

Las relaciones entre los tributos autonómicos y locales a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional¹

Ismael Jiménez Compaired

I. APROXIMACIÓN A LA CUESTIÓN: LA REDACCIÓN ORIGINAL DEL ART. 6.3 DE LA LOFCA

Se ha dicho que en España debe existir “un” sistema tributario y para que eso sea posible han de evitarse dobles imposiciones no coordinadas provocadas por las decisiones de los numerosos titulares de la potestad tributaria que desarrollan su actividad financiera.

En España conviven los impuestos del Estado con los municipales y los de las Comunidades Autónomas (en adelante, CC AA).

De manera apriorística, el Estado tendría la posibilidad constitucional de adoptar las medidas fiscales que estimase oportunas, creando si fuera necesario nuevos tributos y sin más limitaciones que las materiales (y, en su caso, competenciales) que resultaren de la Constitución. El Estado desarrolla una fuerte imposición sobre la renta global; y también sobre el consumo y el tráfico patrimonial, tanto mediante impuestos generales como mediante impuestos específicos sobre determinados consumos.

.....

1 Este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación «Agua, energía y cambio climático en la crisis económica y en el contexto europeo», otorgado por el Ministerio de Economía y Competitividad, referencia DER2012-35066.

Los municipios, como se sabe, cuentan con hasta seis impuestos. *Deben* exigir tres de manera obligatoria: uno sobre la propiedad inmueble (Impuesto sobre Bienes Inmuebles o IBI); otro sobre el mero ejercicio de actividades económicas (Impuesto sobre Actividades Económicas o IAE); y un tercero sobre la titularidad de vehículos (Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica). *Pueden* exigir otros tres: uno sobre el sector constructivo (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras); otro sobre las transmisiones inmobiliarias (Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana); y un tercero sobre el sector cinegético y pesquero (Impuesto de Gastos Suntuarios, en su modalidad de cotos de caza y pesca). Como son impuestos regulados por el propio Estado se supone (que ya es suponer) que se garantiza la coordinación y se evitan solapamientos.

Las CC AA también pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. En el plano material, es la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades (LOFCA) la que lo ampara². La delimitación de la imposición propia de las CC AA es uno de los cometidos relevantes de la LOFCA. El modelo vigente previno que las CC AA tendrían inicialmente libertad para establecer sus propios impuestos, sin que la ley estatal fijase algo parecido a un *numerus clausus*. Lo que sucederá es que esa inicial libertad tiene su contrapunto en un conjunto de prohibiciones cuya vulneración determinaría la inconstitucionalidad y, por ende, nulidad del tributo. Algunas de ellas han tenido históricamente una importancia solo relativa (prohibición de impuestos que afecten al territorio de otras CC AA; prohibición de impuestos que pudieran perjudicar la existencia de un mercado interior libre referido a personas, bienes, servicios y capitales) y, en realidad, son exigencias de la propia Constitución. Pero han habido dos reglas fundamentales para comprender hasta dónde podía llegar una Comunidad Autónoma:

- primero, no podía establecer tributos sobre hechos imposables ya gravados por el Estado; y
- segundo, no podía establecer tributos sobre materias reservadas por la legislación de régimen local a las Corporaciones locales.

Estas prohibiciones de equivalencia pretenderían asegurar el mantenimiento del sistema único y han tenido envergadura suficiente para arrinconar la iniciativa tributaria de las CC AA, aunque conviene matizar la eficacia de una y otra.

La interpretación que de la primera de las reglas realizó el Tribunal Constitucional español (en adelante, TC) no plantea excesivos problemas a las CC AA. Dice que lo único que se prohíbe es la duplicación de hechos imposables. Ello

.....

² Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (BOE núm. 236, 1 de octubre).

resultó de la sentencia 37/1987, de 26 de marzo, relativa al Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas establecido por la Comunidad Autónoma de Andalucía, reproduciéndose la doctrina en varias sentencias posteriores. El TC efectuaba un análisis jurídico de los términos empleados por la LOFCA y concluía afirmando que la misma no prohibía que los tributos autonómicos recayeran sobre materias ya gravadas por el Estado, siempre que los hechos imposables fueran diferentes.

