
This is the **published version** of the bachelor thesis:

Quera Márquez, David; Arias Abellán, M. D. , dir. Impuestos medioambientales : aproximación al análisis de las competencias constitucionales del Estado y las Comunidades Autónomas. 2022. 72 pag. (949 Grau en Dret)

This version is available at <https://ddd.uab.cat/record/263985>

under the terms of the  license



Universitat Autònoma de Barcelona
Facultat de Dret

**IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES: APROXIMACIÓN AL ANÁLISIS
DE LAS COMPETENCIAS CONSTITUCIONALES DEL ESTADO Y LAS
COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

David Quera Márquez

Trabajo de Fin de Grado

Grado en Derecho

TUTORA: Dolors Arias Abellan

CURSO: 2021-2022

FECHA DE ENTREGA: 15/06/2022

“No hay nada que los gobernantes deban calcular con más prudencia y más sabiduría que las contribuciones, esto es, la parte de sus bienes exigible a cada ciudadano y la que debe dejársele a cada uno.”

Del Espíritu de las Leyes (1748), Libro XIII, Capítulo primero.

Charles Louis de Secondat, Barón de Montesquieu.

SUMARIO

I. ABREVIATURAS.....	1
II. INTRODUCCIÓN.....	2
III. CONCEPTO DE IMPUESTO.	3
1. Los tributos.....	3
1.1. Concepto, clases y fines.....	3
2. Los impuestos.	8
2.1. Concepto y clases.	8
3. Impuestos extrafiscales.	12
3.1. Concepto.....	12
3.2. Impuesto medioambiental.....	13
4. Tasas y contribuciones especiales medioambientales.	15
IV. EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.....	17
1. Principios vertebradores del sistema tributario.....	17
1.1. El Principio de capacidad económica.	17
1.2. Los Principios de generalidad, igualdad y progresividad.....	26
1.3. El Principio de no confiscatoriedad.....	30
1.4. El Principio de reserva de ley.....	31
V. DELIMITACIÓN COMPETENCIAL: APROXIMACIÓN.....	34
1. Delimitación de las competencias del Estado.....	34
1.1. Introducción.....	34
1.2. La Constitución Española.....	35
1.3. Los Tratados Internacionales y el Derecho Comunitario.....	37

2. Delimitación de las competencias de las Comunidades Autónomas.....	38
2.1. La Constitución Española y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.....	38
2.2. Límites específicos al poder financiero de las Comunidades Autónomas.....	40
2.2.1. El Principio de autonomía y de corresponsabilidad.....	41
2.2.2. El Principio de solidaridad.....	41
2.2.3. El Principio de unidad.....	42
2.2.4. El Principio de coordinación.....	42
2.2.5. El Principio de igualdad.....	43
2.2.6. El Principio de neutralidad.....	43
2.2.7. El Principio de territorialidad.....	44
2.2.8. La prohibición de duplicidad en la imposición.....	44
2.2.9. Lealtad institucional.....	45
VI. POSICIÓN JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.....	46
1. La prohibición de duplicidad en la imposición en la jurisprudencia constitucional.....	46
2. Prohibición de duplicidad en la imposición respecto hechos imponibles gravados por el Estado.....	47
3. Prohibición de duplicidad en la imposición respecto hechos imponibles gravados por los tributos locales.....	51
3.1. Antiguo redactado de la LOFCA.....	51
3.2. Nuevo redactado de la LOFCA.....	53
4. La doctrina jurisprudencial sobre la prohibición de duplicidad en la imposición.....	56
VII. CONCLUSIÓN.....	59

VIII. BIBLIOGRAFÍA.....	60
IX. LEGISLACIÓN.....	62
X. JURISPRUDENCIA.....	64

I. ABREVIATURAS.

ART[S]: Artículo[s].

ATC: Auto del Tribunal Constitucional.

CCAA: Comunidades Autónomas.

CE: Constitución Española.

FJ/FD: Fundamento jurídico o fundamento de derecho, indistintamente.

IAE: Impuesto sobre actividades económicas.

IIVTNU: Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LOFCA: Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

NÚM: Número.

PG: Página.

REC: Recurso.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

TC: Tribunal Constitucional.

II. INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo versa sobre la distribución de competencias constitucionales que opera entre el Estado y las Comunidades Autónomas, en relación con el establecimiento de impuestos ambientales y, por tanto, con fines extrafiscales. El análisis va a ser abordado desde un doble punto de vista, esto es, por una parte cómo se posiciona la doctrina al respecto y, por otra parte, los pronunciamientos jurisprudenciales sobre la materia del Tribunal Constitucional.

Para alcanzar el objetivo propuesto he dividido el trabajo en cuatro apartados, desarrollados cada uno posteriormente. Estos son, el concepto de impuesto, las exigencias constitucionales, la delimitación competencial y la posición jurisprudencial del Tribunal Constitucional.

Con ello pretendo realizar un estudio riguroso y crítico, que permita en primer lugar discernir los límites competenciales a que están sometidos los dos entes públicos mencionados y cuál es la interpretación que viene elaborando el Tribunal Constitucional respecto de los conflictos de competencia que se suscitan.

III. CONCEPTO DE IMPUESTO.

1. Los tributos.

1.1. Concepto, clases y fines.

El tributo es, según el Diccionario de la lengua española, un nombre masculino, que se refiere a aquella “obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas”¹. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), lo define en su artículo (en adelante, art.) 2.1, inciso primero, como aquellos “*ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*”². En palabras de PÉREZ ROYO y otros, “el tributo es, pues, una prestación pecuniaria exigida por un ente público y que se caracteriza por las siguientes dos notas fundamentales: la coactividad y el carácter contributivo”. Entiende por coactividad que la prestación es “establecida unilateralmente por el Ente público” en cuestión³, y por carácter contributivo, como el que va destinado “a la financiación de gastos públicos o necesidades colectivas.”⁴. Otramente, el Tribunal Constitucional (en adelante, TC), también lo ha definido, en la Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante, STC) número 193/2004, de 4 de noviembre, señalando que “el tributo constituye una prestación patrimonial de carácter público que se satisface a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica fijado en la Ley [...]”⁵.

¹ Real Academia Española. (s.f.). Tributo. En *Diccionario de la lengua española*. Recuperado en 10 de febrero de 2022, de <https://dle.rae.es/tributo?m=form>.

² Que suscribe de forma casi íntegra el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, aunque la definición de éste último introduce el concepto de “capacidad económica”, a tratar más adelante.

³ Siendo asimismo definida por el Tribunal Constitucional, en la STC 185/1995, de 14 de diciembre (rec. de inconstitucionalidad núm. 1405-1989), FD 3º: “La imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla...”.

⁴ PÉREZ ROYO, Fernando; CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco Miguel, *Derecho financiero y tributario: parte general*, Editorial Aranzadi, S.A.U., 2020, pgs. 40 y 41.

⁵ STC 193/2004, de 4 de noviembre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 69/95), FD 4º.

Ahondando más en el concepto, MARTÍN QUERALT y otros, entienden que en los tributos concurren las siguientes ocho notas definitorias:

1) “El tributo grava una determinada manifestación de capacidad económica. De conformidad con el art. 31.1 de la Constitución, ésta constituye la nota definitoria del tributo.”. El mencionado precepto de nuestra carta magna es del siguiente tenor literal: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”*.

2) “El tributo es hoy la fuente del más típico exponente de los ingresos de derecho público.”. Con ello se refiere a, entre otras, el régimen de garantías que ostentan los créditos tributarios y las facilidades que implica su cobranza para los acreedores, que en su condición de sujetos de Derecho Público, están en posiciones completamente distintas en cuanto a las garantías que ofrecen estos créditos, en nada asimilables con los créditos de los sujetos de Derecho Privado.

3) “Consiste generalmente en un recurso de carácter monetario, aunque en ocasiones pueda consistir en la entrega de bienes, de naturaleza no dineraria.”. Deducimos por tanto que la regla general viene constituida por el uso de dinero, en tanto su elevado grado de liquidez, frente a la excepción que constituye la entrega de bienes. Su razonamiento reside en la necesidad de los entes públicos de sufragar los gastos públicos, cual cosa les exige en todo momento tener disponibles ingentes cantidades monetarias.

4) Otro aspecto es que el tributo no se deriva nunca de la sanción de una conducta ilícita⁶, con excepción que, remitiéndose a BERLIRI, “la sanción consista en la extensión a cargo de un tercero de una obligación tributaria.”. Lo cierto es que el tributo persigue una serie de finalidades –obtención de ingresos o incluso el logro de determinados objetivos de política económica-, y las sanciones otro radicalmente distinto –como son el castigo de un hecho catalogado como ilícito-. MARTÍN

⁶ La LGT también remarca la diferenciación, al establecer en su art. 58 que las sanciones no formarán parte en ningún caso de la deuda tributaria, pese a que su recaudación se realice con los mismos mecanismos que aquellos previstos para la recaudación de la deuda tributaria en sí.

QUERALT y otros concluyen, tajantemente, que “tributo y sanción responden a principios materiales de justicia absolutamente diferenciados: capacidad económica y restablecimiento de un orden vulnerado, respectivamente.”.

5) “El tributo no tiene alcance confiscatorio, como de forma tautológica previene el art. 31.3 del texto constitucional.”. Tal exigencia constitucional constituye asimismo otra nota definitoria del concepto de tributo, derivando nada más y nada menos que de la propia Constitución (en adelante, CE).

6) Otro elemento característico es que, afectan tanto a nacionales españoles, como a “todos cuantos tienen relaciones económicas e intereses patrimoniales en territorio español, obteniendo en él beneficios económicos.”. Los autores citados entienden que “en los ordenamientos jurídicos contemporáneos la nacionalidad, ha cedido el paso al criterio de residencia efectiva. En suma, prima la consideración de la ley aplicable en el lugar en que se obtienen beneficios económicos, más que la ley aplicable en el lugar cuya nacionalidad ostenta el perceptor de aquellos.”.

7) Por otra parte, y relacionado con el hecho de que se trata de un ingreso de derecho público, “el tributo consiste en una prestación pecuniaria exigida por una Administración Pública.”.

8) Y como última nota definitoria, su principal finalidad es la de sufragar el gasto público del estado, sin dejar de contemplar a su vez la concurrencia de esta junto con otras, extrafiscales, dirigidas a “satisfacer otros objetivos públicos con relevancia constitucional, para tratar de compaginar la realización efectiva de esos bienes constitucionales: propiciar creación de empleo, estimular el desarrollo económico de una determinada zona geográfica, fomentar determinadas actividades, etc.”⁷.

En suma, de estas ocho notas podemos extraer un concepto muy nítido de tributo, al cual podríamos definir como aquel ingreso de derecho público que grava una determinada manifestación de capacidad económica, generalmente monetaria,

⁷ MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel; CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de derecho financiero y tributario*, Editorial Tecnos, 2020, pgs. 69 a 75.

radicalmente distinto de la sanción, y que es exigido por un ente público para poder así financiar los gastos públicos, primordialmente.

Conviene acotar las distintas clases de tributos, o si se prefiere distintas categorías tributarias, que existen en el ordenamiento jurídico español, positivizadas en nuestra CE y en la ley. En la CE lo encontramos en el artículo 157.1.b, que, respecto de qué integran los recursos de las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA), establece entre otros: “*Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.*”. Asimismo, la LGT menciona exactamente las mismas figuras⁸, constituyendo un listado *numerus clausus* por la expresión “*cualquiera que sea su denominación*”. De ella se desprende que aun llamándolos de cualquier forma distinta de las tres mencionadas, al final, se seguirán clasificando en tasas, contribuciones especiales e impuestos, y sobretodo, que se deberá atender al concepto concreto de cada uno de ellos para determinar ante qué figura nos encontramos.

Así las cosas, la LGT define las tasas como “*los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.*”⁹. MARTÍN QUERALT y otros la matizan, añadiendo que “en la tasa nos encontramos ante una actividad administrativa de la que deriva un beneficio o ventaja especial para una determinada, *uti singuli*, o en una actividad administrativa que afecta especialmente a un administrado. O, por último, en una utilización por el particular del dominio público.”¹⁰.

En cuanto a las contribuciones especiales, el legislador estableció que “*son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios*

⁸ Al establecer, en su art. 2.2, que: “...*los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos.*”.

⁹ Ex. art. 2.2.a) LGT.

¹⁰ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 76.

públicos.”¹¹. Completándolo, destacan los autores mencionados ut supra que “en las contribuciones especiales nos encontramos también ante determinadas actividades administrativas que producen un beneficio especial a determinados grupos de personas.”¹².

Por todas, un factor común que presentan estas dos primeras figuras es la contraprestación que debe realizar en cualquier caso el ente público que recibe la tasa o contribución especial, con una menor o mayor incidencia directa sobre el contribuyente. El hecho es que de no existir tal contraprestación, no podríamos referirnos a tasas o contribuciones especiales.

Asimismo, los impuestos, “*son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.*”¹³. Salta a la vista, dos aspectos claves que los diferencian de las otras dos figuras tributarias: 1) en primer lugar, son tributos exigidos sin contraprestación, es decir, sin esperar a cambio una actividad de un ente público; 2) por otro lado, son tributos que gravan negocios, actos o hechos que ponen de relieve capacidad económica del contribuyente. Resaltan los autores a los que me estoy refiriendo, que, “por último, el impuesto es una obligación de pago nacida con independencia de toda actividad administrativa. El impuesto se paga porque se pone de relieve una determinada capacidad económica, sin que la obligación impositiva se conecte causalmente con actividad administrativa alguna.”¹⁴.

No podemos obviar otro aspecto importante de los tributos: la finalidad que persiguen. Resulta indiscutible el fin principal que procuran, que no es otro que sufragar los gastos públicos del estado¹⁵, pero, esta concepción de los tributos ha quedado hoy día, no desfasada, pero si desactualizada. Ya en la preconstitucional

¹¹ Ex. art. 2.2.b) LGT.

¹² MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 77.

¹³ Ex. art. 2.2.c) LGT.

¹⁴ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 77.

¹⁵ Fija el art. 2.1 LGT: “...con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.”.

Señala MARTÍN QUERALT y otros, que el fin principal es “posibilitar la financiación del gasto público.”. MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 75.

Ley General Tributaria de 1963¹⁶, en su precepto cuarto, se contemplaba que “*los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.*”. En términos similares dispone la actual LGT, pues en el inciso segundo del art. 2, se clarifica que “*los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.*”. Ello avalado por dos frentes de actuación distintos, en primer lugar a la luz del establecimiento de determinados tributos por parte de nuestras administraciones públicas, con finalidades distintas a las puramente recaudatorias, y a su vez también por parte de la doctrina del TC pronunciándose a favor de este fin secundario de los tributos, por primera vez el año 1987¹⁷.

Queda así delimitado el concepto de tributo, respecto del cual gira en torno buena parte del presente trabajo, siendo preciso, por ende, hacer unas breves notas introductorias al respecto.

2. Los impuestos.

2.1. Concepto y clases.

Tal y como se ha expuesto en el apartado anterior, los impuestos conforman una de las distintas modalidades de tributos en nuestro ordenamiento. Así las cosas, encontramos su definición en la propia norma¹⁸. Para no reiterar el concepto, PÉREZ ROYO y otros ofrecen otra definición que, sin salir de los esquemas tradicionales, difiere en los términos empleados, al señalar que “podemos definir al impuesto como aquel tributo cuyo hecho imponible es definido sin referencia alguna a servicios o actividades de la Administración.”¹⁹. Pero, ¿y cuál es el hecho diferencial del impuesto, respecto de las tasas y las contribuciones especiales? En

¹⁶ Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (Referencia: BOE-A-1963-22706).

¹⁷ STC 37/1987, de 26 de marzo (rec. de inconstitucionalidad núm. 685/84).

¹⁸ En el art. 2.2.c) LGT: “*Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente*”.

¹⁹ PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 51.

palabras de MARTÍN QUERALT y otros, el impuesto es “un tributo sin contraprestación.”²⁰.

El Tribunal Supremo ha fijado, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2019, que “los impuestos se diferencian de las otras dos modalidades en que lo gravado es una manifestación individualizada de capacidad económica, cualquiera que sea el origen o la clase de riqueza que la determina; mientras que en esas otras dos modalidades tributarias [tasas y contribuciones especiales] la capacidad económica gravada está conectada con una actuación del poder público que se refiere o beneficia al obligado tributario.”²¹.

Una vez delimitado qué comprende el concepto de impuesto, la doctrina ha elaborado distintas clasificaciones de los mismos, y aunque difieren en determinados aspectos, prácticamente coinciden en su totalidad en las siguientes distinciones: A) Directos e indirectos; B) Personales y reales; C) Subjetivos y objetivos; D) Instantáneos y periódicos. Desglosando brevemente cada una de estas, decir lo siguiente:

Respecto la clasificación A), existen teorías jurídicas y teorías económicas. Brevemente, según las teorías económicas, los impuestos directos son los que “gravan la renta o el patrimonio de una persona.”, y por otro lado los impuestos indirectos son “aquellos que gravan el empleo o gasto de esa renta y el tráfico patrimonial.”²². Por cuanto las teorías jurídicas, y por ende las que han de guiar este trabajo, distinguen que los impuestos directos son los que no se pueden repercutir jurídicamente sobre otra persona, es decir, se somete a gravamen aquellas personas a quien el legislador así lo ha querido y plasmado en la ley. Otramente, los impuestos indirectos son aquellos que se pueden repercutir jurídicamente sobre la persona destinataria de la operación, es decir, le concede al sujeto pasivo del

²⁰ “La nota diferencial del impuesto hay que identificarla en el objetivo del hecho imponible, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, no aparece contemplada ninguna actividad administrada. Éste es el verdadero quid diferencial del impuesto. Esto es, en definitiva, lo que ha querido indicar el legislador al definir el impuesto como el tributo exigido sin contraprestación”. MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 78.

²¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio 2019 (rec. núm. 6435/2017), FD 6º.

²² MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 81.

impuesto mecanismos para obtener de terceros el reembolso del impuesto efectivamente satisfecho.

La doctrina²³ sigue re clasificando hoy día los impuestos directos e indirectos²⁴, aunque atendiendo al objeto del trabajo, la mera distinción entre directos e indirectos ya cubre el ánimo de exponer tal clasificación. Debe precaverse que, como exponen MARTÍN QUERALT y otros, esta clasificación jurídica entre impuestos directos e indirectos no siempre es acorde con lo que establece el legislador en las leyes²⁵, pero ello es un aspecto meramente inusual. Conviene analizar las características del impuesto para determinar si se trata de uno directo o indirecto.

Por cuanto respecta a la clasificación B), MARTÍN QUERALT et al.²⁶ se remite a la doctrina de SAINZ DE BUJANDA, fijando lo siguiente: “Como señalo SAINZ DE BUJANDA, los impuestos personales son aquellos en los que el elemento objetivo del presupuesto de hecho sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del

²³ Por poner otro ejemplo, PÉREZ ROYO establece que “...suele decirse que son impuestos directos aquellos que se aplican en función de un índice directo de capacidad económica, como es la obtención de renta o la posesión de un patrimonio, mientras que son impuestos indirectos los que se basan en un índice indirecto, como el consumo.” PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 51.

²⁴ MARTÍN QUERALT y otros, aludiendo a la re clasificación realizada por SAINZ DE BUJANDA, concuerda en señalar que lo correcto sería no hablar de impuestos directos e indirectos, sino más correctamente de “métodos impositivos directos y métodos impositivos indirectos.” Y sigue, “nos encontramos ante los primeros cuando la norma jurídica tributaria establezca la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria...” “Por el contrario, cuando la norma tributaria concede al sujeto pasivo de un impuesto facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquélla, estaremos en presencia de métodos impositivos indirectos.” MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pgs. 81 a 82.

²⁵ Ponon, MARTÍN QUERALT y otros, a título ejemplificativo el art. 1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, donde se “califica el impuesto como un tributo de naturaleza indirecta y, pese a ello, el sujeto pasivo no goza de facultad legal alguna para resarcirse de su pago.” Ídem, pg. 82.

²⁶ Y no únicamente, pues también PÉREZ ROYO y otros, coinciden íntegramente con la definición sentada por SAINZ DE BUJANDA: “Esta distinción [...] es establecida por una doctrina (SAINZ DE BUJANDA) generalmente aceptada en los siguientes términos: son impuestos personales aquellos cuyo hecho imponible no puede ser pensado sino en relación a determinadas personas; en el caso contrario, los impuestos son considerados reales. Los impuestos personales gravan la capacidad económica descrita en el hecho imponible en función de la persona; en los reales se hace abstracción de quién es el titular de la riqueza gravada.” PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 52

propio presupuesto. [...] Se trata de impuestos que no pueden ser pensados sin ponerlos en relación con una determinada persona.”. “Por el contrario, impuestos reales son aquellos que se asientan sobre un elemento objetivo, cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. El elemento objetivo del presupuesto de hecho es constitutivamente autónomo. Puede ser pensado y, consiguientemente, definido por la norma, sin referencia a ningún sujeto determinado.”²⁷.

En cuanto a la clasificación C), MARTÍN QUERALT et al., defienden que “Impuestos subjetivos son aquellos en los que el elemento subjetivo del hecho imponible –las circunstancias personales del sujeto pasivo- es tenido en cuenta en el momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria.”. Objetivos por el contrario, “son aquellos en los que las circunstancias personales del obligado al pago no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar el importe de su deuda.”²⁸.

Finalmente, respecto la clasificación D), debemos atender a su elemento temporal. Serán considerados periódicos aquellos impuestos cuyo hecho imponible no consista en una acción puntual del sujeto, sino en una sucesión de hechos realizados durante un período de tiempo determinado por la ley –periodo impositivo-²⁹. Otramente, los impuestos se consideraran instantáneos cuando el hecho imponible no requiera de plazo para su realización, es decir, que cuando nace el hecho imponible, automáticamente nace la obligación tributaria³⁰.

A resumidas cuentas, estas son las distintas categorías que ha elaborado la doctrina, y que a su vez el legislador también ha respaldado³¹. Parte de la doctrina ha optado también por añadir una categoría que comprenda impuestos fiscales y extrafiscales,

²⁷ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 79 a 80.

²⁸ Ídem, pg. 80.

²⁹ En palabras de MARTÍN QUERALT y otros, los periódicos “son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo.”. *Ibidem*.

³⁰ Según MARTÍN QUERALT y otros, instantáneos “son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado periodo de tiempo.”. *Ídem*, pg. 81.

³¹ Por ejemplo, en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, su art. 1 dispone que: “*El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo,...*”.

aunque considero que no debo detenerme en este punto, pues las principales clasificaciones ya han sido expuestas.

3. Impuestos extrafiscales.

3.1. Concepto.

“El sistema tributario –subrayan MARTÍN QUERALT et al.- se mueve, cada vez más, en un contexto económico que obliga al Estado a utilizar el tributo como medio de política económica.”³². En esta coyuntura surgen los impuestos extrafiscales, es decir, “la utilización de la tributación para un fin diferente al meramente recaudatorio.”³³. El TC, en su STC 74/2016, formuló que “pueden calificarse de extrafiscales aquellos tributos que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no es incompatible con un propósito recaudatorio.”³⁴. En efecto, todo impuesto que persiga una finalidad extrafiscal, no puede desdecirse de su propia naturaleza, esto es, su finalidad recaudatoria³⁵. Señala, VARONA ALABERN, las notas definidoras de los tributos

³² MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 107.

³³ FERNÁNDEZ ORTE, Jaime, *La Tributación Medioambiental: Teoría y Práctica*, Editorial Aranzadi, SA, 2006, pg. 44.

³⁴ STC 74/2016, de 14 de abril (rec. de inconstitucionalidad núm. 4292-2015), FD 2º, in fine.

³⁵ Señala VARONA ALABERN, que “son compatibles en el tributo las finalidades fiscales y extrafiscales (art. 2.1, in fine, LGT), siempre que la segunda no anule a la primera hasta vaciarla de contenido, en cuyo caso el tributo perdería su naturaleza y se convertiría en una figura irregular.”. VARONA ALABERN, Juan Enrique, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2009, pg. 18.

Relacionándolo con la protección del medio ambiente, HERRERA MOLINA arguye que “los tributos ambientales pretenden el equilibrio entre la protección ambiental y el desarrollo sostenible, de modo que la finalidad ambiental no excluye la recaudación.”. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, S.A., 2000, pg. 130.

De hecho, FERNÁNDEZ ORTE va más allá, y afirma que “de forma que la pura fiscalidad o extrafiscalidad pura no existe, sino que lo que se produce es una ubicación más o menos cercana a una u otro. Pudiendo responder el tributo a la función extrafiscal con carácter primordial o con carácter secundario, de acuerdo con la intencionalidad del legislador.”. FERNÁNDEZ ORTE, Jaime, *La Tributación Medioambiental*, ob. cit., pg. 46.

El TC, en la STC 74/2016, de 14 de abril (rec. de inconstitucionalidad núm. 4292-2015), FD 2º, in fine, declaró que “difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros, pues en todo caso la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica.”.

extrafiscales, que son: a) el tributo debe perseguir una finalidad no recaudatoria³⁶; b) la estructura interna del tributo debe impregnarse de los aspectos extrafiscales³⁷, y; c) el tributo debe fomentar las conductas u operaciones acordes con la finalidad extrafiscal perseguida³⁸. Advierte, el autor mencionado en último lugar, que “conforme menor sea su recaudación [de un impuesto extrafiscal], mayor será el éxito de la finalidad extrafiscal; y a la inversa, cuanto más se recaude por él, menor será el cumplimiento de aquellos objetivos”³⁹, pudiendo afirmar que estamos ante impuestos cuya recaudación opera de forma inversamente proporcional a su éxito.

La constitucionalidad de los impuestos extrafiscales fue declarada en la STC 37/1987, de 26 de marzo, referente al Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas andaluz⁴⁰. En relación con el medio ambiente, conviene destacar que, como señalan MARTÍN QUERALT et al., “se registra en los últimos años la promulgación de tributos dirigidos a la protección del medio, al amparo del art. 45 CE y de la legitimación por la STC 37/1987, de 26 de marzo, de los tributos autonómicos con finalidad extrafiscal.”⁴¹.

3.2. Impuesto medioambiental.

Los impuestos extrafiscales ecológicos –también llamados verdes, ambientales, u otros- pretenden la protección del medio ambiente. El impuesto ambiental, señala RÓSEMBUJ, “es el que tiene por objeto la conservación y protección del bien ambiental gravemente amenazado por intervención humana”⁴², y para HERRERA MOLINA “son aquellos que buscan incidir en las conductas perjudiciales para el

³⁶ Y añade, “que debe deducirse del articulado de su ley reguladora, sin que sean suficientes las explicaciones que puedan contenerse en su Exposición de Motivos.”. VARONA ALABERN, Juan Enrique, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, ob. cit., pg. 28.

³⁷ A lo que agrega, que los aspectos extrafiscales “deben informar sus elementos esenciales con tal intensidad que sin esas notas extrafiscales el impuesto perdería su lógica interna y quedaría notablemente desfigurado. [...] Es necesario que el factor extrafiscal esté presente en sus elementos esenciales, singularmente en los cuantitativos, a fin de que logre modular la carga tributaria en función de la finalidad extrafiscal.”. *Ibidem*.

³⁸ Lo que para el autor significa que “es necesario que incorpore mecanismos que reduzcan la carga tributaria cuando los contribuyentes realicen actos encaminados al logro de la finalidad extrafiscal y viceversa, esto es, que la aumenten cuando muestren una actitud contraria a la misma.”. *Ídem*, pg. 29.

³⁹ *Ídem*, pg. 32

⁴⁰ STC 37/1987, de 26 de marzo (rec. de inconstitucionalidad núm. 685/84).

⁴¹ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 852.

⁴² RÓSEMBUJ, Tulio, *El impuesto ambiental*, Editorial El Fisco, 2009, pg. 79.

medio ambiente.”⁴³. Coincide la doctrina en precisar que los impuestos ambientales deben proyectarse sobre “actividades toleradas”⁴⁴, no deben ser “sofocantes”⁴⁵, y ligado con esto, tampoco pueden actuar como sanciones⁴⁶.

Pone de relieve, GARCÍA-TORRES, que su principal característica es “intervenir en la voluntad del sujeto pasivo de forma que el coste económico que suponen se tenga en cuenta a la hora de hacer sus cálculos sobre la rentabilidad del negocio.”⁴⁷. En referencia a su hecho imponible, el último autor apunta que “debe corresponder a una actividad nociva para el medio ambiente que a la vez sea indicativa de una determinada capacidad económica.”⁴⁸. La finalidad que persiguen es, como apunta VARONA ALABERN, “aumentar la carga tributaria a aquellos sujetos que contaminan, especialmente a los que más provecho obtienen de ello por realizar una actividad económica perjudicial para el medio ambiente.”⁴⁹. Lo que sí resulta intolerable, según la doctrina, es que se utilice la figura de los impuestos ambientales para gravar “actividades ilícitas”⁵⁰, por la inconsistencia que supone.

⁴³ HERRERA MOLINA, Pedro M., *Derecho tributario ambiental*, ob. cit., pg. 62.

⁴⁴ “De ahí que estos tributos deban proyectarse sobre actividades toleradas, que en rigor no constituyen una infracción, pero que, por ser nocivas para la naturaleza, parece razonable que exista una reacción contra aquellas encaminada a desincentivar estas actuaciones y a compensar económicamente el daño que infligen a la sociedad.”. VARONA ALABERN, Juan Enrique, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, ob. cit., pg. 146.

⁴⁵ En efecto, HERRERA MOLINA, apunta que “a nuestro juicio, los impuestos ecológicos no han de ser impuestos sofocantes. La incidencia en el medio ambiente es una consecuencia inevitable de la actividad económica, y la finalidad del impuesto ecológico no es “estrangular” el crecimiento, sino hacer posible un desarrollo sostenible.”. HERRERA MOLINA, Pedro M., *Derecho tributario ambiental*, ob. cit., pg. 62 y 63.

⁴⁶ Advierte, HERRERA MOLINA, que “no tiene sentido un “impuesto ecológico puro”, es decir, un impuesto cuyos tipos de gravamen sean tan elevados que hagan prohibitivas las emisiones gravadas. Si se desea conseguir este resultado, el art. 45 CE impone el establecimiento de medidas sancionadoras y penales.”. Ídem, pg. 74.

Y, en el mismo sentido, “si se deseara erradicar por completo determinadas emisiones deberían establecerse sanciones y no tributos (ex. art. 45.3 CE).” Ídem, pg. 186.

⁴⁷ Añade, además, que “es un coste más, periódico y coactivo, del que no se pueden sustraer voluntariamente y que les va a obligar a hacerse cargo de las deseconomías externas que genera su actividad económica.”. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, María Jesús, *Análisis de la protección tributaria del medio ambiente: especial referencia a la Comunidad Autónoma de Andalucía*, Editorial Aranzadi, SA, 2011, pg. 16.

⁴⁸ Ídem, pg. 25.

⁴⁹ VARONA ALABERN, Juan Enrique, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, ob. cit., pg. 144.

⁵⁰ “Los tributos medioambientales no deben recaer sobre actividades ilícitas, que, al estar tipificadas como una infracción, ya encuentran su rechazo en la correspondiente sanción, sino sobre conductas que, aunque contaminantes, no sean tan agresivas hacia la naturaleza como para merecer alcanzar el rango de lo ilícito.”. Ídem, pg. 147.

4. Tasas y contribuciones especiales medioambientales.

Afirmó, la STC 37/1987, que “tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.”⁵¹. En efecto, el TC interpretó que la función extrafiscal era predicable también de las tasas y contribuciones especiales. En opinión de SÁNCHEZ GALIANA, “en defensa del medioambiente –función extrafiscal- [...] pueden resultar especialmente útiles las tasas y contribuciones especiales.”⁵². La LGT⁵³ tampoco supone un escollo para entender que, tasas y contribuciones especiales, pueden servir a otros fines distintos del recaudatorio. En el presente apartado, tanto tasas como contribuciones especiales únicamente van a ser analizadas desde la perspectiva de su posible finalidad extrafiscal, concretamente la protección del medio ambiente.

Por un lado, las tasas, respecto las cuales señala SÁNCHEZ GALIANA que “nada debe obstaculizar que [...] persigan fines extrafiscales, además de conseguir los recursos necesarios con los que cubrir como máximo el coste de los servicios o la actividad administrativa.”⁵⁴. No está exenta de debate la persecución de tal finalidad, no obstante ello, la doctrina coincide en aceptar el posible carácter extrafiscal de las tasas⁵⁵. FERNÁNDEZ ORTE, y otros autores⁵⁶, han señalado que

⁵¹ STC 37/1987, de 26 de marzo (rec. de inconstitucionalidad núm. 685/84), FJ 13º.

⁵² Fundando su opinión en el hecho que tasas y contribuciones especiales “van a gravar a quienes utilizan, se aprovechan o benefician de los agentes contaminantes, o a quienes van a ocasionar o se van a beneficiar de determinadas construcciones, instalaciones u obras destinadas a la protección del medio ambiente.” SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, “Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español. Fiscalidad, parafiscalidad y extrafiscalidad”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 153 (2012), pg. 162.

⁵³ Art. 2.1 LGT: “Los tributos, [...] podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.”

⁵⁴ SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, “Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español”, ob. cit., pg. 158.

⁵⁵ A propósito del carácter extrafiscal de las tasas, y en relación con la protección del medio ambiente, señala HERRERA MOLINA que “por otra parte, la estructura misma de la tasa – limitación de su cuantía a la cobertura del coste del servicio- parece prestarse mal al establecimiento de elementos extrafiscales. No obstante, en la medida en que la protección del medio ambiente lleve a implantar nuevos servicios obligatorios de elevado coste financiados con tasas, el sujeto contaminante percibirá los costes ambientales de su conducta y recibirá un incentivo a modificarla. Esto dotará a la tasa en su conjunto de una finalidad extrafiscal.” HERRERA MOLINA, Pedro M., *Derecho tributario ambiental*, ob. cit., pgs. 78 y 79.

⁵⁶ Vid. VARONA ALABERN, Juan Enrique, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, ob. cit., pgs. 34 a 37.

la protección del medio ambiente mediante las tasas puede propugnarse tanto de las tasas por prestaciones de servicios, como de las tasas por la realización de actos administrativos⁵⁷. En relación con las CCAA, pueden establecer tasas que persigan fines extrafiscales⁵⁸, sin obviar las características intrínsecas que acompañan a esta figura.

Por otro lado, la doctrina reconoce que las contribuciones especiales pueden revestir “cierto carácter medioambiental, si la obra y/o el establecimiento/ampliación del servicio público tiene un efecto positivo para el medio ambiente.”⁵⁹. “RÓSEMBUJ –dice HERRERA MOLINA- propone una construcción alternativa: considerar este tributo como <<el coste que alguien ha de asumir a cambio de permitirle una actividad que implica riesgo para la sociedad o para terceros indeterminados>>. En otras palabras, sin el establecimiento del servicio financiado por la contribución especial no se permitiría la actividad potencialmente contaminante. El interesado obtiene el beneficio de la autorización a través del pago de la contribución especial.”⁶⁰. Relacionado con la protección del medio ambiente y las contribuciones especiales, señala HERRERA MOLINA que las denominadas “contribuciones especiales negativas con finalidad ambiental”, pese a tratarse de “contribuciones especiales por gastos especiales del ente público, es decir, cantidades que se exigen para financiar una obra pública o el establecimiento de un servicio público necesario para contrarrestar un riesgo ambiental creado por el sujeto pasivo del

⁵⁷ Apunta, en este sentido, FERNÁNDEZ ORTE, que “en el caso de las tasas por prestaciones de servicios, aunque el importe de las mismas no puede exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida, dentro de dicha limitación se pueden utilizar para incentivar o desincentivar aquellas conductas que sean perjudiciales para el medio ambiente. Por lo que respecta a las tasas por la realización de actos administrativos, a pesar de que están sujetas a las mismas limitaciones que las tasas por prestaciones de servicios, podrían estructurarse de tal forma que el coste administrativo de la actuación administrativa estuviere en función de la incidencia medioambiental de la actividad, teniendo en cuenta la mayor peligrosidad medioambiental y el deterioro en el medio ambiente que pueda originar.”. FERNÁNDEZ ORTE, Jaime, *La Tributación Medioambiental*, ob. cit., pgs. 164 y 165.

