

LOS TRIBUTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES COMO INSTRUMENTOS DE CORRESPONSABILIDAD

Dra. M^a del Mar de la Peña Amorós

(Recibido 03/07/07; aceptado 10/03/08)

(*) Dra. en Derecho, Profesora de Derecho Financiero y Tributario, en la Facultad de Derecho de la Universidad de Murcia (España).
Dirección: Calle San Miguel, núm. 3, 1º Izquierda. 30.005 Murcia (España).
Mail: marpe@um.es
Teléfonos: 968367807 y 968287240; Fax: 968283750.

RESUMEN

Entre los recursos de las Comunidades Autónomas se encuentran los tributos propios. Se analizan en este artículo estos tributos, partiendo del concepto de los mismos y de los límites para su establecimiento. Finalmente se estudia si los citados recursos son, o no, adecuados para el logro del principio de corresponsabilidad fiscal.

Palabras clave: Financiación Autonómica, Comunidades Autónomas, Tributos propios, corresponsabilidad fiscal.

ABSTRACT

The funding of the Autonomous Communities comprises their own taxes. This article surveys these taxes; it analyzes their concept and limits for taxation. Finally, it assesses whether the aforementioned resources are adequate or not to attain the principle of tax co-responsibility.

Key words: Autonomous funding, Autonomous Communities, taxes of their own, tax co-responsibility.

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Los tributos propios
 - a) Concepto de tributos propios
 - b) Límites al establecimiento de tributos propios
- III. Son, o no, los tributos propios un medio adecuado para el logro de la corresponsabilidad

Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

El sistema de financiación autonómica español necesitaba lograr una mayor corresponsabilidad fiscal para superar algunos de sus defectos. La elección, de unos mecanismos u otros, para obtenerla, va a depender fundamentalmente del grado de corresponsabilidad que queramos que alcancen las Comunidades Autónomas.⁽¹⁾ Así se plantea en el Informe de la Comisión de Expertos, que señala expresamente, en relación con este tema, los siguientes interrogantes, “¿Es suficiente, en relación con este tema, los siguientes interrogantes, “¿Es suficiente que los ciudadanos sepan qué parte de los tributos que pagan a la hacienda central van a sus respectivas CCAA?, ¿Puede bastar con que las haciendas autonómicas compartan o colaboren con la hacienda central en la gestión tributaria, o, será preciso que las Comunidades Autónomas tengan que establecer y gestionar sus propios tributos?, ¿Existe en definitiva algún nivel de corresponsabilidad que como mínimo tengamos que alcanzar?”. Según la respuesta que demos a cada una de las interpelaciones planteadas, estaremos optando por un mayor, o menor, nivel de corresponsabilidad. Así, se considerará nivel óptimo aquél con el que se puedan alcanzar los objetivos a cumplir. La experiencia aclara que es necesario que las Comunidades tengan potestad normativa, y no sólo poder en cuanto a la recaudación o la gestión, pero no sabemos hasta donde debe alcanzar dicho poder.

Así pues, teniendo como fin a lograr, la consecución de la corresponsabilidad fiscal, podemos plantearnos, si son los tributos propios un recurso adecuado para el logro de este objetivo.⁽²⁾

(1) Un estudio de los diversos recursos de las Comunidades Autónomas tomando como referencia el principio de corresponsabilidad se lleva a cabo por ZORNOZA PÉREZ, Juan. *Los recursos de las Comunidades Autónomas*. Cuadernos y debates, núm. 8, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996.

(2) *Vid.* El análisis que sobre el uso de cada uno de los recursos se hace por PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel; CAÑAL GARCÍA, Fco. “La problemática de los tributos propios y cedidos. Evolución hacia los tributos compartidos” en AAVV. *Estudios del sistema de financiación autonómica*. EDERSA, Madrid, 2002, págs. 67 a 115.

II. LOS TRIBUTOS PROPIOS

El artículo 157.1 a) de la Constitución (CE) hace alusión, entre los recursos de las Comunidades Autónomas a “sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”. Por su parte, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), señala también, en su artículo 4 a), estos recursos. Tras el reconocimiento de que las Comunidades Autónomas van a contar con sus propios tributos, se establecen dos requisitos a cumplir por las mismas en el momento de proceder a su creación:

1. Que se establezcan y exijan de acuerdo con la Constitución y las leyes.
2. Que no recaigan sobre hechos imposables ya gravados por el Estado.

Estos dos requisitos aluden de manera genérica al principio de jerarquía de las normas, y a la prohibición de doble imposición de determinadas manifestaciones de capacidad económica.

a) Concepto de tributos propios

Antes de iniciar el estudio de los límites para la creación de tributos propios debemos determinar qué se entiende por “tributo propio”. Si nos centramos en el calificativo “propio”, observamos que el mismo puede hacer referencia a dos aspectos distintos: en primer lugar, a que el tributo forma parte de su propio sistema tributario, suponiendo, por tanto, que el producto del citado tributo va a redundar en las arcas del ente del que señala su propiedad; o bien que, el ente titular del tributo tenga sobre él la facultad de establecimiento, por tanto sea un tributo cuyo establecimiento lleva a efecto el ente al que se atribuye la propiedad.

La mayor parte de la doctrina pone de relieve el hecho de la titularidad, y así, entre otros, MARTÍN QUERALT⁽³⁾ señala que, “al aludir a los impuestos regionales nos referimos a aquellas figuras impositivas

(3) MARTÍN QUERALT, J. *“La financiación de las Comunidades Autónomas según la Constitución” en AAVV. La financiación de las autonomías.* Conselleria de Economía y Hacienda del País Valenciano, Valencia, 1979, pág. 36.

cuyo establecimiento, gestión y recaudación se atribuyan a la propia región”. También GARCÍA AÑOVEROS⁽⁴⁾ pone de manifiesto este aspecto y define el impuesto propio como aquél que es creado, regulado y gestionado por la propia Comunidad Autónoma. Así pues, consideramos que la nota definitoria de los tributos propios no es otra que el hecho de que la potestad normativa sobre los mismos es ejercida por la Comunidad Autónoma. De esta forma, concluimos que, son tributos propios aquellos en los que la Comunidad Autónoma determinará, tanto su establecimiento como sus elementos esenciales, y se ocupará de su gestión.

b) Límites al establecimiento de tributos propios

En el momento en que una Comunidad Autónoma opta por la creación de sus propios tributos, debe de saber que para hacerlo no goza de una total libertad, sino que está sometida a unos requisitos o límites que deberá respetar en todo caso,⁽⁵⁾ y que en ocasiones aludirán a la forma en que se tiene que realizar su creación, y en otras al contenido mismo del tributo.

b.1. Respeto al principio de jerarquía

Uno de los límites que parecen tener las Comunidades Autónomas en el momento de crear sus propios tributos viene establecido en la propia Constitución que en su artículo 133.2 señala que, “Las Comunidades Autónomas... podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”, este límite lo encontramos también mencionado en el artículo 6.1 de la LOFCA.

