

LA INTERPRETACIÓN DEL ART. 6 DE LA LEY ORGÁNICA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS (LOFCA): PASADO Y FUTURO

Fernando de Vicente de la Casa

Consultor y Asesor Fiscal

Investigador independiente

España

Title

The interpretation of the Financing of Autonomous Communities Organic Act provision 6 (LOFCA): past, present and future

Resumen

El gran incremento de impuestos autonómicos que existe hoy, así como la gran cantidad de resoluciones judiciales del Tribunal Constitucional, de reciente aparición, hace necesario dedicar un estudio al análisis crítico del art. 6 de la LOFCA, especialmente después de la modificación operada sobre el mismo en 2009, para concluir con una propuesta de cara al futuro.

Palabras clave

Hecho imponible, objeto del tributo, materia imponible, capacidad económica, tributo, impuesto, fines extrafiscales, autonómico, jurisprudencia, tribunal, constitucional, LOFCA.

Abstract

The great increase of Autonomous Communities taxes, as well as the great quantity of recent judicial resolutions from the Constitutional Court, makes it necessary to do a critical analysis of art. 6 of the LOFCA, especially after the modification carried out in it in 2009, to conclude with a proposal for the future.

Keywords

Taxable event, taxable object, taxable matter, economic capacity, tax, extra-fiscal purposes, autonomy, jurisprudence, court, constitutional, LOFCA.

Fecha de recepción: 28-06-2019 / Fecha de aceptación: 24-07-2019 / Fecha de revision: 12/08/2019

SUMARIO

1. Introducción
2. Pasado
 - 2.1. El apartado 2
 - 2.2. El apartado 3
3. Presente
 - 3.1. Nueva redacción de los apartados 2 y 3
 - 3.2. «Nueva» interpretación del Tribunal Constitucional
 - 3.3. Los tributos con fines extrafiscales
 - 3.4. La concurrencia entre tributos estatales y locales
4. Futuro
5. Bibliografía

1. Introducción

El gran incremento de impuestos autonómicos que existe hoy, así como la gran cantidad de resoluciones judiciales, especialmente del Tribunal Constitucional, de reciente aparición, hace necesario dedicar un estudio al análisis crítico del art. 6 de la LOFCA.

Vamos a analizar en primer lugar la interpretación que se daba a los apartados 2 a 4 de dicho artículo antes de su reforma en 2009, que se centraban en la distinción entre hecho imponible, objeto del tributo y materia imponible, conceptos que sólo nos vamos a limitar a definir para indicar de qué premisa partimos:

- Hecho imponible (ex art. 20 de la Ley General Tributaria¹): El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Se compone del elemento objetivo² y del elemento subjetivo. Giannini los llama elemento material y elemento personal³. El objetivo nos indica qué se grava (elemento material), dónde se grava (elemento espacial), cuándo se grava (elemento temporal) y cuánto se grava (elemento cuantitativo). El subjetivo nos indica quién es la persona obligada al pago del impuesto⁴.
- Objeto del tributo (ex art. 2.2.c) LGT): negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente, reflejados de forma explícita o implícita en el hecho imponible, y que pueden traducirse

1 En adelante, LGT.

2 También se le denomina objeto del presupuesto, presupuesto objetivo y objeto del hecho imponible.

3 *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pag. 141.

4 Esta clasificación fue obra de Sainz de Bujanda, en *Análisis jurídico del hecho imponible*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 60, 1965; y en *Lecciones de Derecho Financiero*, DP-Universidad Complutense, Madrid, 1993, pags. 201 a 208. La mayoría de la doctrina la ha acogido positivamente, por ejemplo Cortés Domínguez en *Ordenamiento Tributario Español*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1985, pags. 282 y 283; Pérez de Ayala Pelayo en *Temas de Derecho Financiero*, DP-Universidad Complutense, Madrid, 1988, pags. 304 y 305, Núñez Pérez en *Hecho imponible. No sujeción y exención*, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pag. 465; Carrera Raya en *Manual de Derecho Financiero*, II, Tecnos, Madrid, 1994, pags. 21 a 24; Pérez Royo en *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 2000, pags. 131 a 135; Martínez Lago en *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Iustel, Madrid, 2005, pags. 260 a 264; Ferreiro Lapatza en *Derecho Tributario. Parte General*, Curso de Derecho Financiero Español, Vol. II, Marcial Pons, Madrid, 2004, pag. 54; Martín Queralt y otros en *Derecho Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2005, pags. 122 y 123; o Cazorla Prieto en *Derecho Financiero y Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2005, pags. 338 y 339. González García sostiene que el hecho imponible se compone de cuatro elementos: objetivo, subjetivo, espacial y temporal (en *Comentarios al artículo 28 de la LGT*, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo I, Edersa, Madrid, 1982, pags. 243 a 246; y en *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Edersa, Madrid, 1989, pags. 208 a 211; y en *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria, Salamanca, 1997, pags. 198 a 201); al igual que Rosembuj en *Elementos de Derecho Tributario*, Vol. II, PPU, Barcelona, 1989, pag. 85; y Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril en *Fundamentos de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 2004, pags. 105 a 110. En cambio, Menéndez Moreno considera que el hecho imponible se compone de tres elementos: objetivo, subjetivo y temporal (*Derecho Financiero y Tributario*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pags. 199 a 201).

en: renta y patrimonio (directos), consumo o gasto y tráfico de bienes (indirectos)⁵.

- Materia imponible: el objeto del tributo es una parte concreta de la materia imponible⁶. Es decir, la materia imponible es un concepto más amplio que el del objeto del tributo, que no es otra cosa que la concreción de esa materia en relación a un tributo concreto.

En segundo lugar, estudiaremos el cambio interpretativo que se ha producido poco antes de la reforma antes mencionada, que se consolidó después de la misma, y que ha causado la multiplicación de los tributos autonómicos de forma desproporcionada.

Por último, defenderemos la interpretación que, a nuestro juicio, debería aplicarse de cara al futuro, en aras de la defensa de la seguridad jurídica.

2. Pasado

Empezaremos por analizar la redacción anterior 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, para luego hacer lo mismo con la nueva.

En primer lugar, vamos a reproducir la redacción previa a la reforma:

«Artículo 6.

[...]

5 El art. 26.1.c) de la antigua LGT, recogía dichos índices, que son defendidos por la mayoría de la doctrina española y extranjera: Sainz de Bujanda en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pag. 196; Cortés Domínguez en *Ordenamiento Tributario Español*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1985, pag. 77; Rosembuj en *Elementos de Derecho Tributario*, Vol. I, PPU, Barcelona, 1988, pag. 43, y en *Elementos de Derecho Tributario*, Vol. II, PPU, Barcelona, 1989, pag. 77; Sotres Menéndez en *Ley de tasas y precios públicos: un bosque detrás del árbol*, Impuestos, 1990-I, pags. 205 y 206; Lozano Serrano en *Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 97, 1998, pag. 48; Menéndez Moreno en *Derecho Financiero y Tributario*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pag. 82; y Martín Fernández en *Tasas y precios públicos estatales a la luz de la nueva Ley General Tributaria*, Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, pag. 371. En cambio, Moschetti en *Orientaciones generales de la capacidad contributiva*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 269, 2003, pag. 539, considera que los índices, mayoritariamente aceptados por la doctrina italiana son: renta, patrimonio, gasto, incremento de patrimonio e incremento de valor del patrimonio; aunque en un trabajo anterior defendía que sólo lo son la renta y el patrimonio, y en cambio no lo es la transmisión de un bien, en *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pags. 77 y 81. Para Giannini son tres: renta, patrimonio y tráfico de bienes, en *Instituciones de Derecho Tributario*, cit., pag. 142. Por su parte, Berliri defiende los siguientes: renta, patrimonio, consumo, participación en un negocio, tráfico de mercancías y el desarrollo de una actividad determinada; en *Principios de Derecho Tributario*, Vol. II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, pag. 333. Neumark establece como índices la renta, el patrimonio y el consumo, en *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pags. 176 a 180; mientras que Gerloff, en una obra conjunta con Neumark añade el ahorro a los tres anteriores, en *Tratado de Finanzas*, Tomo II, El Ateneo, Buenos Aires, 1961, pag. 248.

6 Lo mismo defiende Ferreiro Lapatz en *Derecho Tributario. Parte General*, cit., pag. 60.

2. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado.

3. 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. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

4. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas»⁷.

2.1. El apartado 2

El apartado 2 establecía que los tributos autonómicos que puedan crearse no deben tener el mismo hecho imponible que los tributos estatales ya existentes. Esto se complementaba con el apartado 4 que afirmaba que el Estado sí puede crear nuevos tributos sobre hechos impositivos recogidos por tributos autonómicos, lo que supone la necesaria eliminación de los tributos autonómicos según el apartado 2. El Estado debe ofrecer a cambio una compensación, se entiende que económica, para las Comunidades Autónomas, ya que si el Estado establece un tributo sobre el mismo hecho imponible de otro ya existente, uno de los dos debe desaparecer, lo que supondría una pérdida de ingresos para la Comunidad Autónoma.

El problema que se planteaba es si la expresión «hecho imponible» es la correcta o debería recoger la expresión de «materias», que aparecía en el apartado 3. De referirse exclusivamente a hechos impositivos, esto quiere decir que las Comunidades Autónomas pueden crear tributos que recaigan sobre materias

⁷ Todo lo que se va a decir ahora sobre el art. 6 de la LOFCA no es aplicable a la Comunidad Foral de Navarra ni a la del País Vasco.

Los arts. 1 y 2.2 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Ley 25/2003, de 15 de julio (BOE nº 169, de 16/7/03) autorizan a dicha Comunidad Foral a establecer tributos distintos a los establecidos en el Convenio, y no le es aplicable las restricciones del art. 6.3 de la LOFCA, porque así lo dispone el art. 45.1 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y mejoramiento del régimen Foral de Navarra (BOE nº 195, de 16/8/82), que remite al Convenio como norma reguladora del sistema de financiación de dicha Comunidad Foral.

En el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco, el art. 41.1 de su Estatuto de Autonomía (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre (BOE nº 306, de 22/12/79)) remite al Concierto Económico que tiene con el Estado, regulado en la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE nº 124, de 24/5/02), cuyo art. 1.º autoriza a las instituciones competentes de dicha Comunidad Autónoma a establecer su propio régimen tributario. Además, el art. 1.2 del Texto Refundido de la LRHL afirma que: «Esta Ley se aplicará en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra», manteniendo, por tanto, la regulación propia que he mencionado.

ya gravadas por el Estado siempre que los hechos imponible de los tributos autonómicos no coincidan con los estatales⁸.

Pero esta interpretación hacía que la prohibición careciera de efectividad real, pues valdría cualquier modificación del hecho imponible para crear uno diferente. Casado Ollero lo expresaba de la siguiente manera: «[...] si se interpretase el art. 6.2 LOFCA en su estricta acepción jurídica devendría inoperante [...] dado que los hechos imponible de los tributos creados por las Comunidades Autónomas en modo alguno podrán coincidir con los presupuestos de los tributos estatales, aunque sólo fuera por el hecho de que siempre variará, cuando menos, el aspecto territorial de su elemento objetivo»⁹.

De referirse a la expresión materias, supondría la imposibilidad de las Comunidades Autónomas de crear tributos, pues el Estado grava prácticamente todas las materias: renta, patrimonio, gasto y tráfico de bienes¹⁰.

El Tribunal Constitucional responde afirmando que materia es un concepto más amplio que el de hecho imponible, ya que sobre una misma materia pueden

8 Esta postura la defienden Vega Herrero en *Los principios inspiradores de la organización territorial del Estado en la jurisprudencia constitucional*, Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas), Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, pag. 3158; Delgado González en *La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 61, 1989, pag. 97; Zornoza Pérez en *Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas*, Documentación Administrativa, nº 232-233, 1992, pags. 481 y 482; Gómez Cabrera en *Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: una posibilidad remota*, Impuestos, nº 21, 1996, pag. 380; De la Cruz Rodríguez en *¿Qué futuro tienen los impuestos propios de las Comunidades Autónomas?*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 239, 1996, pag. 55; Checa González en *Hecho Imponible*, La reforma de la Ley General Tributaria, Lex Nova, Valladolid, 1996, pag. 129; Galapero Flores en *El Impuesto sobre Solares. Su implantación en la Comunidad Autónoma de Extremadura*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 263, 2002, pag. 251; Checa González en *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 25, Aranzadi, Pamplona, 2002, pags. 47 a 49 y en *Límite derivado del art. 6.2 de la LOFCA para el establecimiento de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas*, Nueva Fiscalidad, nº 3, 2003, pags. 11 a 13; Lago Montero en *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pag. 49; López Espadafor en *La doble imposición interna*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pag. 79; Gonzalo y González en *Fiscalidad Autonómica y Local*, Dykinson, Madrid, 2003, pag. 30; o Fernández Orte en *La Tributación Medioambiental*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pag. 102, y *La prohibición de doble imposición y el Impuesto extremeño sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente*, Jurisprudencia Tributaria, nº 16, 2007, pag. 29.

9 *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981, pag. 30. En términos similares se expresa Checa González en *Hecho Imponible*, cit., pag. 126.

10 Esta otra opinión, contraria a la anterior, la sostienen Linares y Martín de Rosales en *Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas*, Hacienda Pública Española, nº 65, 1980, pag. 158; Fernández Junquera en *Límites de las Cortes Generales al establecimiento de tributos por las Comunidades Autónomas*, Las Cortes generales, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, pag. 1045; Albiñana García-Quintana en *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992, pag. 642; De la Hucha Celador en *Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española*, Documentación Administrativa, nº 232-233, 1992,

recaer distintos hechos imponible, configurando diferentes impuestos¹¹, como quedó dicho anteriormente. En concreto equipara materia imponible y objeto del tributo en el FJ 14 de la STC 37/1987, y lo repite en el FJ 4 de la STC 186/1993.

La interpretación del precepto a partir del término «hecho imponible» es la defendida por la STC 37/1987¹², en su FJ 14, en el que analiza si existe doble imposición entre el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas y el Impuesto sobre el Patrimonio, y del primero con la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (precedente del actual Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en adelante IBI).

Reproduzco a continuación parte del FJ 14: *«Sentado lo anterior, la representación actora estima que la finalidad del art. 6.2 de la LOFCA consiste en evitar «una doble imposición económica», lo que le permite sostener que «el hecho de que exista un impuesto estatal que tome como hecho imponible una determinada materia impositiva imposibilita el que las Comunidades Autónomas establezcan impuestos que recaigan sobre esta misma materia, ya sea total o parcialmente». Y ésta sería cabalmente la interdicción que ha resultado vulnerada, a su entender, por el nuevo tributo autonómico, confrontado con el impuesto estatal que grava el patrimonio de las personas físicas. Mas tales afirmaciones resultan infundadas, porque arrancan de una identificación entre los conceptos de materia imponible y hecho imponible que conduce a una interpretación extensiva del art. 6.2 de la LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene». Y más adelante en el mismo FJ 14: «[...] parece incuestionable, según resulta incluso de los propios términos literales del precepto, 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 impositivas¹³ 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*

pag. 456 y 457; Lasarte Álvarez en *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Manual General de Derecho Financiero, Tomo IV, Vol. I, Comares, Granada, 1998, pag. 57; Pérez de Ayala Becerril en *La doble imposición en los impuestos medioambientales*, Fiscalidad Ambiental, Cedecs, Barcelona, 1998, pag. 341 y 342; Yagüe Ballester en *Impuestos verdes autonómicos vs. Principios tributarios del Ordenamiento Español*, Observatorio Medioambiental, nº 2, 1999, pag. 351; Martínez García-Monco en *Impuestos propios: crisis y perspectivas*, Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, Lex Nova, Valladolid, 2005, pag. 1899; o Casado Ollero en *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981, pag. 30; en la que criticaba el precepto porque su interpretación se ve «[...] agravada por la insuficiente redacción del mandato, pues lógicamente no es el hecho imponible el que resulta gravado por el tributo, sino la materia imponible incluida como índice de capacidad contributiva [...]», y en *En torno a la jurisprudencia constitucional tributaria del primer bienio del siglo. Algunos materiales de reflexión sobre la distribución constitucional de competencias tributarias*, Crónica Tributaria, nº 106, 2003, pag. 16 y 17.