Sin embargo, la interpretación que se le dio a la segunda sí determinó grandes dificultades. Con una argumentación con la que no estuve en absoluto de acuerdo, el TC consideró que las CC AA no pueden establecer impuestos sobre las materias que se corresponden con los impuestos municipales sobre bienes inmuebles, actividades económicas, construcciones e incremento del valor de los terrenos³. Las materias correspondientes a impuestos como el de bienes inmuebles y actividades económicas eran desbordantes y, con semejante doctrina, ello podría impedir numerosas medidas fiscales de las CC AA. La “materia” era un elemento de alcance mayor que el “hecho imponible” y, en consecuencia, la prohibición tenía más radio de acción.

La Comunidad Autónoma de las Islas Baleares había establecido un impuesto denominado “Impuesto sobre determinadas instalaciones que inciden en el medio ambiente”, que recaía sobre determinados sujetos pasivos relacionados sobre todo con el sector de la energía. Este tributo se cuantificaba a la vista de los ingresos de las empresas afectadas. Pues bien, el tributo balear, recurrido por el Presidente del Gobierno, fue declarado inconstitucional y, por lo tanto, anulado, por vulnerar esta regla. Para el TC la materia gravada era la propiedad inmobiliaria y no la contaminación, ya que el gravamen se producía sin atención alguna a su capacidad contaminante, sin que se hubieran arbitrado instrumentos dirigidos a la estimulación de actividades protectoras del medio ambiente. En este caso, si se hubiera atendido a dicha capacidad contaminante o se hubieran arbitrado esos instrumentos, la “materia imponible” no hubiera sido la mera titularidad de elementos patrimoniales, sino *la contaminación*, y el tributo hubiera salido adelante. En suma, que era ambiental sólo en su denominación. Fue la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre. La 179/2006, de 13 de junio, en relación con un impuesto extremeño de igual nombre y parecida factura concurda con aquélla.

Cierto es que cosa bien distinta sucedió con el llamado “gravamen” establecido por la Comunidad Autónoma de Cataluña sobre ciertas actividades generadoras de riesgos que determinaban la activación de planes de protección civil. Este tributo también fue recurrido por el Presidente del Gobierno y el recurso se fundó en argumentos parecidos. Pero en este caso el TC encontró base suficiente

.....

3 Cfr. JIMÉNEZ COMPAIRED (1994): pp. 307-312.

para considerar que la materia gravada, por ser realmente un tributo ambiental, no era una de las reservadas a las Corporaciones locales por la legislación de régimen local. Se trató de la Sentencia 168/2004, de 6 de octubre, resolución cuya coherencia con las otras sentencias era bastante dudosa. Lo hacía enlazando la LOFCA con la Ley de Haciendas Locales (en adelante, LHL).

En lo que concierne a las materias afectadas por los otros dos impuestos municipales (vehículos de tracción mecánica y caza y pesca), la legislación estatal autorizaba a las CC AA a que establecieran impuestos sobre las mismas. En el caso de la materia vehicular, ello llevaría aparejada la supresión de los impuestos locales de la demarcación, debiendo compensar la Comunidad Autónoma a los Ayuntamientos afectados (como se puede uno imaginar, no ha tenido una gran acogida). En el caso de la materia caza y pesca, podrían convivir ambos impuestos, si bien se establecen fórmulas de coordinación entre ambos (deducción en el impuesto autonómico de lo pagado al Ayuntamiento)⁴.