Pero, qué quiere poner de manifiesto el legislador con esta matización. La alusión a la Constitución, parece hacer referencia al

(4) GARCÍA AÑOVEROS, J. “Informe sobre la modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas”. *Hacienda Pública Española*, núm. 101, 1986, pág. 101.

(5) *Vid.* CASTILLO SOLSONA, M^a Mercedes. “La tributación de las Comunidades Autónomas”. *Estudios Financieros*, núm. 190, enero, 1990, pág. 36. CHECA GONZÁLEZ, C. “Límites formales al establecimiento de tributos propios en las Comunidades Autónomas”. *Alcabala*, núm. 28, 2001, págs. 147.

hecho de que, la creación de tributos que se lleve a efecto por parte de las Comunidades Autónomas, no puede ser contraria a los principios generales establecidos en la Constitución, tal y como sucede con el resto del ordenamiento español, pues en virtud del principio de jerarquía normativa, la Constitución es la norma suprema del ordenamiento y ninguna otra norma puede ir en contra de sus postulados. De aquí podemos destacar que, los tributos de las Comunidades Autónomas deben respetar lo establecido en el artículo 31.1 de la Constitución en donde se hace referencia a los principios que deben inspirar todo sistema tributario, y que no son otros que los de capacidad económica, igualdad, justicia y progresividad, teniendo este último como límite la no confiscatoriedad. Pero si esta alusión a la Constitución parece clara no lo es tanto la referencia a “las leyes”, que hace el propio artículo 133.2 CE.

El artículo 133.2, en este punto es una reproducción literal del artículo 5 de la antigua LGT.⁽⁶⁾ Esto supone la traslación de la letra de un precepto a un contexto totalmente diferente, dado que frente al Estado fuertemente centralizado y único titular del poder legislativo existente en el contexto de la antigua LGT, la Constitución se sitúa en el marco de un estado descentralizado, en el que las Comunidades Autónomas también gozan de poder para legislar.⁽⁷⁾ Así, en relación con este límite encontramos diversas posturas doctrinales más o menos estrictas. ALBIÑANA⁽⁸⁾ considera que el poder tributario de las Comunidades Autónomas se articularía a través de la ley del Estado para establecer sus impuestos. Otros, como RAMALLO,⁽⁹⁾ consideran que, “las Comunidades

(6) Artículo 5 “Las provincias y los municipios podrán establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las leyes”.

(7) Señala el artículo 4.2 de la Ley 58/2003, que “las Comunidades Autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”.

(8) ALBIÑANA “El sistema tributario local” en *Curso de sistema fiscal español*. 4ª Edición, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983, pág. 701.

(9) RAMALLO MASSANET, Juan. “Incidencia de la constitución española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas”, en AAVV *Hacienda y Constitución*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág.119.

Autónomas establecerán los tributos regionales por medio de una legislación territorial de segundo grado que deberá atender a los principios constitucionales y que requerirá por lo menos un acto de derivación o autorización para establecerlos contenido en una ley de primer grado, es decir de las que tiene a la CE como único límite y condición”.

Por otra parte, también se ha matizado el tipo de leyes al que el texto constitucional alude, dado que en la actualidad encontramos diversos tipos de leyes (ordinarias, orgánicas y territoriales). En relación con este aspecto señalan PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA⁽¹⁰⁾ que, admitiéndose la potestad legislativa de las Comunidades Autónomas, y poniendo en conexión este precepto con el principio de reserva de ley establecido en el artículo 31.3 CE, sólo se posibilitan dos posiciones en torno a este problema:

1. Considerar que, las normas legislativas de las Comunidades Autónomas no satisfacen el principio de reserva de ley, lo que supone afirmar que las mismas no pueden servir de límite al ejercicio de la potestad normativa tributaria de las Comunidades Autónomas.
2. Considerar que éstas sí satisfacen el principio de reserva de ley, por lo que implícitamente se les reconoce el carácter limitado que le otorga el art. 133.2 CE.

Así pues, en el primer caso, el término “las leyes” se entiende referido a las leyes estatales ordinarias y a las orgánicas, mientras que en el segundo caben tanto las leyes estatales como las territoriales.

Entendemos pues, recopilando todos los matices señalados, que las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios tributos teniendo como límites tanto la Constitución como el resto de leyes, refiriéndose con este concepto el legislador a todas aquellas normas, tanto estatales como territoriales, que en función del principio de jerarquía normativa hayan de ser respetadas por las Comunidades Autónomas al establecer sus propios tributos.

(10) PÉREZ DE AYALA, J.L.; GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Curso de derecho tributario*. Tomo I, 6ª Edición, Edersa, Madrid, 1991, pág. 149.

b.2. La prohibición de doble imposición interna

La convivencia dentro de un mismo territorio de tres sistemas tributarios distintos, el estatal, el autonómico y el local, puede suponer la existencia de doble imposición interna, es decir, que un mismo hecho imponible se grave tanto por el Estado como por la Comunidades Autónomas, o por la Entidad Local. Esta posibilidad ha sido en cierto modo prevista por el propio legislador, y así el artículo 6 de la LOFCA establece límites a la creación de tributos propios por parte de las Comunidades Autónomas, cuando los mismos recaigan sobre hechos imponibles que se encuentran gravados por el Estado o por las Corporaciones Locales.⁽¹¹⁾

b.2.1) Prohibición de imposición autonómica sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado

El artículo 6.2 LOFCA señala expresamente que “los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado”. Con esta norma se pone de relieve la prohibición de una doble imposición interna, es decir, que un mismo hecho indicativo de capacidad económica sea gravado dos veces, aunque tal gravamen se imponga desde dos entes territoriales diferentes. Este supuesto es el que algunos han dado en llamar superposición de impuestos en el interior de un país. Por tanto, tras otorgar a las Comunidades Autónomas libertad para crear tributos, se matiza que, la misma sólo se puede ejercer en relación con aquellas manifestaciones de capacidad económica que no son gravadas por el Estado. Esto supone limitar tremendamente, como a continuación estudiaremos, la posibilidad de crear tributos por parte de las Comunidades Autónomas.