⁵⁸ Sobre ello indica HERRERA MOLINA que “Las Comunidades Autónomas pueden establecer tasas por la prestación de servicios ambientales (aunque en este caso están limitadas por el coste del servicio, lo que limita la posible configuración extrafiscal) así como por el uso del dominio público autonómico.”. HERRERA MOLINA, Pedro M., *Derecho tributario ambiental*, ob. cit., pg. 131.

⁵⁹ FERNÁNDEZ ORTE, Jaime, *La Tributación Medioambiental*, ob. cit., pg. 166.

⁶⁰ HERRERA MOLINA, Pedro M., *Derecho tributario ambiental*, ob. cit., pgs. 107 y 108.

tributo”, no sería correcto referirnos a ellas como “tributos ecológicos en sentido estricto.”, sino únicamente “en el sentido amplio del término.”⁶¹.

IV. EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.

1. Principios vertebradores del sistema tributario.

La CE es *norma normarum*, la “norma suprema”⁶² sobre la producción de normas, la fuente de las fuentes del derecho. Por ello, solamente son normas aquellas que han sido formuladas respetándola. Los principios que rigen nuestro ordenamiento tributario se encuentran positivizados en el art. 31.1 CE⁶³, y también el legislador optó por mencionarlos expresamente en la LGT⁶⁴. El TC, en ocasiones, se ha referido a los mismos como “principios de justicia tributaria.”⁶⁵.

1.1. El Principio de capacidad económica.

En primer lugar, el principio de capacidad económica, que se encuentra plasmado en el art. 31.1 de la Carta Magna, así como en el art. 3.1 LGT. Del texto constitucional emerge tal principio, por cuanto el precepto mencionado dispone que “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica [...]*”. Por su parte, la LGT hace lo propio en el citado artículo⁶⁶.

Nuestro Alto Tribunal ha afirmado que el principio de capacidad económica es el “criterio inspirador del sistema tributario u ordenador de dicho sistema.”⁶⁷, manifestando que “capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos

⁶¹ Ídem, pg. 134.

⁶² Apuntan, MARTÍN QUERALT et al., que: “El texto constitucional es la norma suprema del ordenamiento jurídico, y, a su vez, forma parte de ese ordenamiento jurídico.”. MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 102.

⁶³ “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

⁶⁴ Ex. art. 3.1 LGT.

⁶⁵ STC 46/2000, de 14 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad 2876-1994), FJ 6º.

⁶⁶ Art. 3.1 LGT: “*La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. [...]*”.

⁶⁷ STC 182/2021, de 26 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020), FJ 4º.A.

públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar riqueza allí donde la riqueza se encuentra.”⁶⁸.

Por su parte, MARTÍN QUERALT et al., alegan que el principio de capacidad económica ha acabado “convirtiéndose en el principio material de justicia en el ámbito tributario”, y que, la “doctrina contribuyó poderosamente a definir los hechos indicativos de capacidad económica –generalmente, lo son la titularidad de un patrimonio, percepción de una renta, consumo de bienes y tráfico o circulación de riqueza-.”⁶⁹. CALVO ORTEGA y otros lo definen como “una <<situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones dinerarias determinadas>>. [...] Tiene capacidad económica el titular de una situación patrimonial concreta y suficiente frente a la obligación tributaria que se derive de esa misma situación.”⁷⁰.

Merece nuestra atención, llegados a este punto, analizar los distintos –y recientes– pronunciamientos constitucionales acerca de este principio, y su actual configuración a la vista de la STC 182/2021, de 26 de octubre.

Hasta fechas recientes, el TC, como señala CAZORLA PRIETO (y, en el mismo sentido, PALAO TABOADA⁷¹ y MARTÍN QUERALT et al.⁷²), venía distinguiendo “la capacidad económica como principio constitucional y, por tanto,

⁶⁸ STC 27/1981, de 20 de julio (rec. de inconstitucionalidad núm. 38-1981), FJ 4º.

⁶⁹ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pgs. 121 y 122.

⁷⁰ CALVO ORTEGA, Rafael; CALVO VÉRGEZ, Juan, *Curso de derecho financiero*, Editorial Civitas Thomson Reuters, 2018, pg. 49.

⁷¹ “Dicho presupuesto es la tesis sobre el principio de capacidad económica formulada en el Auto del TC 71/2008, de 26 de febrero, según la cual hay que distinguir entre la capacidad económica como fundamento de la imposición y como medida del tributo. En el primer aspecto dicho principio es aplicable a todo tributo y, por tanto, sería inconstitucional un impuesto que gravase supuestos en los que no existe esa capacidad; por el contrario, la capacidad económica como medida de la imposición únicamente es aplicable a los tributos que tienen un peso importante en la carga tributaria total. En otro caso, el legislador no está limitado por el principio de capacidad económica para regular la cuantía del impuesto.” PALAO TABOADA, Carlos, “La inconstitucionalidad y nulidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU. La STC 182/2021, de 26 de octubre, y el RD-L 26/2021, de 8 de noviembre”, *Nueva fiscalidad*, nº 4 (2021), pg. 26..

⁷² “El TC ha venido distinguiendo [...] entre la capacidad económica como <<fundamento>> de la tributación (<<de acuerdo con>>) y la capacidad económica como <<medida>> del tributo (<<en función de>>), pues el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que consagra el art. 31.1 CE no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente <<de acuerdo con>> la capacidad económica y, en el caso de los impuestos (STC 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3.º), también <<en función de>> su capacidad económica (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7.º; y 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4.º).” MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 125.

como fundamento de la tributación, y la capacidad económica como medida de la tributación y, por tanto, como criterio de graduación de la misma.”⁷³.

Frente a la capacidad económica como fundamento de la tributación, esgrimía que “el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos [...] cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica.”⁷⁴. Es decir, el legislador debe, para no quebrantar este principio, establecer tributos cuya materia u objeto imponible efectivamente constituya una manifestación de capacidad económica⁷⁵.

Acerca de la capacidad económica como medida de la tributación, se había referido el TC como “deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente”⁷⁶, por lo que, en suma, lo que vedaba era que en situaciones idénticas, careciera “de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica”⁷⁷, y quedando, en consecuencia, “proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica.”⁷⁸. No obstante, esta interpretación propició dudas acerca de si esta vertiente del principio analizado era únicamente aplicable al conjunto del sistema tributario o si, por el contrario, debía predicarse de cada figura impositiva.

⁷³ CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario: parte general*, Editorial Aranzadi, S.A.U., 2020, pg. 121.

⁷⁴ STC 193/2004, de 4 de noviembre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 69/95), FJ 5º, in fine.

⁷⁵ Indican PÉREZ ROYO y otros, que: “El legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica. Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería anticonstitucional. Como tales índices pueden citarse la obtención de renta o ingresos monetarios, la posesión de patrimonio, el consumo, la adquisición de bienes, etc. Dichos índices pueden ser directos o indirectos, pueden medir la capacidad económica con diferente grado de perfección, pero, en cualquier caso, esta capacidad debe existir en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el tributo.”. PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg 63.

⁷⁶ STC 96/2002, de 25 de abril (rec. de inconstitucionalidad núm. 1135/95), FJ 7º.

⁷⁷ STC 295/2006, de 11 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 4499-2001), FJ 8º, in fine.

⁷⁸ STC 60/2015, de 18 de marzo (cuestión de inconstitucionalidad núm. 3337-2013), FJ 4º.

“En el origen del desviado camino seguido por el TC –afirma PALAO TABOADA– en las sentencias sobre el IIVTNU está la tesis del ATC 71/2008”⁷⁹, de 26 de febrero, que trataba la Tasa fiscal sobre el juego⁸⁰. Lo que vino a declarar el auto referido fue, que “la concreta exigencia de que la carga tributaria se module en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del “sistema tributario” en su conjunto”, adoptando el TC así, su “doctrina acerca de cuándo un Decreto-Ley afecta al deber de contribuir, que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE.”⁸¹. Para más abundamiento, sentó el Alto Tribunal que “ni, en fin, en todo caso, una vez constatado que el hecho imponible es revelador de capacidad económica, la Constitución impone otro límite a la magnitud del gravamen que examinamos que el que deriva de la prohibición de confiscatoriedad establecida en el mismo art. 31.1 CE”⁸², ergo, mientras se mostrase esa capacidad económica, únicamente encontraría como límite el principio de no confiscatoriedad. Y, de hecho, en base a tal argumentación, desestimó una posible vulneración del principio de capacidad económica de la tasa fiscal sobre el juego⁸³. Posteriormente el TC se pronunció en la STC 26/2017⁸⁴, referente al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana⁸⁵ (en adelante, IIVTNU), donde se reiteraba la doctrina expuesta en el Auto del Tribunal Constitucional (en adelante, ATC) 71/2008. Reitera la distinción entre “la

⁷⁹ PALAO TABOADA, Carlos, “La inconstitucionalidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU”, ob. cit., pg. 37.

⁸⁰ Arts. 38.2.1 de la Ley 5/1990, de 29 de junio; 67.2 de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre; y 73.5 de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre.

⁸¹ ATC 71/2008, de 26 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad núm. 8638-2006), FJ 5º.

⁸² ATC 71/2008, de 26 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad núm. 8638-2006), FJ 5º, in fine.

⁸³ Alegando, el ATC 71/2008, FJ 5º, lo siguiente: “Pero, claramente, no es el caso de la llamada tasa del juego, tributo que, ni tiene carácter general (esto es, no grava la renta global de las personas físicas o jurídicas, sino una específica manifestación de capacidad económica: por lo que aquí interesa, los rendimientos que se obtienen con la explotación de las máquinas recreativas tipo B), ni, por sus características, puede afirmarse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario, ni, en fin, por su estructura y su hecho imponible puede considerarse como instrumento idóneo para alcanzar los objetivos constitucionales a que hemos aludido.”

⁸⁴ STC 26/2017, de 16 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad 1012-2015).

⁸⁵ Regulado 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 (Referencia: BOE-A-2004-4214).

capacidad económica como fundamento⁸⁶ de la tributación (de acuerdo con) y la capacidad económica como medida⁸⁷ del tributo (en función de).”⁸⁸.

Este elenco de argumentos esgrimidos por el TC no resultó estar exento de críticas por parte de la doctrina. De hecho, CAZORLA PRIETO acuñó la crítica sostenida por el profesor CHECA GONZÁLEZ, según el cual “esta tesis es, a mi juicio, completamente inasumible, pues [...] un impuesto sólo es justo si en cada acto concreto de imposición se grava una capacidad económica real y no ficticia o presunta, deduciéndose de ello que la injusticia cometida con un contribuyente no se salva con la justicia de la generalidad⁸⁹ de los casos”⁹⁰.

Con todo, la mencionada sentencia termina declarando que “los preceptos enjuiciados deben ser declarados inconstitucionales, aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor” (FJ 3, in fine), y que “en el caso analizado [...] estamos en presencia de una autentica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las

⁸⁶ La citada sentencia se pronuncia en los siguientes términos, en su FJ 2º, respecto del principio de capacidad económica como fundamento de la tributación: “[...] hemos de insistir con relación a la capacidad económica [...] como fundamento de la tributación, en que dicho principio impide, en todo caso, que el legislador establezca tributos [...] cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica (ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5).”.

⁸⁷ La citada sentencia reproduce en los siguientes términos, en su FJ 2º, respecto del principio de capacidad económica como medida de la tributación: “Distinta es la consideración del principio de capacidad económica como medida de la tributación y, por tanto, como criterio de graduación de la misma. [...] este aspecto no se relaciona con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario, operando como un criterio inspirador del sistema tributario, razón por la cual, aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se module en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del sistema tributario en su conjunto, de modo que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE (ATC 71/2008, FJ 5).”.

⁸⁸ STC 26/2017, de 16 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad 1012-2015), FJ 2º.

⁸⁹ Según doctrina del TC, “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo” (SSTC 186/1993, FJ 4º.a; y 233/1999, FJ 14º).

⁹⁰ CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 122.

circunstancias reales de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación, respecto del cual, la norma no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene” (FJ 6). No obstante, el debate en torno a la doble vertiente del principio de capacidad económica no fue remediada, como se verá seguidamente.

Así las cosas, seguían suscitándose situaciones conflictivas, dando lugar a la STC 126/2019⁹¹. El TC lo declaró contrario al principio de capacidad económica⁹², pero, sin alterar su doctrina fijada en la STC 26/2017 respecto de la doble vertiente del mismo. La argumentación que planteó el TC en el presente caso no estuvo tampoco exenta de crítica, pues a juicio de PALAO TABOADA “este caso se trata de una cuestión relativa a la cuantía del impuesto, por lo que de acuerdo con la doctrina del ATC 71/2008 no hay aquí un problema de capacidad económica. Es necesario, por tanto, acudir a otro principio que sí limite dicha cuantía, y esto es lo que hace la STC 126/2019 en el FD 4, en el que, tras una citas innecesarias y superficiales (sic) de la doctrina del TEDH, del Tribunal Constitucional alemán y del Consejo constitucional francés, y no de la suya propia, que no menciona, llega a la confusa conclusión [...] de que la parte en que el incremento de valor legal exceda del beneficio realmente obtenido “se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE).”⁹³.

Encontrándonos en este estado de la cuestión, el TC tuvo un último –hasta el momento- pronunciamiento, acerca del IIVTNU, la reciente STC 182/2021, de 26 de octubre.⁹⁴ El Alto Tribunal descarta que la cuestión verse “sobre el principio de

⁹¹ En la cual “frente a una ganancia patrimonial realmente generada de 3.473,90 €, el incremento de valor derivado de la aplicación de la regla del cálculo [...] ascendió a 17.800,12 €.”. STC 126/2019, de 31 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad 1020-2019), FJ 4º.

⁹² Declaró, en su FJ 4º, in fine: “en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo [...] se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE).”.

⁹³ PALAO TABOADA, Carlos, “La inconstitucionalidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU”, ob. cit., pg. 38.

⁹⁴ El caso objeto de esta sentencia difiere de los casos tratados en las anteriores sentencias (SSTC 26/2017 y 126/2019), al plantearse “el órgano judicial [...] contrario al art. 31.1 CE el método de

capacidad económica como fundamento del gravamen, puesto que no se objeta que el tributo contemple en su presupuesto de hecho situaciones inexpressivas de capacidad económica” (FJ 3º, in fine), manteniendo así intacta su doctrina acerca de esta vertiente del principio de capacidad económica (STC 26/2017, FJ 2º).

No obstante, el TC realiza una importante reformulación⁹⁵ de la doctrina que había mantenido desde la ATC 71/2008 y hasta la STC 126/2019, respecto del principio de capacidad económica como criterio de la tributación. Esgrime, en suma, tres motivos de peso, que sintetiza el profesor PALAO TABOADA⁹⁶ en los siguientes: “1) El ATC 71/2008 es un pronunciamiento aislado que traslada erróneamente la doctrina constitucional sobre los límites del Decreto-Ley en materia tributaria (art. 86.1 CE) establecidos en la STC 182/1997 al contenido del principio de capacidad económica. 2) El mandato del artículo 31.1 CE opera singularmente, a diferencia de otros principios, como el de progresividad, en la configuración de cada tributo⁹⁷. El TC revoca aquí formalmente la tesis del ATC 71/2008⁹⁸ [...]. 3) La tercera razón, que el TC califica de “principal”, es la naturaleza del impuesto como prestación patrimonial coactiva exigida sin contraprestación, cuya justificación radica en la capacidad económica del obligado a satisfacerlo.”.

Y, posterior revocación de la doctrina defendida hasta este momento, el TC realiza “tres precisiones sobre la exigencia de modular la carga tributaria del contribuyente

cuantificación de la base imponible del IIVTNU en sí mismo y no solo alguno de sus elementos.”. STC 182/2021, de 26 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020), FJ 2º.b.

⁹⁵ Por cuanto, en el FJ 4º.B, menciona: “Ahora bien, los postulados sobre el principio de capacidad económica como criterio de la tributación [...] merecen ser revisados.”.

⁹⁶ PALAO TABOADA, Carlos, “La inconstitucionalidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU”, ob. cit., pg. 39.

⁹⁷ La STC 182/2021, de 26 de octubre, arguye, en su FJ 4º.B, que “el art. 31.1 CE exige que la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino de acuerdo con su capacidad económica; cualidad subjetiva del obligado a contribuir [...] que se erige no solo en un criterio inspirador del sistema tributario [...] u ordenador de dicho sistema [...] sino que opera singularmente también, a diferencia de otros principios [...] en la configuración de cada tributo.”.

⁹⁸ Al respecto, el TC argumenta en la STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 4º.B, que “siendo esto así sobre la capacidad económica como fundamento de la imposición [...] debe reconocerse ahora que la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos “de acuerdo con” la capacidad económica de cada contribuyente en el art. 31.1 CE [...] engloba las dos vertientes del referido principio. Y ello porque para hacerlo efectivo no basta con que deban contribuir al sostenimiento de las cargas públicas únicamente quienes tengan capacidad económica para ello, sino que es necesario que la proporción de la contribución que cada individuo deba realizar al sostenimiento de los gastos públicos se determine también en atención a su capacidad económica.”.

en función de su capacidad económica”⁹⁹, que el profesor invocado en último lugar sintetiza en las siguientes: “1) El principio de capacidad económica como parámetro de la imposición no rige con la misma intensidad en todas las instituciones tributarias. 2) El legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos; no corresponde al TC enjuiciar la corrección técnica de las soluciones adoptadas por la ley sometida al control de constitucionalidad. 3) Es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución.”¹⁰⁰.