El art. 6.3 de la LOFCA había terminado siendo el arma arrojada empleada en los muy frecuentes conflictos de constitucionalidad planteados contra las leyes creadoras de los impuestos autonómicos. Aparte de los señalados, los impuestos sobre grandes espacios comerciales, los impuestos sobre pernoctaciones, los impuestos sobre la producción de residuos o sobre la actividad eléctrica, los impuestos sobre depósitos bancarios, los impuestos urbanísticos, etc., sobre todos ellos recaía la pesadilla de este precepto. Muchos de ellos fueron recurridos o cuestionados. Como he dicho, uno escribió en contra de la interpretación que iba a seguir el TC muchos años antes de que esta interpretación cobrara carta de naturaleza. Aparte de enjundiosas cuestiones jurídicas en las que ahora no entraré, no podía comprender, sencillamente, que quien pudiera lo más (establecer impuestos sobre materias gravadas por el Estado, siempre que sus hechos imponible no fueran coincidentes) no pudiera lo menos y, en modo alguno, que impuestos gravemente enfermos como el IAE pusieran en jaque a las posibilidades autonómicas de acceder a una mínima política fiscal propia.

Si enlazamos las dificultades políticas con semejante traba jurídica, con este panorama se comprende el panorama de la fiscalidad regional. Un conjunto de figuras de factura discutible y mínima recaudación. La posibilidad de adoptar decisiones fiscales aumentó mucho, es cierto, cuando se apoderó a las CC AA a legislar en materia de tributos cedidos por el Estado (aunque las más de las veces, se utilizó para bajar la presión fiscal). En el caso de Aragón, se establecieron cuatro impuestos de corte medioambiental: un impuesto sobre vertidos al medio lí-

.....

4 Se trataba de la ahora Disposición Adicional 1.^a del Texto Refundido de la LHL, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE núm. 63, 14 de marzo).

quido (canon de saneamiento); un impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera; un impuesto sobre la actividad del esquí alpino –actualmente suprimido– y un impuesto sobre grandes áreas comerciales. Este último recurrido ante el TC por causa del precepto que ahora nos interesa.

II. LA REFORMA DEL ART. 6.3 DE LA LOFCA POR LA LEY ORGÁNICA 3/2009

Lo que no se pudo solventar por la vía jurídica se hizo por la vía política y se hizo con motivo de la reforma del modelo de financiación autonómica de 2009 –reforma que exigía, por otras razones, la modificación de la LOFCA–. Previamente, el Consejo de Política Financiera y Fiscal de las CC AA había adoptado el Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las CC AA de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía. Dicho Acuerdo contenía un apartado titulado “Clarificación del espacio de los tributos propios de las CC AA”. Se advertía en dicho apartado que aunque los tributos propios no formaran parte del Sistema de Financiación, para mayor seguridad jurídica sobre las reglas de incompatibilidad con los tributos del Estado y de las Entidades Locales, se propone revisar los límites actualmente existentes en la LOFCA para la creación de tributos propios por las CC AA, lo que también podría ampliar el espacio fiscal de las mismas. Para ello –dice el texto del acuerdo– y para evitar los habituales conflictos constitucionales actuales, se acuerda revisar el art. 6.3 de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al hecho imponible y no a la materia imponible, con lo que habría un espacio autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales.

Sobre dicho Acuerdo el gobierno presentaría los correspondientes proyectos de ley que, en lo que ahora nos interesa, no serían objeto de modificación alguna en la tramitación parlamentaria. La LOFCA se reformaría por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre⁵. El art. 6.3 de la LOFCA quedaría así:

Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean merados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

.....

5 BOE núm. 305, 19 de diciembre.

Sin perjuicio de los cambios que ello pudiera suponer en el comportamiento de las CC AA en ejercicio de su potestad tributaria, estábamos a la espera de varias sentencias del TC que se tenían que enfrentar a conflictos sostenidos sobre la base de la versión original del referido precepto.

III. LA CONSTITUCIONALIDAD SOBREVENIDA DE LOS IMPUESTOS IMPUGNADOS A TRAVÉS DE UN RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD

Como tiene dicho el TC, el bloque de constitucionalidad que ha de servir de canon para el enjuiciamiento de la ley en los recursos de inconstitucionalidad es el efectivamente existente en el momento de procederse a la resolución del proceso constitucional que se hubiese entablado. La doctrina del llamado *ius superveniens* se ha plasmado en decenas de sentencias (podemos remontarnos hasta la STC 87/1985, de 16 de julio).