Debemos señalar, en primer lugar, que el hecho de posibilitar que las Comunidades Autónomas crearan sus propios tributos, era un supuesto que provocaba un cierto temor ya que podía suponer una excesiva tributación para el conjunto de la sociedad. Por tanto, los

(11) Vid. CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas. Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 25, Aranzadi, Pamplona, 2002.

dictados del artículo 6.2 LOFCA parecen, en principio, frenar la posibilidad de sobregavar una serie de manifestaciones de capacidad económica, otorgándole únicamente a estos entes territoriales la posibilidad de crear tributos sobre materias aún no sometidas a tributación. Esto se pone de relieve en el Informe de la Comisión de Expertos sobre financiación autonómica en 1981, en el que se señala que “no es mucho lo que cabe esperar sobre las posibilidades que ofrece la financiación a través de tributos propios. En buena medida, las Corporaciones Locales y el Estado han agotado en su favor el campo de los hechos impositivos y poco es lo que resta en favor de las Comunidades Autónomas”.⁽¹²⁾ También el diputado PÉREZ ROYO puso de relieve, en el marco del debate parlamentario de la LOFCA, la escasa posibilidad que se daba a las Comunidades Autónomas para crear sus propios tributos.⁽¹³⁾

Si bien en el momento de elaboración de la normativa, parecía clara la enorme limitación de la creación de tributos por parte de las Comunidades Autónomas, las distintas interpretaciones que del mismo se han hecho, tanto por parte de la doctrina como por la jurisprudencia, no coinciden siempre en la mencionada restricción.

(12) Informe de la Comisión de Expertos sobre Financiación de las Comunidades Autónomas. Centro de Estudios Constitucionales, 1981, pág. 92.

(13) “Hay que indicar, de entrada, sin embargo, el escaso margen que de suyo, como consecuencia de la estructuración del sistema municipal y del sistema estatal, en definitiva de la técnica existente en los sistemas tributarios modernos, viene a quedar a la imposición autónoma de las Comunidades..., de las regiones y nacionalidades que integran el Estado español. En definitiva, se produce,... una absorción de los hechos impositivos por parte del sistema tributario estatal, un gravamen de los hechos impositivos residuales por parte de los municipios, y de hecho, yo me atrevería a decir, que el reto que van a tener los Consejeros de hacienda de las Comunidades Autónomas va a ser un reto de imaginación, van a tener que estimular poderosamente su imaginación para encontrar figuras tributarias, para gravar hechos impositivos que no estén ya gravados por el Estado o por el municipio, y sobre los cuales poder ejercer este poder de imposición autónoma”. En Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales. *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. El debate en las Cortes Generales*. Ministerio de Hacienda, Secretaria General Técnica, Madrid, 1982, págs. 416-417.

El análisis que del artículo 6.2 LOFCA se ha realizado por la doctrina, ha dado como fruto dos líneas distintas de interpretación del mismo, que se basan, primordialmente, en el significado que se debe dar a la expresión “hecho imponible”:

1. La primera entiende que la referencia que en el mismo se hace al hecho imponible conceptúa a éste como materia imponible, objeto material, riqueza gravada, de tal forma que quedaría prohibido, cualquier tributo autonómico que gravara riquezas que ya han sido sometidas a tributación por parte del Estado. Si observamos el sistema tributario estatal, veremos que en el mismo se someten a gravamen tanto la renta como el patrimonio y el gasto, lo cual pone de relieve la prácticamente inexistencia de manifestaciones de capacidad económica no gravadas por el mismo.⁽¹⁴⁾ Esta postura estaría en consonancia con la que se impuso en el momento de la redacción del artículo.
2. Por contra, existe otra postura según la cual, el término hecho imponible se debe interpretar en un sentido técnico jurídico, es decir, siguiendo el concepto que da la propia LGT en su artículo 20 como “presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”. De esta forma, lo que prohibiría el artículo 6.2 es la existencia de un tributo autonómico cuyo hecho imponible fuera exactamente idéntico al de un impuesto estatal ya existente, por tanto, se consideraría aceptable la existencia de un tributo autonómico cuyo hecho imponible fuera ligeramente distinto del estatal⁽¹⁵⁾

(14) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar “La coordinación financiera: problemática general”, en AAVV, *La coordinación financiera estatal, autonómica y local*. Generalitat de Catalunya, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1984, pág. 26. FERNÁNDEZ JUNQUERA (“Límites de las Cortes Generales al establecimiento de tributos por las Comunidades Autónomas”, en *El Tribunal Constitucional*. Volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pág. 1045.) señala en relación con la interpretación dada por ALBIÑANA que se trata de “una interpretación acertada de la expresión hecho imponible contenida en el artículo 6.2 LOFCA, lo que en definitiva se traduce en una limitación importante y sustancial, aunque a mi juicio necesaria, a la potestad normativa de estos entes”.

(15) VEGA HERRERO (“El principio de coordinación financiera en la Hacienda regional”, en *Organización Territorial del Estado*. Tomo IV,

Ambas líneas interpretativas llevan al absurdo, pues mientras la primera supondría la anulación prácticamente radical de la creación de tributos por parte de las Comunidades Autónomas, la segunda, en una línea totalmente contraria, supondría la inexistencia casi absoluta de prohibición, pues un ligero cambio en la configuración del hecho imponible del impuesto significaría un tributo distinto, siendo, por tanto, posible su creación.

Es por esta razón, por lo que existen autores que consideran interpretaciones intermedias entre ambas posturas, intentando conciliar, el hecho de que las Comunidades Autónomas deben gozar de cierta posibilidad de creación de tributos propios, junto con el hecho de que tal posibilidad no debe llevar a gravar una misma realidad por dos tributos distintos, aunque éstos se impongan por dos entes territoriales diferentes.

Así, señala RODRÍGUEZ BEREIJO⁽¹⁶⁾ que “la correcta interpretación del precepto debe moverse entre los dos valores en tensión, de una parte el respeto al sistema tributario del Estado y de otra el poder tributario propio que no puede quedar reducido a la nada por el Estado. Las Comunidades Autónomas no pueden establecer tributos cuyos elementos configuradores esenciales, elementos subjetivos y objetivos del hecho imponible, sean esencialmente iguales a los de un tributo estatal”.