11 SsTC Últ. Cit. y STC 14/1998. En contra de lo que argumentaba la parte demandante, que defendía que si existía un impuesto estatal con un hecho imponible que recayese sobre una materia impositiva, ningún otro impuesto podría existir sobre esa materia.

12 Para un estudio completo de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre los impuestos autonómicos, hasta el año 2000, ver la obra de Alonso González, *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004, pag. 57 a 84.

13 Conceptos que no define, y que entendemos como sinónimos de materia imponible.

impuestos autonómicos». El razonamiento es impecable, coherente con la entonces redacción del art. 6.2 de la LOFCA¹⁴.

Reiteró el mismo planteamiento en la STC 149/1991. En su FJ 5.A) afirma que: *«Finalmente, en el art. 84.1 no hay vestigio alguno de la doble imposición que prohíbe el art. 6.2 de la LOFCA. Ya declaramos en nuestra STC 37/1987 (fundamento jurídico 14), en relación con una norma análoga, que el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. Así pues, la previsión de que el canon por ocupación del demanio costero puede coexistir con tasas u otros tributos exigibles por la Administración otorgante de la concesión o autorización no suscita en sí cuestión alguna»*.

La misma interpretación se realizó en la STC 14/1998, que analizaba la colisión de un impuesto autonómico con un impuesto estatal y dos impuestos locales. En concreto, el Tribunal Constitucional estudia en el FJ 11.C) la posible doble imposición existente entre el Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos y el IP, el Impuesto sobre Gastos Suntuarios (en adelante IGS) y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante IBI). Respecto al IP y al IBI de nuevo alega la disparidad de hechos imposables, y respecto al IGS, con el que sí hay doble imposición y vulneración del art. 6.3 de la LOFCA, el TC alega, con acierto, que la LRHL permite esa doble imposición en su Disposición Adicional Quinta (hoy Primera), con determinadas condiciones, que implican la corrección y eliminación de esa doble imposición. Este último supuesto lo analizaremos en el apartado correspondiente al IGS.

Reproduzco a continuación la parte de ese Fundamento Jurídico que hace referencia al apartado 2 del art. 6 de la LOFCA: *«Una tercera vía de impugnación del régimen fiscal establecido por la Ley 8/1990, la constituye la supuesta vulneración del principio de prohibición de la doble imposición, tanto en relación con tributos estatales (art. 6.2 L.O.F.C.A.) como respecto de ciertos impuestos locales (art. 6.3, L.O.F.C.A.). Comenzando por el primero de los ámbitos enunciados, la doble imposición tendría lugar porque el Impuesto que ahora nos ocupa coincidiría en su hecho imponible con el contemplado en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas creado por la Ley 50/1977. Sin embargo, es lo cierto que lo gravado por este último tributo, según el art. 2 de la Ley que lo regula, es la titularidad de derechos de contenido económico, mientras que el hecho imponible del impuesto autonómico, a tenor de lo dispuesto en el art. 31.1 de la Ley impugnada, es el aprovechamiento cinegético privativo administrativamente autorizado. Es palmario, pues, que uno y otro hecho imponible son del todo diferentes y pertenecen a realidades distintas, ya que el Impuesto sobre el Patrimonio grava la mera titularidad del derecho y el*

14 Los mismos argumentos son esgrimidos por la STC 186/1993, por lo que no voy a reproducirlos. En este caso, el FJ 4 de dicha sentencia analiza si existe doble imposición entre el Impuesto sobre las dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento y el Impuesto sobre el Patrimonio, y entre el primero y la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (parte del actual IBI). Ver Álvarez Arroyo, F.: *El Impuesto Extremeño de Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento (Comentario a la STC de 7 de junio de 1993)*, Jurisprudencia Tributaria, 1993-III, pag. 987.

Respecto de la CTR, no entró a analizar el caso, porque se alegaba vulneración del art. 6.2 pero no del art. 6.3., error clamoroso de los recurrentes, que consideraron a la CTR como un impuesto estatal, habiendo dejado de serlo desde 1978.

autonómico grava el aprovechamiento mediante un sistema objetivo de cálculo previo [...]».

La interpretación del art. 6.2 a partir del concepto de «materia» es la defendida por la STC 49/1995. En esta sentencia el Tribunal Constitucional no analizó la doble imposición entre dos impuestos, el Impuesto balear sobre las Loterías y el IVA, sino el que un impuesto autonómico invada la competencia estatal en la materia imponible que grava. Nos detenemos en ella porque interesa resaltar que el Tribunal busca el objeto imponible del Impuesto sobre las Loterías (que en este caso coincide con el hecho imponible) para examinar si es el mismo que el objeto de los sorteos de Lotería y, por tanto, si dicho impuesto invade competencias del Estado.

El FJ 4 dice: *«Por ello, en ese supuesto la potestad tributaria de la Comunidad balear debe entenderse afectada por otra limitación ya que el impuesto que ha configurado gravando "la participación en las loterías del Estado" (art. 1) toma como hecho imponible la participación en los sorteos... mediante la adquisición de billetes, bonos o apuestas, con lo cual el objeto impositivo resulta ser el mismo objeto económico del monopolio, constituido por la participación de los individuos en aquellos sorteos, que es lo que nutre todos los fondos del monopolio tanto en cuanto a premios o gastos de gestión propios como, fundamentalmente, a los ingresos para la Hacienda. Y al gravar la adquisición de billetes, además de gravarse un efecto estancado cuyo tráfico ordinario no está permitido (art. 2 del Decreto de 23 de marzo de 1956) se está gravando el mismo objeto y la misma fuente de recursos de aquél».* Este texto nos lleva a concluir que hay que atender también al objeto del tributo y no solo al hecho imponible para determinar la riqueza realmente gravada por un impuesto. No obstante, si analizamos la posible doble imposición, cosa que no hizo el tribunal, los hechos imponibles son diferentes, pues en el caso del impuesto balear recae sobre la participación en los sorteos mientras que el IVA recae sobre su organización. El IVA se repercutirá finalmente en quien compra los billetes, que es el mismo sujeto pasivo del impuesto balear, recayendo ambos impuestos sobre la misma capacidad económica¹⁵. En todo caso, tengo mis serias dudas sobre este pronunciamiento, porque habría que considerar si la lotería gestionada por el Estado es un tributo.

En palabras de Checa González, «[la STC 49/1995] abre nuevas perspectivas y nuevas formas de entender el fenómeno de la doble imposición interna. Por poner sólo un ejemplo, si hasta ahora se ha podido mantener que no existía la misma entre el IAE y el IRPF, por cuanto que el hecho imponible del primero viene constituido por el mero ejercicio de una actividad empresarial, profesional o artística, en tanto que el hecho imponible del segundo era la obtención de renta, con lo cual la diversidad de presupuestos de hecho, de acuerdo con la tesis tradicional, implicaba que no se pudiese hablar de doble imposición jurídica [...]; con la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 49/1995, de 16 de febrero, la situación cambia notablemente, ya que al

¹⁵ Así lo cree Vicente-Arche Coloma en *Inconstitucionalidad del Impuesto Balear sobre las Loterías. Comentario a la STC de 16 febrero 1995*, Jurisprudencia Tributaria, nº 70, 1995, pags. 20 a 23.

existir coincidencia de objetos imponible, la conclusión no puede ser otra que la de que entre ambos tributos sí se da la referida doble imposición»¹⁶.

Había una posición intermedia que defendía que lo que no pueden establecer las Comunidades Autónomas son tributos cuyos elementos configuradores resulten ser esencialmente iguales a los de un tributo estatal¹⁷, concretamente el objeto del tributo, el sujeto pasivo y la base imponible.

El hecho imponible no puede ser el único elemento del tributo a tener en cuenta. Es necesaria una acertada elección de los hechos imponible como índices de capacidad contributiva, que la base imponible sea adecuada como elemento de cuantificación del hecho imponible y que el tipo aplicable que nos proporciona la cuantía del gravamen sea el idóneo¹⁸, porque una incorrecta cuantificación de la riqueza imponible debido a su deficiente determinación de la capacidad económica que manifiesta, puede producir como resultado efectos confiscatorios¹⁹.

Como variante de esta posición intermedia, Fernández Junquera proponía que dos tributos son iguales si las bases imponible lo son, como criterio interpretativo del apartado 2: «[...] si se quiere saber si hay coincidencia o no entre dos tributos, hay que desnudar el hecho imponible, hay que quitarle el ropaje que lo envuelve y le da forma. [...] es en la forma de cuantificar el hecho gravado, donde se puede saber si dos impuestos son o no coincidentes, pero no en cómo se describa el objeto o materia gravada por el tributo». En contra Ortiz Calle consideraba que la base imponible resulta indiferente al interpretar el significado del principio de equivalencia, ya que muchas veces obedece a simplificaciones del gravamen en lugar de cuantificar adecuadamente la capacidad económica gravada²⁰.

16 *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pags. 129 y 130. Ver también *Hecho imponible y objeto del tributo. El problema de la doble imposición interna*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 238, 1995, pags. 1058 y 1059. En el mismo sentido, Pérez de Ayala en *La doble imposición interna en el Derecho español: problemas y posibles soluciones*, Conflictos de imposición. Doble imposición interna e internacional, Asociación Española de Asesores Fiscales, nº 6, 1995, pag. 47; y García-Fresneda Gea en *Algunas consideraciones acerca del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas*, Revista de Estudios de Administración Local y Autonómica, nº 280-281, 1999, pag. 386.

17 Como defensores de esta postura tenemos a Rodríguez Bereijo en *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas*, Revista Española de Derecho Constitucional, nº 15, 1985, pag. 75; Jiménez Compaired en *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, BOE, Madrid, 1994, pags. 284 a 288; Cors Meya en *Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC)*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 263, 2002, pag. 35; Ferreiro Lapatza en *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, 2004, pag. 295; Álvarez García, Aparicio Pérez y González González en *La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común*, Documentos IEF, nº 20, 2004, pag. 86; Calvo Vérguez en *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, pags. 184 y 185, y en *Algunas consideraciones en torno al gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil: Análisis de la STC 168/2004, de 6 de octubre*, Jurisprudencia Tributaria, nº 10, 2005, pag. 51; González-Cuellar Serrano en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, Los Tributos Locales, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, pags. 38 y 39; y el propio Tribunal Constitucional en las STC 186/1993 y STC 289/2000.

18 Así lo entiende García Dorado en *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, pag. 155.

19 Ibidem., pag. 156.

20 Ibidem., pag. 117.

Zornoza Pérez y Ortiz Calle dieron un paso más. Estos dos autores abogaron por aplicar al art. 6.2 de la LOFCA el principio de equivalencia que utiliza el Tribunal Constitucional Alemán²¹. Zornoza Pérez partía del hecho de que, para él, establecer el límite en la identidad de hechos imponibles es muy amplio, mientras que establecerlo en la identidad de materia imponible es muy restrictivo²². Este autor con Ruiz Armendral lo expresaban así: «La interpretación más adecuada de dicho precepto [art. 6.2 LOFCA] no es la que acude a la existencia de hechos imponibles idénticos para determinar la validez o no de los tributos autonómicos frente al poder tributario estatal, sino la que analiza si se ha establecido un tributo formal y materialmente equivalente a uno estatal»²³.

Este principio surge al interpretar el art. 105.2.a) de la Ley Fundamental de Bonn, que afirma que «los Estados federados tienen el derecho a legislar sobre los impuestos locales de consumo y lujo, siempre que no fueren equivalentes a los impuestos regulados por Ley Federal». Pues bien, el Tribunal citado ha interpretado el término «equivalentes» en el sentido de que por una parte hay que analizar qué manifestación de capacidad económica resulta gravada y qué efectos produce en el destinatario del tributo (el sujeto pasivo), y por otra qué efectos económicos origina en la sociedad para alcanzar los fines que en cada caso estime oportunos el legislador.

En cuanto al primer requisito, Zornoza Pérez y Ortiz Calle coincidían en señalar que la clave está, no en el hecho imponible, sino en el objeto del tributo y en el sujeto pasivo²⁴, como en el caso de la posición intermedia, aunque excluyendo la base imponible. Zornoza matizó la opinión de K. Vogel, que entendía que el primer requisito de la equivalencia se producía si había identidad en el objeto del tributo, en el hecho imponible y en la base imponible²⁵.

En cuanto al segundo requisito, se refiere a lo mismo que la teoría de los fines extrafiscales de los tributos, esto es, que la equivalencia se producirá cuando los efectos económicos originados incidan sobre la misma fuente económica de capacidad contributiva, cosa que no sucederá si el fin de uno de los dos tributos es extrafiscal, según defiende Tipke²⁶. Volveremos más adelante sobre el tema de los fines extrafiscales de los tributos.

21 Zornoza Pérez en *Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas*, Memoria 1986 - 1987, Vol. II, Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1988, pags. 976 y 977; y con Ruiz Almendral en *El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. Análisis constitucional*, Nueva Fiscalidad, nº 10, 2004, pag. 45. Ortiz Calle en *Los límites de la competencia legislativa tributaria de los Länder en la República Federal de Alemania: un análisis comparado (I)*, Impuestos, 1999-I, pag. 112; y en *Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente)*, Revista Interdisciplinaria de Gestión Ambiental, nº 27, 2001, pag. 28.

22 Zornoza Pérez en *Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas*, cit.

23 *El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales...*, cit.

24 *Los límites de la competencia legislativa tributaria de los Länder...*, cit., Impuestos, 1999-I, pags. 116 y 117.

25 Zornoza Pérez en *Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas*, cit., pags. 978 y 979.

26 Zornoza Pérez en *Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas*, cit., pags. 979 y 980.

2.2. El apartado 3

El apartado 3 permitía a las Comunidades Autónomas crear tributos sobre materias gravadas por los tributos de los Entes Locales, siempre que la Ley lo permitiera, y se preveía una compensación económica para los Entes Locales, cuyos tributos serían suprimidos²⁷.

Aquí se planteaba el mismo problema que antes pero al revés. Se dudaba si la expresión «materias» quiere decir «hechos impositivos»²⁸.

Para el Tribunal Constitucional, según la STC 14/1998, se refería a hechos impositivos. Así, en el FJ 11.C) se afirma que: «[...] Se alega también un fenómeno de doble imposición entre el nuevo tributo autonómico y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles creado por la Ley de las Haciendas Locales. Sin embargo, como quiera que este último grava la propiedad de los inmuebles o la titularidad de una concesión administrativa sobre dichos bienes y el impuesto autonómico grava exclusivamente el aprovechamiento cinegético, es claro que uno y otro hecho impositivo son completamente diferentes, por lo que no cabe apreciar que se produzca la doble imposición denunciada.»

No basta, en mi opinión, con referirse solamente a los hechos impositivos. En cambio, el Tribunal Constitucional se limitaba a aplicar los mismos criterios del art. 6.2 de la LOFCA, que prohibía la doble imposición, y hacía caso omiso del art. 6.3, que también la prohibía, pero que no hablaba de hechos impositivos sino de materias reservadas²⁹.