Varios impuestos regionales se hallaban impugnados a través de este medio procesal y ha sido durante 2012 cuando se han dictado las correspondientes sentencias.

Me voy a referir, de una parte, a las sentencias 122/2012, de 5 de junio⁶ y 197/2012, de 6 de noviembre⁷, ambas sobre impuestos sobre grandes espacios comerciales (en Cataluña y Asturias, respectivamente) y, de otra, a la sentencia 210/2012, de 14 de noviembre, en relación con el impuesto extremeño sobre depósitos en entidades de crédito⁸.

En ellas vamos a ver cómo ha de entenderse el art. 6.3 de la LOFCA en la redacción dada en 2009.

La sentencia 122/2012 desestimaré el recurso de inconstitucionalidad 1772-2001, interpuesto por el Presidente del Gobierno de la Nación en relación con la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre⁹. Sobre la base del texto original de la LOFCA el Abogado del Estado insistió en que la fuente de riqueza gravada por el impuesto catalán –la explotación de grandes establecimientos comerciales, en proporción a la superficie que ocupan– era la misma que se encontraba ya gravada por el IAE. Y aún añadía de manera subsidiaria que la materia también podría ser coincidente con la del IBI. Adviértase que durante 2011

.....

6 BOE núm. 159, 4 de julio.

7 BOE núm. 286, 28 de noviembre.

8 BOE núm. 299, 13 de diciembre.

9 DOCG núm. 3295, 30 de diciembre.

el propio Abogado del Estado presentó escrito de alegaciones considerando que debía declararse la pérdida de objeto del recurso y señalando que el impuesto no vulneraba lo dispuesto en la redacción del art. 6.3 dada por la Ley Orgánica 3/2009 (por cierto, con la oposición del Letrado del Parlamento catalán y del Abogado de la Generalitat, que mostraron su interés en que se dictase sentencia).

Dejando al margen cuestiones propias del proceso constitucional, diré que el TC entrará en el fondo resolviendo el recurso a la luz de la nueva redacción del art. 6.3 de la LOFCA.

Dada la sobrevenida similitud del apdo. 3 del art. 6 de la LOFCA con el apdo. 2 (los tributos que establezcan las CC AA no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado), el TC tomará como punto de partida la doctrina sobre dicho apdo. 2, fijada en diversas sentencias de cuya reseña puede prescindirse. Justifica esta reflexión en el origen y en la tramitación de la nueva redacción y procede a examinar la más relajada perspectiva del apdo. 2 –respecto del primer 3–: 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. Y es que lo realmente prohibido es la duplicación de hechos imponibles: la limitación se contrae, luego la potestad se ensancha. Antes de entrar en el cotejo concreto de la equivalencia o no de los dos tributos, repasa más en detalle su doctrina de relevancia, que podríamos sintetizar en lo siguiente:

- que no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponibles de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imponibles de ambos impuestos;
- que para analizar la regulación del hecho imponible, hemos de tomar en consideración no sólo el precepto que el legislador ha dedicado nominalmente a regular este elemento, sino abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, y la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible; y
- que otro de los criterios que podría ser útil (aunque no suficiente) para distinguir los hechos imponibles de dos impuestos es si su finalidad es básicamente fiscal o extrafiscal.

El Tribunal descubre las diferencias gramaticales entre uno y otro y el carácter general de uno frente al especial de otro. Pero la clave del fallo –a mi parecer– la encontraríamos en el siguiente párrafo, cuya fundamentación reproduzco:

En el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales la superficie no es un mero índice de riqueza, utilizado para cuantificar el tributo, sino que sirve también para calificar el tipo de actividad gravada, y así identificar los sujetos pasivos que, a los efectos del impuesto, son grandes establecimientos comerciales. El elemento superficie es un presupuesto que ha de concurrir para que se realice el hecho imponible, pues sólo el ejercicio de este determinado tipo de actividad es lo que ha querido gravar el legislador, porque considera que produce un impacto negativo sobre el medio ambiente, el territorio y el comercio tradicional.

