disposición derogatoria primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2021 derogó el art. único.2º del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por lo que desde 2021 el Impuesto de Patrimonio tiene vigencia indefinida.

(**) Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos o "céntimo sanitario": El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos fue un impuesto vigente en nuestro ordenamiento entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de diciembre de 2012 que gravaba, en fase única, las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. Constaba de un tipo de gravamen estatal (común en todo el ámbito territorial de aplicación del impuesto) y de un tipo de gravamen autonómico facultativo. Salvo en Canarias, Ceuta y Melilla, el IVMDH era un impuesto exigible en todo el territorio español. En las comunidades de régimen foral del País Vasco y Navarra, el IVMDH fue un impuesto concertado y convenido, por lo que fueron las correspondientes administraciones forales las encargadas de su gestión. La STJUE de 27 de febrero de 2014, C-82/12, Transportes Jordi Besora ha concluido que el "céntimo sanitario" era contrario al Derecho de la UE por lo que debe ser objeto de devolución al considerar que incumple con la normativa europea en materia de fiscalidad y más en concreto, la directiva sobre Impuestos Especiales. La disposición adicional undécima y la final tercera del reciente Real Decreto-ley 17/2014, de 26 de diciembre, de medidas de sostenibilidad financiera de las comunidades autónomas y entidades locales y otras de carácter económico establecen la asunción por el Estado del coste de las devoluciones del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos derivadas de la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014. El Consejo de Política Fiscal y Financiera 3/2012, de 17 de enero, acordó integrar este impuesto en el **Impuesto sobre Hidrocarburos**. Así, la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 en su Disposición transitoria séptima suprimió el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos con efectos 1 de enero de 2013 y determinó su integración en el Impuesto sobre Hidrocarburos, que tiene los siguientes tipos: Tipo estatal general, Tipo estatal especial (sustituye a los tipos estatales del IVMDH) y Tipo autonómico (sustituye a los tipos autonómicas del IVMDH).

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

En la distribución del rendimiento de los tributos cedidos juegan un papel fundamental los "puntos de conexión", que determina los criterios de distribución de los diferentes tributos cedidos a cada una de las Comunidades Autónomas, y también la Comunidad Autónoma competente para su gestión.

El art. 10 de la LOFCA recoge los siguientes criterios de atribución:

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

4. LOS RECARGOS SOBRE IMPUESTOS ESTATALES

§16. El recargo autonómico se configura como una prestación patrimonial coactiva establecida a favor de una Comunidad Autónoma, por ésta o por el Estado con participación de la Comunidad Autónoma, que se adhiere a un tributo, con elementos comunes a este último, y al mismo tiempo propios, que persigue finalidades principalmente recaudatorias en favor de la Comunidad Autónoma, cuya gestión puede ser desarrollada por la propia Comunidad Autónoma o por el mismo ente que gestiona el tributo principal[16].

El art. 157.1 letra a) de la CE recoge *los recargos sobre impuestos estatales* junto a los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado y otras participaciones en los ingresos del Estado.

En desarrollo del citado precepto constitucional, la redacción originaria del art. 12 de la LOFCA preveía que las Comunidades Autónomas podían establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos que gravaran la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio.

[16] Vid. GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2000) p. 96.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

La LO 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas reformuló el ámbito objetivo de los recargos autonómicos sobre tributos estatales. Así, modificó el artículo 12.1 de la LOFCA, cuya nueva redacción recogía que las Comunidades Autónomas podían establecer recargos sobre todos los tributos susceptibles de cesión, con independencia de que los mismos se hubieran cedido o no, efectivamente, a la Comunidad Autónoma correspondiente. Esta modificación también implicó modificar el artículo 4.1.d) de la LOFCA, aclarando que uno de los recursos de las Comunidades Autónomas era el constituido por los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado. Posteriormente, la LO 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas precisó que estos recargos únicamente podían establecerse en aquellos tributos cedidos sobre los que las Comunidades Autónomas tuvieran competencias normativas en materia de tipos.

Finalmente, la LO 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera ha modificado de nuevo este precepto (con efectos 1 de enero de 2013), recogiendo que "*las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre Hidrocarburos. En el resto de Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido únicamente podrán establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen".*

La referencia del art. 12 de la LOFCA a "*los recargos sobre los tributos del Estado"* debe interpretarse conforme a la Constitución, es decir, únicamente pueden establecerse recargos sobre *"impuestos",* y no sobre tasas o contribuciones especiales. Asimismo, el art. 12 de la LOFCA prevé como límite, desde su redacción originaria, que estos recargos no se configuren de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos.