FERREIRO LAPATZA,⁽¹⁷⁾ también opta por una postura ecléctica, basándose en la razón de ser del precepto, en su finalidad que no es

Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, pág. 1358) señala que “la alusión legal a los hechos imposables, en lugar de a objetos imposables, les supone a los entes autónomos una ampliación del margen en el establecimiento de su imposición propia, ya que caben impuestos del Estado en los que cabe la posibilidad de nuevos hechos imposables”. Se observa, por tanto, que la postura de la autora consiste en pensar que la mera modificación de uno de los elementos del hecho imponible del impuesto estatal haría que nos encontráramos ante un impuesto diferente y por tanto no supondría una doble imposición, ni una violación del art. 6.2 LOFCA.

(16) RODRÍGUEZ BEREIJO, A. “Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, págs. 75 y 76.

(17) FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Tributario*. 18ª Edición, Marcial Pons, Madrid, 2.002, págs. 744 y 745.

otra que fijar una frontera a los impuestos de las Comunidades Autónomas, y establece que “las Comunidades Autónomas no pueden establecer tributos cuyos elementos configuradores esenciales sean básicamente iguales a los de un tributo estatal”.

Por ello, el artículo 6 de la LOFCA habla de hecho imponible no como hecho que origina el nacimiento de la obligación tributaria, sino como dice también el artículo 20 LGT, como “presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

Finalmente, ZORNOZA⁽¹⁸⁾ considera que es difícil dar una solución general a la interpretación del precepto, debiéndose considerar, en cada caso concreto, si se incumple, o no, el límite del artículo 6.2 LOFCA, teniendo como punto de referencia para la interpretación, la propia finalidad del precepto, que es, servir de frontera al poder tributario de las Comunidades Autónomas para que las mismas no invadan el campo de imposición estatal.

El Tribunal Constitucional, también ha dado su propia interpretación del artículo 6.2 de la LOFCA, con ocasión de los recursos de inconstitucionalidad presentados contra el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas creado por la Comunidad Autónoma Andaluza,⁽¹⁹⁾ y contra el Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento de Extremadura.⁽²⁰⁾ La posición del Tribunal se fija en el primero de los recursos, resuelto por la STC 37/1987, de 26 de marzo, en la que se señala que “parece incuestionable, según resulta incluso de los términos literales del precepto, que el artículo 6.2 LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad

(18) ZORNOZA PÉREZ, J.J. “*Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas*”. MAEDF, 1986-1987, Madrid, 1988, págs. 976-981.

(19) *Vid* en relación con esta sentencia CHECA GONZÁLEZ, C. “El Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza”. *Impuestos*, Tomo I, 1987, págs. 661-676.

(20) *Vid*. ALVAREZ ARROYO, Francisco. “El Impuesto Extremeño de Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento”. *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 27, enero, 1994, págs. 15-21.

económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría, como se destaca por los representantes del Parlamento y del Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía y por el Letrado del Estado, a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos por el momento, nuevos impuestos autonómicos. Lo que el artículo 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponible, estrictamente". Posteriormente, en Sentencia de 7 de junio de 1993, corrobora esta doctrina en relación con el impuesto extremeño.

Por tanto, se observa que, el alto tribunal, opta por una interpretación puramente literal del artículo 6.2, lo cual supone dejar a las Comunidades Autónomas absoluta libertad a la hora de crear sus propios tributos, pues un simple cambio en la configuración de un hecho imponible gravado por el Estado, llevaría a que estuviésemos ante un supuesto diferente no contradiciendo de esta forma los límites marcados por el artículo 6.2 de la LOFCA.

Consideramos, la interpretación del tribunal demasiado amplia siendo más razonable la de aquellos autores que, teniendo en cuenta, por un lado la letra del precepto, y por otro, la finalidad del mismo han llegado a una postura intermedia en cuanto a la interpretación.

A pesar de que la doctrina jurisprudencial ha dejado vacía de contenido la limitación a la creación de tributos propios por parte de las Comunidades Autónomas, observamos que las mismas parecen haber entendido vedadas a su imposición aquellas parcelas que ya estaban gravadas por el Estado, pues entre los tributos autonómicos no encontramos ninguno que grave manifestaciones de riqueza ya gravadas por el Estado, si bien es verdad que políticamente no interesa la creación de impuestos autonómicos de gran repercusión social por parte de las Comunidades Autónomas.

Finalmente, debemos analizar qué quiere decir el legislador en el artículo 6.2 de la LOFCA con la expresión "gravados" por el Estado. Esta cuestión se pone de relieve por parte de la doctrina,⁽²¹⁾ que plantea la posibilidad de que determinados hechos sujetos a impuestos estatales,

(21) JIMÉNEZ COMPAIRED, I. *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*. Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994, págs. 295-301. VICENTE-ARCHE COLOMA, P. "Algunas reflexiones sobre los impuestos propios de las Comunidades Autónomas". *Palau 14*, núm. 23, mayo/agosto, 1994, págs. 12-15.

pero exentos de los mismos, puedan ser sometidos a tributación por parte de las Comunidades Autónomas. Por tanto, la cuestión se centra en determinar, si la expresión “gravados” se refiere a los supuestos efectivamente sujetos, y que generan por tanto la obligación de pagar el tributo, o si se están admitiendo, además, los supuestos sujetos pero exentos, es decir, aquellos hechos en los que a pesar de realizarse el hecho imponible, no nace la obligación de contribuir.

El hecho de optar por una u otra solución, supondría, que las Comunidades Autónomas tuvieran mayor, o menor, campo de creación de tributos. No obstante esta discusión, consideramos que es más razonable entender que con el término “gravados”, se quiere incluir todos los supuestos de sujeción, estén, o no exentos. De no admitir esta postura, estaríamos afirmando que ciertos hechos, que por motivos razonables no se someten a tributación por un impuesto estatal, sí que podrían tributar por un impuesto autonómico, lo que sería tanto, como, admitir que la exención otorgada por la ley estatal no tiene ninguna fundamentación, lo cual sería contrario al establecimiento de la propia exención. Además si permitiésemos que las Comunidades Autónomas pudieran someter a tributación supuestos de exención, estaríamos, en parte, contradiciendo el principio de seguridad jurídica, así como el de coordinación entre las distintas haciendas.

Si bien, hemos analizado hasta ahora que la Comunidad no puede en ningún caso establecer tributos sobre hechos imponibles gravados por el Estado, debemos señalar que, el Estado, por su parte, sí que puede hacer lo contrario, es decir, establecer tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, así se reconoce en el propio artículo 6.4 de la LOFCA. Esta invasión de la materia gravada por la Comunidad por parte del Estado, va a suponer que, la disminución de ingresos que las Comunidades sufran como consecuencia de esta medida, va a tener que suplirse mediante el establecimiento de medidas de compensación.