En efecto, considera el TC que necesita acudir a los elementos de cuantificación del impuesto para desacreditar la equivalencia de dos impuestos que recurren a la técnica de calcular su cuota fijando una cantidad por metro cuadrado de superficie del establecimiento comercial, pero no la computan de forma idéntica.

Un elemento muy significativo de la sentencia –por lo que tiene que acudir a los esquemas de cuantificación– es que las diferencias entre los hechos imponibles que determinan un impuesto general (que afecta a todo tipo de actividades) y otro específico (que grava únicamente determinadas actividades) no son suficientes para entender superada la prohibición establecida en el art. 6.3 de la LOFCA. Esta cuestión no estaba ni mucho menos clara (yo mismo me había definido en pos de una posición más flexible, que permitiera más campo de acción a las CC AA¹⁰). Cara a determinadas iniciativas fiscales que se puedan adoptar, deja una prohibición que tiene bastante sustancia y que no puede rodearse troceando o especificando un hecho imponible.

Por lo que concierne al impuesto asturiano, poco o nada debo decir porque –en cuanto al tema que ahora nos interesa– el conflicto era idéntico y la doctrina lo va a ser también. Quedan por resolverse los recursos interpuestos contra el impuesto aragonés sobre grandes áreas de venta: se supone que la sentencia o sentencias serán análogas¹¹.

Sí conviene efectuar algún comentario en relación con la sentencia 210/2012, que desestimaré el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno en relación con la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre, reguladora del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito¹².

.....

10 JIMÉNEZ COMPAIRED (1994): pp. 279-307.

11 El impuesto aragonés es posterior. Lo creó la Ley 13/2005, de 30 de diciembre (BOA núm. 154, 31 de diciembre), si bien hoy está contenido en el Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre (BOA núm. 117, 3 de octubre). Contra su implantación se interpusieron sendos recursos de inconstitucionalidad, con los núms. 3095-2006 y 3701-2006, respectivamente por diputados del Grupo Popular y por el Presidente del Gobierno (BOE núm. 125, 26 de mayo).

12 DOE núm. 147, 27 de diciembre.

A juicio del TC el hecho imponible del impuesto autonómico no coincide con el gravado por el IAE (ni tampoco vulnera otros preceptos de la LOFCA).

IV. LOS IMPUESTOS OBJETO DE CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

La Comunidad de Castilla-La Mancha había establecido un impuesto también denominado “sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente” (Ley 11/2000, de 26 de diciembre). Pese al nombre escogido, se trataba de una figura bien distinta de la balear, comprensiva en realidad de tres modalidades diferentes con autonomía suficiente para haber recibido el rango de impuestos singulares. Dos de las tres modalidades (las que gravan la producción termonuclear y el almacenamiento de residuos radiactivos) fueron objeto de la cuestión de inconstitucionalidad núm. 8556-2005, planteada por la sección segunda de la sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Castilla-La Mancha. Consideraba la sala que entre estas dos modalidades y el IAE podía haber coincidencia en el gravamen de la materia imponible.

El caso que se le plantea al TC será resuelto desde la premisa de que la modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009 no afecta al juicio de constitucionalidad sobre los preceptos impugnados, dado que se conectan con su aplicación a un concreto proceso en el que el órgano judicial proponente de la cuestión ha de resolver sobre la pretensión ejercitada a la luz de la normativa vigente y aplicable en el concreto momento en el que se suscitó el proceso *a quo*.