27 En ambos casos he hablado de supresión porque, ¿qué merma en sus ingresos sufrirían los Entes Locales o las Comunidades Autónomas si sus impuestos coexisten con los nuevos impuestos, en el primer caso autonómicos, y en el segundo estatales?. Es obvio que en caso de coexistencia no habría merma alguna.

28 Hay un sector doctrinal que afirma justo esto, como por ejemplo Jiménez Compared en *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, cit., pags. 310 y 311; Borrero Moro en *La materia impositiva en los tributos extrafiscales: ¿presupuesto de la realización de la autonomía financiera?*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 33, Aranzadi, Pamplona, 2004, pags. 50 a 56, en *El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura: un tributo con algunos síntomas de inconstitucionalidad*, Impuestos, nº 18, 1998, pag. 1272, en *El principio de igualdad y la tributación ambiental: el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el Medio Ambiente*, Jurisprudencia Tributaria, 1997-I, pag. 1809, en *Acerca de la discutida constitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el Medio Ambiente*, Fiscalidad Ambiental, Cedecs, Barcelona, 1998, pag. 483, y en *El reparto de la materia impositiva entre la hacienda autonómica y local*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pag. 188; Adame Martínez en *Consideraciones acerca del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente*, Crónica Tributaria, nº 71, 1994, pag. 137 (o la obra de la nota siguiente); Gómez Cabrera en *Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: una posibilidad remota*, cit., pags. 380 y 381; y López Espadafor en *La doble imposición interna*, cit., pag. 82.

29 Esta es la opinión de Checa González en *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, cit., pag. 88, y en *La prohibición de establecimiento de impuestos propios regionales sobre las materias reservadas a las corporaciones locales. Análisis crítico del artículo 6.3 de la LOFCA*, Nueva Fiscalidad, nº 2, 2002, pag. 10; y Borrero Moro en *La materia impositiva en los tributos extrafiscales: ¿presupuesto de la realización de la autonomía financiera?*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 33, Aranzadi, Pamplona, 2004, pag. 92. En cambio Calvo Vérguez, al igual que el Tribunal Constitucional, no se pronuncia sobre este asunto, y despacha la colisión con el IBI por la disparidad de hechos impositivos, en *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, cit., pag. 266.

Además, el siguiente texto de la misma sentencia es sorprendente: *«Resulta así que, pese a la yuxtaposición formal de los hechos impositivos de ambos gravámenes, no ha existido técnicamente doble imposición, puesto que mediante el expediente de la deducción en la cuota del Impuesto autonómico de la deuda tributaria abonada por razón del gravamen municipal, los sujetos pasivos de ambos Impuestos únicamente han tributado una sola vez por el mismo concepto. A mayor abundamiento, las limitaciones temporales establecidas en la Ley impugnada han sido suprimidas por la Ley 3/1992, de Tasas y Precios Públicos, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, cuyo art. 4 modificó el art. 39.2 de la Ley recurrida, otorgando carácter permanente a la mencionada deducción. La prohibición de doble imposición en materia tributaria garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible. En el caso presente, es palmario que esa garantía ha sido observada y respetada mediante la técnica de la deducción en la cuota de lo previamente abonado por razón del otro tributo; fórmula por lo demás común cuando se presenta una posible yuxtaposición formal entre distintas figuras impositivas y, destinada, precisamente, a impedir la existencia de una doble imposición económica»*. Es decir, que sólo hay doble imposición cuando se paga dos veces por un mismo hecho imponible, con lo que el Tribunal Constitucional se ha olvidado del art. 6.3 de la LOFCA o se ha acogido a la interpretación de que las expresiones hecho imponible y materia reservada significan lo mismo.

La interpretación opuesta la sostenía en la STC 289/2000, que estudia la posible doble imposición entre el Impuesto balear sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente y el IBI. En este caso el Tribunal Constitucional consideraba que el artículo citado no habla de hecho imponible sino de materia reservada, por eso, tiene que analizar qué debe entenderse por la expresión «materia reservada» del art. 6.3 de la LOFCA.

El Tribunal Constitucional consideraba que la expresión «materia reservada» equivale a materia imponible u objeto del tributo, razonando de esta manera: *«En efecto, frente a una concepción de materia reservada como sinónimo de materia sobre la que una Corporación Local tiene atribuidas competencias por la específica legislación de Régimen Local –por ejemplo, respecto de los Municipios, por el art. 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, entre las que figura, por cierto, la competencia sobre medio ambiente–, por "materia reservada" debe entenderse sólo aquellas materias que configuran el objeto de los tributos locales por haberlo establecido así la "legislación de régimen local" que en materia financiera no es otra, en la actualidad, que la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales. Así lo ha entendido el propio legislador estatal al establecer en esa Ley 39/1988 las únicas habilitaciones vigentes en nuestro Ordenamiento (el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca) y al haberlo hecho partiendo precisamente del concepto de "materia imponible". Así, la identificación entre "materias reservadas" a las entidades locales y "materias impositivas" resulta patente en la Exposición de Motivos de la Ley reguladora de las Haciendas Locales al identificar como uno de sus retos el "modernizar y racionalizar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la tributación local" y,*

sobre todo, en los apartados 1 y 6 de la Disposición adicional quinta que habilitan, respectivamente, a las Comunidades Autónomas a establecer y exigir un impuesto sobre "la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica" y sobre "la materia imponible gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios".

A esta misma conclusión se llega analizando el procedimiento legislativo seguido para la aprobación del art. 6.3 L.O.F.C.A. A lo largo de toda su tramitación parlamentaria la materia reservada nunca se asimiló a materia competencial sino a materia tributaria. Ciertamente, en el primer proyecto de ley se hablaba de "hechos imponderables gravados o susceptibles de gravamen", para pasar luego en uno de los informes de la ponencia a "materias (hechos imponderables)" y terminar en la redacción definitiva hoy vigente, simplemente como "materias"; pero fueron simples razones de técnica jurídica las que condujeron a la adopción de un término más omnicompreensivo que el de hecho imponible aunque siempre referido, no a abstractas competencias, sino al objeto de los tributos o a la riqueza sometida a tributación.

Pero, al mismo tiempo, como queda dicho, el alcance del concepto de materia imponible, es más amplio que el de hecho imponible al que se refiere el apartado 2 del art. 6 L.O.F.C.A.»³⁰.

Por ello concluye que el art. 6.3 de la LOFCA impide que un tributo autonómico recaiga sobre materias imponderables u objetos de los tributos ya gravados por los Entes Locales (FJ 4), dando así la razón al Abogado del Estado, que defendía que: «el art. 6.3 LOFCA prohíbe a las Comunidades Autónomas la creación de tributos sobre las "materias" que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales (salvo habilitación legal y compensación a la entidad local afectada). Y, en este sentido, el concepto de "materia imponible" es más amplio que el "hecho imponible", ya que aquélla es «toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición» y éste implica «un concepto estrictamente jurídico que la ley fija en cada caso para configurar el tributo» (STC 37/1987 [RTC 1987\37], F. 14). Así las cosas, si el art. 6.2 LOFCA prohíbe a las Comunidades Autónomas la creación de tributos sobre "hechos imponderables" regulados por el Estado, el art. 6.3 LOFCA amplía la limitación a las "materias" reservadas a las Corporaciones Locales, vedando la creación de cualquier tributo que grave o recaiga sobre materias imponderables gravadas

30 Se muestran de acuerdo con esta sentencia, entre otros, Adame Martínez en *Tributos propios de las comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996, pag. 236; Ortiz Calle en *Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente)*, Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental, nº 27, 2001, pags. 29 y 30, Luchena Mozo en *Protección fiscal del medio ambiente*, Lecciones de Derecho del Medio Ambiente, Lex Nova, Valladolid, 2002, pags. 487 y 488; y Calvo Vérguez en *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, cit., pag. 218; Checa González en *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, cit., pag. 89 y en *La prohibición de establecimiento de impuestos propios regionales sobre las materias reservadas a las corporaciones locales. Análisis crítico del artículo 6.3 de la LOFCA*, Nueva Fiscalidad, nº 2, 2002, pag. 11; Borrero Moro en *La materia imponible en los tributos extrafiscales: ¿presupuesto de la realización de la autonomía financiera?*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 33, Aranzadi, Pamplona, 2004, pags. 93 a 111; y Escribano López en *La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 142, 2009, pags. 426 y 427.

por los impuestos locales, en todo o en parte. Con ello se pretende impedir la doble imposición material, es decir, que existan elementos materiales de riqueza (patrimoniales o de actividad) que se encuentren simultáneamente gravados por un impuesto local y por un impuesto autonómico».

La postura anterior fue matizada en la STC 168/2004, que estudiaba la posible doble imposición entre el Gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil y el IBI y el IAE. Así, el FJ 6 afirma que: *«En el presente supuesto, al centrarse la discusión en torno al cumplimiento por la Ley de protección civil de Cataluña, en cuanto crea el gravamen discutido, de lo dispuesto en el art. 6.3 LOFCA, interesa recordar una vez más el contenido y alcance que tiene la expresión "materia reservada" en él empleada y que tuvimos ocasión de poner de manifiesto en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4. Entonces, haciendo uso de las pautas interpretativas sentadas en la SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14 [posteriormente reiteradas en las SSTC 150/1990, FJ 4; 186/1993, FJ 4 c); y 233/1999, de 13 de diciembre, FJ 23] entre "hecho imponible" y "materia reservada", extrajimos dos conclusiones, a saber, que "este concepto no es sinónimo de materia competencial, pero tiene un contenido más amplio que el correspondiente al concepto de hecho imponible" (FJ 4). "[...] Desarrollando estas conclusiones, advertíamos en aquella ocasión que la expresión "materia reservada" no remite al haz de competencias que a las entidades locales se atribuye en la legislación de régimen local (especialmente la Ley de bases de régimen local), sino que ha de interpretarse como sinónimo de "materia imponible u objeto del tributo", debiendo entenderse por tal "toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico", en tanto que el hecho imponible "es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria". En suma, "en relación con una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes" toda vez que al hecho imponible –que es una creación normativa– "le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible, exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto" (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4). Finalmente, ciñéndonos al límite a la potestad tributaria autonómica fijado en el art. 6.3 LOFCA, destacábamos que éste "reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible", 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" (ibidem)»³¹.

Dando la razón al Abogado del Estado, que interpretaba de nuevo el art. 6.3 de la LOFCA con las siguientes palabras : «*En cuanto al alcance del precepto en cuestión, se recuerda que la STC 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987/37), afirmó que el concepto de materia imponible es más amplio que el de hecho imponible, debiendo entenderse por aquélla "toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición", en tanto que el hecho imponible "es un concepto estrictamente jurídico que la Ley fija en cada caso para configurar un tributo" (F. 14). De este modo, viene a afirmarse también la mayor amplitud del art. 6.3 LOFCA, por comparación con el art. 6.2 del mismo texto legal, pues si en éste se exige identidad de hechos imponibles, en aquél basta con que se trate de tributos sobre materias imponibles gravadas por los impuestos locales. A mayor abundamiento, al referirse a "tributos sobre materias", la única interpretación correcta del precepto es que opera sobre cualquier tributo que grave o recaiga sobre tales materias, total o parcialmente. No puede, siempre en opinión del Abogado del Estado, exigirse aquí, como en el art. 6.2 LOFCA, una suerte de "identidad de materias imponibles", porque el concepto "materia imponible" no es una noción jurídico-fiscal precisa y porque esa exigencia tornaría imposible la aplicación del precepto con un mínimo de certeza y seguridad, pudiendo producirse toda clase de delimitaciones más o menos arbitrarias o, simplemente, determinar la inaplicación del precepto al no existir nunca identidad de materias imponibles. Por ello, la única interpretación precisa que puede existir es la expuesta: que el art. 6.3 LOFCA se refiere a cualquier tributo que grave o recaiga, en todo o en parte, sobre materias imponibles gravadas por impuestos locales. Precizando aún más la extensión del art. 6.3 LOFCA, lo que se quiere prohibir o limitar es la doble imposición material, es decir, que existan elementos materiales de riqueza (patrimoniales o de actividad) que se encuentren simultáneamente gravados por un impuesto local y otro autonómico. Sobre tales elementos materiales no pueden crearse tributos autonómicos sin cumplir los requisitos del art. 6.3 LOFCA (habilitación legal expresa y previsión de medidas de compensación), excluyéndose la doble imposición».*

Los pronunciamientos posteriores han seguido la misma línea, en lo que a este aspecto se refiere, en concreto el FJ 5º del ATC 417/2005³², que analizaba

31 Esta sentencia ha sido criticada por Rubio de Urquía en *Ley 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña*, Carta Tributaria, nº 275, 1997; Alonso González, *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004; Balladares Saballos en *La materia imponible local. Un supuesto: la STC 168/2004*, Tributos Locales, nº 48, 2005; y por Herrera Molina, en *STC 168/2004*, Comentarios de Jurisprudencia Tributaria Constitucional, año 2004, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005. En cambio, ha sido apoyada por Calvo Vérguez en *Algunas consideraciones en torno al gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil: Análisis de la STC 168/2004*, de 6 de octubre, Jurisprudencia Tributaria, nº 10, 2005; Varona Alabern en *El tributo catalán creado por la Ley de Protección Civil de Cataluña y la STC 168/2004*, de 6 de octubre, Nueva Fiscalidad, nº 6, 2005; y Rozas Valdés en *Riesgo de contaminar y tributos autonómicos*, Quincena Fiscal, nº 2, 2006, y con Aparicio Pérez, Álvarez García y Vázquez Cobos en *Impuestos ecológicos y pretendidamente ecológicos*, Tributos locales y autonómicos, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006.

32 Seguido por otros muchos, los Autos 434 a 504, 506, 507 y 509 de 2005, y 120 a 124 de 2006.

la posible inconstitucionalidad del Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, por la posible doble imposición de este con el IBI; el FJ 4º de la STC 179/2006, que analizaba la doble imposición entre el Impuesto extremeño sobre Instalaciones que Incidan sobre el Medio Ambiente y el IBI; y el FJ 6º del ATC 456/2007, que analizaba la doble imposición entre el Impuesto andaluz sobre depósito de residuos radioactivos y el IAE³³.

Para mí, es claro que «materias» se refiere a «materia imponible» u objeto del tributo³⁴. Se llega a la misma conclusión si se analiza la evolución de la norma desde sus orígenes. En el Proyecto de Ley se recogía la expresión «hechos imposables». Más tarde, en el Borrador del Preinforme de la Ponencia se recogía ya la expresión «materias» seguida de «hechos imposables» entre paréntesis. En el Informe de la Ponencia desaparece el paréntesis, redacción que queda como definitiva. Quizá en la redacción original sí quisiera indicarse que eran lo mismo, pero es evidente que al final se llegó a la conclusión de que no lo eran, porque si no, ¿por qué no se mantuvo el paréntesis o se dejó la redacción original?³⁵.

33 Comentado por Escribano López en *La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española*, cit., pags. 432 y 433.