Por tanto, incluso el escaso ámbito que para la creación de tributos propios tienen las Comunidades, puede ser sustraído por parte del Estado, de tal forma que éstas estén aún más limitadas. Así pues, observamos que el Estado goza de una cierta superioridad respecto a las actuaciones llevadas a cabo por parte de las Comunidades Autónomas, si bien es verdad, que como ya vimos al inicio de este trabajo, le competen a él las tareas de coordinación.

b.2.2) La intromisión de las Comunidades Autónomas en el sistema tributario municipal: análisis del artículo 6.3 de la LOFCA

Al contrario de lo que sucede con la materia impositiva propia del Estado, en donde hemos observado cómo se prohíbe la imposición por parte de las Comunidades Autónomas, en el ámbito de la materia imponible reservada a las Corporaciones Locales no ocurre lo mismo. Tal vez con el único fin de aumentar un poco la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan sus propios tributos, el artículo 6.3 de la LOFCA señala, que “Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de las mismas no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”. Así pues, las Comunidades Autónomas parecen tener libertad para invadir el campo de imposición propio de las Corporaciones Locales, si bien dicha invasión se encuentra limitada, como luego analizaremos, a aquellas materias que expresamente se señalen por la legislación de régimen local.

Se refiere el artículo, expresamente, a la creación o establecimiento de tributos. Una vez más, tal y como señala JIMÉNEZ COMPAIRED,⁽²²⁾ la especie absorbe al género, y tal referencia debemos entenderla hecha a la posibilidad de crear o establecer impuestos. Estamos de acuerdo con el autor cuando señala que “resultaría absurdo el establecimiento de un tributo autonómico relacionado con un servicio prestado con un ayuntamiento, por cuanto un tributo de esa naturaleza se destina a financiar, en todo o en parte el coste de dicho servicio”. Por tanto, lo que realmente posibilita el citado precepto es la creación o establecimiento de impuestos, y no de las otras clases de tributos, como son las tasas y las contribuciones especiales.

Tras establecer la posibilidad de creación y gestión de impuestos el legislador limita la misma a las “materias que la legislación de

(22) JIMÉNEZ COMPAIRED, I. *La imposición propia de las Comunidades...* op. cit., pág. 42.

régimen local reserve a las Corporaciones Locales”. Se observa que, a diferencia de lo que sucedía en el párrafo 2 del propio artículo 6 LOFCA, en este caso se utiliza la expresión materia,⁽²³⁾ frente a hecho imponible. ¿A qué se refiere el artículo cuando habla de materia? El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 37/1987, y en relación con el análisis del artículo 6.2 LOFCA, señala que por materia debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a la imposición.

La doctrina, tomando como base el estudio conjunto de los distintos párrafos del artículo 6, no es unánime en la interpretación del citado término, máxime si tenemos en cuenta que en las distintas fases de tramitación parlamentaria del artículo 6.3, se fue cambiando la redacción del artículo y con ello el posible sentido que se debe de dar al mismo. ADAME MARTÍNEZ⁽²⁴⁾ y JIMÉNEZ COMPAIRED⁽²⁵⁾ consideran, tomando como base argumentos diferentes, que la expresión materia debe ser interpretada como sinónimo de hecho imponible, pues de no ser así, el artículo supondría una ampliación excesiva de la prohibición de establecer impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas, lo cual iría en contra de la filosofía que del artículo 6 parece haber dado el Tribunal Constitucional.⁽²⁶⁾

(23) YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto (“La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de las Corporaciones Locales”. *Impuestos*, 1985, tomo II, pág. 209 a 213) señala cual es el proceso de formación legislativa del artículo 6.3, haciéndose referencia a como se sustituyó el término hecho imponible por el de materia en el proceso de formación legislativa del citado artículo.

(24) ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Comares, Granada, 1996, págs. 107 a 110.

(25) JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael. *La imposición propia de las Comunidades*. Op. cit., págs. 309 a 312.

(26) El Tribunal Constitucional, como ya se ha visto a propósito del artículo 6.2 LOFCA, consideraba que no era posible una interpretación estricta, del precepto si esto suponía el dejar prácticamente inoperante la posibilidad de que las Comunidades Autónomas creasen sus propios impuestos.

Por su parte, YEBRA MARTUL-ORTEGA⁽²⁷⁾ y PITA GRANDAL,⁽²⁸⁾ entre otros, piensan que se debe hacer una interpretación literal del precepto, considerando, por tanto, que cuando el legislador habla de materia se está refiriendo a materia imponible y no a hechos imposables, como señalan los autores antes citados.⁽²⁹⁾

En nuestra opinión, es más lógica la segunda de las interpretaciones, pues, si bien es razonable partir de una interpretación conjunta de los apartados 2 y 3 del artículo 6, de la mera lectura de ambos observamos que, mientras el primero de los citados supone una limitación a la potestad de establecer tributos, el segundo, por el contrario parece, que intenta ampliar el poder de imposición. Esta distinción en cuanto a los fines es razonable que se pueda traducir también en una diferente interpretación, que estaría motivada, en ambos supuestos, por un mismo sentido finalista, cual es, el hecho de intentar ampliar al máximo las posibilidades de establecer impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas.

No son todas las materias imposables las que pueden ser sometidas a tributación por las Comunidades Autónomas, sino que las mismas han de estar previstas por la legislación local. Así pues, se complementa la previsión de una ley orgánica con una regulación llevada a efecto por una ley ordinaria. En relación con esta cuestión, plantea YEBRA MARTUL-ORTEGA,⁽³⁰⁾ hasta qué punto una ley ordinaria, como es la del Régimen Local, puede reducir, hasta incluso hacer inoperante, las disposiciones contenidas en Leyes Orgánicas que

(27) YEBRA MARTUL ORTEGA, Perfecto. "La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de...". *Op. cit.*, págs. 221 y 222.

(28) PITA GRANDAL, Ana María. "Reflexiones en torno a los límites de la previsión contenida en el artículo 6.3 de la LOFCA". *Impuestos*, 1987, tomo II, págs. 143 y 144.

(29) De acuerdo con esta segunda postura esta la doctrina del Tribunal Constitucional que interpreta este artículo 6.3 de la LOFCA en su Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, y afirma que "el segundo límite reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible".