Aquí finaliza, como mínimo por el momento, el iter judicial que ha vivido tanto el IIVTNU como el principio de capacidad económica, al menos en lo referente a su doble vertiente, pues señala PALAO TABOADA que “el indudable mérito de la STC 182/2021 es haber corregido la errónea concepción del principio de capacidad económica de la que habían partido las sentencias precedentes sobre el IIVTNU, que había llevado al TC a un callejón sin salida” y, además, que “por fin la sentencia identifica correctamente el problema y declara la inconstitucionalidad de las normas sobre cuantificación del incremento de valor.”¹⁰¹.

Respecto las manifestaciones del principio de capacidad económica, el profesor CAZORLA PRIETO¹⁰² nombra cuatro: a) “La manifestación de capacidad económica más reveladora y en sintonía con el mandato constitucional es la real o efectiva”; b) “El propio Tribunal Constitucional ha admitido como tal la renta meramente presunta o potencial”¹⁰³ —sin embargo, esta manifestación resta sujeta

⁹⁹ STC 182/2021, de 26 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020), FJ 4º. C.

¹⁰⁰ PALAO TABOADA, Carlos, “La inconstitucionalidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU”, ob. cit., pg. 39.

¹⁰¹ Ídem, pgs. 45 y 46.

¹⁰² CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pgs. 123 a 125.

¹⁰³ En la STC 295/2006, de 11 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad 4499-2001), FJ 6º, se menciona que “ya en este punto es de señalar que los rendimientos de los inmuebles urbanos que contempla el precepto cuestionado integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real —no hay un ingreso efectivamente producido— sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que renuncia su titular —el que podría obtenerse mediante su arrendamiento— estamos ante una renta potencial susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma manera que —en relación con el impuesto andaluz de tierras infrautilizadas— hemos afirmado que la renuncia a obtener el

a ciertos límites¹⁰⁴;- c) “Se excluye del ordenamiento tributario como opuesto al principio de capacidad económica [...] la tributación sobre <<una renta inexistente>>”¹⁰⁵; d) “Los tributos con fines extrafiscales [...] también deben respetar el principio de capacidad”¹⁰⁶.

No puede obviarse, que el principio de capacidad económica, opera, también, como nexo de unión entre los poderes públicos y los contribuyentes, por cuanto “esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula no sólo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos [...] ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación.”¹⁰⁷.

rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13).”.

¹⁰⁴ Advierte el autor, no obstante, que “para que la renta presunta o potencial sea admisible, es preciso, al amparo de esta doctrina jurisprudencial, que aquélla se dé <<en la generalidad de los casos>> tenidos en cuenta por la ley para construir el tributo de que se trate.”.

Pese al razonamiento que sostiene el Alto Tribunal, el autor acuña la crítica del profesor CHECA GONZÁLEZ, por cuanto dice: “En relación a lo cual el profesor CHECA GONZÁLEZ, haciéndose eco de opiniones doctrinales anteriores, ha escrito que: <<Este entendimiento tan laxo del principio de capacidad económica hace poco menos que imposible que se declare inconstitucional un impuesto por vulneración del mismo, ya que difícil será que el legislador, en el amplísimo margen de libertad que se le concede, no pueda imaginar un hecho imponible o establecer unas normas de determinación de la base que se enmarque sin problemas en ese concepto de capacidad elaborado por el Tribunal Constitucional>>”. CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 124.

¹⁰⁵ Tal y como se desprende de la STC 182/2021, de 26 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020), en su FJ 3º.C: “O que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica.”.

¹⁰⁶ La reciente STC 182/2021, de 26 de octubre, recoge, en su FJ 4º.C, la relación entre el principio de capacidad económica y los tributos con fines extrafiscales, por cuanto expone que: “el establecimiento de impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respond[e]n principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza (arts. 39 a 52 CE), bastando con que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo [...]. Y ello porque, siendo su hecho imponible un signo de riqueza (generalmente potencial), el principio de capacidad económica como criterio de imposición cede ante la insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida [...], puesto que a su través se pretende un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas obstaculizadoras o protectoras (respectivamente) de la finalidad de política social o económica (extrafiscal) perseguida.”.

¹⁰⁷ STC 96/2002, de 25 de abril (rec. de inconstitucionalidad núm. 1135-1995), FJ 7º.

Y, finalmente, es a destacar que tal principio opera no sólo respecto la administración estatal, sino también de las otras dos existentes en nuestro ordenamiento¹⁰⁸.

1.2. Los Principios de generalidad, igualdad y progresividad.

En segundo lugar, los principios de generalidad, igualdad y progresividad, por este orden. Se encuentran recogidos en el art. 31.1 CE y, al igual que el principio de capacidad económica, también en el art. 3.1 LGT.

El principio de generalidad dimana del vocablo “*Todos*” con el que se da pie al redactado del art. 31 CE¹⁰⁹. Constituye, como sostiene MARTÍN QUERALT y otros, “un requerimiento directamente dirigido al Legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. El principio de generalidad pugna así contra la concesión de exenciones fiscales que carezcan de razón de ser. Este constituye uno de los campos en el que más fecundo se manifiesta dicho principio.¹¹⁰”. PÉREZ ROYO y otros (en el mismo sentido, CAZORLA PRIETO¹¹¹) advierten que, en efecto, “la vigencia del principio de generalidad no significa que no puedan existir exenciones o beneficios fiscales. [...]. Lo que no es admisible, de acuerdo con esta regla de la generalidad, es el establecimiento de exenciones (u otro tipo de medidas) intuitu personae.”¹¹². CALVO ORTEGA y otros, ponen de relieve la diferencia de este principio con el estudiado en el anterior apartado, por cuanto mencionan que “aquél [principio de generalidad tributaria]

¹⁰⁸ Pues como señalan MARTÍN QUERALT y otros, “el principio de capacidad económica no se limita al ámbito del ordenamiento de la Administración Central, sino que se proyecta con el mismo alcance y contenido sobre todos y cada uno de los ordenamientos propios de las entidades públicas territoriales: Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.”. MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 128.

¹⁰⁹ Art. 31 CE: “*Todos contribuirán al sostenimiento de [...]*.”

¹¹⁰ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., 106.

¹¹¹ Coincide plenamente el criterio de PÉREZ ROYO con el del autor mencionado, por cuanto este último menciona “ahora bien, adviértase que, [...] la desigualdad de trato que entraña la exención o el beneficio fiscal ha de responder a fines de interés general, ha de contar con una justificación razonable y proporcionada al fin que se persiga por medio de su establecimiento.”. CAZORLA PRIETO, Luís María, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 129.

¹¹² PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 70.

responde a la pregunta a quién se grava y éste [principio de capacidad económica] a cómo se grava.”¹¹³.

El TC ratificó, en suma, dos aspectos, en la STC 96/2002, de 25 de abril, respecto de este principio; su alcance (“Todos”¹¹⁴) y su límite (“prohibición de concesión de privilegios tributarios discriminatorios”¹¹⁵) constitucional. A resumidas cuentas, “será contrario al principio de generalidad –y, por consiguiente, al de solidaridad– cualquier configuración normativa que arbitrariamente dispense un tratamiento de favor a cualquiera de las Comunidades Autónomas en que se ha vertebrado el Estado.”¹¹⁶.

Respecto del principio de igualdad, pone de relieve CAZORLA PRIETO, que “a la luz del apartado 1 del artículo 31 de la Constitución, el principio de igualdad es uno de los elementos que de manera más destacada integran el valor superior de justicia tributaria.”¹¹⁷. En efecto, ello se materializa en que el principio de igualdad “impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales”¹¹⁸. El TC, sobre el principio de igualdad ante la ley tiene señalado que “dicho principio impone al legislador, con carácter general, el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de una justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación.”¹¹⁹.

¹¹³ Añaden los autores, que “la respuesta hoy en los modernos ordenamientos es que quedan sometidos al poder tributario todos los sujetos sin excepción (generalidad) y que la forma y la cuantía de la tributación se determina atendiendo a la renta, patrimonio y consumo de los mismos sujetos pasivos (capacidad económica).” CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de derecho financiero*, ob. cit., pg. 47

¹¹⁴ “La expresión todos absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residente [...]. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas–.” STC 96/2002, de 25 de abril (rec. de inconstitucionalidad núm. 1135/95), FD 7º.

¹¹⁵ “[...] y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.” STC 96/2002, de 25 de abril (rec. de inconstitucionalidad núm. 1135/95), FD 7º.

¹¹⁶ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 109.

¹¹⁷ CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 125.

¹¹⁸ SSTC 77/2015, de 27 de abril (FD 3º.A); 167/2016, de 6 de octubre (FD 5º), y; 20/2022, de 9 de febrero (FD 2º).

¹¹⁹ STC 60/2015, de 18 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad núm. 3337-2013), FD 4º.

Consideran MARTÍN QUERALT y otros, que “la igualdad se ha convertido en elemento básico de nuestro ordenamiento constitucional, pues el art. 1 CE la configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico. A su vez, varios preceptos constitucionales se concreta la consideración de la igualdad como principio: en el art. 14 –como igualdad formal, al propugnar que <<los españoles son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social-, en el art. 9.2 –como igualdad material, al incitar a los poderes públicos a que promuevan que la libertad y la igualdad de los ciudadanos sea real y efectiva- y en el art. 31 –específicamente, como exigencia de igualdad¹²⁰ del sistema tributario-.”¹²¹.

Lo que prohíbe tal principio son “las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, por lo que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos.”¹²². Delimitando el principio negativamente, apunta CAZORLA PRIETO, coincidiendo con otros autores¹²³, que “el principio de igualdad impone que si en las mismas condiciones el trato tributario ha de ser igual, en diferentes condiciones el trato puede ser o, si se apura, debe ser diferente.”¹²⁴.

Coinciden, MARTÍN QUERALT et al., remitiéndose a PALAO TABOADA y HERRERA MOLINA, que “la concepción acogida por el TC español es la propuesta por el constitucionalista alemán Gerhard LEIBHOLZ: el principio de

¹²⁰ Esto último es, en palabras del TC, “que en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance del principio de igualdad previsto en su artículo 14 en este otro precepto, el 31.1 [CE].” STC 46/2000, de 14 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad 2876-1994), FJ 4º.

¹²¹ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 109.

¹²² STC 167/2016, de 6 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad 6599-2013), FJ 5º.

¹²³ Por ejemplo, MARTÍN QUERALT y el resto, abordan la cuestión en el mismo sentido, pues mencionan que “la presunta vulneración del principio de igualdad se fundamenta en el diferente tratamiento que, desde la perspectiva del deber de contribuir, atribuye el legislador a idénticas manifestaciones de riqueza.” MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 113.

¹²⁴ CAZORLA PRIETO, Luís María, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pgs. 81 y 82.

igualdad prohíbe toda discriminación arbitraria.”¹²⁵. Con todo, los autores mencionados previamente enumeran como aspectos más destacables del principio de igualdad en el ámbito tributario, las siguientes: “a) [...] se traduce en el respeto al principio de capacidad económica, de forma que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera; b) [...] no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquella que pueda reputarse como discriminatoria, por carecer de justificación objetiva y razonable, y desplegar consecuencias no proporcionadas; c) el principio de igualdad no sólo exige la igualdad ante la ley, sino también la igualdad en la aplicación de la ley; [...]”¹²⁶.

En cuanto al principio de progresividad, lo exponen PÉREZ ROYO y otros como “aquella característica de un sistema tributario según el cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza.”¹²⁷. Su finalidad, a ojos de CAZORLA PRIETO, resulta clara, pues el principio de progresividad “se instaura como medio al servicio de la redistribución de la renta y del principio de la justicia material en el terreno tributario.” No obstante, el mismo autor pone de relieve que “a diferencia de la igualdad, [la progresividad] se ha de predicar del sistema tributario en general y no de todos y cada uno de los tributos, pues hay muchos de éstos que por su naturaleza son impropios para su implantación”¹²⁸, criterio que, en el mismo sentido, sostiene el TC en reiterada jurisprudencia¹²⁹. Sin embargo, la progresividad no es un

¹²⁵ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 113.

¹²⁶ Ídem, pg. 118.

¹²⁷ PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 71.

¹²⁸ CAZORLA PRIETO, Luís María, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 130.

¹²⁹ A título ejemplificativo, la STC 19/2012, de 15 de febrero (rec. de inconstitucionalidad núm. 1046-1999), FJ 4º: “De entrada, debe precisarse que, como tantas veces hemos dicho, la progresividad que reclama el art. 31.1 CE es del sistema tributario en su conjunto, es decir, se trata de la progresividad global del sistema tributario [...], pues a diferencia del principio de capacidad económica que opera, en principio, respecto de cada uno [...], el principio de progresividad se relaciona con el sistema tributario [...], al erigirse en un criterio inspirador [...]. Por esta razón, hemos tenido ya la oportunidad de afirmar que en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema [...] y, debemos añadir ahora, que el hecho de que en la determinación de un tributo, un aspecto pueda tener un efecto regresivo, no convierte per se ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en inconstitucional, siempre y cuando esa medida tenga una incidencia menor en el conjunto del sistema tributario.”

principio absoluto, y cede ante el límite de “la prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 CE.”¹³⁰, límite que se va a dilucidar en el siguiente epígrafe.

1.3. El Principio de no confiscatoriedad.

En tercer lugar, el principio de no confiscatoriedad, que tal como apuntan MARTÍN QUERALT y otros, guarda relación con la progresividad, en la medida en que esta última “por imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad.”¹³¹. Cita CAZORLA PRIETO al profesor LÓPEZ ESPADAFOR, por cuanto éste apunta que “podríamos definir el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria como el deber del legislador tributario de no establecer tributos que en su configuración determinen una tributación que anule las posibilidades de actuación económica del sujeto, al provocar una tributación irracional.”¹³². En lo que respecta a su finalidad, MARTÍN QUERALT y otros, se remiten a lo ya señalado por LASARTE, por cuanto establece que la misma “es impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas, una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta.”¹³³.

Se pronunció sobre este límite, la STC 182/2021, a propósito del IIVTNU. Relaciona de forma muy íntima el principio de no confiscatoriedad con el de capacidad económica, hasta el punto que la vulneración del segundo implica de forma automática una vulneración del primero¹³⁴. Expone, la sentencia citada, doctrina reiterada del TC en este sentido según la cual “el principio de no confiscatoriedad entendido en su sentido tradicional, obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar de sus rentas y propiedades, con lo que

¹³⁰ STC 7/2010, de 27 de abril (rec. de inconstitucionalidad núm. 1846-2002), FJ 6º.

¹³¹ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 119.

¹³² CAZORLA PRIETO, Luís María, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 131.

¹³³ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 119

¹³⁴ En este sentido, la STC mencionada argumenta en su FD 2º.a, que “de acuerdo con la doctrina de este tribunal, el principio de no confiscatoriedad entendido como proscripción del gravamen de una riqueza inexistente o ficticia implica per se una vulneración del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición.”.

además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada].”¹³⁵. Sin embargo, añade a su elenco de argumentos los expuestos en la STC 26/2017, de 16 de febrero, por cuanto pone de relieve que, “aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al sistema tributario, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca en ningún caso, lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos [...] o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE).”¹³⁶, y de calcado argumento en la STC 126/2019¹³⁷.

1.4. El Principio de reserva de ley.

En cuarto lugar, recoge el principio de reserva de ley¹³⁸ el art. 31.3 CE, cuyo tenor literal es el siguiente: “*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.*”. También se desprende, este mismo principio, de otros preceptos constitucionales, en esencia, del art. 133 apartados primero y segundo¹³⁹.

Siguiendo lo expuesto ut supra, apunta el profesor CAZORLA PRIETO que el principio de reserva de ley “aparece formulado de modo directo en el artículo 31.3 del texto constitucional”, mientras que aparece planteado “de un modo indirecto en los apartados 1 y 2 del artículo 133 [...] por la vía de la regulación del poder

¹³⁵ STC 182/2021, de 26 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020), FJ 3º, in fine.

¹³⁶ STC 26/2017, de 16 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad núm. 1012-2015), FJ 2º, in fine.

¹³⁷ STC 126/2019, de 31 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019), FJ 4º.

¹³⁸ PÉREZ ROYO y otros prefieren referirse al principio de reserva de ley como “principio de legalidad”, aunque reconocen que “ambas expresiones se usan como sinónimos.”. PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 74.

¹³⁹ Que establecen: “1. *La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.*
2. *Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.*”.

tributario del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales.”¹⁴⁰.

Lo primero que debe advertirse, del contenido del art. 31.3 CE, es su referencia a “*prestaciones personales o patrimoniales de carácter público*”. Puede surgir la duda, razonable, de si puede entenderse la expresión “*prestaciones [...] patrimoniales de carácter público*” como sinónimo de tributos. Debe desde ya señalarse que el TC lo niega categóricamente. La STC 63/2019, de 9 de mayo, recaba la jurisprudencia al respecto, la cual puede resumirse, brevemente, en “no considerar como sinónimas la expresión tributos del art. 133.1 CE y la más genérica de prestaciones patrimoniales de carácter público del art. 31.3 CE, de manera que, si bien puede afirmarse que todo tributo es una prestación patrimonial de carácter público, no todas estas prestaciones patrimoniales, para cuyo establecimiento el art. 31.3 CE exige la intervención de una Ley, tienen naturaleza tributaria [...]. Es decir, el tributo es una especie, dentro de la más genérica categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público.”¹⁴¹.