Ejemplos de recargos autonómicos sobre impuestos estatales

§17. Ejemplos de recargos autonómicos:

Históricamente se han establecido recargos sobre la tasa fiscal del juego que grava los juegos de suerte, envite y azar. Sobre la naturaleza de esta tasa el Tribunal Constitucional ha subrayado que la denominada Tasa Fiscal sobre el Juego que grava los juegos de suerte, envite o azar tiene naturaleza de impuesto y no de tasa, dado que grava los rendimientos obtenidos por actividades de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades expresivas de capacidad económica[17].

[17] Vid. STC 296/1994, de 10 de noviembre, que resolvió diversas cuestiones de inconstitucionalidad en relación con la Ley 2/1987 de 5 de enero, del Parlamento de

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

De conformidad con lo expuesto, únicamente resultarían afectados de vicio de inconstitucionalidad aquellos recargos que recayeran exclusivamente sobre rifas y tómbolas, dado que estas últimas son auténticas tasas cuyo hecho imponible está constituido por la autorización administrativa para celebrar dichas actividades[18].

Otro ejemplo, fue el recargo del 3 por 100 sobre la cuota líquida del IRPF creado por la Comunidad Autónoma de Madrid por la Ley 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal, que tenía por finalidad obtener recursos para las Haciendas Locales que, aunque fue declarado constitucional, no llegó a aplicarse[19].

También el recargo transitorio para el año 2003 sobre la cuota íntegra el IRPF aprobado en el País Vasco a través de la Ley 23/1983, de 27 de octubre, creado para hacer frente a los destrozos causados por las inundaciones. El recargo se estructuró como un gravamen sobre la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con exención para los contribuyentes con una renta mínima y con una escala de tipos cuya cuantía aumentaba de forma similar a como operaba la tarifa del Impuesto.

Por último, las Comunidades Autónomas uniprovinciales asumen las competencias, medios y recursos que corresponden en el régimen ordinario a las Diputaciones Provinciales. Por ello, estas Comunidades Autónomas aplican el recargo de las provincias sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas previsto en el art. 134 del Real Decreto-Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales. Este recargo se exigirá a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora del impuesto sobre actividades económicas, y consiste en un porcentaje único que recae sobre las cuotas municipales modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el art. 86 del TRRHL y su tipo no puede ser superior al 40 %. La gestión del recargo se lleva a cabo, juntamente con el impuesto sobre el que recae, por la entidad que tiene atribuida la gestión del IAE.

Cataluña, planteadas por la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

[18] Vid. APARICIO PÉREZ. A. y ÁLVAREZ, S. (2006), p. 676.

[19] Vid. STC 150/1990, de 4 de octubre, que desestimó los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por 54 Diputados y por el Defensor del Pueblo contra la Ley de la Asamblea de Madrid 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Ejemplo: Recargo sobre las cuotas mínimas del IAE en la CCAA de Madrid:

Con objeto de fomentar la inversión y la creación de empresas, la Ley 4/2009, de 20 de julio, de Medidas Fiscales contra la Crisis Económica de la Comunidad Autónoma de Madrid (BOE 240, de 5 de octubre de 2009) ha suprimido, para los periodos impositivos iniciados a partir de 2010, el recargo provincial del IAE para esta CCAA. El art. 3 de la citada Ley ha modificado el recargo de la Comunidad de Madrid en el Impuesto sobre Actividades Económicas regulado en la Ley 16/1991, de 18 de diciembre, del recargo de la Comunidad de Madrid en el Impuesto sobre Actividades Económicas con la siguiente redacción: "*Se establece **un recargo del 0 %** sobre las cuotas mínimas municipales del impuesto sobre actividades económicas que sean exigibles en la Comunidad de Madrid".*

La Ley 3/2021, de 22 de diciembre, de supresión de impuestos propios de la CCAA de Madrid y del recargo sobre el IAE de la CCAA de Madrid lo ha eliminado formalmente.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

BIBLIOGRAFÍA LECCIÓN 8

ALLI ARANGUREN, J.C. (2012): *Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, y la STC 208/2012, de 14 de noviembre, que modifica el bloque de la constitucionalidad de Navarra*, en Revista Jurídica de Navarra. Enero-Diciembre 2012.