(30) YEBRA MARTUL ORTEGA, Perfecto. "La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de ...". *Op. cit.*, pág. 230.

desarrollan la Constitución, como es el caso de la LOFCA. GARCÍA DE ENTERRIA Y T.R. FERNÁNDEZ⁽³¹⁾ se amparan en lo expuesto por el Tribunal Constitucional, en Sentencia 137/1986, de 6 de noviembre, para señalar que, no existe, en principio, imposibilidad constitucional para que la ley orgánica llame a la ordinaria a integrar en algunos extremos sus disposiciones de desarrollo, dando así lugar a una colaboración entre normas, que no diferirá de la relación, que en los casos de reserva de ley puede establecerse entre ésta última fuente y el reglamento. Esa colaboración es, por tanto, lícita, siempre que no se traduzca en un reenvío en blanco o en condiciones tan laxas que vinieran a defraudar la reserva que a favor de la ley orgánica se establece por la Constitución.⁽³²⁾

Pero, centrándonos propiamente en las materias impositivas reservadas a las Corporaciones Locales, observamos que la Ley Reguladora de las Haciendas Locales señala las siguientes: la riqueza inmobiliaria, urbana o rústica; la mera actividad empresarial, profesional o artística; la titularidad de los vehículos de tracción mecánica; la realización de construcciones, instalaciones y obras; la transmisión de terrenos de naturaleza urbana y la titularidad de los cotos de caza o pesca. Sin embargo, como ya hemos señalado, no todas las materias reservadas a la imposición de las Corporaciones Locales, pueden ser sometidas a tributación por la Comunidad Autónoma. El artículo 6.3 de la LOFCA precisa que para que esto sea posible es necesario que la legislación de régimen local prevea tal posibilidad. Así pues, ¿qué supuestos ha previsto expresamente la legislación de régimen local? Fue necesario esperar a la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre,

(31) GARCÍA DE ENTERRIA, E.; FERNÁNDEZ, T.R. *Curso de Derecho Administrativo I*. 5ª Edición, Madrid, 1990, págs. 159-161.

(32) Considera CHECA GONZÁLEZ (“La prohibición de establecimiento de impuestos propios regionales sobre materias reservadas a las Corporaciones Locales. Análisis crítico del artículo 6.3 de la LOFCA”. *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, mayo, 2002, págs. 13 y 14) que “en la remisión efectuada por el artículo 6.3 de la LOFCA a la legislación ordinaria reguladora de las Haciendas Locales no se establece ningún tipo de limitación ni de especificación respecto a cuáles son, y con que alcance, las materias de índole tributaria reservadas a las Corporaciones Locales, nos encontramos, en suma, a mi juicio, en presencia de una remisión en blanco por parte de una Ley Orgánica a una ley ordinaria, remisión ésta que, incurre meridianamente en la ilegitimidad denunciada por la doctrina del Tribunal Constitucional”.

Reguladora de las Haciendas Locales, la cual en su Disposición Adicional Quinta ponía de relieve que las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir impuestos, en relación con la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, así como con la gravada por el Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza o pesca.⁽³³⁾

El propio artículo 6.3 matiza aun más, y determina que, la exigencia de los tributos sobre las materias reservadas a las Corporaciones Locales, se llevará a cabo en los términos que la legislación de régimen local prevea. Por tanto, dicha legislación no sólo se limita a señalar las materias, sino que determina también el modo de establecer los tributos, que es distinto en cada una de ellas.

En relación con la materia gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, se plantea la incompatibilidad entre un posible impuesto autonómico y el impuesto municipal, de tal forma que si alguna Comunidad Autónoma hiciese uso de la potestad de establecer un impuesto sobre esta materia, esto supondría, de manera automática, la supresión del impuesto municipal por parte de los ayuntamientos comprendidos en el ámbito territorial de tal comunidad. ¿Se daría tal incompatibilidad aun en el supuesto en que el hecho imponible de ambos impuestos no fuera exactamente el mismo? Tal y como hemos señalado anteriormente, algunos autores consideran, que se pueden establecer distintos hechos imponibles en relación con la misma materia, en estos casos, nos encontraríamos con dos impuestos distintos que gravan supuestos diferentes, pero, aun así, tendríamos que considerarlos incompatibles, ya que donde la ley no distingue no tenemos por que distinguir nosotros, y la ley en ningún caso hace depender la incompatibilidad de que graven exactamente el mismo hecho imponible.

(33) Esta última materia susceptible de gravamen se incorporó al texto de la Ley reguladora de las Haciendas Locales por la Disposición Adicional 19ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio. Tal incorporación estuvo motivada por la aprobación del Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos, por la Ley 8/1990, 21 de diciembre, de caza, por la Comunidad de Extremadura. Este impuesto se había recurrido ante el Tribunal Constitucional, intentándose, por tanto con esta modificación de la ley dar un respaldo constitucional a un impuesto que en principio gravaba una materia de las que la legislación local no reservaba a las Comunidades autónomas.

Por el contrario, si el impuesto se establece en relación con la otra materia citada, es decir, sobre la que es gravada por el Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca, no se establece en principio incompatibilidad entre el impuesto municipal y el autonómico. Sin embargo, señala la ley que, la cuota que se pague por el impuesto municipal se deducirá de la que corresponda pagar por el impuesto autonómico, por tanto a pesar de que no se prohíbe la doble imposición, la misma no se llega a producir ya que el legislador prevé medidas concretas para evitarla.

Así pues, a pesar de que en el primer supuesto se establezca la incompatibilidad y en el segundo no, los efectos económicos son los mismos, pues, en último término el ciudadano sólo ha de pagar por el impuesto autonómico, pudiendo considerarse, en el segundo de los casos que el impuesto municipal es, en cierto modo, un pago anticipado de parte del impuesto autonómico. Ahora bien, esta última afirmación no es cierta del todo pues, qué sucedería si la cantidad a pagar por el impuesto municipal fuese superior a la del impuesto autonómico. En este caso, no se producirán los mismos efectos, pues a pesar de que la Disposición adicional quinta de la Ley 39/1988 señala que la cuota del impuesto municipal se deducirá de la del impuesto autonómico, parece que no tendría sentido que el impuesto autonómico fuese negativo, es decir tuviese la Comunidad Autónoma que devolver dinero al ciudadano, máxime cuando no es la misma la administración titular de la recaudación.