No merece la pena entrar en mucho detalle. Sólo dejar claro que las modalidades tributarias vulneraban el art. 6.3 de la LOFCA en su redacción original, por la coincidencia de materias (la sentencia engarza a la perfección con la dictada sobre el impuesto balear, antes señalada). Igual que no vulneran el art. 6.3 de la LOFCA en su redacción actual –esto lo digo yo, a la luz de la jurisprudencia examinada en el apartado III de este trabajo–. Pero, sea como sea, se estima la cuestión y, por tanto, se declaran inconstitucionales y nulos los preceptos impugnados de manera directa y otros por conexión.

¿Qué efectos reales tiene esto respecto de las modalidades manchegas? A mi parecer, ninguno. Ello porque la Ley impugnada había sido derogada por la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, que reintroduce las modalidades, aunque bajo la cobertura de una nueva Ley.

Pero, ¿y si no se hubiera producido esta circunstancia? En tal caso, los efectos hubieran sido demoledores: la ley desaparece. Las soluciones ofrecidas en los casos diferentes de recursos y cuestiones de inconstitucionalidad son

diametralmente distintas y la pregunta que hemos de hacernos es si hay suficiente justificación para ello. En la jurisprudencia del TC hay precedentes que hubieran amparado la estimación de la cuestión, pero sin declarar la nulidad de los preceptos reguladores del tributo. Dicho de otra manera, que solo hubiera afectado a la pretensión ejercitada en el proceso en el que suscita la cuestión. No ha sido así y el TC ha señalado que los preceptos son inconstitucionales y nulos.

Como voy a explicar, el asunto se va a enredar mucho más.

En lo que yo conozco, en 2007 se admitió una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TSJ del Principado de Asturias, en relación con el impuesto asturiano sobre grandes establecimientos comerciales¹³. Teniendo en cuenta la fecha, teniendo en cuenta además que por las características del fallo desestimatorio operado en relación con el recurso de inconstitucionalidad no desaparece el objeto de la cuestión, ¿se anulará el impuesto asturiano cuando se resuelva la cuestión sobre la base de la redacción original de la LOFCA?

También tengo conocimiento de la cuestión de inconstitucionalidad núm. 8952-2010, en relación precisamente con el impuesto manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, pero ahora en su versión legal de 2005. Este procedimiento debe hacernos reflexionar acerca de cuál será el canon de enjuiciamiento, ¿es realmente, como ha dicho el TC, “la normativa vigente y aplicable en el concreto momento en el que se suscitó el proceso a quo”? Si planteo la duda es porque en otras ocasiones ha dicho otra cosa. La fijación de ese momento será clave y quizá de datos que no están a mi alcance (¿cuándo se suscitó el proceso a quo?) dependerá la estimación o no de la cuestión y en su caso la nulidad de los preceptos de la Ley de 2005. En fin, está dependiendo del azar.

Si yo estuviera en lugar de los responsables políticos manchegos y tuviera interés por mantener estas modalidades tributarias, por si acaso, ¿me apresuraría a promover que se derogue la Ley del 2005 y se aprobase otra nueva con el mismo contenido?

Atención: hay un elemento adicional. Mediante Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética¹⁴, el Estado ha establecido un impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y sendos impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica y el al-

.....

13 Es la cuestión núm. 3142-2007. La providencia de admisión se publicó en el BOE núm. 137, de 8 de junio.

14 BOE núm. 312, 28 de diciembre.

macenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Pues bien, la disposición adicional primera de esta Ley (Hechos imponibles regulados en esta Ley gravados por las Comunidades Autónomas), dice:

1. En la medida en que los tributos que establece esta Ley recaigan sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior será únicamente de aplicación respecto de aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas establecidos en una Ley aprobada con anterioridad al 28 de septiembre de 2012.

Recuérdese que dicho artículo de la LOFCA dispone que cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las CC AA, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas (precepto que estaba inédito después de más de treinta años, protagonista sin embargo del curioso incidente relacionado con el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, que no viene al caso). Pero lo que hay detrás es que ya existe un impuesto del Estado y, por aplicación del art. 6.2 de la LOFCA (en su comienzo), no puede ser duplicado. No conozco qué medidas prácticas se habrán llevado a cabo. En el caso de que sean “de coordinación” y coexistan el impuesto estatal y el manchego, ¿puede la Comunidad Autónoma derogar y recrear?