Esclarecida la cuestión semántica, añade el TC, que “aun cuando la Constitución autoriza el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, no lo hace de cualquier manera, sino con arreglo a la ley, [...] consagrando el principio de reserva de ley, de manera que el establecimiento de cualquier prestación patrimonial, de naturaleza tributaria o no, debe hacerse por la propia ley o con arreglo a lo dispuesto en la misma.”¹⁴². Esta es, entonces, la aproximación conceptual que efectúa el TC respecto del principio de reserva de ley. No obstante, señala en otra sentencia que en el ámbito tributario “la Constitución limita, además, los instrumentos normativos a través de los cuales se puede cumplir con aquella reserva [...]” y concretamente, en el ámbito de los impuestos, “[...] la reserva de ley es de mayor rigidez [...]”¹⁴³.

Por lo que respecta a las finalidades que persigue este principio constitucional, son, como señalan MARTÍN QUERALT et al., por un lado el “respeto al [...] principio

¹⁴⁰ CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 141.

¹⁴¹ STC 63/2019, de 9 de mayo (rec. de inconstitucionalidad núm. 739-2018), FJ 5º.a.

¹⁴² STC 44/2015, de 5 de marzo (rec. de inconstitucionalidad núm. 1955-2005), FJ 5º.d.

¹⁴³ STC 63/2019, de 9 de mayo (rec. de inconstitucionalidad núm. 739-2018), FJ 5º.b.

de autoimposición, de forma que los ciudadanos no pagan más tributos que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su aquiescencia” y, por otro lado, “una finalidad claramente garantista del derecho de propiedad.”¹⁴⁴.

En el ámbito de las CCAA, resulta necesario tratar acerca del respeto de las mismas al principio de reserva de ley. “Respecto a las Comunidades Autónomas –afirma PÉREZ ROYO y otros- no se plantean problemas específicos en relación al cumplimiento del principio de legalidad. Las Comunidades Autónomas disponen de capacidad legislativa y las normas emanadas de sus respectivos Parlamentos ostentan rango de ley al igual que las leyes estatales. Por ello, la jurisprudencia constitucional referida a la ley estatal puede aplicarse sin matices al ámbito autonómico, y así se exige ley autonómica para la creación y regulación de los tributos propios de la Comunidad Autónoma.”¹⁴⁵.

Para concluir el presente apartado, en clara relación con el establecimiento de tributos ambientales por parte de las CCAA, es necesario que el titular del poder tributario ostente una doble competencia¹⁴⁶. Señala, en esta línea, VARONA ALABERN, que “cuando la extrafiscalidad está en manos de las CCAA se puede generar un interesante problema competencial, ya que el ente autonómico puede ostentar el poder tributario para crear el impuesto, pero no poseer la competencia material en la que consiste la finalidad extrafiscal.”¹⁴⁷. Se sigue de aquí que, en los tributos medioambientales, la doble competencia, a priori, no debería suponer un problema para las CCAA. Si bien es cierto que el art. 149.1.23 de la Carta Magna establece que el Estado tiene competencia exclusiva sobre “*legislación básica sobre protección del medio ambiente*”, el mismo precepto introduce la previsión que ello sea “*sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección.*”¹⁴⁸. HERRERA MOLINA entiende que “sólo

¹⁴⁴ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 132.

¹⁴⁵ PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 83.

¹⁴⁶ El TC ha señalado que, “la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas no se configura constitucionalmente con carácter absoluto, sino que aparece sometida a límites intrínsecos y extrínsecos que no son incompatibles con el reconocimiento de la realidad constitucional de las Haciendas autonómicas [...], entre cuyos límites, algunos son consecuencia de la articulación del ámbito competencial –material y financiero- correspondientes al Estado y a las Comunidades Autónomas.”. STC 49/1995, de 16 de febrero (rec. de inconstitucionalidad núm. 2902-1990), FJ 4º.

¹⁴⁷ VARONA ALABERN, Juan Enrique, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, ob. cit., pg. 49.

¹⁴⁸ En este sentido, el TC tiene declarado que “en materia de medio ambiente, “lo básico, como propio de la competencia estatal en esta materia, cumple más bien una función de ordenación

cuando el establecimiento del tributo sea contrario a la normativa ambiental básica del Estado se produciría un vicio de inconstitucionalidad por haberse quebrantado las normas sobre distribución de competencias.”¹⁴⁹. Todo ello debido a que “las Comunidades Autónomas han asumido en sus Estatutos competencias para dictar normas adicionales de protección en materia ambiental, así como para la gestión de la materia ambiental.”¹⁵⁰.

V. DELIMITACIÓN COMPETENCIAL: APROXIMACIÓN.

1. Delimitación de las competencias del Estado.

1.1. Introducción.

Entrando de lleno en el ámbito competencial estatal en materia tributaria, la CE reconoce en su art. 133.1 que “*La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.*”. No obstante, arguye CAZORLA PRIETO, “el tan citado artículo 133.1 no delimita el ámbito dentro del cual desde un punto de vista jurídico las Cortes Generales pueden ejercer su poder tributario. Tal ámbito material del poder tributario del Estado viene delimitado por los principios constitucional-tributarios que consagra el artículo 31.1 de la Constitución y por las limitaciones derivadas de la pertenencia de España a la Unión Europea, traídas principalmente por la mano de la armonización fiscal.”¹⁵¹. Por añadidura, señalan PÉREZ ROYO y otros que “El poder tributario del Estado debe ejercerse respetando los principios de la imposición establecidos en la propia CE, que tienen la función de mandato al legislador y de límite a su actuación.”¹⁵².

Habiendo tratado previamente los principios consagrados en el art. 31.1 CE en el epígrafe “IV. EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES”, se analizarán las limitaciones que operan como contramedida a las facultades legislativas que ostenta

mediante mínimos que han de respetarse en todo caso, pero que pueden permitir que las comunidades autónomas con competencias en la materia establezcan niveles de protección más altos.”. STC 100/2020, de 22 de julio (rec. de inconstitucionalidad núm. 1893-2019), FJ 3º.B.

¹⁴⁹ HERRERA MOLINA, Pedro M., *Derecho tributario ambiental*, ob. cit., pg. 188.

¹⁵⁰ Ídem, pg. 235.

¹⁵¹ CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 79.

¹⁵² PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 92.

el Estado, en materia de poder financiero¹⁵³, sin que deba olvidarse que, lo preceptuado por el art. 31.1, también supone un límite para el legislador cuando establece tributos. Nos referimos, como ya se ha apuntado, a: A) Límites constitucionales (excluyendo del presente análisis los principios que emanan del art. 31.1 CE), y; B) Límites de los tratados internacionales.

1.2. La Constitución Española.

Como se ha mencionado, el primer límite al ejercicio del poder financiero es la misma CE y, según MARTÍN QUERALT y otros, su “conjunto de mandatos, principios y valores.”¹⁵⁴. Tales límites constitucionales aspiran, como remarcan los profesores invocados, a resolver, como mínimo, dos cuestiones problemáticas, esto es: “a) cómo distribuir las competencias financieras [...] entre los diferentes entes públicos territoriales [...]; y b) cómo distribuir las cargas públicas entre los ciudadanos.”¹⁵⁵. Por lo que respecta a la que en este concreto apartado interesa, se ha pronunciado el TC en, entre otras, la STC 49/1995, de 16 de febrero, sentando que “es una exigencia evidente cuando se trata del ejercicio de la actividad de ordenación y gestión de los ingresos y gastos públicos en un Estado de estructura compuesta, que aquélla habrá de desarrollarse dentro del orden competencial”¹⁵⁶. Apunta también, MENÉNDEZ MORENO, que dentro de los límites impuestos por la CE se ha de incluir “el límite que comporta la atribución por la propia CE de poder financiero en favor de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, dada la estructura descentralizada de la organización política del Estado

¹⁵³ MARTÍN QUERALT et al., consideran que: “En suma, el poder financiero no es más que el poder para regular el ingreso y el gasto público. Este poder se concreta inicialmente en la titularidad y el ejercicio de una serie de competencias constitucionales en materia financiera: en esencia, aprobar los Presupuestos, autorizar el gasto público y establecer y ordenar los recursos financieros necesarios para sufragarlo.”. MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 201.

¹⁵⁴ Y sigue: “Nos encontramos así ante unos primeros límites al ejercicio del poder financiero: los directamente derivados del texto constitucional y referidos a la materia financiera”. Ídem, pg. 203.

¹⁵⁵ Ídem, pgs. 203 y 204.

¹⁵⁶ STC 49/1995, de 16 de febrero (rec. de inconstitucionalidad núm. 2902-1990), FD 4º, y que, renglón seguido, prosigue: “o sea, compatibilizando el ejercicio coordinado de las competencias financieras y las competencias materiales de los entes públicos que integran la organización territorial del Estado, de modo que no se produzca el vaciamiento del ámbito –material y financiero– correspondiente a las esferas respectivas de soberanía y autonomía de los entes territoriales (STC 13/1992, fundamento jurídico 2º, citando la STC 45/1986, fundamento jurídico 4º).”.

español.”¹⁵⁷. Sintetizando: el primer límite que se ha de respetar en la actividad legislativa del Estado en materia de poder financiero es la propia CE, con especial énfasis los preceptos relativos a la materia financiera.

Asimismo, fruto de lo preceptuado en los arts. 133.1, 149.1.14^a y 157.3 CE, el Estado tiene la capacidad para establecer el marco general de todo el sistema tributario, así como los criterios básicos informadores del sistema tributario de las CCAA. Como resultado de tales disposiciones, y en cumplimiento de lo establecido en la Carta Magna¹⁵⁸, se promulgó la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA¹⁵⁹). En ella, como apuntalan MARTÍN QUERALT y otros, se “traza[n] las pautas y los límites conforme a los cuales las Asambleas Regionales pueden establecer tributos autonómicos.”¹⁶⁰. Su articulado adquiere un elevado grado de relevancia a la hora de discernir quién ostenta la competencia para establecer tributos autonómicos y las reglas que deben respetar las instituciones de las CCAA a la hora de establecerlos.

Así las cosas, cuando Estado y CCAA entran en desacuerdo respecto a quién ostenta una determinada competencia, o cuando ninguno de los dos la reclama, se está frente a un “*conflicto de competencias*”¹⁶¹. La Carta Magna atribuye al TC, paralelamente con la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional¹⁶², la facultad de conocer de los conflictos de competencias o disputas competenciales que puedan surgir, entre otros, entre Estado y CCAA, aspecto que se abordará en el epígrafe “VI. POSICIÓN JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL”.

¹⁵⁷ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *Derecho financiero y tributario: parte general: lecciones de cátedra*, Editorial Thomson Reuters Civitas, 2019, pg. 45.

¹⁵⁸ Especialmente el art. 157.3 CE, por cuanto dispone: “*Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado*”.

¹⁵⁹ Referencia: BOE-A-1980-21166.

¹⁶⁰ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 218.

¹⁶¹ Ex. art. 161.1.c) CE: “*De los conflictos de competencia entre el Estado y las Comunidades Autónomas o de los de éstas entre sí*”.

¹⁶² Arts. 62 y 63 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (Referencia: BOE-A-1979-23709).

1.3. Los Tratados Internacionales y el Derecho Comunitario.

En cuanto al segundo límite al ejercicio del poder financiero, encontramos aquellos establecidos por los tratados internacionales, y muy especialmente, entre otros, la membresía del Estado español en la Unión Europea. La CE, en su art. 93 fija que pueden autorizarse cesiones de competencias, derivadas de la CE, a organizaciones o instituciones internacionales¹⁶³, así como que dispone en el art. 96.1 CE, en la medida en que los tratados internacionales serán jerárquicamente superiores a la Ley, por cuanto sus mecanismos de modificación son los definidos en los propios tratados o conforme al Derecho internacional¹⁶⁴. Como se ha puntualizado, mención especial requiere el extremo que el Estado español pertenece a la entidad supranacional conocida hoy día como Unión Europea, y que da lugar al Derecho comunitario. Breve apunte merece el hecho que, dentro del ordenamiento jurídico derivado de la pertenencia a la Unión Europea, encontramos las disposiciones que se refieren al Derecho comunitario financiero que, como plantean MARTÍN QUERALT y otros, se refiere a la “rama del Derecho comunitario que se proyecta sobre la materia financiera, esto es, sobre el sistema de ingresos y gastos o, si se prefiere, sobre el conjunto de institutos jurídicos-financieros que integran la Hacienda de las Comunidades Europeas.”¹⁶⁵. No obstante, el TC se ha pronunciado respecto a la casuística que se suscita en torno a las relaciones entre Derecho comunitario y el orden competencial entre Estado y CCAA, marcando un criterio que se puede resumir en la siguiente: “la cesión del ejercicio de competencias en favor de organismos comunitarios no implica que las autoridades nacionales dejen de estar sometidas, en cuanto poderes públicos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico [...]” y, además, que “en suma, la ejecución del Derecho comunitario corresponde a quien materialmente ostente la competencia, según las

¹⁶³ El art. 93 CE dispone que: “Mediante ley orgánica se podrá autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución. [...]”.

¹⁶⁴ El apartado primero del art. 96 CE sienta que: “Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.”.

¹⁶⁵ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 206.

reglas de derecho interno, puesto que no existe una competencia específica para la ejecución del Derecho comunitario [...].”¹⁶⁶.

2. Delimitación de las competencias de las Comunidades Autónomas.

2.1. La Constitución Española y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Por lo que respecta a los límites que delimitan el poder financiero de las CCAA en el establecimiento de tributos, existen diferentes aspectos a tomar en consideración para delimitarlo correctamente. En efecto, los límites que operan frente al poder financiero de las CCAA deben, per se, restringir en mayor medida tal poder frente al del Estado, lógicamente. Como recuerda CAZORLA PRIETO, el Estado “jurídicamente solo está limitado por la Constitución y las exigencias de la Unión Europea.”¹⁶⁷. No obstante, y en lo que aquí atañe, las CCAA están limitadas, además de por la CE y el Derecho comunitario, por un surtido de normativa concreta que se dedica a regular tal cuestión. La doctrina diferencia entre dos tipos de límites o principios, unos generales y otros específicos. Como apuntan CALVO ORTEGA et al., entre otros¹⁶⁸, “la diferenciación entre principios generales y específicos responde a la idea de que los primeros (principios constitucionales) son aplicables a todos los ordenamiento y también, obviamente, al de las Comunidades Autónomas; los segundos, sólo a estos entes territoriales.”¹⁶⁹. Volveremos a ello más adelante.

Llegados a este punto, reviste especial relevancia el contenido que emana del art. 157.3 CE¹⁷⁰. Tal y como señala CAZORLA PRIETO, “en desarrollo del artículo 157.3 de la Constitución se aprobó la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre,

¹⁶⁶ STC 236/1991, de 12 de diciembre (conflictos positivos de competencia acumulados núms. 44/86, 48/86, 49/86, 50/86, 64/86 y 1602/88), FJ 9º, in fine.

¹⁶⁷ CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pgs. 81 y 82.

¹⁶⁸ MARTÍN QUERALT y otros, en *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 206, también acuñan esta diferenciación, igual que PÉREZ ROYO y otros, en *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 96.

¹⁶⁹ CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de derecho financiero*, ob. cit., pg. 373.

¹⁷⁰ Del siguiente tenor literal: “Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.”.

de Financiación de las Comunidades Autónomas, reformada posteriormente, por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre. Esta disposición legal se ocupa, entre otros extremos, de regular con planta general el ejercicio del poder tributario de las entidades autónomas.”¹⁷¹. A lo largo de su articulado se encuentran, entre muchos otros, límites a los que nos referiremos posteriormente y que han servido como base legal para concretar la potestad tributaria de las CCAA.

La CE, en sus arts. 137 –de forma genérica¹⁷²- y 156 –de forma específica¹⁷³-, dota a las CCAA de autonomía financiera¹⁷⁴, es decir, “de una capacidad de gasto, de endeudamiento, de participación en los ingresos del Estado, y de un poder tributario concreto.”¹⁷⁵. Es aquí donde reside el poder tributario de las CCAA, y que emana directamente de la Carta Magna¹⁷⁶. No obstante, el principio de autonomía financiera ha sido posteriormente desarrollado en la LOFCA¹⁷⁷. Se pronuncia el TC al respecto sentando que: “Este principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas implica la capacidad de las Comunidades Autónomas para acceder a un sistema adecuado –en términos de suficiencia- de ingresos de acuerdo con los arts. 133.2 y 157.1 CE.”, y sigue, “uno de los instrumentos para alcanzar esa autonomía financiera, en la vertiente de los ingresos, es la posibilidad que tienen las Comunidades Autónomas – conforme a los arts. 157.1 CE, 4 y 5 LOFCA- de establecer y exigir sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.”¹⁷⁸. Sin embargo, resulta evidente que el poder tributario del que son titulares las CCAA no puede ser ilimitado. Es doctrina reiterada del TC que “el

¹⁷¹ CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 80.

¹⁷² Pues dispone: “*El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.*”.

¹⁷³ Que por su parte establece: “*Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.*”.

¹⁷⁴ Que, el TC lo ha caracterizado en su STC 168/2004, de 6 de octubre (rec. de inconstitucionalidad núm. 3726-1997), FJ 4º, como “instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política”.

¹⁷⁵ CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de derecho financiero*, ob. cit., pg. 373.

¹⁷⁶ También, ex. art 133.2 CE: “*Las Comunidades Autónomas [...] podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.*”.

¹⁷⁷ Cuyo art. 1.1 dispone: “*Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos.*”.

¹⁷⁸ ATC 456/2007, de 12 de diciembre (cuestión de inconstitucionalidad 6895-2007), FJ 5º.

poder tributario de las Comunidades Autónomas aparece sometido a una serie de límites.¹⁷⁹, y que, como se ha señalado, dentro de ellos podemos distinguir entre generales y específicos. Los primeros, han sido tratados en el epígrafe “V. DELIMITACIÓN COMPETENCIAL: APROXIMACIÓN” del presente trabajo, con lo cual, nos centramos ahora en los segundos, aunque no debe olvidarse que ambos actúan frente al poder tributario de las CCAA¹⁸⁰.