34 En tal sentido se han pronunciado numerosos autores, como por ejemplo Rodríguez Bereijo en *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas*, cit., pag. 75; Yebra Martul-Ortega en *La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de las Corporaciones Locales*, Impuestos, 1985-II, pag. 222 o en *Las dificultades de un tributo autonómico (el IVTM)*, Revista de Hacienda Local, nº 61, 1991, pag. 18; Checa González en *El Impuesto sobre Tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza*, Impuestos, nº 6, 1987, pag. 676, y en *Hecho Imponible*, cit., pag. 129; Pita Grandal en *Reflexiones en torno a los límites de la previsión contenida en el artículo 6.3 de la LOFCA*, Impuestos, 1987-II, pag. 143; Guervós Maillo en *El Impuesto balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pags. 186 y 222; Lago Montero en *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pags. 55 y 59; Casado Ollero en *En torno a la jurisprudencia constitucional tributaria del primer bienio del siglo...*, cit., pag. 18; Gonzalo y González en *Fiscalidad Autonómica y Local*, cit., pag. 31; Galapero Flores en *El Impuesto sobre Solares. Su implantación en la Comunidad Autónoma de Extremadura*, cit., pag. 251; Varona Alabern en *El tributo catalán creado por la Ley de Protección Civil de Cataluña y la STC 168/2004, de 6 de octubre*, Nueva Fiscalidad, nº 6, 2005, pag. 38; Calvo Vérguez en *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, cit., pags. 250 a 252, y en *Algunas consideraciones en torno al gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil: Análisis de la STC 168/2004, de 6 de octubre*, cit., pag. 61; y Fernández Orte en *La Tributación Medioambiental*, cit., pags. 104 y 105, y en *La prohibición de doble imposición y el Impuesto extremeño sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente*, Jurisprudencia Tributaria, nº 16, 2006, pag. 31. En contra pero sin ofrecer alternativas se pronuncia Arrieta Martínez de Pisón en *Tributación medioambiental y financiación autonómica. El Impuesto de Castilla-La Mancha sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente*, Noticias de la Unión Europea, nº 281, 2008, pags. 18 y 19.

35 Adame Martínez se empeña en demostrar en *Tributos propios de las comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996, pags. 105 a 112 y en *El Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 79, 1993, pag. 137, que la expresión «materias» quiere decir «hechos imposables», lo cual no tiene sentido alguno, no sólo por la letra del artículo, que no da lugar a tal interpretación; sino que además los argumentos que aporta sirven para defender tanto su postura como la contraria, aparte de alguno de poco fundamento, como por ejemplo que se usó la expresión «materias» para no repetir tres veces la expresión «hechos imposables» en la misma norma. Pero no es el único que utiliza este último argumento, también lo esgrime Gómez Cabrera en *Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: una posibilidad remota*, cit., pag. 381. Quien precisamente utiliza los argumentos de Adame para llegar a la conclusión opuesta es Checa González en *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, cit., pags. 88 y 89; apoyando la tesis que sostengo. En todo caso, un riguroso y completo resumen de la elaboración y aprobación de este y otros artículos de la LOFCA puede encontrarse en la obra de Lasarte Álvarez, *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas: crónica parlamentaria*, Revista de Estudios Regionales, nº 9, 1982.

También para el art. 6.3 de la LOFCA existía la misma postura intermedia comentada para el art. 6.2, de que las Comunidades Autónomas no pueden establecer tributos cuyos elementos configuradores esenciales resulten ser esencialmente iguales a los de un tributo local³⁶.

Zornoza Pérez y Ortiz Calle interpretaban la expresión «materias reservadas» del apartado 6.3 utilizando la doctrina alemana empleada para interpretar el apartado 6.2³⁷. Es decir, aplicar también al art. 6.3 de la LOFCA el principio de equivalencia que utiliza el Tribunal Constitucional Alemán.

El Texto Refundido de la LRHL, en su Disposición Adicional 1ª, sólo permite tributos autonómicos que graven la materia reservada a los Entes Locales en dos casos: tributos propios sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) y sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Gastos Suntuarios (IGS), en su modalidad de aprovechamiento de Cotos de Caza y Pesca. En el caso del Impuesto sobre Vehículos, dicha disposición regula que el impuesto municipal debe suprimirse en caso de crearse uno autonómico, mientras que para el Impuesto sobre Gastos Suntuarios establece la completa deducción en la cuota del impuesto autonómico de lo pagado en el impuesto municipal.

Existe también otra discrepancia respecto del art. 6.3 que afecta a la redacción que acabamos de comentar y a la vigente. La polémica se refiere a si en la expresión «tributos» se consideran incluidos las tasas y las contribuciones especiales. Borrero Moro y Yebra Martul-Ortega consdideran que sí³⁸, mientras que Jiménez Compaired y Pita Grandal se inclinan por lo contrario³⁹. Nos decantamos por la primera postura porque ambos responden con claridad a la definición de tributos del art. 2.1 de la LGT.

3. Presente

3.1. Nueva redacción de los apartados 2 y 3

No se ha producido modificación alguna en el texto del apartado 2 en la nueva redacción del art. 6, pero se le ha añadido el párrafo del apartado 4 (que queda suprimido), tal y como estaba redactado.

36 En concreto Jiménez Compaired en *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, cit., pags. 284 a 288; y Álvarez García, Aparicio Pérez y González González en *La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común*, cit., pag. 86.

37 Zornoza Pérez y Ruiz Almendral en *El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. Análisis constitucional*, cit., pags. 64 y 65; y Ortiz Calle en *Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico...*, cit., pag. 29.

38 El primero en *El reparto de la materia imponible entre la hacienda autonómica y local*, cit., pag. 61; y el segundo en *La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de las Corporaciones Locales*, cit., pag. 222.

39 Jiménez Compaired en *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, cit., pag. 42; y Pita Grandal en *Reflexiones en torno a los límites de la previsión contenida en el artículo 6.3 de la LOFCA*, cit., pag. 144.

La nueva redacción del apartado 3 lleva a cabo una modificación de importancia. Si bien el texto anterior no ha sido alterado, se ha antepuesto la frase siguiente: *«Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales»*. Este texto es una réplica exacta del texto del apartado 2, por lo que se le aplica todo lo que sobre el mismo se ha expuesto al estudiar dicho apartado y las críticas realizadas al mismo. En cuanto al texto que se mantiene, se aplica todo lo dicho sobre el mismo en los párrafos precedentes.

La trascendencia de esta modificación es cuádruple. En primer lugar, la nueva redacción del art. 6.3 parece dar la razón a aquellos autores que defendían interpretar dicho apartado en el mismo sentido que el art. 6.2. Es decir, a partir de la reforma basta con que, por ejemplo, varíe el aspecto territorial del elemento objetivo del hecho imponible, para que el hecho imponible sea distinto al gravado por los tributos locales. Esto ocurrirá siempre, dado que un hecho imponible de una Comunidad Autónoma abarca un ámbito territorial distinto al del hecho imponible del Estado o de un Ente Local, generando un hecho imponible distinto. Lo deseable habría sido que el legislador hubiera explicitado, para este apartado y para el anterior, los requisitos para considerar que dos hechos imponibles no gravan lo mismo.

En segundo lugar, la modificación refleja la tradicional doctrina del Tribunal Constitucional, con la que ya hemos mostrado nuestro desacuerdo, de que existe doble imposición entre dos tributos sólo si los hechos imponibles de los mismos son iguales, así como el desplazamiento a un segundo término de la materia imponible y del objeto del tributo, que este Tribunal acostumbra a hacer. Al menos se mantiene la redacción anterior respecto a la materia imponible y la compensación que debe operarse si la Comunidad Autónoma grava la misma materia imponible que los Entes Locales: *«Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve⁴⁰ a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro»*. Ignoro por qué se ha suprimido *«en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple»*. Imagino que para no

40 Varios autores presentan listados sobre cuáles pudieran ser estas materias reservadas a los entes locales, como Jiménez Compaired en *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, BOE, Madrid, 1994, pag. 47; Álvarez Arroyo en *Incidencia de las CCAA en el sistema financiero y tributario local: Análisis jurídico del artículo 6.3 de la LOFCA y sus posibilidades de aplicación*, Quincena Fiscal, nº 14, 1994, pag. 12; Checa González en *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, cit., pag. 87, en *La prohibición de establecimiento de impuestos propios regionales sobre las materias reservadas a las corporaciones locales. Análisis crítico del artículo 6.3 de la LOFCA*, Nueva Fiscalidad, nº 2, 2002, pag. 10, y en *El sistema tributario local*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pag. 110; Álvarez García, Aparicio Pérez y González González en *La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común*, cit., pag. 87; y Alonso González, Checa González, Merino Jara, Ruiz Garijo, Clavijo Hernández y Mesa González en *Impuestos sobre determinadas actividades económicas, Tributos locales y autonómicos*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pags. 644 y 645. Estos autores utilizan la dicción literal de la norma, nosotros, en cambio, consideramos habría que atender al objeto del tributo de cada impuesto, por lo que nos acercamos más a la lista de Guervós Maíllo en *El Impuesto balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente*, cit., pag. 223. Respecto a las materias reservadas en el caso de otras figuras como tasas, contribuciones especiales y recargos ver el excelente análisis de Borrero Moro en ult. op. cit., pags. 60 a 64.

limitarlo al caso del IVTM y el IGS, como lo regula la Disposición Adicional 1ª del Texto Refundido de la LRHL, que debería haber sido derogada.

En tercer lugar, se reconoce expresamente la existencia de dos conceptos diferentes, el hecho imponible y la «materia», en contra de la opinión de los autores que afirmaban que la expresión «materias» iba referida al hecho imponible como en el art. 6.2. No obstante, seguimos sin saber si la expresión «materias» se refiere a la materia imponible o al objeto del tributo. En mi opinión, la expresión «materias» debe identificarse con el objeto del tributo.

Y en cuarto lugar, la consecuencia más importante que se deriva de la modificación del art. 6.3, es que las Comunidades Autónomas ya no tienen límite alguno para la «invención» de nuevos tributos, basta con que el hecho imponible del nuevo tributo no coincida en uno cualquiera de sus elementos con los de los tributos locales (ex art. 6.3) o estatales (ex art. 6.2). De esta manera se abrió la puerta a pronunciamientos judiciales favorables en el caso de muchos de los tributos autonómicos, que entonces se encontraban recurridos ante el Tribunal Constitucional por vulnerar el art. 6.3 en su antigua redacción⁴¹. Asimismo, esta reforma favorece la aparición de tributos que no respeten el principio de capacidad económica, porque permite que se alteren los hechos imponibles o su diseño y cálculo de forma que se pueda «sortear» el art. 6 de la LOFCA, lo cual es difícil de lograr sin «nuevos» índices de capacidad económica, ya que los cuatro comúnmente aceptados están ampliamente gravados por los tributos estatales y locales, y en particular por los impuestos.

Para Checa González esta reforma del art. 6.3 es acertada, e incluso afirma que habría que ir más allá, con tal de potenciar aún más la autonomía de las Comunidades Autónomas⁴². Pues bien, no sólo no estoy de acuerdo con su postura sino que creo que la reforma adolece de problemas desde su concepción, ya que la misma responde a motivos directamente relacionados con la crisis económica y el déficit que arrastran las Comunidades Autónomas, que a un análisis jurídico de la cuestión.

3.2. «Nueva» interpretación del Tribunal Constitucional

Mientras que en resoluciones anteriores al año 2009 el Tribunal Constitucional se limitaba solamente a analizar si el tributo en discusión cumplía con los apartados 2 y 3 del artículo 6, sobre la base de la disparidad o no de hechos imponibles, y en caso de ser similares o iguales analizaba sólo el hecho imponible para determinar la existencia del fin extrafiscal de los tributos; ahora, si bien se realiza un análisis pormenorizado de los elementos de cada tributo, la

41 Esta es también la opinión de Del Blanco García en *La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA a la luz de la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre*, Boletín de Actualidad de Crónica Tributaria, nº 1, 2010, pags. 15 y 16.

42 *Consideraciones ante la modificación de la LOFCA por Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre*, Quincena Fiscal, nº 3, 2010, pag. 7 (versión de la base de datos Westlaw). Más adelante volveremos sobre el tema de la suficiencia y autonomía financieras recogidas en la Constitución, y cómo afecta al tema que nos ocupa.

conclusión a la que suele llegar es la misma que antes: aunque claramente dos tributos graven lo mismo, la finalidad extrafiscal resuelve el problema.

Esta «nueva» tendencia comienza realmente antes de la reforma de 2009, concretamente con la STC 289/2000, que ya hemos comentado antes. Esta sentencia considera que para saber cuál es la riqueza realmente gravada no basta con el hecho imponible, hay que analizar el resto de los elementos del impuesto que se estudia. El Tribunal Constitucional va más allá de la redacción del hecho imponible y se fija en el método de determinación de la base imponible para corroborar que, efectivamente, el hecho imponible es el que dice ser. Además, y por primera vez, el Tribunal Constitucional hace, según sus propias palabras, un análisis comparativo de los distintos elementos que configuran ambos impuestos para ver si gravan o no lo mismo, concluyendo que sí lo hacen, pero dicho análisis no se recoge en la sentencia.

La STC 168/2004, en cambio recoge el análisis comparativo entre el hecho y la base imponibles de ambos tributos⁴³, el ATC 417/2005⁴⁴ añade el sujeto pasivo y el tipo impositivo⁴⁵, el ATC 456/2007⁴⁶ realiza la comparación pero no para determinar el objeto del tributo sino para comprobar si el tributo autonómico es recaudatorio o no⁴⁷, y la STC 179/2006 es la primera que por fin realiza una comparación de los elementos de ambos tributos artículo a artículo, analizando todos los elementos que componen cada tributo para delimitar la materia

43 El FJ 10 afirma que: «En primer lugar, el objeto no coincide con ninguno de los dos impuestos municipales a los que se ha referido el Abogado del Estado, puesto que el gravamen no somete a tributación la capacidad económica exteriorizada por la titularidad de determinados bienes inmuebles o de derechos reales sobre ellos, como sucede en el impuesto sobre bienes inmuebles, ni la hipotéticamente derivada del ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, que es el caso del impuesto sobre actividades económicas, sino las instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y los bienes y a las que ha de hacerse frente mediante la activación de los correspondientes planes de protección civil. A este respecto, debemos señalar que, según apunta el propio Abogado del Estado en el escrito rector de este proceso constitucional, la Ley de protección civil de Cataluña puede adolecer en ocasiones de cierta imprecisión técnica. Tal sería el caso del art. 58.1, donde se afirma que el gravamen "recae sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de los planes de protección civil". [...] Todo ello nos conduce a identificar como objeto del gravamen el riesgo que para la protección civil encierran las instalaciones y actividades citadas en el art. 59.1 de la Ley». El objeto del tributo es el fin extrafiscal.

44 Con posterioridad a este Auto, se han dictado los Autos 434 a 504, 506, 507 y 509 de 2005, y 120 a 124 de 2006, que se remiten a los argumentos esgrimidos en él.

45 Al final del FJ 6, el Tribunal Constitucional dice expresamente que «En suma, aun cuando el impuesto articule su gravamen sobre el valor catastral de los solares o edificaciones ruinosas, no por ello hace coincidir su verdadero objeto o materia imponible con el impuesto sobre bienes inmuebles, dado que su única y exclusiva finalidad es la de conseguir determinadas conductas de los ciudadanos, estimulando la construcción en los solares o la rehabilitación de edificaciones declaradas en ruina. Se trata, a fin de cuentas, de un gravamen sobre la "infrautilización" de los solares urbanos o edificaciones ruinosas y no de su mera titularidad como fuente de riqueza susceptible de tributación, lo que permite ya apreciar en este momento su conformidad con el art. 6.3 LOFCA». Nuevamente convierte el fin extrafiscal en objeto del tributo.

46 Con posterioridad a este Auto, se han dictado los Autos 8 a 10, 51 a 53, 128, 195 y 302 a 305 de 2008, que se remiten a los argumentos esgrimidos en aquel.