Finalmente, el artículo 6.3 LOFCA establece una precisión al señalar que, “en todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones Locales, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”. Con esto, se intenta evitar que las Entidades Locales vean minorados sus presupuestos, como consecuencia de la potestad de imposición ejercida por las Comunidades Autónomas. Por tanto, la Comunidad que decida ejercer tal potestad de imposición está obligada, por su parte, a entregar parte de lo recaudado a las Corporaciones Locales en ella comprendida. Esto, nos llevaría a afirmar, que el hecho de que la Comunidad ejerza tal potestad no supone siempre que la misma tenga un aumento de sus ingresos,⁽³⁴⁾ y por tanto, podemos preguntarnos qué se intenta lograr con el ejercicio de tal potestad.

(34) Este aumento únicamente se produciría en aquellos supuestos en los que la Comunidad Autónoma elevase los tipos de gravamen.

En contestación a este interrogante, YEBRA MARTUL-ORTEGA⁽³⁵⁾ responde considerando, que “la facultad que se contiene a favor de las Comunidades Autónomas, les permite a éstas hacer uso de la misma para una reordenación de las haciendas locales, en el territorio de la respectiva Comunidad, con una finalidad inmediata: la sistematización y racionalización de la vida financiera local”. Pero esta posibilidad, plantea una posible incoherencia, pues en un Estado como el actual, en donde se intenta que cada ente tenga autonomía tanto, en cuanto a sus ingresos, como, en cuanto a sus gastos, ¿no sería, en parte, contrario a tal autonomía, el intento de centralizar la recaudación de ingresos en las Comunidades, para que éstas posteriormente los entregaran a los entes locales?, ¿no supondría, en cierta forma, un intento de centralización, con la única diferencia de que en este supuesto el ente centralizador no es el Estado sino la Comunidad Autónoma?

Las medidas de compensación o coordinación se han establecido por la Disposición Adicional 5ª, 2, de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en la que se prevé que “la Comunidad que ejerza dicha potestad establecerá las compensaciones oportunas a favor de los municipios comprendidos en su ámbito territorial que revestirán una o varias de las siguientes fórmulas: a) Subvenciones incondicionadas; b) Participación en los tributos de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Una vez señaladas las medidas concretas a establecer por parte de la Comunidad Autónoma, es necesario, analizar la cantidad que debe ser entregada a los municipios. El legislador establece, con carácter general, que los ingresos no se deben ver mermados ni reducidos, ni siquiera en sus posibilidades de crecimiento futuro. Pero, cómo se concreta este mandato. En cierto modo, es sencillo cuantificar el montante de la recaudación actual por el impuesto municipal en cuestión, mas el legislador añade que no se pueden ver mermadas, tampoco, las posibilidades de crecimiento futuro. Este último parámetro es difícil en cuanto a su determinación, máxime si tenemos en cuenta, tal y como pone de relieve JIMÉNEZ COMPAIRED,⁽³⁶⁾ la posibilidad que la ley de las haciendas locales da a los ayuntamientos, para poder fijar sus tipos de gravamen entre unos máximos y unos mínimos. Esto

(35) YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. “La absorción por las Comunidades de la materia imponible de ...”. *Op. cit.*, pág. 202.

(36) JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael. “La imposición propia de las ...”. *Op. cit.*, pág. 51.

supone una gran imprecisión a la hora de determinar la cantidad a compensar, pues la misma no está perfectamente cuantificada. Si tenemos en cuenta el tipo de gravamen exigible en el momento en que se ejerce la potestad impositiva, podríamos considerar que estamos limitando las posibilidades de subir los impuestos que la propia ley de las haciendas locales otorga a los ayuntamientos. Por el contrario, si se optara por compensar en función del tipo máximo a fijar por los ayuntamientos, lo más probable es que la carga a soportar por el ente autonómico fuese insostenible para el mismo.

La experiencia demuestra que las Comunidades Autónomas no han utilizado esta potestad de imposición, y tan solo encontramos el impuesto creado por la Comunidad extremeña, sobre cuyo especial proceso de creación ya nos detuvimos en su momento. Así pues, no parece probable que las Comunidades opten en el futuro por esta posibilidad, ya que en virtud de las precisiones previstas por el legislador, lo que recaudaran por estos tributos autonómicos deberían posteriormente entregarlo a las Corporaciones Locales por la vía de las medidas de compensación o coordinación. De esta forma, no les es económicamente rentable, y por el contrario, frente a los ciudadanos supone ser los responsables del establecimiento del impuesto.

III. SON, O NO, LOS TRIBUTOS PROPIOS UN MEDIO ADECUADO PARA EL LOGRO DE LA CORRESPONSABILIDAD

Desde un punto de vista puramente teórico, y teniendo en cuenta las potestades que detentan las Comunidades Autónomas en relación con los tributos propios,⁽³⁷⁾ podemos afirmar que, en un primer momento, se puede considerar que son éstos el medio más adecuado para el logro de una mayor corresponsabilidad fiscal por parte de las Comunidades Autónomas.

Ahora bien, si tenemos en cuenta el análisis que en torno a los límites a la creación de tributos propios hemos realizado anteriormente, podemos concluir que el legislador autonómico se va a ver abocado a agudizar su ingenio en el momento de crear nuevos impuestos. Así,

(37) Las Comunidades ostentan en relación con estos tributos competencias normativas, de gestión y además son titulares de la recaudación por ellos obtenida.

pone de manifiesto RODRÍGUEZ BEREIJO⁽³⁸⁾ que, “la propia configuración y estructura del sistema tributario estatal tiende a agotar el repertorio de posibles hechos imposables y a absorber las fuentes de tributación de mayor generalidad y mayor capacidad recaudatoria”. Este límite ha obligado a las Comunidades Autónomas a centrarse, en el momento de crear tributos, en un campo como el de la fiscalidad del medio ambiente. De esta forma, las distintas Comunidades han optado por establecer un gran número de tributos medioambientales, cuyos fines, primordialmente extrafiscales se encuentran en la protección o conservación del medio ambiente.⁽³⁹⁾

Y así, dando un paso adelante, podemos señalar que, aun en el caso de que las Comunidades Autónomas optasen por agudizar su imaginación y estableciesen impuestos propios, la recaudación por ellas obtenida tendría poco alcance. Es éste, otro de los argumentos en contra con que se encuentran los tributos propios en el momento de su establecimiento, su escaso potencial recaudatorio.