2.2. Límites específicos al poder financiero de las Comunidades Autónomas.

Enuncian, MARTÍN QUERALT y compañía en su obra, la existencia de límites específicos que operan frente a estos entes territoriales y, comprenden: 1. Principio de autonomía y de corresponsabilidad; 2. Principio de solidaridad; 3. Principio de unidad; 4. Principio de coordinación con la Hacienda estatal; 5. Principio de igualdad; 6. Principio de neutralidad; 7. Principio de territorialidad; 8. Prohibición de duplicidad en la imposición; 9. Lealtad institucional. Otros autores, sin embargo, tienden a reducir los límites específicos al poder financiero de las CCAA, como es el caso de PÉREZ ROYO y otros¹⁸¹ o CAZORLA PRIETO¹⁸², aunque la doctrina coincide en los mismos criterios, agrupándolos de forma distinta o variando su denominación, pero coincidiendo en su contenido.

¹⁷⁹ STC 196/2012, de 31 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 8556-2005), FJ 2º.

¹⁸⁰ Advierten, sin embargo, MARTÍN QUERALT et al., que “la jurisprudencia constitucional ha sentado como criterio hermenéutico el de que <<ninguno de los límites constitucionales que condiciona el poder financiero de las CCAA puede ser interpretado de tal modo que la haga inviable >> [SSTC 150/1990, FJ 3º; 168/2004, FJ 4º, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3º a)].”. MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pgs. 226 y 227.

¹⁸¹ Según el profesor PÉREZ ROYO, constituyen límites específicos:

“-En primer lugar [...] respetar los principios o criterios de coordinación con la Hacienda Estatal y de solidaridad entre todos los españoles (art. 156 CE y 2 LOFCA);

- En segundo lugar [...] las limitaciones derivadas de los principios de territorialidad y de unidad del mercado interno;

-Además [...] está la prohibición de duplicidad de hechos imposables entre tributos autonómicos y tributos estatales o locales, recogida en el artículo 6 LOFCA.”. PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pgs. 96 y 97.

¹⁸² Por cuanto refiere que: “1. Desde un punto de las fuentes reguladoras el poder tributario de las Comunidades Autónomas es más restringido que el del Estado. Este último jurídicamente solo está limitado por la Constitución y las exigencias de la Unión Europea; aquél, sin embargo, lo está, además, por el nutrido número de fuentes mencionadas en el apartado anterior. 2. Lo mismo hay que decir desde el punto de vista del contenido o ámbito material del ejercicio del poder tributario. Las principales limitaciones que justifican esta afirmación son las siguientes: a) Según el artículo 6.dos y tres de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, [...]. b) A su vez, el artículo 9 de la misma Ley Orgánica [...]. c) Dentro de estas limitaciones las Comunidades Autónomas pueden crear tributos [...]”.CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pgs. 81 y 82.

2.2.1. El Principio de autonomía y de corresponsabilidad.

Se ha señalado que, “con la atribución a las CCAA de autonomía <<para el desarrollo y ejecución de sus competencias>> (art. 156.1 CE), se establece la explícita vinculación constitucional entre las competencias financieras y las competencias materiales de las Comunidades Autónomas. Advierte, en efecto, el Tribunal Constitucional que <<la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas se vincula al desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, le atribuyan los respectivos Estatutos y las Leyes (art. 156.1 CE y art. 1.1 LOFCA)>>” y que se concreta tal principio en “la atribución a los entes públicos territoriales de las competencias financieras necesarias para atender a la realización de sus competencias materiales. Sin competencias financieras no existe o son puramente nominales las competencias materiales atribuidas a las Comunidades Autónomas. Las CCAA han de disponer, pues, de los recursos necesarios y suficientes para la prestación de los servicios correspondientes a las competencias que asumen.”¹⁸³. El art. 2.1.d) LOFCA, dispone que uno de los principios que debe regir la actividad financiera de las CCAA en coordinación con la Hacienda del Estado es el de “*la corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas y el Estado en consonancia con sus competencias en materia de ingresos y gastos públicos*”.

2.2.2. El Principio de solidaridad.

La solidaridad es un principio que se encuentra reiteradamente mencionado en nuestra CE, arts. 2, 138.1, 156.1 y 158.2, así como también en el art. 2.1.e) LOFCA¹⁸⁴.

Aunque los autores no lo mencionen explícitamente, podemos afirmar que el principio de solidaridad presenta una doble vertiente, pues por un lado “requiere [...] que <<en el ejercicio de sus competencias, [éstas] se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí y que

¹⁸³ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 227.

¹⁸⁴ Art. 2.1.e) LOFCA: “e) *La solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones que consagran los artículos segundo y los apartados uno y dos del ciento treinta y ocho de la Constitución.*”.

no puede resultar disgregada o menoscaba a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses>>“, y por otro lado, “la solidaridad obliga al Estado a velar <<por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español>> (art. 138.1 CE), y ello comporta la adopción de medidas que aseguren la redistribución de la riqueza entre las distintas Comunidades Autónomas y la igualdad en los niveles de provisión de los servicios públicos esenciales o básicos.”¹⁸⁵.

2.2.3. El Principio de unidad.

El principio de unidad, igual que el de solidaridad, emana del texto constitucional y aparece reiterado en varios de sus preceptos¹⁸⁶ y, sus exigencias, “se proyectan tanto en el orden económico general como en el específicamente tributario, correspondiéndole al legislador estatal la fijación de los principios o criterios básicos de general aplicación en todo el territorio nacional. <<Al Estado se le atribuye por la Constitución, entonces, el papel de garante de la unidad, pues la diversidad viene dada por la estructura territorial compleja, quedando la consecución del interés general de la Nación confiada a los órganos generales del Estado>> [...]”¹⁸⁷.

2.2.4. El Principio de coordinación.

Este límite constitucional opera como “instrumento imprescindible para la adopción de una política económica, presupuestaria y fiscal general que garantice el equilibrio económico y la estabilidad presupuestaria, y estimule el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución, conforme a los establecido en los arts. 40.1, 131 y 138 CE.”. Además, el TC se ha pronunciado sobre este principio, y así lo recogen MARTÍN QUERALT et al., cuando señalan que “en la doctrina constitucional sobre el principio de coordinación es fácil advertir la necesidad de articular <<medios y sistemas de relación>> entre la Hacienda estatal y las Haciendas autonómicas que <<hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta [...]>> (STC

¹⁸⁵ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pgs. 228 y 229.

¹⁸⁶ Arts. 2, 31.1, 128, 131.1, 138.2 y 139.2 CE.

¹⁸⁷ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 229.

32/1983); exigencias todas ellas que conectan con los principios de colaboración, solidaridad y lealtad constitucional que inspiran la ordenación de la Hacienda en el Estado autonómico.”¹⁸⁸. Con el fin de preservar la coordinación entre la Hacienda estatal y la actividad financiera de las CCAA, el art. 3.1 de la LOFCA determina la creación del “[...] Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas [...]”, cuyas funciones aparecen reguladas en su apartado segundo.

2.2.5. El Principio de igualdad.

Dentro de este marco, los autores a que me refiero establecen que, el principio de igualdad “se manifiesta básicamente en las exigencias del art. 139.1 (<<todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado>>) y del art. 138.2 (<<las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales>>); correspondiéndole al Estado la competencia exclusiva para la <<regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales>> (art. 149.1.1.^a CE).”¹⁸⁹.

2.2.6. El Principio de neutralidad.

Este principio se encuentra íntimamente ligado con el de igualdad y el de territorialidad y encuentra su fundamento constitucional en los arts. 139.2 y 157.2 CE¹⁹⁰. La LOFCA también se hace eco del mismo al establecer en su art. 2.1.a) que “*El sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas, [...] deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español, de conformidad con el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución.*”.

¹⁸⁸ Ídem, pgs. 229 y 230.

¹⁸⁹ Ídem, pg. 231.

¹⁹⁰ Por un lado, el art. 139.2 establece: “2. Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español.”.

Por otro lado, el art. 157.2 CE dispone: “2. Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.”.

2.2.7. El Principio de territorialidad.

Precisan los autores, que “<<el principio de territorialidad de las competencias es algo implícito al propio sistema de autonomías territoriales>> [...], de forma que la eficacia y el alcance territorial de las normas y de los actos de las CCAA vienen impuestos por la organización territorial del Estado (art. 137 CE) y responden <<a la necesidad de hacer compatible el ejercicio simultáneo de las competencias asumidas por las distintas Comunidades Autónomas>> [...].”¹⁹¹. El art. 157.2 CE escenifica este principio relacionado con la materia tributaria, y de igual forma la LOFCA en su art. 9.c)¹⁹².

Remarcan, PÉREZ ROYO y otros, que “el TC ha subrayado que los principios de territorialidad y unidad de mercado no pueden ser interpretados en unos términos tan amplios que impidan a las instancias autonómicas adoptar, en el ejercicio de sus competencias, decisiones cuyas consecuencias puedan proyectarse sobre otros lugares del territorio nacional [...].”¹⁹³.

2.2.8. La prohibición de duplicidad en la imposición.

Esta prohibición, de duplicidad en la imposición¹⁹⁴, resulta el caballo de batalla en materia de conflictos competenciales entre Estado y CCAA. Dimana del art. 6 LOFCA, apartados dos y tres. El apartado dos esgrime: “*Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. [...]*”. El apartado tres hace lo propio, pero en referencia a los “*hechos imponibles gravados por los tributos locales*”. Como recogen MARTÍN QUERALT y otros, la prohibición de duplicidad en la imposición “<< [...] garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la

¹⁹¹ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 233.

¹⁹² Art. 9.c) LOFCA: “*Las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo sexto de esta ley, los siguientes principios: [...] c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales.*”.

¹⁹³ PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pg. 96.

¹⁹⁴ No obstante el TC, en su STC 125/2021, de 3 de junio (rec. de inconstitucionalidad núm. 4192-2020), FJ 3º, respecto a duplicidad en la imposición, ha matizado que “con estas prohibiciones de equivalencia de los tributos autonómicos con los estatales y locales (art. 6 LOFCA), no se pretende impedir sin más la doble imposición, sino que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de un sistema tributario en los términos exigidos por el art. 31.1 CE.”.

obligación material de pagar doblemente (al Estado y a las CCAA, o a las Entidades locales y a las CCAA) por un mismo hecho imponible>> [...].”¹⁹⁵.

Este límite, o prohibición, es el punto conflictual entre entes territoriales a la hora de establecer impuestos, y especialmente, los que persiguen fines extrafiscales. Señalan los autores mencionados, que, “es relevante subrayar que, entre los elementos a comparar de los correspondientes impuestos se encuentra la posible concurrencia de fines extrafiscales, ya sea en el tributo o en alguno de sus elementos, teniendo en cuenta que los mismos no son incompatibles con el natural propósito recaudatorio de todo tributo, pues <<de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales [...], difícilmente habrá impuesto extrafiscales químicamente puros, pues en todo caso la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica>> [...].”¹⁹⁶. Aspecto sobre el que se va a profundizar más adelante.

2.2.9. Lealtad institucional.

Y, en cuanto al último límite específico, encontramos la lealtad institucional, que aunque no se encuentra recogida expresamente en la norma suprema, aparece de forma explícita en el art. 2.1.g) LOFCA¹⁹⁷. MARTÍN QUERALT et al., subrayan que “<<Las actuaciones del Estado y de las CCAA han de estar presididas por el principio de lealtad constitucional, principio que [...] constituye un soporte esencial del funcionamiento del Estado autonómico y cuya observancia resulta obligada>>[...] del que deriva un deber de colaboración e información recíproca entre las Administraciones implicadas [...] dimanante del general deber de auxilio recíproco [...] <<que debe presidir las relaciones entre el Estado y las Comunidades

¹⁹⁵ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 234.

¹⁹⁶ Ídem, pgs. 234 y 235.

¹⁹⁷ “g) *La lealtad institucional, que determinará el impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia tributaria o la adopción de medidas que eventualmente puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas o sobre el Estado obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, y que deberán ser objeto de valoración quinquenal en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, y en su caso compensación, mediante modificación del Sistema de Financiación para el siguiente quinquenio.*”.

Autónomas>>[...] que es concreción, a su vez, de un deber general de fidelidad a la Constitución [...].”¹⁹⁸.

VI. POSICIÓN JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.

1. La prohibición de duplicidad en la imposición en la jurisprudencia constitucional.

En lo concerniente a los límites contenidos en el art. 6 LOFCA, mencionados en el epígrafe “V. DELIMITACIÓN COMPETENCIAL”, en líneas generales merece expresa mención que “el propósito de los límites del artículo 6 LOFCA no es evitar cualquier supuesto de doble imposición, algo que resulta imposible en los sistemas tributarios modernos, integrados por una pluralidad de figuras que necesariamente coinciden o se solapan, al menos parcialmente, al recaer sobre distintas modalidades de renta, patrimonio o consumo. Se trata, en cambio, de garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de un sistema en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE.”¹⁹⁹.

Otra cuestión relevante, es la modificación del redactado del art. 6.3 LOFCA por el art. único tres de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre²⁰⁰, y cuyo preámbulo (apartado V) sintetizaba lo siguiente: “La presente Ley pretende clarificar también los límites para la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas. Para ello y con el fin de reducir la conflictividad, se modifica el artículo sexto de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al «hecho imponible» y no a la «materia imponible», con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales.”.

¹⁹⁸ MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pg. 235.

¹⁹⁹ STC 120/2018, de 31 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015), FJ 3º.

²⁰⁰ Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (Referencia: BOE-A-2009-20374).

Debe advertirse, sin embargo, que las sentencias objeto de análisis simplemente son, todas ellas, ilustrativas (igual que las SSTC 84/2020, 43/2019, 4/2019²⁰¹, entre otras, con análogos pronunciamientos), del criterio que impera en el TC.

2. Prohibición de duplicidad en la imposición respecto hechos impositivos gravados por el Estado.

La doctrina jurisprudencial elaborada por el TC respecto del art. 6.2 LOFCA se remonta a la STC 37/1987, de 26 de marzo²⁰², sobre el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas andaluz²⁰³. En ella, distinguió materia imponible de hecho imponible²⁰⁴ y, advirtió que, si se equipararán, ello conllevaría una interpretación extensiva del límite impuesto por el art. 6.2 LOFCA²⁰⁵. Los pronunciamientos al respecto se han sucedido con el transcurso del tiempo, pero interesa poner de relieve el estado de la cuestión actual pues, en esencia, se ha sistematizado una negativa constante a la creación de nuevos impuestos por las CCAA al recaer sobre “*hechos impositivos gravados por el Estado*”²⁰⁶.

²⁰¹ STC 84/2020, de 15 de julio (rec. de inconstitucionalidad núm. 4929-2019); STC 43/2019, de 27 de marzo (rec. de inconstitucionalidad núm. 6367-2017); STC 4/2019, de 17 de enero (rec. de inconstitucionalidad núm. 2255-2016).

²⁰² STC 37/1987, de 26 de marzo (rec. de inconstitucionalidad núm. 685-1984).

²⁰³ Ley del Parlamento de Andalucía núm. 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria (Referencia: BOE-A-1984-18049).

²⁰⁴ La doctrina que sentó respecto tal distinción el TC sigue siendo la adoptada hoy día, encontrando como reciente exponente de ello la STC 84/2020, de 15 de julio (rec. de inconstitucionalidad núm. 4929-2019), FJ 4º, que señala “para comparar los hechos impositivos de acuerdo con el método establecido en nuestra jurisprudencia, debe entenderse por materia imponible toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, de manera que en relación con una misma materia impositiva el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos impositivos, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes [...]. Por su parte, hecho imponible, de acuerdo con la definición que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal (art. 20.1 LGT).”.

²⁰⁵ Indica sobre este extremo, la STC 37/1987, en su FJ 14º, que “el art. 6.2 de la 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 económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría [...] a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos. Lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos impositivos, estrictamente.”.

²⁰⁶ Art. 6.2 LOFCA: “*Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado.*”.

Prueba de ello es la STC 94/2017, de 6 de julio²⁰⁷, pronunciamiento que abordó una infracción del Impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas²⁰⁸. Recopiló el cuerpo doctrinal que el TC ha establecido al respecto, lo que en suma implicaba que, hecho imponible no podía ser equivalente a materia imponible²⁰⁹ y, además, que debía hacerse una interpretación sistemática (no literal)²¹⁰ del art. 6.2 LOFCA. Esto último supuso que, para analizar la posible coincidencia de tributos, al margen del estudio de los hechos imponibles, también debía examinarse los restantes elementos del tributo²¹¹ objeto de controversia. La doctrina del TC, había evolucionado del análisis estricto de duplicidad de hechos imponibles, a un análisis más exhaustivo de hechos imponibles y demás elementos de los tributos enfrentados.

El caso enjuiciado en la presente, apreció coincidencia entre los hechos imponibles de los impuestos, al entender que aunque el hecho imponible del impuesto autonómico tuviese carácter específico, también constituía uno de los hechos imponibles gravados por el impuesto estatal, que tenía carácter general²¹². Resulta

²⁰⁷ STC 94/2017, de 6 de julio (rec. de inconstitucionalidad núm. 4567-2015).

²⁰⁸ Creado y regulado por el capítulo I (arts. 1 a 13) de la Ley del Parlamento de Cataluña 15/2014, de 4 de diciembre, del impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector audiovisual y la difusión cultural digital (Referencia: BOE-A-2014-13366).

²⁰⁹ Respecto lo cual matiza, en su FJ 4º, que “provoca que en relación con una misma materia impositiva el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14)”.