47 El FJ 7, dice que: «En conclusión, el gravamen no es un tributo de carácter contributivo, sino que, por el contrario, prima su vertiente retributiva, pues su exacción depende del riesgo que encierra el depósito de éste tipo particular de residuo en razón de su peligrosidad para el medio ambiente. [...] Por ello, en el presente caso no cabe hablar de una figura tributaria con finalidad exclusivamente recaudatoria, tanto por la definición legal de sus elementos determinantes cuanto por la afectación de su recaudación a la realización de políticas medioambientales así como al establecimiento de un fondo de seguridad».

gravada por el mismo, concluyendo que la finalidad extrafiscal no se ha podido demostrar: *«Finalmente, y frente a lo que mantienen el Abogado del Estado y las Letradas del Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura y del Parlamento de Extremadura, la conclusión de que el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente se solapa con el impuesto sobre bienes inmuebles no se desvirtúa por el hecho de que, conforme a disposición adicional primera de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, los ingresos que se recauden por dicho impuesto se destinen a la financiación de medidas y programas de carácter medioambiental[...]. Y no lo hace, en esencia, por dos razones. En primer lugar, porque la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida 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, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal. Y, en segundo lugar, porque basta la mera lectura de la citada disposición adicional para constatar que no existe la pretendida afectación a actuaciones concretas tendentes a combatir o reparar el daño provocado al medio ambiente por quienes son llamados por la norma legal al pago del tributo, sino una previsión genérica para financiar cualquier medida o programa de carácter medio ambiental como, por ejemplo, los programas "que estimulen las reducción, reutilización y reciclaje de residuos" o "de apoyo al transporte público"».*

La siguiente es la STC 122/2012, que compara el IAE y el Impuesto catalán sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC). Tras analizar ambos impuestos, el Tribunal Constitucional concluye que la redacción de los hechos imponibles es «similar pero no idéntica»: *«[...] el impuesto local sobre actividades económicas es un tributo directo, real, objetivo, periódico y con una finalidad fiscal, como es la de allegar medios económicos a las haciendas locales para financiar su gasto público, gravando el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto [...]» y «[...] el impuesto autonómico de Cataluña sobre grandes establecimientos comerciales también es un tributo directo, real, objetivo y periódico, que grava únicamente un concreto tipo de actividad empresarial [...]».* *«Ello supone que la actividad de comercio al por menor, realizada por los grandes establecimientos comerciales individuales, resulta gravada simultáneamente por ambos impuestos [...]»* (FJ 6). También considera que el sujeto pasivo es el mismo (el titular del establecimiento o actividad).

La diferencia la encuentra en la forma de computar la superficie del establecimiento, que obedece a que el objeto del IAE no es el mero ejercicio de una actividad sino el beneficio presunto de la misma: *«En realidad el impuesto sobre actividades económicas es un tributo que, al igual que otros impuestos, grava rentas presuntas que se ponen de manifiesto en el ejercicio de actividades económicas [...]»* (FJ 7), por lo que la superficie se computa como índice de riqueza; mientras que el del IGEC es el ejercicio de una actividad que genera un impacto negativo en el medio ambiente, siendo la superficie un presupuesto necesario para que se desarrolle el hecho imponible, porque *«[...] es dicho impacto negativo derivado de la mera existencia de estos grandes establecimientos comerciales individuales lo que pretende desincentivar el legislador autonómico con el pago*

de un impuesto, independientemente de la cuantía de los beneficios que pueda obtener, es decir, prescindiendo en la cuantificación del tributo del beneficio que obtenga por la realización de esta concreta actividad empresarial, sirviendo la recaudación del propio tributo para compensar "el impacto territorial y medioambiental que pueda ocasionar este fenómeno de concentración de grandes superficies comerciales"». Así, se considera también como diferencia el fin extrafiscal del IGEC, pero el tribunal no analiza si lo recaudado por este impuesto se está empleando realmente en el cumplimiento del fin para el que teóricamente fue creado⁴⁸.

Poco después se dictó la STC 196/2012, que compara el IAE y dos modalidades del Impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente, realizando de nuevo un análisis de todos sus elementos y concluyendo que la primera modalidad grava lo mismo que el IAE, pero la decisión final se basa en que: *«el tributo cuestionado ni se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, ni busca, en sentido 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, lo que le hace incurrir en la prohibición prevista en el art. 6.3 LOFCA, por su solapamiento con la materia imponible del impuesto sobre actividades económicas»*. Es decir, que de existir el fin extrafiscal no habría tal solapamiento. Y en el caso del segundo supuesto viene a decir lo mismo: *«Por tanto, también en este supuesto puede afirmarse que la estructura del impuesto castellano-manchego es coincidente con la del tributo local, sin que exista dato alguno en su configuración que permita apreciar la pretendida finalidad extrafiscal o intentio legis de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente»*.

La STC 60/2013 analiza diversas modalidades dentro del mismo impuesto autonómico. La primera de ellas es la emisión de gases a la atmósfera. Sobre ella, el FJ 4 dice que: *«[...] 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, permitida o prohibida, por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad. 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». Antes al contrario, se aprecia con claridad que las materias que constituyen el objeto de tributo son totalmente diferentes: de un lado, el mero hecho de desarrollar una actividad económica de fabricación de energía*

48 Las SsTC 197/2012, 208/2012, 96/2013, 200/2013 y 53/2014 llegan a la misma conclusión, remitiendo íntegramente a los fundamentos jurídicos de la sentencia del impuesto catalán.

eléctrica concretándose el gravamen en función del beneficio medio presunto de la actividad; de otro, el volumen de gases contaminantes emitidos a la atmósfera con el ejercicio de esa –u otras– actividades concretándose el gravamen función del número de toneladas emitidas. Debe rechazarse también, por tanto, que la modalidad impositiva cuestionada incurra en la prohibición prevista en el apartado 3 del art. 6 LOFCA, sin necesidad, como se ha dicho antes, de entrar a analizar si se trata o no de un impuesto verdaderamente extrafiscal». Aquí sí que se habla expresamente de materia imponible u objeto del tributo, y considera que se gravan diferentes materias. Pero el problema es que la emisión de gases no es una actividad, es el resultado de la actividad misma, y al cuantificarse según el número de toneladas emitidas no grava capacidad económica alguna, por eso las «materias» son diferentes.

El segundo supuesto recurrido es la producción termonuclear de energía eléctrica, pero aquí el procedimiento es el opuesto al anterior, no se analizan los elementos del tributo para determinar la materia imponible u objeto del tributo, sino que se analizan para verificar si se cumple la función extrafiscal en el impuesto autonómico, y así: *«el examen de los preceptos que definen los elementos esenciales de esta modalidad impositiva pone de manifiesto que estamos en presencia de un tributo netamente fiscal o contributivo, que no grava directamente la actividad contaminante sino el mero ejercicio de una actividad económica consistente en la producción de energía eléctrica a través de centrales nucleares y en función de la energía producida, que ni se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, ni busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve. Esto impide entender 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».* No se cumple, por lo que se declara inconstitucional esta modalidad.

Por último, la tercera modalidad, el almacenamiento de residuos radiactivos, se compara con el IAE, concluyendo que: *«Una vez más la comparación de uno y otro impuesto y de los elementos que los definen lleva a la Sala a entender que lo que está sometiendo a tributación por el impuesto cuestionado es la realización de la actividad empresarial de "almacenamiento de residuos radiactivos", coincidiendo con la materia imponible gravada por el impuesto sobre actividades económicas».* No obstante, trae a colación el argumento reproducido más arriba de la STC 196/2012, para afirmar que esto no es suficiente y que es necesario verificar la finalidad extrafiscal del tributo autonómico, concluyendo que no es posible verificarla y declarando inconstitucional esta modalidad.

La STC 22/2015 compara el IAE con la modalidad de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica, del Impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. El Tribunal realiza el análisis comparativo de ambos impuestos (hecho imponible, base imponible y cuota pero no el sujeto) y llega a la conclusión de que: *«[...] tanto el presente impuesto como el IAE "gravan el mero ejercicio de una actividad económica" concretamente, la de producción de energía eléctrica en la persona del titular de la actividad de pro-*

ducción eléctrica, "de manera que la estructura de la modalidad controvertida del impuesto... 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 intentio legis de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente"». Por lo que la declara inconstitucional.

A partir de este punto, todos los casos que siguen se refieren al nuevo art. 6, modificado en 2009. Según el Tribunal Constitucional, para apreciar la coincidencia entre hechos imponible, que es lo vedado por el artículo 6 LOFCA en sus apartados segundo y tercero, se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se confrontan, al objeto de determinar la «manera» en que la correspondiente fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo. Para lo cual se habrá de analizar, además del hecho imponible en sentido estricto, otros aspectos como los supuestos de no sujeción y exención, el sujeto pasivo y los elementos de cuantificación (STC 74/2016 y ATC 183/2016). Entre los elementos a comparar se encuentra la posible concurrencia de fines extrafiscales en el conjunto del tributo o en alguno de sus elementos centrales (STC 210/2012). Las sentencias siguientes aplican este «nuevo» criterio interpretativo del Tribunal, que desde luego el art. 6 no exige.

La STC 210/2012 compara el IVA y el IAE con el Impuesto extremeño sobre los depósitos de las entidades de crédito (IDEC)⁴⁹, no hay elemento extrafiscal en este caso, y entran en juego los apartados 2 y 3 del art. 6. En cuanto al art. 6.2, se analizan todos los elementos de ambos impuestos: hecho imponible, base imponible, sujeto pasivo, cuota, deducciones y período impositivo. Así, se concluye que: *«La anterior exposición de los dos tributos permite ya concluir que sus hechos imponibles difieren sustancialmente. Si el IVA es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo final, el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito es un impuesto directo que sujeta a gravamen la capacidad económica puesta de manifiesto por las entidades de crédito por la captación de depósitos, elemento del pasivo que sirve de soporte para su actividad económica»*. No habiendo fin extrafiscal por medio, volvemos a la antigua interpretación por comparación de los hechos imponibles, y una somera referencia a la base imponible para apoyar lo anterior, pero del objeto del tributo no hay rastro ninguno.

No ocurre lo mismo en la comparación con el IAE, en la que se alega que: *«A partir de lo anterior podemos afirmar que, si bien desde una perspectiva formal la configuración de los hechos imponibles del IAE y del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito puede parecer parcialmente coincidente, la comparación de todos los elementos esenciales de ambos tributos, y en particular de los criterios de cuantificación de su deuda tributaria, demuestra que se trata*

⁴⁹ Por medio de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE nº 312, de 28/12/2012), se aprobó un IDEC estatal de cuota 0. Esta Ley ha sido confirmada como constitucional por las SsTC 26/2015, 59/2015, 73/2015 y 102/2015. Según el art. 6.2 de la LOFCA, los impuestos autonómicos deberían desaparecer por ser iguales al estatal. En consecuencia, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre ello en las SsTC 30/2015, 107/2015, 108/2015, 111/2015 y 202/2015, comparando los correspondientes impuestos autonómicos con el estatal, y declarando inconstitucionales todos ellos.

de impuestos sustancialmente diferentes, cuyos hechos imponible son también distintos». Por tanto, el IDEC grava el beneficio o rendimiento presunto de la actividad, y el IAE el mero ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos. Pues con todos mis respetos al Tribunal Constitucional, se está gravando lo mismo. Al igual que en el caso anterior, apoyado en la cuantificación de la deuda tributaria, y el objeto del tributo sigue sin existir.

La STC 74/2016 va en la línea de la primera modalidad analizada en la STC 60/2013, pero comparando el impuesto catalán de producción de energía eléctrica de origen nuclear con el impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado. El problema que aquí se plantea es que los elementos esenciales son los mismos, lo que hace que el impuesto sea inconstitucional, independientemente de que exista un fin extrafiscal, porque este existe en ambos tributos. Así, *«la coincidencia entre los elementos esenciales permite concluir no sólo que se grava la misma actividad, sino que se hace también desde la misma perspectiva, sin que obste a la anterior conclusión la parcial afectación de su recaudación a la necesidad de financiar actuaciones de protección civil que, en todo caso, sería esencialmente coincidente en ambos tributos. No se trata ahora [...] de un supuesto similar al decidido en la STC 60/2013, FJ 4, en el que se descartó la inconstitucionalidad del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, en su modalidad de gravamen sobre las "actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno". Allí establecimos, efectivamente, que cabe gravar la misma actividad desde dos perspectivas diferentes».*

En la STC 94/2017 el Tribunal Constitucional analiza si el Impuesto catalán sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas es o no compatible con el IVA. En primer lugar, se analizan los hechos imponible, concluyéndose que son coincidentes. No obstante, en lugar de declarar en este punto la inconstitucionalidad del impuesto autonómico por violar el art. 6.2 de la LOFCA, el Tribunal decide analizar más elementos de ambos impuestos: el sujeto pasivo y la cuota tributaria. Concluye el Tribunal que la diferencia no es significativa como para considerar que se trate de dos impuestos diferentes. Por último, analiza la finalidad, concluyendo que la finalidad no elude el cumplimiento de lo preceptuado en el art. 6.2 de la LOFCA. ¿Qué es pues la extrafiscalidad sino una finalidad distinta a la impositiva?. Así pues, no entiendo la afirmación de 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».*

El art. 2.1 de la LGT dice 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».* Aquí se habla de la finalidad. Debemos recordar que la LGT de 1963 en su art. 4 decía 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». Vemos como el artículo fue modificado en la actual redacción de 2003, sin duda para dar soporte a la interpretación del Tribunal Constitucional, formulada por primera vez en la STC 37/1987: «[...] *ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba*⁵⁰ *a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria –y, en concreto, su poder de imposición– en relación con la consecución de objetivos no fiscales*». Objetivos o fines, que es lo mismo. ¿Por qué el Tribunal Constitucional no explica en la Sentencia que comentamos la diferencia entre afectación finalista y naturaleza extrafiscal? Habría sido interesante conocerla.

La STC 120/2018, sobre la nueva redacción del Impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente frente al IAE establece que: «[...] *ambos impuestos, autonómico y local, recaen sobre la actividad económica de producción de energía eléctrica, coincidiendo por tanto la materia imponible gravada, tal y como apreciaron las Sentencias que han enjuiciado previamente el impuesto extremeño y el similar castellano-manchego (SSTC 196/2012, 60/2013 y 22/2015). Sin 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 gravamen» [SSTC 210/2012, FJ 4, y 53/2014, FJ 3 a)]*». El art. 6.3 no establece ningún parámetro nuevo, como ya he dicho, pero eso no quiere decir que no sea conveniente hacer un análisis minucioso de los elementos de los tributos comparados, como vengo defendiendo desde hace tiempo. Tras dicho análisis, el Tribunal concluye que: «*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*». Si ha quedado probado que los elementos son diferentes, ¿por qué se ha analizado la extrafiscalidad también? ¿no será que los elementos no son realmente tan diferentes?.

Valga como ejemplo del despropósito de esta sentencia el argumento demolidor de uno de los votos particulares: «*Por tanto, si el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente no tenía ninguna finalidad extrafiscal en la regulación declarada inconstitucional*⁵¹ *–pero ya incorporada a un texto refundido en el momento de esa declaración–, no se entiende cómo le puede haber sobrevenido una "finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente" de la que antes carecía, sin que se haya alterado una sola letra de esa regulación*».