Parece que la Ley de 2005 garantizaría bien la coordinación de las dos figuras o bien compensaciones a Castilla-La Mancha. Ahora bien, una posible anulación de los preceptos de la Ley por el TC eliminaría esta situación.

Para terminar este apartado, advertiré que las sentencias desestimatorias de los recursos de inconstitucionalidad (casos de los impuestos catalán y asturiano) no impedirían la formulación de ulteriores cuestiones de inconstitucionalidad y habría que ver en el caso concreto cuál sería el canon de enjuiciamiento.

V. EL CASO NAVARRO Y, POR REFLEJO, EL VASCO

La Comunidad Foral de Navarra siguió el ejemplo catalán y estableció un impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, mediante la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre¹⁵. Dicho impuesto también fue recurrido por el

.....

15 BON núm. 148, 7 de diciembre.

Presidente del Gobierno (recurso de inconstitucionalidad 1336-2002). El Abogado del Estado sostenía que la Comunidad Foral, podía, en efecto, establecer tributos “fuera del Convenio Económico”; pero, en este caso, con sujeción al marco jurídico establecido en la LOFCA. El art. 6.3 de la LOFCA, a su entender, quedaba sobrepasado.

Es evidente que el marco jurídico LOFCA renovado en 2009 excluye la inconstitucionalidad del impuesto concreto (lo reconoce el propio Abogado del Estado); pero también que este conflicto va mucho más allá y pone a la consideración del TC la aplicación en abstracto de los límites LOFCA a la creación de impuestos por la Comunidad Foral de Navarra.

Fue este un tema que pude abordar hace más de veinte años con ocasión de la defensa de mi tesis doctoral. Repasando lo que dije entonces, sigo pensando lo mismo: que no son aplicables a Navarra los límites específicos LOFCA en el campo de la creación de tributos, pero, sobre todo, que mucho menos es aplicable el contenido en el art. 6.3, en cualquiera de sus versiones¹⁶. Cómo no, lo pienso en contra de lo que dice el TC en esta sentencia 208/2012, de 14 de noviembre¹⁷. No es momento ni lugar de hacer un estudio enjundioso del tema. Me limitaré, de una parte, a indicar que comparto plenamente los votos particulares que presentan los magistrados Pérez Tremps y Valdés Dal-Ré; y, de otra, a advertir del sinsentido que supone limitar la potestad tributaria a que sus tributos no recaigan sobre materias reservadas a las entidades locales (antes) o sobre hechos imposables gravados por las entidades locales (ahora).

Y es que el Convenio Económico de Navarra atribuye a la Comunidad Foral “las facultades y competencias que ostenta al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada, de 16 de agosto de 1841, en el Real Decreto-ley Paccionado, de 4 de noviembre de 1925, y demás disposiciones complementarias”¹⁸. Sin que el Convenio articule siquiera un mínimo sistema de impuestos locales: lo establecerá la Comunidad Foral manteniendo “una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado”. Si en la dialéctica admitiéramos que las prohibiciones LOFCA son aplicables, habremos de tener en cuenta que la del art. 6.3 se hace dependiente de la voluntad de la propia Comunidad Foral, que es la que mediante una ley foral de haciendas locales define las materias sobre la que recaen los impuestos de los municipios navarros y, por lo tanto, los hechos imposables de los impuestos locales.

.....

16 Cfr. JIMÉNEZ COMPAIRED (1994): pp. 72-80.

17 BOE núm. 299, 13 de diciembre.

18 Ley 25/2003, de 15 de julio (BOE núm. 169, 16 de julio).

Cosa distinta sucedería con la Comunidad Autónoma del País Vasco, dado que los depositarios de los derechos históricos, titulares por lo tanto de las potestades tributarias que se deducen del Concierto Económico, son los Territorios Históricos¹⁹.