²¹⁰ En este sentido, precisa que “debe hacerse una interpretación sistemática y no estrictamente literal del artículo 6.2 LOFCA. No puede perderse de vista que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales; por lo tanto, la interpretación de este artículo 6 LOFCA debe hacer compatible este precepto con la potestad tributaria que la propia Constitución [arts. 133.2 y 157.2 b)] y la misma LOFCA (art. 6.1), reconocen a las comunidades autónomas (misma STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14). Reiterando esta misma idea, hemos dicho también que teniendo en cuenta que el Estado y las entidades locales han establecido ya tributos sobre las principales manifestaciones de capacidad económica (renta, consumo y patrimonio), es preciso llevar a cabo una interpretación sistemática de las prohibiciones del artículo 6 en consonancia con el reconocimiento de poder tributario que contiene el apartado primero del precepto (STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4). “.

²¹¹ En efecto, la sentencia a la que me estoy refiriendo apunta, en su FJ 5º, que “de conformidad con lo expuesto, para resolver si existe o no coincidencia de hechos imponibles entre los dos impuestos enfrentados debemos atender no solo a la definición literal del hecho imponible de cada impuesto, sino al conjunto de los elementos esenciales del impuesto autonómico recurrido que, puestos en relación con su hecho imponible, darán indicación del modo o manera en que la riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen.”.

²¹² Dice sobre esto el Alto Tribunal, en el FJ 7º, in fine, que “[...] el hecho imponible, efectiva o realmente gravado por el impuesto autonómico, es uno de los gravados por el IVA y, por tanto, coincide con él en el sentido del artículo 6.2 LOFCA. De otro modo, un legislador autonómico

cuanto menos, curioso, que el TC, en este supuesto, después de haber argumentado que el análisis de los impuestos enfrentados no debía ceñirse únicamente a los hechos impositivos de los mismos, se respaldase precisamente en esto para apreciar la duplicidad vedada por el art. 6.2 LOFCA, señalando que la cuota tributaria “no es indicativo de ninguna diferencia determinante entre ambos impuestos”, que la imposibilidad legal que el prestador del servicio traslade las cuotas del impuesto autonómico al contribuyente “es una diferencia más formal que real”²¹³, y por último, que tampoco se aprecia un carácter extrafiscal en la estructura del tributo analizado²¹⁴. En esencia, y como se verá renglón seguido, lo peculiar de la STC 94/2017 fue que, pese a apreciar una duplicidad de hechos impositivos, el TC no otorgó relevancia significativa a las diferencias que había entre los restantes elementos de ambos tributos²¹⁵.

De lo expuesto se deduce que, efectivamente, el TC declaró inconstitucional el impuesto catalán, aunque hubo voces discordantes. La sentencia analizada cuenta con el Voto particular de la Vicepresidenta del TC, a la cual se adhirieron cuatro magistrados. Disentían estos, en suma, respecto dos aspectos: i) que el análisis efectuado de los elementos de los tributos debería llevar a la conclusión que no había vulneración del art. 6.2 LOFCA (sostuvieron que de hecho, todos los elementos de ambos tributos, incluso sus hechos impositivos, eran distintos); y ii) que para llegar a la conclusión que efectivamente se produjo vulneración del precepto mencionado se acudió a doctrina del TC pero, la establecida para analizar la prohibición de duplicidad de materias impositivas²¹⁶.

podría dictar sucesivas leyes singulares para eludir el límite que representa este artículo en relación con los impuestos generales previstos en nuestro ordenamiento (valor añadido o renta de las personas físicas, por poner otro ejemplo).”

²¹³ STC 94/2017, de 6 de julio (rec. de inconstitucionalidad núm. 4567-2015), FJ 8º.

²¹⁴ Lo descarta afirmando, en el mismo FJ que el citado *ut supra*, que “ha de advertirse que una cosa es la afectación finalista de un tributo y otra su naturaleza extrafiscal que en modo alguno concurre en el impuesto objeto del presente recurso de inconstitucionalidad.”

²¹⁵ Por cuanto termina declarando, en su FJ 9º, que: “Todo lo razonado hasta aquí nos conduce a declarar que el impuesto catalán sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas [...] grava el mismo hecho impositivo, en el sentido que ha dado a esta expresión la jurisprudencia de este Tribunal, que el impuesto estatal sobre el valor añadido, y excede, por ello, del ámbito de la potestad tributaria de la comunidad autónoma de Cataluña reconocido en los artículos 157.3 CE y 6.2 LOFCA.”

²¹⁶ A similar conclusión se llegó también en la STC 74/2016, de 14 de abril (rec. de inconstitucionalidad núm. 4292-2015), FJ 4º, en la medida que al abordar el análisis de los hechos impositivos del Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de energía nuclear (catalán) y del

Arguyen, respecto al primer aspecto del que disienten, que “la Sentencia de la que discrepa[n] no realiza [...] un análisis comparativo exhaustivo de ambas figuras tributarias como preceptúa la doctrina constitucional sobre el artículo 6.2 LOFCA. [...] para la opinión mayoritaria, ambos tributos tienen como hecho imponible la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas.”²¹⁷. Además, contraponen los hechos imponibles descartando, bajo su criterio, coincidencia entre ellos²¹⁸. Discrepan del examen efectuado respecto ambos impuestos, alegando que “en el fundamento jurídico 7 se contraponen un examen material del impuesto catalán a un examen formal del IVA.”²¹⁹. Del segundo aspecto del que difiere el contenido

Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica (estatal), también se acudió su doctrina de prohibición de duplicidad de materias imponibles, al afirmar en aquél supuesto que: “La diferencia estriba así entre el combustible utilizado y el gastado, que no basta para sustentar la disimilitud de hechos imponibles, pues la utilización del combustible a que hace referencia el impuesto autonómico, dentro del proceso de producción de energía eléctrica de origen nuclear, no implica otra cosa que producción de combustible gastado, habida cuenta la inseparabilidad, en el proceso, de la utilización de combustible nuclear, por un lado, de la producción, por su utilización, de combustible nuclear gastado, por otro. En suma, la utilización de combustible nuclear en el proceso de producción de energía eléctrica produce, inevitablemente, combustible nuclear gastado, pues éste no es sino el resultado del combustible nuclear utilizado. La conclusión es que en ambos tributos el hecho imponible consiste en la utilización de la energía nuclear para generar energía eléctrica. El hecho de que el autonómico se refiera al gasto o utilización de combustible nuclear para la producción, mientras que el estatal mencione la producción del combustible, no impide la conclusión de coincidencia, ya que, a la luz del proceso de producción que se expone en los propios escritos de las partes, parece claro que en ambos casos es preciso que el combustible nuclear sea gastado. En suma, lo que se sujeta a gravamen, en ambos tributos, es la utilización de combustible.”

²¹⁷ Voto particular que formula la Vicepresidenta doña Encarnación Roca Trías y a la que se adhieren los Magistrados don Fernando Valdés Dal-Ré, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y doña María Luisa Balaguer Callejón respecto de la Sentencia dictada en el rec. de inconstitucionalidad núm. 4567-2015.

²¹⁸ En la STC 94/2017, de 6 de julio (rec. de inconstitucionalidad núm. 4567-2015), la Vicepresidenta doña Encarnación Roca Trías emite voto particular, al cual se adhieren los Magistrados don Fernando Valdés Dal-Ré, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y doña María Luisa Balaguer Callejón, en el que mantiene: “El impuesto autonómico, según la Ley 15/2014, tiene como hecho imponible la disponibilidad del servicio de acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas [...].

[...] este impuesto acaba gravando verdaderamente la prestación del servicio de acceso a las comunicaciones electrónicas por parte de los operadores empresarios; esto es, la actividad económica llevada a cabo por los operadores de comunicaciones electrónicas. En consecuencia, puede afirmarse que la materia imponible o verdadera manifestación de capacidad económica gravada por el impuesto catalán no es el consumo sino la renta obtenida por los operadores de comunicaciones electrónicas en el ejercicio de su actividad económica.

En cambio, el IVA es un impuesto cuyo hecho imponible grava, con carácter general, todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de una actividad empresarial o profesional (artículo 4 LIVA), entre los que se incluyen los servicios de telecomunicaciones o prestados por vía electrónica (artículo 69.3.3 y 4 LIVA), siendo contribuyentes los empresarios y profesionales (artículo 84 LIVA).”

²¹⁹ En el Voto particular que formula la Vicepresidenta doña Encarnación Roca Trías y a la que se adhieren los Magistrados don Fernando Valdés Dal-Ré, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y doña María Luisa Balaguer Callejón, respecto de la Sentencia dictada en

del voto particular, lo que en suma viene a reprochar es que el TC haga uso de la doctrina constitucional sobre el antiguo art. 6.3 LOFCA, doctrina que será analizada próximamente.

3. Prohibición de duplicidad en la imposición respecto hechos imposables gravados por los tributos locales.

3.1. Antiguo redactado de la LOFCA.

La doctrina jurisprudencial elaborada por el TC respecto al art. 6.3 LOFCA²²⁰ fue alterada, debido a la modificación de tal precepto por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre. En este apartado, se tratará la elaborada por el TC con la redacción original del mencionado precepto²²¹.

Resolución que ejemplifica dicho criterio interpretativo es la STC 60/2013, de 13 de marzo²²², entre otras²²³, donde se abordó el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente (Castilla-La Mancha), por su posible duplicidad con el Impuesto sobre actividades económicas (en adelante, IAE).

La interpretación que realizaba el TC del precepto originario era que, al referirse la norma a “*materia reservada*”, ello era “sinónimo de materia imponible u objeto del tributo”²²⁴, con lo cual, “el límite previsto en el art. 6.3 LOFCA reconduce la

el rec. de inconstitucionalidad núm. 4567-2015, agregando lo siguiente: “[...] consideramos que debería haberse practicado el mismo análisis material con el IVA. En relación con el impuesto estatal, la Sentencia se queda en el plano formal, argumentando que el hecho imponible es la prestación de servicios (art. 4 LIVA), entre los que se incluyen los servicios de telecomunicaciones o prestados por vía electrónica (art. 69.3.3 y 4 LIVA), siendo el contribuyente el empresario (art. 3 LIVA). Pero no profundiza, como sí lo hace en el impuesto catalán, en la estructura del impuesto. De haberlo hecho, hubiera tenido que concluir que, como la Ley del impuesto sobre el valor añadido establece el derecho-deber del contribuyente de repercusión tributaria, desde una perspectiva material, lo verdaderamente gravado no es la prestación de servicios sino la disponibilidad del servicio prestado, y el verdadero contribuyente no es el empresario operador sino el usuario o consumidor final.”

²²⁰ Que actualmente dispone lo siguiente: “*Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales.*”

²²¹ En su redacción original preceptuaba: “*Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple.*”

²²² STC 60/2013, de 13 de marzo (cuestión de inconstitucionalidad núm. 8952-2010).

²²³ Vid. STC 53/2014, de 10 de abril (cuestión de inconstitucionalidad núm. 3142-2007).

²²⁴ Matizando, en el mismo FJ 3º, que “debiendo entenderse como toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, de manera que en relación con una misma materia impositiva el legislador puede seleccionar

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 [...], por lo que resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico”²²⁵. Reconocía el Alto Tribunal, no obstante, que para apreciar la duplicidad en la imposición debía examinar los elementos esenciales de los tributos enfrentados²²⁶.

El impuesto autonómico recurrido se conformaba en realidad de tres modalidades distintas. La primera modalidad fue declarada constitucional²²⁷, al no apreciar solapamiento con el IAE, mientras que, la segunda y tercera modalidad, fueron declaradas inconstitucionales²²⁸, por yuxtaponerse al tributo local mencionado.

distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes.”

²²⁵ STC 60/2013, de 13 de marzo (cuestión de inconstitucionalidad núm. 8952-2010), FJ 3º.

²²⁶ En este sentido en el FJ 3º, in fine, señala que “para analizar si una Comunidad Autónoma ha sobrepasado en el ejercicio de sus competencias en materia tributaria los límites que le impone el art. 6 LOFCA y, por tanto, para determinar si ha incurrido en una doble imposición contraria a dicho precepto orgánico [...] respecto de las materias imponibles reservadas a las corporaciones locales, el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imponibles, debiendo abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, tales como los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, los elementos de determinación de la deuda tributaria y, en fin, la posible concurrencia de una finalidad extrafiscal reflejada, no en el preámbulo de la norma reguladora, sino en la propia estructura del impuesto.”

²²⁷ La citada sentencia, en su FJ 4º, in fine, concluye que “como ya hemos señalado, una misma actividad económica es susceptible de ser sometida a tributación por gravámenes distintos desde perspectivas diferentes (la obtención de renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio, la circulación de bienes, la solicitud de servicios o actividades administrativas, el uso del dominio público, la afectación del medio ambiente, etc.), sin que ello suponga necesariamente una doble imposición [...]. En consecuencia, con independencia de que la actividad que tenga mayor potencialidad generadora de gases de dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno, pueda ser, en algunos supuestos, la de producción de energía eléctrica, el hecho de que el impuesto local grave la actividad de fabricación de energía eléctrica y el impuesto autonómico la emisión de gases a la atmósfera, no les hace coincidir, en modo alguno, en el gravamen de la misma materia imponible. [...]. Debe rechazarse también, por tanto, que la modalidad impositiva cuestionada incurra en la prohibición prevista en el apartado 3 del art. 6 LOFCA.”

²²⁸ Por un lado, en relación con la segunda modalidad, el FJ 5º de la STC 60/2013, declara que: “tanto el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente como el impuesto sobre actividades económicas, gravan el mero ejercicio de una actividad económica, concretamente, la de producción de energía eléctrica a través de centrales nucleares, en la persona del titular de la actividad de producción eléctrica, de manera que la estructura de la modalidad controvertida del impuesto castellano-manchego es coincidente con la del impuesto sobre actividades económicas, sin que exista circunstancia alguna en su configuración que permita apreciar que el tributo tiene una verdadera finalidad extrafiscal o intento legis de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente. Y ello porque el tributo cuestionado ni se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, ni busca, en sentido

Queda expuesta pues, la interpretación realizada por el TC en aquéllos supuestos que se alegaba duplicidad en la imposición en relación con los tributos locales previa modificación del art. 6.3 LOFCA con lo que, acto seguido, analizaremos el cambio jurisprudencial efectuado por el Alto Tribunal, y que mantiene actualmente.

3.2. Nuevo redactado de la LOFCA.

Como se ha precisado, la LOFCA fue objeto de reforma por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre. Bajo esta modificación, la doctrina jurisprudencial interpretativa del art. 6.3 LOFCA también tuvo que actualizarse.

Resulta ilustrativa la STC 120/2018, de 31 de octubre²²⁹, que versó sobre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente²³⁰ (extremeño) por su posible solapamiento con el IAE. Ciertamente, la modificación doctrinal operada puede resumirse en la siguiente: “dicho precepto [art. 6.3 LOFCA] contiene ahora un límite similar al previsto por el precedente apartado segundo de este artículo 6 LOFCA, que lo tenía desde su redacción original, por lo que la doctrina constitucional acerca de dicho apartado debía extenderse [...] a las controversias que hubieran de dirimirse en relación con los tributos locales.”²³¹.

Analizados los elementos de los tributos enfrentados²³², constató que “resulta que ambos impuestos, autonómico y local, recaen sobre la actividad económica de producción de energía eléctrica, coincidiendo por tanto la materia imponible gravada”. Para rebatirlo párrafo seguido, pues puso de manifiesto que: “Sin

positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve, configurándose como un tributo que somete a tributación el mero ejercicio de la actividad de producción termonuclear de energía eléctrica”.

Por otro lado, en relación con la tercera modalidad del impuesto, el FJ 6º, razona que: “Ello impide entender, de nuevo, que la actividad económica se haya sometido a tributación desde una perspectiva diferente y, por tanto, que el gravamen se haya configurado sobre una materia imponible diferente a la que es objeto del impuesto sobre actividades económicas. Coincidencia en el gravamen de la misma materia imponible o fuente de riqueza que tampoco se salva en este caso por la circunstancia de que el rendimiento obtenido con el impuesto se halle afectado en la Ley 16/2005 a políticas medioambientales, por las razones que se han expuesto en el fundamento jurídico anterior.”.

²²⁹ STC 120/2018, de 31 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad 6412-2015).

²³⁰ Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (Referencia: DOE-e-2006-90037).

²³¹ STC 120/2018, de 31 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad 6412-2015), FJ 5º.

²³² En el FJ 4º de la sentencia analiza: hecho imponible, supuesto de no sujeción, sujeto pasivo, elementos de cuantificación, los posibles fines medioambientales y sus elementos temporales.

embargo, aplicando el nuevo parámetro del artículo 6.3 LOFCA, que exige un análisis más minucioso de los elementos configuradores de los tributos comparados, se pone de manifiesto que ambos divergen sustancialmente en la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen²³³, llegando incluso a apreciar concurrencia de finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente²³⁴.

Concluyó que, hecho imponible, demás elementos, y finalidad extrafiscal²³⁵, hicieron cambiar de parecer al Alto Tribunal respecto del pronunciamiento previo sobre ese mismo impuesto extremeño²³⁶, desestimando así la cuestión de inconstitucionalidad.

Del mismo modo que en la STC 94/2017 hubo discrepancias, lo mismo ocurrió en la presente. Se formularon dos Votos particulares, el primero, del Magistrado don Alfredo Montoya Melgar, y el segundo, del Magistrado don Ricardo Enríquez Sancho, al que se adhiere el Magistrado don Pedro José González-Trevijano Sánchez. Lo que, en suma, achacaron los Magistrados discrepantes, fue la falta de justificación que, a su juicio, incurrió el TC al declarar la constitucionalidad del impuesto extremeño.

Por una parte, el primer voto particular puso de manifiesto que, lo que en su día fue considerado como diferencias irrelevantes, en la reciente sentencia se habían convertidos en diferencias sustanciales²³⁷, además, teniendo en cuenta que no se

²³³ STC 120/2018, de 31 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad 6412-2015), FJ 5º.

²³⁴ En el FJ 5º, in fine, así lo menciona: “En el presente caso, hemos puesto de relieve las sustanciales diferencias que existen entre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE, a lo que habría que añadir, además y como factor complementario para destacar aquella diferenciación, el de la finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente a la que tiende el tributo autonómico, que incluye una afectación específica de la recaudación obtenida por la exacción de este impuesto.”.