En la STC 4/2019, que compara el impuesto catalán sobre las viviendas vacías con el recargo sobre el IBI, el Tribunal considera que «*el recargo previsto en el artículo 72.4 LHL es tan solo un elemento más de cuantificación del IBI, inserto*

50 No lo prohíben, es verdad, pero tampoco lo permiten, y como el Tribunal sabe muy bien, que no esté prohibido expresamente no quiere decir que esté permitido. El único apoyo que el Tribunal menciona a favor de su postura es el art. 156.1 de la Constitución, que es, a nuestro juicio, insuficiente.

51 STC 22/2015.

en la normativa de este tributo, en concreto, en el artículo dedicado al tipo de gravamen. Por consiguiente, depende del resto de la regulación del impuesto en la que se integra, sin que pueda considerarse como un tributo autónomo a los efectos de la prohibición de duplicidad del artículo 6.3 LOFCA». Pero «lo anterior no impide reconocer a este recargo una finalidad extrafiscal». Y luego dice que «los impuestos comparados no tienen la misma finalidad, siendo fundamentalmente extrafiscal en el tributo autonómico, concretamente incentivar la puesta en alquiler de viviendas desocupadas en poder de personas jurídicas (aunque lógicamente también sirva a la consecución de unos ingresos con los que financiar el gasto público), mientras que el tributo local persigue un fin principalmente fiscal (sin perjuicio de que para la modulación de la carga tributaria se haya asumido algún criterio extrafiscal)». Si el recargo no es un tributo autónomo, entonces hay que comparar el tributo autonómico con el IBI y ya está. ¿Qué importa su fin extrafiscal o no? El problema es que la naturaleza de este recargo se asemeja, más bien, a una sanción aplicada a una situación concreta que se considera perjudicial, como es la propiedad de inmuebles desocupados con ánimo especulativo, o bien pretende ser una sanción que incentive a que dejen de estar desocupados⁵² y el tributo autonómico no es otra cosa que una sanción administrativa al propietario de un inmueble vacío por estar dos años sin darle uso alguno.

La STC 22/2019 es muy parecida en sus argumentos a la STC 120/2018. Compara el Impuesto murciano sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente con el IAE. Sigue idéntico razonamiento de que la materia gravada es la misma, pero en este caso considera que difieren en el ámbito objetivo (el del IAE es obviamente más amplio), la forma de cuantificación, uno se prorratea y el otro no, y el fin extrafiscal, a pesar de que el tributo murciano no recoge el destino de los fondos recaudados, requisito exigido por el Tribunal en sentencias más antiguas. Podemos ver claramente que las diferencias entre los elementos no son tales, por lo que el tribunal ha de agarrarse una vez más al criterio de la extrafiscalidad.

La STC 28/2019 compara el Impuesto catalán sobre los activos no productivos de las personas jurídicas frente al Impuesto sobre el Patrimonio (IP), el IBI y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM). Para todos los casos se vuelve al análisis de los elementos estructurales del impuesto para corroborar la finalidad extrafiscal y no para determinar la materia imponible u objeto del tributo, y respecto del IBI y del IVTM también se añade que el método de cálculo del impuesto es diferente. No obstante, también indica que el tributo autonómico recae sobre la misma materia imponible aunque parcialmente, sobre inmuebles y vehículos no utilizados.

Finalmente, la última sentencia que tenemos, la STC 43/2019, compara el Impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos con el Impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear. Se comparan ambos impuestos con todo lujo de detalles, y se concluye que: «En definitiva, con independencia

52 En igual sentido Sánchez Galiana, C. M.: *La necesaria reforma tributaria de las haciendas locales: algunas consideraciones sobre la imposición municipal*, Quincena Fiscal, nº 9, 2010, pag. 7 (versión Westlaw).

de los términos técnicos con que se configuran, ambos tributos recaen sobre la misma materia imponible o fuente de capacidad económica, que no es otra que la producción de energía eléctrica en una central nuclear, haciéndolo además desde la misma perspectiva: gravar las externalidades negativas que supone la energía nuclear, medidas por los riesgos que ésta comporta», y en cuanto al fin extrafiscal considera que ambos lo tienen: «la identidad de ambos tributos se extiende también y se ve confirmada por la identidad de sus fines extrafiscales, que se constatan en ambos tributos».

3.3. Los tributos con fines extrafiscales

En los apartados anteriores hemos hablado de este tema como argumento esgrimido por el Tribunal Constitucional en sus resoluciones, para negar que dos tributos graven lo mismo, por lo que ahora vamos a ver su aplicación al art. 6 de la LOFCA.

En primer lugar, conviene revisar el contenido del art. 2.1 de la Ley General Tributaria, que define qué se entiende por tributo, porque habla de fines distintos a los meramente recaudatorios. Dicho artículo dice que:

«1. Los tributos son los 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.

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».

Así, el fin primordial de los tributos es recaudar fondos para el sostenimiento de los gastos públicos. El segundo párrafo, directamente relacionado con el tema de los fines extrafiscales, añade que existe la posibilidad de utilizarlos para otros fines. Los impuestos extrafiscales que existen hoy, pretenden ampararse en el art. 45 de la Constitución, que establece la obligación de los poderes públicos de proteger el medio ambiente, conservarlo, restaurarlo, etc. Para cubrir este fin es necesario emplear fondos que deben ser cubiertos, o lo que es lo mismo, es necesario aumentar el gasto público para reparar el daño causado, estableciendo la Constitución, en el apartado 3 del artículo citado, que quienes atenten contra el medio ambiente deberán hacer frente a sanciones penales o administrativas y a reparar el daño causado, pero nada dice de pagar impuestos por ello.

No obstante, conforme a lo que se acaba de decir, los tributos que buscan fines no fiscales, por ser tributos y por sostener los gastos públicos deben res-

petar los principios del art. 31.1 de la Constitución⁵³. Así fue expuesto en la STS de 25 de diciembre de 1989 (Impuestos, 1990-I), que afirmaba que los tributos con fines no fiscales «[...] estructural y funcionalmente son [...] auténticos tributos, sometidos en un todo al régimen común de estos, ya que también sirven en última instancia para el sostenimiento de las cargas públicas».

En igual sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la STC 276/2000, FJ 4º: *«el tributo, desde una perspectiva estrictamente constitucional, constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18), y grava un presupuesto de hecho o "hecho imponible" (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE). Es verdad que, como hemos afirmado en ocasiones, el legislador puede establecer tributos con una función no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; STC 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6); pero, en todo caso, es evidente que dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza [STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a)]».*

Tomemos como ejemplo de tributos extrafiscales los que gravan la contaminación, que pretenden recaudar fondos para cubrir el coste de los daños que esa contaminación produce, y que, generalmente, es sufragado por la Administración. Estos, considerados extrafiscales, se encuentran auspiciados por el principio «quien contamina paga», que afirma que el agente contaminador debe asumir los costes de la protección ambiental, es decir, que al sujeto pasivo se le debe responsabilizar por el daño causado al entorno natural⁵⁴, concienciándole

53 Opinión defendida por Simón Acosta en *Tributos locales*, Tratado de Derecho Municipal, Vol. II, Civitas, Madrid, 1988, pag. 2344; por Rosembuj en *Elementos de Derecho Tributario*, Vol. I, cit., pag. 45; por Herrera Molina y Serrano Antón en *Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 83, 1994, pag. 472; y por Patón García en *La fundamentación del uso de los tributos para la protección del medio ambiente*, Revista Jurídica de Castilla-La Mancha, nº 27, 1999, pag. 183, extendiéndose respecto al principio de capacidad económica en las pags. 185 a 187. También respecto al principio de capacidad económica se pronuncia Calvo Ortega en *El proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos*, cit., pag. 17. También es la opinión de Moschetti en *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pag. 91, pero referido al art. 53 de la Constitución italiana, que recoge el principio de capacidad económica.

54 Rosembuj en *El tributo ambiental*, Impuestos, 1994-I, pag. 115, en *Los tributos y la protección del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pags. 42 y 43, y en *Medidas tributarias de protección: fundamento y naturaleza*, Derecho del Medio Ambiente y Administración Local, Civitas, Madrid, 1996, pag. 741; y Rodríguez Muñoz en *La alternativa fiscal verde*, Lex Nova, Valladolid, 2004, pag. 128. También Herrera Molina y Serrano Antón en ult. op. cit., pag. 469; aunque Herrera Molina y Carbajo Vasco en *Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario*, Tributación Medioambiental: Teoría, práctica y propuestas, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pag. 87, consideran a este principio como una modalidad del principio de equivalencia. Pero sin olvidar la capacidad económica, según Rodríguez Muñoz en ibidem., pags. 447 y 451 (incluso llega a llamar injusto al tributo extrafiscal que no se sustente en él); y Luchena Mozo y Patón García en *Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental*, Quincena Fiscal, nº 18, 2005, pag. 11.

para que busque otros medios de conseguir el fin que desea sin contaminar⁵⁵. Desde mi punto de vista, la primera parte de la definición se aproximaría a la de tasa, ya que se habla de cubrir los costes de un servicio prestado por la Administración, cual es la protección y mantenimiento del medio ambiente, pero también es aplicable a los impuestos, porque se recauda para sostener determinados gastos públicos.

Los defensores del principio «quien contamina paga» afirman que estos tributos deben incluir como elemento objetivo del hecho imponible la actividad nociva para el medio ambiente⁵⁶, y no un índice que mida la riqueza, como la renta (porque no existe una relación directa entre el beneficio obtenido y la actividad contaminante) o el patrimonio (porque la titularidad del mismo no tiene por qué llevar aparejada la contaminación)⁵⁷. En cambio, sí consideran viable que se grave la cantidad de gases emitidos o la cantidad producida o extraída de materiales contaminantes⁵⁸, así como el gravamen de la entrega de productos o la prestación de servicios, desalentando así el consumo⁵⁹. Si se hiciera como estos autores proponen, se incumpliría el principio de capacidad económica⁶⁰, ya que la cantidad de gases o materiales no tiene relación alguna con ella.

Otros autores sostienen esta misma postura, como Herrera Molina⁶¹, mientras que Aizega, en cambio, opina que la realización de una actividad contaminante que genera una renta, o la posesión de un patrimonio contaminante, son indicadores de capacidad económica susceptible de imposición⁶². Luchena Mozo añade el consumo del producto derivado de la actividad contaminante o

55 Así lo define Jiménez Hernández en *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998, pag. 93, que defiende que los impuestos con fines extrafiscales no son sanciones sino impuestos que tienen un ánimo preventivo; también Rodríguez Muñoz en *La alternativa fiscal verde*, cit., pags. 125 y 126; y Luchena Mozo y Patón García en *Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental*, cit., pag. 10.

56 Borrero Moro analiza en abstracto la contaminación ambiental como índice de capacidad económica y concluye que no lo es. Ver *La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 102, 1999, pags. 230 a 234.

57 Defendido, por ejemplo, por Pérez Arraiz en *La extrafiscalidad y el medio ambiente*, Revista de Hacienda Local, nº 78, 1996, pags. 693 y 694, incluyendo, aparte de la renta y el patrimonio, el consumo.

58 Ver Jiménez Hernández en ult. op. cit., pags. 153 a 156; Baena Aguilar en *Protección impositiva del medio natural*, Noticias de la Unión Europea, nº 122, 1995, pags. 16 y 17; y Rodríguez Muñoz en *La alternativa fiscal verde*, cit., pag. 456. En cambio, Luchena Mozo y Patón García en *Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental*, cit., pag. 11, defienden el gravamen de la actividad contaminante, de la renta obtenida, el consumo o la circulación de productos contaminantes.

59 Baena Aguilar en ult. op. cit., pags. 17 y 18.

60 Pagés I Galtés llega a afirmar que la simple reparación de un daño no justifica por sí sola el establecimiento de un tributo, en *Los principios de equivalencia, de cobertura de costes y del beneficio en las tasas y precios locales*, Tributos Locales, nº 4, 2001, pag. 20.

61 *Capacidad económica, impacto ambiental y materia imponible reservada a los entes locales*, La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos, Marcial Pons, Madrid, 2002, pag. 403; *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pags. 159 a 162, y STC 289/2000, Comentarios de Jurisprudencia Tributaria Constitucional, años 2000-2001, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pag. 115. En cambio, este autor afirmaba lo contrario en *Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental*, cit., pag. 475; en *El principio «quien contamina, paga» desde la perspectiva jurídica*, Noticias de la Unión Europea, nº 122, 1995, pag. 89; y en *Marco general jurídico de la tributación medioambiental...*, cit., pag. 88.

62 *La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal*, Fiscalidad Ambiental, Cedecs. Barcelona, 1998, pag. 330; y también Rodríguez Muñoz en *La alternativa fiscal verde*, cit., pag. 455.

de los factores de producción necesarios para el desarrollo de esa actividad, y el tráfico de los productos derivados de la actividad contaminante como indicadores de capacidad económica⁶³. Igualmente, Baena Aguilar concluye que «es posible crear un tributo sobre la realización de una actividad económica contaminante o sobre la renta obtenida de la misma, sobre la posesión de un patrimonio contaminante o sobre el consumo o circulación de productos contaminantes [...]» aunque posteriormente reconoce que ni la renta ni el patrimonio guardan relación con el daño ambiental causado o que se pretende evitar que se cause⁶⁴.

Al final, la discusión se centra en si los tributos extrafiscales deben respetar el principio de capacidad económica⁶⁵ o no, además de una posición intermedia que mantiene que es suficiente alguna conexión con dicho principio para que sea respetado⁶⁶.

Todo tributo tiene una función recaudatoria, independientemente del destino que vaya a darse a los fondos recaudados o del motivo por el que se recauden (redistribución de la renta, paliar los daños al medio ambiente, etc), si carece de dicha función no se le puede llamar tributo⁶⁷.

Por tanto, la finalidad extrafiscal de un tributo no autoriza a incumplir los principios constitucionales, como claramente afirma el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, FJ 13º: «[...] las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias

63 *Protección fiscal del medio ambiente*, Lecciones de Derecho del Medio Ambiente, Lex Nova, Valladolid, 2002, pag. 473.

64 *Protección impositiva del medio natural*, Noticias de la Unión Europea, nº 122, 1995, pags. 13 y 15.

65 *Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental*, Tratado de Tributación Medioambiental, vol. I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pag. 61.

66 Por ejemplo Soler Roch en *El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental*, Tratado de Tributación Medioambiental, vol. I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pag. 90.

67 Palao Taboada en *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro, Vol. II, Tecnos, Madrid, 1976, pag. 393; Casado Ollero en *Los fines no fiscales de los tributos*, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pag. 481, y en *Los fines no fiscales de los tributos*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 213, 1991, pag. 125; Jiménez Hernández en *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998, pag. 90; Lago Montero en *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pag. 119; González González en *La tributación medioambiental y su utilización como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas* (trabajo inédito), pag. 5; Pérez de Ayala en *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., pag. 81; Giménez-Reyna Rodríguez en *Comentario del art. 2, Ley General Tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2006, pags. 46 y 47; y Puebla Agramunt en *Los tributos con fines no fiscales*, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 183, 1998, pags. 85, 89 y 115. Esta última autora considera que si el fin no fiscal supera al recaudatorio, la figura en que esto ocurra tampoco se puede considerar un tributo.

y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31)⁶⁸; y tampoco autoriza a modificar el tributo hasta el punto de convertirlo en una realidad diferente, como acertadamente afirman Puebla Agramunt⁶⁹, Sainz de Bujanda⁷⁰, Pérez de Ayala, Pérez Royo y Casado Ollero⁷¹.