VI. ÚLTIMAS CONSIDERACIONES

Todo lo visto debe hacernos reflexionar sobre la siguiente cuestión, ¿preceptos coordinadores del sistema fiscal español como el del art. 6.3 de la LOFCA tienen algo que ver con la defensa de la autonomía o la suficiencia financiera local? En absoluto.

Sobre todo en su redacción original el beneficiario de la regla, realmente, no se sabe quién era. Quizá la defensa de intereses políticos de uno y otro signo en contra de las (pocas) iniciativas autonómicas en pos de una mayor corresponsabilidad fiscal. ¿Estropea la visión de “un sistema fiscal” que en las Islas Baleares se exigiera aquel impuesto sobre la actividad eléctrica y gasística? Claro que no. ¿Mejora la perspectiva de ese “sistema fiscal” unitario la reforma que introdujo Extremadura? No lo veo así. ¿En qué media deformaba el “sistema fiscal” la coexistencia del impuesto balear que se anuló con el IAE o el IBI? Creo que ninguna.

Claro que a mí también me parece que muchas de las figuras establecidas por las CC AA son para lamentarnos, y ello por muchos motivos. Pero han de ser combatidas de otra manera, sobre la base de los principios que deben informar la idoneidad de un tributo. Entre ellos, los de justicia tributaria, adaptados convenientemente para el caso de los tributos ambientales.

Sobre todo esto subyace el nulo interés sobre lo local que demuestra desde hace décadas el Estado central. No duda en llenar la LHL de beneficios fiscales absurdos; no duda en mermar la tesorería local con medidas sobre los impuestos locales que o no compensa o compensa mal.

Termino con un ejemplo de libro de la desconsideración sobre la hacienda local. ¿Cómo, después de la reforma del art. 6.3 de la LOFCA se ha podido mantener sin ser derogada ni modificada la disposición adicional 1.^a de la LHL? Recuerdese que este precepto desarrollaba la redacción original del art. 6.3 de la LOFCA, permitiendo, con condiciones, la entrada de la fiscalidad autonómica en las “materias imponibles gravadas” por algunos impuestos locales.

.....

19 JIMÉNEZ COMPAIRED (1994): pp. 302-304 y 318.

VII. NOTA BIBLIOGRÁFICA

- ÁLVAREZ ARROYO, Francisco (1994): «Incidencia de las CC.AA. en el sistema financiero y tributario local: Análisis jurídico del art. 6.3 de la LOFCA y sus posibilidades de aplicación», *Quincena Fiscal*, 14, pp. 11-18.
- BORRERO MORO, Cristóbal J. (2004): *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuesto de realización de la autonomía financiera?*, Aranzadi.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente (2002a): «La prohibición de establecimiento de impuestos propios regionales sobre las materias reservadas a las Corporaciones Locales. Análisis crítico del art. 6.3 de la LOFCA», *Nueva Fiscalidad*, 2, pp. 9-24.
- (2002b): *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi.
 - (2008): *Propuestas para un nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, en materia de impuestos propios y cedidos*, Aranzadi.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael (2004): «La imposición propia de las Comunidades Autónomas», *Boletín Oficial del Estado*.
- PITA GRANDAL, Ana María (1987): «Reflexiones en torno a los Límites de la Previsión contenida en el art. 6.3 de la LOFCA», *Impuestos*, 9, pp. 18 y ss.
- RAMOS PRIETO, Jesús (2003): «Autonomía, suficiencia financiera y poder tributario de las Corporaciones Locales ante el creciente avance de poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Revista de Estudios Regionales*, 66, núm. extraordinario, pp. 167-184.
- RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio (2012): «Más espacio tributario para las Comunidades Autónomas, menos potencial recaudatorio para las Entidades locales», *Tributos Locales*, 106, pp. 9-14.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto (1985): «La absorción por las Comunidades Autónomas de la Materia Imponible en las Corporaciones Locales», *Impuestos*, vol. II, pp. 199 y ss.