²³⁵ Por cuanto menciona la sentencia, en su FJ 6º, que “el Pleno de este Tribunal ha llegado en su enjuiciamiento a una decisión distinta de la que fue adoptada por la STC 22/2015 [...]. Tanto el hecho imponible como los demás elementos esenciales de los tributos contrastados marcan diferencias sustanciales, tal y como han sido puestas de relieve en el Fundamento Jurídico anterior. Además, a lo expuesto ha de añadirse, a mayor abundamiento de lo anterior, la constatada finalidad extrafiscal —protección del medioambiente— a la que hemos hecho referencia, también de modo pormenorizado, en esta sentencia.”.

²³⁶ Vid. STC 22/2015, de 16 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad núm. 4538-2013).

²³⁷ En el Voto particular que formula el Magistrado don Alfredo Montoya Melgar en relación con la Sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015, y sobre este particular, dice lo siguiente: “Las leves diferencias existentes entre uno y otro tributos, que fueron consideradas en la STC 22/2015 como irrelevantes para alterar la identidad de ambos impuestos, se han convertido

había modificado el texto legislativo regulador del impuesto²³⁸. Por otra parte, el segundo voto particular recababa que, la reforma del art. 6.3 LOFCA no es tan relevante como parece²³⁹, que lo único que veda el art. 6 LOFCA es el pagar dos veces por un mismo hecho imponible²⁴⁰ y que graban el mismo hecho imponible y

en la sentencia de la que discrepamos en unas diferencias sustanciales, que justificarían que nos hallemos ante tributos totalmente distintos. Dicho cambio de posición se quiere fundamentar en la nueva redacción del artículo 6.3 LOFCA, soslayándose que la Ley Orgánica 3/2009 podrá haber alterado el parámetro de control de los tributos propios autonómicos (que pasa de la materia imponible al hecho imponible), pero que en ningún caso puede cambiar la valoración previa de la realidad jurídica subyacente realizada por este Tribunal (a saber, que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE eran tributos idénticos que gravaban la actividad de producción de energía eléctrica).”.

²³⁸ En el Voto particular que formula el Magistrado don Alfredo Montoya Melgar en relación con la Sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015, y resulta significativo lo que pone de manifiesto, pues dice: “Es difícil entender cómo tributos que, según la STC 22/2015 — el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IAE—, no sólo eran idénticos en cuanto a la materia imponible (que no era sometida a tributación desde perspectivas distintas y sin que pudiese apreciarse en el tributo autonómico ninguna finalidad extrafiscal), sino también en sus hechos imponibles (al tener una estructura coincidente), se hayan convertido, sin haberse modificado una sola letra de la redacción declarada inconstitucional (pero incorporada a un texto refundido), en impuestos sustancialmente distintos.”.

²³⁹ En el Voto particular que formula el Magistrado don Ricardo Enríquez Sancho, al que se adhiere el Magistrado don Pedro José González-Trevijano Sánchez, en relación con la Sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015, y donde señalan: “La reforma del artículo 6.3 LOFCA operada por la Ley Orgánica 3/2009 no tiene en realidad la trascendencia o el significado que le otorga la mayoría.” Porque en la práctica, continúan, se “equipar[aba] en su interpretación los apartados segundo y tercero del artículo 6 LOFCA.”.

²⁴⁰ En el Voto particular que formula el Magistrado don Ricardo Enríquez Sancho, al que se adhiere el Magistrado don Pedro José González-Trevijano Sánchez, en relación con la Sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015, reflejan que: “No materia imponible, por tanto, sino hecho imponible como manifestación de riqueza: este es el auténtico y verdadero canon y fundamento de la prohibición de la doble imposición autonómica y local (o estatal) establecida en el artículo 6.3 (y 2) LOFCA.”.

la misma manifestación de capacidad económica²⁴¹. Pone en tela de juicio, incluso, el carácter medioambiental del impuesto²⁴² que el pleno, en cambio, sí aprecia²⁴³.

4. La doctrina jurisprudencial sobre la prohibición de duplicidad en la imposición.

Para finalizar el presente apartado, apporto mi humilde opinión al respecto, al menos, de lo que he podido extraer de entre todos estos pronunciamientos (y otros que, en aras de no extenderme, no he expuesto). Las cuestiones que me han suscitado son las siguientes:

En primer lugar, creo estoy en condiciones de afirmar que cuesta mucho dilucidar cuál es el criterio del TC a la hora de enjuiciar posibles duplicidades en la imposición. Pese a que el TC abandera lo que llama la “doctrina sobre los límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas”²⁴⁴, la misma no resulta en absoluto nítida, al menos a día de hoy, y ello pese al intento, o esfuerzo, de exponerla a lo largo del presente apartado.

En segundo lugar, tal y como sostiene el Magistrado don Juan Antonio Xiol Ríos en su Voto particular en la STC 74/2016, de 14 de abril (rec. núm. 4292-2015), si el TC mantiene el mismo criterio que hasta ahora, considero que terminará produciendo un vaciamiento del poder tributario autonómico.

²⁴¹ Expresa, en el Voto particular que formula el Magistrado don Ricardo Enríquez Sancho, al que se adhiere el Magistrado don Pedro José González-Trevijano Sánchez, en relación con la Sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015, que: “A mi juicio, y esta es la clave, el IAE y el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente gravan el mismo hecho imponible, la producción de energía eléctrica, y la misma manifestación de capacidad económica, la que resulta del ejercicio de esa actividad empresarial.”

²⁴² Al hacer mención expresa, en el Voto particular que formula el Magistrado don Ricardo Enríquez Sancho, al que se adhiere el Magistrado don Pedro José González-Trevijano Sánchez, en relación con la Sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015, que: “La aprobación de un impuesto medioambiental exige la precisa identificación de los efectos perturbadores que la actividad gravada produce sobre el medio ambiente, la determinación de su base imponible que tome como referencia esos efectos y el establecimiento de un tipo que contribuya a conseguir esos objetivos extrafiscales que su creación pretende; la disuasión de esas conductas que perjudican al medio ambiente, la estimulación de otras alternativas que lo favorezcan o la concreción del principio general de que quien contamina paga.”

²⁴³ Concretamente, en el FJ 5º, que sienta: “La recaudación del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente está afectada a programas de gasto en áreas medioambientales, lo que no sucede en el IAE. Pese a que este “no es más que uno de los varios indicios —y no precisamente el más importante— a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo” (por todas, STC 94/2017, de 6 de julio, FJ 8) en este caso es un rasgo que abunda sobre los ya indicados.”

²⁴⁴ STC 4/2019, de 17 de enero (rec. de inconstitucionalidad núm. 2255-2016), FJ 3º.

En tercer lugar, es un hecho incontestable el escasísimo número de sentencias que no aprecian vulneración del art. 6 LOFCA y, algunas que lo hacen, con argumentaciones un tanto desdibujadas²⁴⁵.

En cuarto lugar, al igual que ocurría en relación con el principio de capacidad económica, da la sensación que el TC ha acabado complicando la cuestión innecesariamente, dando como resultado de ello la actual doctrina constitucional respecto los límites. Debe señalarse también, que sería inasumible que el examen de duplicidad en la imposición se circunscribiera únicamente a un análisis de los hechos impositivos y que, su no coincidencia o no equivalencia conllevara, per se, su constitucionalidad (en otras palabras, en este punto coincido con la interpretación del TC).

En quinto lugar, gran parte de la responsabilidad del actual estado de la cuestión le es atribuible al legislador²⁴⁶. Centrándome únicamente en el autonómico, se puede apreciar claramente que, bajo un falso pretexto de fines extrafiscales, bien sea protección del medio ambiente, bien sean otros, ha establecido impuestos que en nada o en poco se parecen a verdaderos impuestos extrafiscales. Ello en absoluto le es recriminable al TC, sino, únicamente al legislador, pues es quien puede, en atención a sus facultades legislativas, introducir en los elementos esenciales de los tributos aspectos verdaderamente extrafiscales, que su presencia, junto con las variaciones en los restantes elementos esenciales, impidan apreciar una duplicidad en los tributos.

En sexto lugar, la cuestión de los tributos medioambientales y su incorporación a nuestro ordenamiento mediante figuras tributarias no es, en absoluto, tan simple como parece. Esto es, el legislador autonómico debe respetar los límites competenciales, establecer aspectos extrafiscales (en el caso concreto, de protección del medio ambiente) en los elementos esenciales del tributo, y sobre todo, no caer en la duplicidad de la imposición proscrita en el art. 6 LOFCA.

En séptimo y último lugar, en orden de aportar una recomendación a las cuestiones planteadas previamente, creo que existen dos ámbitos de actuación diferenciados.

²⁴⁵ Vid. STC 120/2018, de 31 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015).

²⁴⁶ Tanto por un lado el legislador estatal, como por otro lado el legislador autonómico.

En concreto, la reformulación de la doctrina jurisprudencial del TC respecto los límites del poder tributario de las CCAA, y una reconfiguración del art. 6 LOFCA por parte del legislador estatal. Con la primera, se conseguiría, a mi entender, aportar seguridad jurídica al legislador autonómico, permitiéndole conocer claramente cuál es la interpretación del TC respecto a los límites del poder tributario de las CCAA²⁴⁷ y actuar en consecuencia. Con la segunda, un replanteamiento por parte del legislador estatal de los límites contenidos en el art. 6 LOFCA permitiría reducir la conflictividad en torno a los impuestos propios de las CCAA, por ejemplo, añadiendo excepciones a la prohibición de duplicidad en la imposición que permitiesen al legislador autonómico establecer determinados impuestos extrafiscales, o bien, excluyendo del ámbito de control del art. 6 LOFCA determinadas materias susceptibles de imposición, como podría ser la protección del medio ambiente.

Tal como se ha apuntado al inicio del presente apartado, únicamente pretendo aportar una opinión al respecto. Soy plenamente consciente de la dificultad que entraña articular un sistema tributario que funcione, aunque creo que ello es plenamente compatible con una mayor flexibilización de los parámetros existentes para crear nuevos impuestos y, en particular, los que se dirijan a proteger el medio ambiente, una actuación muy necesaria hoy día.

²⁴⁷ Sumado a esto, muy probablemente, nos libraríamos de que se produjesen variaciones ínfimas por parte del legislador cuya única finalidad fuese “burlar” –si se me permite la expresión- los límites establecidos (Vid. STC 120/2018, de 31 de octubre, cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015).

VII. CONCLUSIÓN.

En el presente trabajo se ha procurado exponer y analizar la distribución competencial entre Estado y Comunidades Autónomas, así como también la interpretación que efectúa el Tribunal Constitucional de las normas regulatorias que la conciernen. El análisis ha constado de cuatro apartados diferenciados. En el primer apartado se ha introducido conceptualmente el eje del presente trabajo, los impuestos. El segundo apartado, se ha centrado en los principios vertebrales de nuestro sistema tributario. El tercer apartado abarca un análisis de las competencias, ejercicio y límites de la potestad tributaria. El cuarto, y último apartado, supone un estudio detallado de la doctrina del Tribunal Constitucional. Ha quedado patente que si el legislador no aborda correctamente el reto que suponen los impuestos medioambientales, la seguridad jurídica para Comunidades Autónomas menguará –si no es que lo ha hecho ya-, repercutiendo finalmente en los contribuyentes. No insinúo con ello que la literalidad de la norma deba excluir su interpretación, pero en mi opinión ayudaría a reducir los conflictos competenciales que a día de hoy se siguen suscitando. Probablemente, solucionar la cuestión implicaría abandonar el análisis estrictamente jurídico y centrarnos en argumentos o aspectos metajurídicos. Con el presente análisis, creo que se ha conseguido poner de relieve inconsistencias en que incurre la doctrina del Tribunal Constitucional sobre los límites competenciales contenidos en la LOFCA. También se ha puesto de manifiesto la división que impera entre los magistrados del Alto Tribunal a la hora de enjuiciar impuestos creados por las CCAA. Tampoco puede obviarse la osadía del legislador autonómico a introducir en el sistema impuestos que abanderan la lucha del cambio climático cuando, en el fondo, se yuxtaponen con impuestos estatales y que poco o nada tienen que ver con la protección del medio ambiente. No se pretendía con el presente trabajo llegar a una conclusión en firme, pues como se ha visto, la cuestión carece de parámetros claros y definitivos, dejando margen a interpretación, pero sí ha permitido traer a colación la complicada relación existente entre la creación de tributos por parte de las CCAA y la protección del medio ambiente.

VIII. BIBLIOGRAFÍA.

- CALVO ORTEGA, Rafael; CALVO VÉRGEZ, Juan, *Curso de derecho financiero*, Editorial Civitas Thomson Reuters, 2018.
- CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario: parte general*, Editorial Aranzadi, S.A.U., 2020.
- FERNÁNDEZ ORTE, Jaime, *La Tributación Medioambiental: Teoría y Práctica*, Editorial Aranzadi, SA, 2006.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, María Jesús, *Análisis de la protección tributaria del medio ambiente: especial referencia a la Comunidad Autónoma de Andalucía*, Editorial Aranzadi, SA, 2011.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, S.A., 2000.
- MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel; CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de derecho financiero y tributario*, Editorial Tecnos, 2020.
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *Derecho financiero y tributario: parte general: lecciones de cátedra*, Editorial Thomson Reuters Civitas, 2019.
- PALAO TABOADA, Carlos, “La inconstitucionalidad y nulidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU. La STC 182/2021, de 26 de octubre, y el RD-L 26/2021, de 8 de noviembre”, *Nueva fiscalidad*, nº 4 (2021).
- PÉREZ ROYO, Fernando; CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco Miguel, *Derecho financiero y tributario: parte general*, Editorial Aranzadi, S.A.U., 2020.
- RÓSEMBUJ, Tulio, *El impuesto ambiental*, Editorial El Fisco, 2009.
- SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, “Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español. Fiscalidad, parafiscalidad y extrafiscalidad”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 153 (2012).

-VARONA ALABERN, Juan Enrique, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*,
Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2009.

IX. LEGISLACIÓN.

-Constitución Española (Referencia: BOE-A-1978-31229).

-Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (Referencia: DOE-e-2006-90037).

-Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria (procedente del Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre) (Referencia: BOE-A-1990-15348).

-Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997 (Referencia: BOE-A-1996-29116).

-Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia: BOE-A-2003-23186).

-Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998 (Referencia: BOE-A-1997-28052).

-Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (Referencia: BOE-A-1963-22706).

-Ley del Parlamento de Andalucía núm. 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria (referencia: BOE-A-1984-18049).

-Ley del Parlamento de Cataluña 15/2014, de 4 de diciembre, del impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector audiovisual y la difusión cultural digital (Referencia: BOE-A-2014-13366).

-Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (Referencia: BOE-A-1979-23709).

-Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (referencia: BOE-A-2009-20374).

-Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (Referencia: BOE-A-1980-21166).

-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 (Referencia: BOE-A-2004-4214).

X. JURISPRUDENCIA.

-ATC 456/2007, de 12 de diciembre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 6895-2007).

-ATC 71/2008, de 26 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad núm. 8638-2006).

-STC 27/1981, de 20 de julio (rec. de inconstitucionalidad núm. 38-1981).

-STC 37/1987, de 26 de marzo (rec. de inconstitucionalidad núm. 685/84).

-STC 236/1991, de 12 de diciembre (conflictos positivos de competencia acumulados núms. 44/86, 48/86, 49/86, 50/86, 64/86 y 1602/88).

-STC 49/1995, de 16 de febrero (rec. de inconstitucionalidad núm. 2.902/90).

-STC 46/2000, de 14 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad 2876-1994).

-STC 96/2002, de 25 de abril (rec. de inconstitucionalidad núm. 1135/95).

-STC 168/2004, de 6 de octubre (rec. de inconstitucionalidad núm. 3726-1997).

-STC 193/2004, de 4 de noviembre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 69/95).

-STC 295/2006, de 11 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 4499-2001).

-STC 7/2010, de 27 de abril (rec. de inconstitucionalidad núm. 1846-2002).

-STC 19/2012, de 15 de febrero (rec. de inconstitucionalidad núm. 1046-1999).

-STC 196/2012, de 31 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 8556-2005).

-STC 60/2013, de 13 de marzo (cuestión de inconstitucionalidad núm. 8952-2010).

-STC 53/2014, de 10 de abril (cuestión de inconstitucionalidad núm. 3142-2007).

-STC 22/2015, de 16 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad núm. 4538-2013).

-STC 44/2015, de 5 de marzo (rec. de inconstitucionalidad núm. 1955-2005).

- STC 60/2015, de 18 de marzo (cuestión de inconstitucionalidad núm. 3337-2013).
- STC 77/2015, de 27 de abril (recurso de amparo núm. 3303-2013).
- STC 74/2016, de 14 de abril (rec. de inconstitucionalidad núm. 4292-2015).
- STC 167/2016, de 6 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 6599-2013).
- STC 26/2017, de 16 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad núm. 1012-2015)
- STC 120/2018, de 31 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015).
- STC 4/2019, de 17 de enero (rec de inconstitucionalidad núm. 2255-2016).
- STC 43/2019, de 27 de marzo (rec. de inconstitucionalidad núm. 6367-2017).
- STC 63/2019, de 9 de mayo (rec. de inconstitucionalidad núm. 739-2018).
- STC 126/2019, de 31 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019).
- STC 84/2020, de 15 de julio (rec. de inconstitucionalidad núm. 4929-2019).
- STC 100/2020, de 22 de julio (rec. de inconstitucionalidad núm. 1893-2019).
- STC 125/2021, de 3 de junio (rec. de inconstitucionalidad núm. 4192-2020).
- STC 182/2021, de 26 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020).
- STC 20/2022, de 9 de febrero (cuestión interna de inconstitucionalidad núm. 5908-2021).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio 2019, rec. 6435/2017.