Lo que hace que un tributo extrafiscal sea coherente es que el tributo entero esté estructurado de forma coherente, lo cual implica no sólo que exista un objeto del tributo que grave una capacidad económica concreta que refleje el fin extrafiscal, sino que el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen deben estar relacionados con ese fin extrafiscal. Así, el hecho imponible debe mostrar una conducta merecedora de ser eliminada, corregida o desincentivada, el sujeto pasivo debe ser el realizador de tal con-

68 En el mismo sentido Palao Taboada en ult. op. cit., pag. 423: «[...] los impuestos deben ser graduados de alguna manera en función de la riqueza o fuerza económica de los contribuyentes, por muy indeterminada que ésta sea»; Hinojosa Torralvo en *Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas*, Impuestos, 1989-II, pag. 140; Ramallo Massanet en *La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas*, Revista Española de Derecho Constitucional, nº 39, 1993, pag. 61; Pérez Arraiz en *La extrafiscalidad y el medio ambiente*, cit., pags. 687 y 688; Puebla Agramunt en *Los tributos con fines no fiscales*, cit., pags. 87, 102 y 113; Falcón y Tella en *Las medidas tributarias medio-ambientales y la jurisprudencia constitucional*, Derecho del Medio Ambiente y Administración Local, Civitas, Madrid, 1996, pag. 674; Yagüe Ballester en *Impuestos verdes autonómicos vs. Principios tributarios del Ordenamiento Español*, Observatorio Medioambiental, nº 2, 1999, pag. 353; Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril en *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., pag. 61; Rodríguez Muñoz en *La alternativa fiscal verde*, cit., pags. 451 y 456; Rosembuj Erujimovich en *Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas*, Quincena Fiscal, nº 9, 2007, pag. 12; y Hermosín Álvarez en *Los impuestos ambientales autonómicos: límites derivados del artículo 6 de la LOFCA*, Noticias de la Unión Europea, nº 327, 2012, pag. 77.

69 *Los tributos con fines no fiscales*, cit., pag. 101: «[...] los legisladores pueden cometer, en el momento de configurar los elementos de un tributo, un fraude de ley, que vendría representado por la utilización del tributo como instrumento al servicio de fines para los que, ni por su configuración ni por su razón de ser, está pensado. Los fines extrafiscales podrán matizar los elementos [...] caracterizadores del tributo [...] haciendo así que quede condicionada su regulación normativa, pero ello no podrá conducir a su desnaturalización y a dejarlo irreconocible como instrumento financiero».

70 *Análisis jurídico del hecho imponible*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 61, 1965, pags. 165 y 166: «En consecuencia, las funciones que se atribuyen a los tributos en el artículo 4 [de la LGT del 63] sólo podrán cumplirse a la hora de configurar los hechos imponibles en la medida en que no se vulnere con ellas el principio fundamental de la capacidad económica [...]. Esto no es obstáculo, claro está, para que los tributos puedan "servir como instrumento de la política económica general", pero sólo en la medida en que dicha instrumentación se produzca sin vulnerar el principio fundamental de la capacidad económica puesta al servicio de un reparto equitativo de la carga fiscal». Lo mismo defienden Palao Taboada en *En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 59, 1988, pag. 446; Jiménez Hernández en *El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas*, Impuestos, 1996-I, pag. 89; Puebla Agramunt en *Los tributos con fines no fiscales*, cit., pag. 103; Alguacil Mari en *La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 253, 1999, pag. 612; y Sánchez Graells en *La constitucionalidad o inconstitucionalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC)*, Los Impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC), Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005, pag. 36. Así lo ve también Moschetti en *El principio de capacidad contributiva*, cit., pags. 287 y ss.

71 Pérez de Ayala en *Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada*, Crónica Tributaria, nº 50, 1984, pag. 70: «[...] la finalidad que con el impuesto se persigue es algo accesorio o externo a su condición de impuesto, el cual no pierde su naturaleza por el hecho de que se establezca al servicio de fines recaudatorios o político-económicos, o de unos y otros conjuntamente», y en *La explicación de la técnica de los impuestos*, Edersa, Madrid, 1981, pags. 36 y 37.

Pérez Royo en Op. cit., pag. 37: «[...] el presupuesto del tributo, la circunstancia que determina la existencia de la obligación, debe incorporar siempre un índice de capacidad económica, una aptitud

ducta, la base imponible debe ser la expresión en cifras del hecho imponible, el tipo de gravamen debe reflejar un menor gravamen para aquellos que vayan dejando de realizar la conducta que se pretende eliminar, corregir o desincentivar; y, finalmente, parece lógico pensar que lo recaudado deba gastarse en aquel fin para el que se creó el impuesto. Por lo tanto, una vez corregida o eliminada o desincentivada la conducta concreta, el impuesto no debería recaudar nada y, consecuentemente, debería suprimirse.⁷²

Albiñana García-Quintana considera que los llamados impuestos con fines no-fiscales no son ciertamente impuestos, ya que en ellos no rige el principio de capacidad económica, y esto es así porque como «no sirven para que los contribuyentes cooperen con sus aportaciones al sostenimiento de los gastos públicos, parece evidente que han de ser considerados ajenos a las disposiciones del artículo 31.1 de nuestra Carta Magna», y como «estas exacciones coactivas persiguen fines socialmente deseables y, por tanto, sirven a la justicia ampliamente entendida, pero no por los caminos del impuesto que allega recursos para el sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de los con-

para contribuir aunque el tributo sirva, además, a otras finalidades; [...] los fines extrafiscales del tributo o de la medida tributaria en cuestión deben ser compatibles con la finalidad contributiva y responder a una exigencia o criterio razonable y amparado por el sistema de valores propios de la Constitución». De la misma opinión son Lejeune Valcarcel en *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, Edersa, Madrid, 1980, pag. 175; y Fernández Orte en *La Tributación Medioambiental*, cit., pags. 73 y 77.

Casado Ollero en *Los fines no fiscales de los tributos*, cit., pags. 473, 477 y 478, y en *Los fines no fiscales de los tributos*, cit., pags. 118 y 122: «[...] si bien el legislador puede ampararse en otros principios y valores constitucionales para eximir o dejar de gravar una manifestación de riqueza susceptible de imposición, en modo alguno dichos objetivos (extrafiscales) podrían legitimar el gravamen de una riqueza situada fuera de los límites impositivos, ya que sería arbitraria e injusta la imposición que prescindiese por completo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes [...]. [...] no habría [...] justificación posible para la arbitrariedad que supone el gravamen —extrafiscal o no— de una situación económica no enmarcada en los límites de la imposición o que no demuestre capacidad económica alguna». En el mismo sentido se expresan Martínez Lago en *Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 55, 1987, pag. 429; Magadán Díaz y Rivas García en *Fiscalidad ambiental autonómica*, JMB, Barcelona, 1998, pag. 55; y Alarcón García en *Manual del Sistema Fiscal Español*, Thomson, Madrid, 2005, pag. 33. En términos parecidos pero más tajantes se expresa Alonso González en *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pag. 125: «[...] todo tributo extrafiscal debe respetar, primeramente y de forma inevitable, el principio de capacidad económica [...]»; así como Cazorla Prieto en *Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental*, Tratado de Tributación Medioambiental, vol. I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pag. 60; Vaquera García en *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pags. 93 a 96 y 101; Nieto Montero en *El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 238, 1995, pag. 942; y Aizaga en *La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal*, Fiscalidad Ambiental, Cedecs, Barcelona, 1998, pag. 331.

⁷² Lago Montero se pronuncia de esta manera en op. cit., pags. 123 a 128. También Puebla Agramunt en *Los tributos con fines no fiscales*, cit., pags. 90 y 91; Albiñana García-Quintana y Villar Ezcurra en *Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español*, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 197-198, 1999, pags. 56 y 57; y Aparicio Pérez, Álvarez García y González González en *La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común*, cit., pag. 111. Ortiz Calle cita a la doctrina alemana, que enuncia estos mismos criterios al hablar de lo que llaman los «impuestos especiales», cuya caracterización se parece a algunos de los nuestros que reciben tal nombre: *Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente)*, cit., pag. 34.

tribuyentes»⁷³, «podrían ser asimilados a "multas" sin infracción previa, pues cumplen funciones correctoras disminuyendo, moderando u obstaculizando una determinada actividad o conducta humana»⁷⁴. En otra obra afirmaba que, en consecuencia, «[...] los tributos con fines extrafinancieros no pued[e]n incurrir en doble imposición respecto de los impuestos en sentido propio, ya que ni jurídica ni económicamente inciden en la misma capacidad económica o de pago»⁷⁵. El razonamiento es correcto, a no ser por el hecho de que si no respetan el principio de capacidad económica no son tributos, y mucho menos impuestos, como el mismo afirmaba más arriba. Así, Albiñana se preguntaba: «¿Pueden ser llamados "impuestos" los que no recaen y gravan capacidades económicas? ¿No estaremos ante recursos coactivos que denominamos impuestos en sentido vulgar o atécnico?»⁷⁶.

En contra de estas opiniones se pronuncia Jiménez Compaired, que afirma que los tributos con fines no fiscales lo son porque son coactivos, tienen el ropaje formal de un tributo y así lo ha considerado el Tribunal Constitucional⁷⁷. No creo que ninguno de ellos sean argumentos suficientes, ya que las sanciones también son coactivas, el ropaje formal puede ser de un tributo pero ello no obsta para que se esconda otra cosa, y el Tribunal Constitucional puede equivocarse, aunque sea el máximo intérprete de la Constitución.

En el otro extremo tendríamos a los autores que afirman que el tributo nunca puede usarse para otros fines distintos de los fiscales, porque éste debe respetar el principio de capacidad económica, principio que nunca respetaría una figura tributaria con fines no fiscales⁷⁸.

En mi opinión, si bien es admisible que los tributos con un fin extrafiscal son diferentes en su formulación e implicaciones a los tributos normales que todos

73 *Los impuestos de ordenamiento económico*, Hacienda Pública Española, nº 71, 1981, pag. 24. En contra, por ejemplo, Pérez de Ayala y González García en *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Edersa, Madrid, 1989, pags. 180 y 181.

74 *Comentario al art. 31*, Constitución Española de 1978, Vol. III, Comentarios a las Leyes Políticas, Edersa, Madrid, 1996, pag. 319. Comparten lo dicho en este último párrafo Calvo Ortega en *Medio siglo de Hacienda municipal: Del Estatuto al Proyecto de 1974*, Hacienda Pública Española, nº 35, 1975, pag. 192; y Yebra Martul-Ortega en *La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de las Corporaciones Locales*, cit., pag. 224. En contra se pronuncian Puebla Agramunt en *Los tributos con fines no fiscales*, cit., pag. 89; y Pérez de Ayala Becerril en *La doble imposición en los impuestos medioambientales*, cit., pag. 344, porque si tienen en cuenta el principio de capacidad económica no pueden ser denominados como multas o sanciones, ya que estas no están sujetas a dicho principio.

75 *La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico*, Crónica Tributaria, nº 58, 1989, pag. 30. Similar razonamiento es el expuesto por Herrera Molina y Carbajo Vasco en *Marco general jurídico de la tributación medioambiental...*, cit., pag. 77.

76 *Ibidem.*, pag. 29. Esta misma duda de si son o no impuestos la expresaba también en *Los tributos con fines no financieros*, cit., pag. 90, llegando a la conclusión de que no lo son.

77 *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, cit., pag. 117.

78 Por ejemplo Yebra Martul-Ortega en *Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria*, Hacienda Pública Española, nº 32, 1975, pags. 151, 161 y 162. Pérez Arraiz en *La extrafiscalidad y el medio ambiente*, cit., pag. 692, completa esta afirmación afirmando que «[...] quien paga un tributo de los llamados ecológicos no protege el medio ambiente, con lo que quien daña el medio ambiente no debería por ello ser gravado con un tributo», porque el teórico cambio de comportamiento que buscan este tipo de tributos puede ser fácilmente eludido «[...] por aquellos contribuyentes que tuviesen una elevada capacidad económica, y por el contrario, los contribuyentes con bajo nivel económico deberían, con el fin de evitar el pago del tributo, observar el tipo de conducta ecológica deseada».

conocemos, no es menos cierto que si se les denomina tributos deben gravar una capacidad económica que esté relacionada con el fin extrafiscal. Si no es así, se está conculcando el principio de capacidad económica, porque se grava «algo» que no refleja capacidad económica, o si la refleja, y así debería ser, no se relaciona con el fin para el que el tributo fue creado.

Si atendemos a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el tema, planteada, entre otras, en las SsTC 289/2000, 168/2004 y 179/2006, vemos que en la primera, FJ 5, se afirma que *«Ciertamente, si el I.B.I.A.M.A. gravase la actividad contaminante internalizando los costes derivados de actuaciones "distorcionadoras del medio ambiente" –como dice la Exposición de Motivos de la Ley – ninguna tacha cabría hacerle desde la perspectiva del art. 6.3 L.O.F.C.A. en relación con el IBI: ambos impuestos gravarían fuentes de riqueza distintas y, en consecuencia, afectarían a materias impondibles dispares»*; y en la tercera, FJ 6, se afirma, en la misma línea que la anterior, que *«si el impuesto ahora controvertido gravase efectivamente la actividad contaminante ninguna tacha habría que hacerle desde la perspectiva del art. 6.3 LOFCA en relación con el impuesto sobre bienes inmuebles, en la medida en que ambos impuestos estarían afectando a materias impondibles distintas»*. Discrepo de esta interpretación, pues considero que el carácter extrafiscal de un tributo no modifica en modo alguno la materia imponible gravada por el mismo, y por tanto tampoco el objeto del tributo.

No obstante, como hemos visto en las resoluciones del Tribunal Constitucional del apartado anterior, se utiliza el fin extrafiscal para negar que dos tributos graven lo mismo, a pesar de que el propio Tribunal analiza todos los elementos de los tributos en cuestión.

¿Sólo se diferencian por esto? ¿o es que un impuesto con un fin extrafiscal puede pasar por encima de los principios constitucionales por el simple hecho de estar bien construido respecto al fin que persigue? Guervós Maíllo es tajante: *«El que el tributo autonómico tenga una función predominantemente extrafiscal no le libra del sometimiento a los cánones que el ordenamiento jurídico tiene establecidos para todo tributo, sea de la clase que sea»*⁷⁹.

Este problema afecta a todos los impuestos con fines extrafiscales, y queda perfectamente explicado por Alonso González con las siguientes palabras: *«En estos casos el problema radica en que el objeto del tributo, tal y como queda legalmente establecido, es suficientemente abstracto como para homologarse con alguna de las fuentes de riqueza prototípicas que tradicionalmente se asumen como objeto o materia imponible: renta, patrimonio o gasto. Y esa falta de claridad es cualquier cosa menos casual. La sustitución de un objeto tributario nítido y claro por la oscura descripción de los objetivos del legislador [...] trata de proveer un disfraz jurídico [...]»*⁸⁰, percedero cuando analizamos cada impuesto a la luz del art. 6.3 de la LOFCA y de los principios constitucionales.

Este autor denomina a esta técnica legislativa un fraude de ley, porque *«La norma defraudada es, según el caso, el art. 6.2 o el 6.3, y la norma de cobertura*

79 *El Impuesto balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente*, cit., pag. 228.

80 *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, cit., pag. 130.

es la regulación del impuesto autonómico que recurre a descripciones jurídicas del objeto tributario y del hecho imponible suficientemente retorcidas y alambicadas como para impedir que el intérprete pueda, fácilmente, descubrir que, en el fondo, se está intentando eludir la aplicación de los indicados preceptos de la LOFCA»⁸¹.