Con base en el argumento anterior, y teniendo en cuenta el hecho de que las Comunidades Autónomas ostentan en este momento un gran número de competencias materiales que las hacen necesitar cada vez un mayor número de ingresos, es por lo que algunos autores abogan por un nuevo reparto de hechos imposables entre el Estado y la Comunidad Autónoma. En esta línea CASADO OLLERO⁽⁴⁰⁾ afirma que “no es posible avanzar en el proceso de efectiva descentralización fiscal, sin la redistribución de competencias normativas y de capacidad fiscales entre el Estado y las Comunidades Autónomas”. También FALCÓN Y

(38) RODRÍGUEZ BEREIJO “Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, pág. 67.

(39) Señala GIMÉNEZ MONTERO, A. (*Federalismo fiscal. Teoría y práctica*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, pág. 370) con base en las cifras por recaudación de tributos propios que se recogen en la memoria anual elaborada por la AEAT que “las Comunidades Autónomas han renunciado al uso del mismo espacio fiscal que el estado, y que se han refugiado en unos impuestos muy alejados de la capacidad personal de pago y de la riqueza y la renta territorial, mediante las que se obtienen exigüos rendimientos”.

(40) CASADO OLLERO, G. “Cuestionario sobre corresponsabilidad fiscal”. *Perspectivas del sistema financiero español*, núm. 51, 1995, pág. 176.

TELLA,⁽⁴¹⁾ señala que sería adecuado “una posible retirada del Estado dejando determinados hechos imponibles a disposición de las Comunidades Autónomas”. De igual modo, y en un momento anterior en el tiempo, señalaba CAZORLA PRIET⁽⁴²⁾ como “la incorporación de las Comunidades Autónomas a la organización territorial del Estado aconsejaba llevar a cabo una reasignación de los impuestos”. A pesar de que, como hemos destacado, desde distintos frentes se pide una reasignación de materias imponibles, y que tal reasignación, no supondría modificación alguna, dado que la misma no se establece por ley, sino que más bien es fruto de la tradición, no creemos que tal proyecto se lleve a término, pues a pesar de la organización territorial descentralizada que existe en nuestro país desde hace un tiempo, el peso de la historia está presente y el Estado central no creemos que esté dispuesto a ceder aquellas materias imponibles que siempre le han correspondido.

Por tanto, a la hora de crear tributos propios, en primer lugar, las Comunidades Autónomas se encuentran con grandes límites, que vienen establecidos por la propia ley.⁽⁴³⁾ Además, aun en los supuestos en los que tal creación se ha producido, se observa que los tributos propios que pueden establecerse tienen un escaso potencial recaudatorio. Es por ello por lo que creemos que los tributos propios no pueden ser considerados el instrumento adecuado para el logro de una mayor corresponsabilidad fiscal por parte de las Comunidades.

(41) FALCÓN Y TELLA, R. “Cuestionario sobre corresponsabilidad fiscal” *Perspectivas del sistema financiero español*, núm. 51, 1995, pág. 174.

(42) CAZORLA PRIETO, L. M^a *El poder tributario en el estado contemporáneo: un estudio*. IEF, Madrid, 1981, pág. 264.

(43) Con base en la vulneración que del artículo 6.3 LOFCA se produce, la STC 289/200, de 30 de noviembre, declaró inconstitucional el Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente.

BIBLIOGRAFIA

- ADAME MARTÍNEZ, F. PITA GRANDAL, Ana María. “Reflexiones en torno a los límites de la previsión contenida en el artículo 6.3 de la LOFCA”. *Impuestos*, 1987, tomo II, págs.143 y 144. Comares, Granada, 1996.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “La coordinación financiera: problemática general”, en AAVV, *La coordinación financiera estatal, autonómica y local*. Generalitat de Catalunya, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1984.
- “El sistema tributario local” en *Curso de sistema fiscal español*. 4ª Edición, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983.
- ALVAREZ ARROYO, F. “El Impuesto Extremeño de Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento”. *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 27, enero, 1994, págs. 15 y ss.
- CASTILLO SOLSONA, MªM. “La tributación de las Comunidades Autónomas”. *Estudios Financieros*, núm. 190, enero, 1990, pág. 36. CHECA GONZÁLEZ, C. “Límites formales al establecimiento de tributos propios en las Comunidades Autónomas”. *Alcabala*, núm. 28, 2001, págs. 147 y ss.
- CAZORLA PRIETO, L. Mª *El poder tributario en el estado contemporáneo: un estudio*. IEF, Madrid, 1981.
- CHECA GONZÁLEZ, C. “El Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza”. *Impuestos*, Tomo I, 1987, págs. 661 y ss.
- Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas. Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 25, Aranzadi, Pamplona, 2002.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. “Límites de las Cortes Generales al establecimiento de tributos por las Comunidades Autónomas”, en *El Tribunal Constitucional*. Volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pág. 1045.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Tributario*. 18ª Edición, Marcial Pons, Madrid, 2002.
- GARCÍA AÑOVEROS, J. “Informe sobre la modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas”. *Hacienda Pública Española*, núm. 101, 1986, pág. 101.
- JIMÉNEZ COMPAIRE, I. *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*. Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994.

- MARTÍN QUERALT, J. “La financiación de las Comunidades Autónomas según la Constitución” en AAVV. *La financiación de las autonomías*. Conselleria de Economía y Hacienda del País Valenciano, Valencia, 1979, pág. 36.
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.; CAÑAL GARCÍA, Fco. “La problemática de los tributos propios y cedidos. Evolución hacia los tributos compartidos” en AAVV *Estudios del sistema de financiación autonómica*. EDERSA, Madrid, 2002.
- PÉREZ DE AYALA, J.L.; GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Curso de derecho tributario*. Tomo I, 6ª Edición, Edersa, Madrid, 1991.
- PITA GRANDAL, A. “Reflexiones en torno a los límites de la previsión contenida en el artículo 6.3 de la LOFCA”. *Impuestos*, 1987, tomo II, págs.143 yss.
- RAMALLO MASSANET, J. “Incidencia de la constitución española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas”, en AAVV. *Hacienda y Constitución*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. “Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, págs. 75 y ss.
- VEGA HERRERO, M. “El principio de coordinación financiera en la Hacienda regional”, en *Organización Territorial del Estado*. Tomo IV, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. “La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de las Corporaciones Locales”. *Impuestos*, 1985, tomo II, pág. 209 y ss.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J. “*Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas*”. MAEDF, 1986-1987, Madrid, 1988.
- ZORNOZA PÉREZ, J. *Los recursos de las Comunidades Autónomas*. Cuadernos y debates, núm. ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. Tributos propios de las Comunidades Autónomas. Comares, Granada, 19968, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996.