APARICIO PÉREZ. A. y ÁLVAREZ, S. (2006): Tributación sobre el juego, en Tributos Locales y Autonómicos (Dir. HERRERA MOLINA, P.). Thomson Aranzadi.

BARBERENA BELZUNCE, I. (2014): *¿Se aplica la LOFCA a los tributos de la Comunidad Foral de Navarra? A propósito de las STC 208/2012 y 110/2014, en ECJ Leading Cases, año 3º, vol. 2, post núm. 629 de 5 de noviembre de 2014. Enlace directo:* http://vp.me/p2wsiA-1kp. *Recibido: 27-10-2014; Aceptado: 4-11-2014.*

GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2000): Los recargos sobre impuestos del Estado como recurso de las CCAA, en Revista Jurídica N.-2 de la Universidad Autónoma de Madrid.

GARCÍA NOVOA, C. (2013): El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios». *Revista catalana de dret públic*, núm. 46 (2013), pp. 104-134.

HERRERA MOLINA, P.M. (2001): STC 289/2000, de 30 de noviembre: Inconstitucionalidad del Impuesto balear sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente, en Jurisprudencia Constitucional, www.ief.es.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (2013): *Las relaciones entre los tributos autonómicos y locales a la luz de la reciente jurisprudencia constitucional.* Anuario Aragonés del Gobierno Local 2012.

MEDINA GUERRERO, M. (2011): *CCAA y crisis económica: La eficiencia económica y política del estado autonómico en el actual contexto de crisis,* en Cuadernos Manuel Giménez Abad N.-1 (Junio).

MONASTERIO ESCUDERO, C. (2010): *Federalismo fiscal y sistema foral. ¿Un concierto desafinado?,* en Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública 192 (1/2010).

PAGÈS Y GALTÉS, J. (2010): *La financiación autonómica en la sentencia 31/2010 del Tribunal Constitucional sobre el Estatuto Catalán de 2006,* en Revista catalana de dret públic (Especial Sentencia 31/2010 del Tribunal Constitucional, sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña de 2006). Escola d`Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. (1995): Sistemas y modelos de financiación autonómica, en Perspectivas del Sistema Financiero, N.- 51.

-(2000): *El Consejo de Política Fiscal y Financiera y la financiación de las CCAA,* en Papeles de economía española Nº 83.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (2008): *Aspectos constitucionales de la financiación autonómica: presente y futuro,* en Estudios Jurídicos en Memoria de don César Albiñana García-Quintana (Dir. Villar Ezcurra, Marta). Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

RODRÍGUEZ LOSADA, SORAYA (2014): *La evolución en la interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA: Valoración de la constitucionalidad de las normas autonómicas creadoras de tributos propios utilizando la doctrina de ius superveniens. Su aplicación en relación con los tributos medioambientales,* en Crónica Tributaria. Boletín Actualidad 1/2014. IEF www.ief.es .

RUIZ ALMENDRAL, V. (2003a): *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal,* Tirant lo Blanch.

-(2003b): La asimétrica distribución de las competencias tributarias en el Estado Autonómico: el sistema común y los regímenes forales". *ZERGAK-Gaceta Tributaria del País Vasco*. Gobierno Vasco: Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, Núm. 24. 2/2003.

RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J. (2004): El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Análisis constitucional. Nueva Fiscalidad, nº 10. Dykinson.

- (2005): Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas, en: MORERA MAUÉS, A. G.; GÓMEZ FERNÁNDEZ, I (Coords.): Ordenamiento territorial en Brasil y España. Valencia: Tirant lo Blanch-Derecho comparado.

ZORNOZA PÉREZ, J.J. (1993): Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas, en Documentación Administrativa N.-232-233 (octubre 1992-marzo 1993).

-(2008): *El Impuesto sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente: finalidad extrafiscal y límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas,* en Noticias de la Unión Europea Nº 281 (Ejemplar dedicado a Tributos Castilla-La Mancha).

ZABALZA, A. (2012): *El Pacto Fiscal Catalán,* en Cuadernos Manuel Giménez Abad, N.-3 (Junio).

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.