3.4. La concurrencia entre tributos estatales y locales

Por último, cabe señalar la no existencia de norma alguna que prohíba la concurrencia entre los tributos estatales y los tributos locales. No debería existir, ya que el legislador para ambos tipos de tributos es el mismo, pero dado que la cuestión no es ni mucho menos pacífica, entiendo que debería existir alguna norma que estableciera las reglas de juego en este campo. Los únicos límites que existen hoy a este tipo de concurrencia son los principios constitucionales, en concreto el principio de no confiscatoriedad.

No obstante, el Tribunal Constitucional ha aplicado a este tipo de supuestos la misma interpretación que ha realizado del art. 6.2 de la LOFCA.

La STC 233/1999, en concreto respecto a la posible doble imposición entre el IP y el IBI, afirma lo siguiente en su FJ 23: *«Hay que advertir, antes que nada, con el Abogado del Estado, que la prohibición de doble imposición viene establecida en nuestro ordenamiento exclusivamente en el art. 6.2 L.O.F.C.A., que, como hemos señalado en la STC 186/1993, "sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponibles entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales" [fundamento jurídico 4. c)]. Sentado esto, a mayor abundamiento, debe recordarse que, en reiteradas ocasiones, este Tribunal, tras distinguir entre materia imponible –toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición– y el concepto, estrictamente jurídico, de hecho imponible –el presupuesto fijado por la Ley "para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria" (art. 28.1 L.G.T.)–, ha concluido que la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente "garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible" [SSTC 37/1987, fundamento jurídico 14; 149/1991, fundamento jurídico 5. A); 186/1993, fundamento jurídico 4. c); 14/1998, fundamento jurídico 11 C)]».*

El mismo planteamiento es reiterado en el ATC 261/2003, que trata, entre otras cosas, sobre la posible doble imposición entre el Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el IRPF⁸². Reproduzco a continuación el FJ 5: *«Por otra parte, la falta de exención de los incrementos de valor con causa en la muerte de una persona y, en consecuencia, su sujeción al gravamen, provocando –según mantiene el órgano judicial– un doble gravamen sobre las plusvalías inmobiliarias (estatal y municipal) no afecta tampoco a la*

⁸¹ Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales, cit., pag. 131.

⁸² El Auto 269/2003 reproduce los mismos argumentos contenidos en este.

constitucionalidad del Impuesto, pues la prohibición de doble imposición viene establecida en nuestro Ordenamiento exclusivamente en el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, que "sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponible entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales" [STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c)]. Además, a mayor abundamiento, debe recordarse que este Tribunal ha concluido, en reiteradas ocasiones, que la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente "garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible" [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A); 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c); 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 C); y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23]».

4. Futuro

Según el Tribunal Constitucional, para considerar que dos tributos gravan lo mismo deben darse tres requisitos. El primero es que haya identidad de hechos imponibles en todo caso⁸³, y en particular de hechos imponibles entre impuestos estatales y autonómicos⁸⁴, y de hechos imponibles entre impuestos estatales y locales⁸⁵; o identidad de materias imponibles entre impuestos autonómicos y locales⁸⁶, que con la nueva redacción del art. 6.3, es la identidad de hechos imponibles también en este caso. El segundo es que haya identidad de sujetos pasivos. El tercero es que la finalidad de uno de los tributos no sea distinta de la del otro⁸⁷.

En el caso de que dos o más tributos recaigan sobre la misma manifestación de capacidad económica, y sobre el mismo sujeto pasivo, habrá que atender al principio de no confiscatoriedad, tal como se expone en las SSTC 37/1987 y 150/1990, pero no se ha vuelto sobre ello en sentencias posteriores.

Como hemos visto, gran parte de la doctrina no comparte el criterio del Tribunal Constitucional⁸⁸ porque considera que el hecho imponible no basta para deducir cuál es la riqueza gravada por el tributo, a lo que nos adherimos. Hay que acudir a la materia imponible u objeto del tributo, por lo que la solución dada

83 Esta afirmación se deriva de la frase «la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible» contenida en las SSTC 37/1987, FJ 14; 149/1991, FJ 5 A); 186/1993, FJ 4 c); 14/1998, FJ 11 C); 233/1999, FJ 23; ATC 261/2003, FJ 5 y STC 242/2004, FJ 6.

84 Por interpretación del art. 6.2 de la LOFCA.

85 Respecto a este supuesto, si bien el Tribunal Constitucional no ha hecho una declaración para la generalidad de los casos, utilizó, como hemos visto, el criterio de la disparidad de hechos imponibles en la STC 233/1999 y en el ATC 261/2003. Entiendo que en futuros casos que puedan ser llevados ante el Tribunal Constitucional, este aplicará el mismo criterio, que, *a sensu contrario*, es el que acabo de enunciar.

86 Por interpretación del art. 6.3 de la LOFCA.

87 SSTC 289/2000, 168/2004 y 179/2006, entre otras.

88 No obstante, hay quien la defiende, como por ejemplo J. L. Pérez de Ayala en *La doble imposición interna en el Derecho español: problemas y posibles soluciones*, Conflictos de imposición. Doble imposición interna e internacional, Asociación Española de Asesores Fiscales, Colección Monografías, nº 6, 1995.

por la antigua redacción del art. 6.3 de la LOFCA debería extenderse a todos los supuestos y no sólo a la relación entre tributos autonómicos y locales⁸⁹, razón por la cual se ha modificado el art. 6.3, pero en sentido contrario al que hubiéramos deseado.

¿Cuál debería ser entonces la interpretación del art. 6 de la LOFCA de cara al futuro? Una interpretación que tenga como eje el objeto del tributo, que es el que garantiza el cumplimiento de los principios constitucionales del art. 31.1 de nuestra Constitución, en particular los de capacidad económica y no confiscatoriedad.

Pues bien, en nuestra opinión, el Tribunal Constitucional ha hecho lo correcto incluyendo en sus resoluciones el análisis de los diferentes elementos del tributo para determinar qué grava exactamente, pero sigue insistiendo en utilizar la finalidad del tributo como elemento diferenciador.

El art. 6, como ya hemos visto, habla en sus apartados 2 y 3 sólo de hechos imponibles, y de nada más. Está redacción, que como bien defiende el Tribunal, es insuficiente, requiere de un análisis más profundo que la mera redacción literal del hecho imponible. El análisis del tribunal en las sentencias comentadas lleva a determinar la materia imponible u objeto del tributo, que debe ser el que indique si dos tributos recaen sobre la misma fuente de riqueza o no. La capacidad económica gravada viene determinada por este elemento fundamental, normalmente soslayado por los impuestos autonómicos, que utilizan elementos que no evidencian capacidad económica alguna, como por ejemplo, la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, el impacto medioambiental derivado de la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales, el riesgo local medioambiental, las emisiones de dióxido de carbono, la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, y un largo etcétera.

Ahora bien, la finalidad del impuesto no altera la capacidad económica gravada ni el sujeto pasivo responsable del pago del tributo, haciendo que el pago de las distintas cuotas salgan del mismo bolsillo. Por ello, el Tribunal Constitucional no debe utilizar el fin extrafiscal como argumento para considerar que dos tributos recaen sobre la misma fuente de riqueza y sobre el mismo sujeto pasivo, ya que como hemos comprobado sí lo hacen, a pesar de tener una finalidad distinta.

En consecuencia, los recursos ante el Tribunal Constitucional, y también sus sentencias, deberían centrarse en analizar: en primer lugar, si se produce o no la identidad de hechos imponibles (como indica el art. 6 de la LOFCA); en segundo lugar, si se cumple con el principio de capacidad económica en la formulación de la materia gravada por los tributos de que se trate, independientemente del fin que tengan, analizando los elementos que los definen; y en tercer

⁸⁹ En este sentido, pero considerando que todos los apartados del art. 6 de la LOFCA deberían contener la expresión «hechos imponibles» o bien la expresión «materias» o deberían interpretarse de esta forma, por coherencia, se pronuncia Patón García en *La adecuación constitucional del Impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y la imposición autonómica medioambiental*, Impuestos, nº 13, 2002, pag. 16.

lugar, si al final gravan la misma fuente de riqueza y al mismo sujeto pasivo, analizar si existe o no confiscatoriedad, no sólo entre los dos tributos objeto de disputa, sino con todos los demás que recaen sobre la misma fuente de riqueza y sobre el mismo sujeto pasivo⁹⁰. Sólo así se cumplirá realmente con la intención del legislador cuando se redactó el art. 6 de la LOFCA.

Con cualquier otra interpretación del art. 6 de la LOFCA distinta de la que se acaba de formular, seguiremos teniendo tres problemas fundamentales: que las Comunidades Autónomas seguirán creando tributos donde los hechos imponibles serán cada vez más creativos pero seguirán sin reflejar la capacidad económica del sujeto pasivo; los tributos seguirán siendo creaciones de laboratorio en las que el fin extrafiscal esté bien reflejado en la redacción de los mismos, aunque graven lo mismo que otros tributos estatales o locales; y el art. 31.1 de la Constitución seguirá siendo sistemáticamente olvidado por las Comunidades Autónomas al crear sus tributos y por el Tribunal Constitucional cuando los interpreta. Entendemos, no obstante, que el Tribunal pretende defender el ejercicio de la potestad de las Comunidades Autónomas para crear tributos propios, pero no puede defenderse un mandato constitucional en perjuicio de otro, donde al final el perjudicado es siempre el mismo: el sujeto pasivo.

No debemos olvidar que todo este cúmulo de problemas son consecuencia directa de las acciones del legislador estatal, primero con la inadecuada y confusa redacción original del art. 6 de la LOFCA, segundo con la modificación del mismo en 2009 por razones de oportunidad económica (que las Comunidades Autónomas pudieran mantenerse en tiempos de crisis) y no jurídicas, y tercero por los cambios realizados en 2003 en la Ley General Tributaria eliminando toda referencia al objeto del tributo, eliminando los índices de riqueza, e incluyendo la finalidad extrafiscal de manera expresa, y todo ello en detrimento del principio de capacidad económica, que ha quedado *de facto* vaciado de contenido. Lo lamentable es que quizá la intención haya sido precisamente esa.

5. Bibliografía

Adame Martínez, F. D. (1996). Tributos propios de las comunidades Autónomas. Granada: Comares.

Alonso González, L. M. (2004). Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales. Madrid: Instituto de Estudios Económicos.

Álvarez Arroyo, F. (1994). Incidencia de las CCAA en el sistema financiero y tributario local: Análisis jurídico del artículo 6.3 de la LOFCA y sus posibilidades de aplicación, Quincena Fiscal, nº 14.

Álvarez García, S., Aparicio Pérez, A. y González González, A. I., (2004). La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común, Documentos IEF, nº 20.

⁹⁰ En la actualidad, tenemos un total de 83 impuestos y cánones autonómicos en vigor, y muchas empresas afectadas por los mismos operan en todas o casi todas las Comunidades Autónomas.

Borrero Moro, C. J. (2004). La materia imponible en los tributos extrafiscales: ¿presupuesto de la realización de la autonomía financiera?, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 33. Pamplona: Aranzadi.

Borrero Moro, C. J. (2010). Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA, Revista Española de Derecho Financiero, nº 146.

Calvo Vérguez, J. (2005). Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales. Pamplona: Thomson-Civitas.

Casado Ollero, G. (1981). El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas. Granada: Instituto de Desarrollo Regional.

Casado Ollero, G. (2003). En torno a la jurisprudencia constitucional tributaria del primer bienio del siglo. Algunos materiales de reflexión sobre la distribución constitucional de competencias tributarias, Crónica Tributaria, nº 106.

Checa Gonzalez, C. (1985). Hecho imponible y objeto del tributo. El problema de la doble imposición interna, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 238.

Checa González, C. (1996). Hecho Imponible, La reforma de la Ley General Tributaria. Valladolid: Lex Nova.

Checa González, C. (2001). Interdicción de la imposición autonómica sobre hechos imposables ya gravados por el Estado, Jurisprudencia Tributaria, nº 18.

Checa González, C. (2002). Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 25. Pamplona: Aranzadi.

Checa González, C. (2002). La prohibición de establecimiento de impuestos propios regionales sobre las materias reservadas a las corporaciones locales. Análisis crítico del artículo 6.3 de la LOFCA, Nueva Fiscalidad, nº 2.

Checa González, C. (2003). Límite derivado del art. 6.2 de la LOFCA para el establecimiento de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas, Nueva Fiscalidad, nº 3.

Checa González, C. (2010). Consideraciones ante la modificación de la LOFCA por Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, Quincena Fiscal, nº 3.

De Juan Ledesma, N. (2012). La prohibición de la doble imposición autonómica y local: a vueltas con el artículo 6.3 de la LOFCA, Tributos Locales, nº 108.

De la Cruz Rodríguez, B. (1996). ¿Qué futuro tienen los impuestos propios de las Comunidades Autónomas?, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 239.

De la Hucha Celador, F. (1992). Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española, Documentación Administrativa, nº 232-233.

Del Blanco García, A. J. (2010). La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA a la luz de la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre, Boletín de Actualidad de Crónica Tributaria, nº 1.

Delgado González, A. (1989). La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 61.

Fernández Junquera, M. (1987). Límites de las Cortes Generales al establecimiento de tributos por las Comunidades Autónomas, Las Cortes generales, Vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Gómez Cabrera, C. (1996). Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: una posibilidad remota, Impuestos, nº 21.

González Méndez, A. (2009). La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA en el marco de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 321.

Gonzalo y González, L. (2003). Fiscalidad Autonómica y Local. Madrid: Dykinson.

Jiménez Compaired, I. (1994). La imposición propia de las Comunidades Autónomas. Madrid: BOE.

Lago Montero, J. M. (2000). El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas. Pamplona: Aranzadi.

Lasarte Álvarez, J. (1982). Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas: crónica parlamentaria, Revista de Estudios Regionales, nº 9.

Lasarte Álvarez, J. (1998). El poder tributario de las Comunidades Autónomas, Manual General de Derecho Financiero, Tomo IV, Vol. I. Granada: Comares.

Linares y Martín de Rosales, J. (1980). Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, Hacienda Pública Española, nº 65.

López Espadafor, C. M. (1999). La doble imposición interna. Valladolid: Lex Nova.

Martínez García-Moncó, A. (2005). Impuestos propios: crisis y perspectivas, Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega. Valladolid: Lex Nova.

Pérez de Ayala Becerril, M. (1996). El objeto del impuesto y el art. 6.2 de la LOFCA, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 240.

Pérez de Ayala Becerril, M. (1998). La doble imposición en los impuestos medioambientales, Fiscalidad Ambiental. Barcelona: Cedecs.

Pérez de Ayala, J. L. (1995). La doble imposición interna en el Derecho español: problemas y posibles soluciones, Conflictos de imposición. Doble imposición

interna e internacional. Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales, Colección Monografías, nº 6.

Pita Grandal, A. M. (1987). Reflexiones en torno a los límites de la previsión contenida en el artículo 6.3 de la LOFCA, Impuestos, 1987-II.

Sanz Gómez, R. J. (coord.) (2017). Tributos propios de las Comunidades Autónomas. Valencia: Tirant lo Blanch.

Utande San Juan, J. M. (2006). Panorámica de los tributos propios de las Comunidades Autónomas, Tributos locales y autonómicos. Pamplona: Thomson-Aranzadi.

Vega Herrero, M. (1984). Los principios inspiradores de la organización territorial del Estado en la jurisprudencia constitucional, Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas), Vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Yagüe Ballester, I. (1999). Impuestos verdes autonómicos vs. Principios tributarios del Ordenamiento Español, Observatorio Medioambiental, nº 2.

Zornoza Pérez, J. J. (1992). Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas, Documentación Administrativa, nº 232-233.