

DESCENTRALIZACION Y CORRESPONSABILIDAD FISCAL EN EL PRINCIPADO DE ASTURIAS.

González González, A. I.
Profesora T.E.U.
Universidad de Oviedo.

Resumen

El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas ha atravesado diversas fases hasta el momento actual, que pueden ser analizadas desde distintas perspectivas, una de ellas atendiendo a la capacidad normativa y la autonomía financiera de las mismas.

Tras la aprobación de los estatutos y el inicio de las correspondientes transferencias, se ha venido hablando, después de una primera etapa denominada “período transitorio” (hasta el año 1986) y del llamado “período definitivo” (1987-1991)¹, de distintos quinquenios, marcados todos ellos por el plazo que cada Acuerdo de Financiación llevaba implícito. Así, nos encontramos con los Acuerdos de financiación para los quinquenios 1992/97 y 1997/2001. Sin embargo, la negociación que se produce al expirar este último quinquenio finaliza en un acuerdo que pretende lograr un sistema de financiación con vocación de permanencia, con un cierto carácter definitivo, y en este sentido ya no aparece fijado un plazo de vigencia del mismo como en los casos anteriores.

Por lo que se refiere a la autonomía financiera y a la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas en materia tributaria, como una manifestación de aquélla, la situación ha cambiado sustancialmente en este tiempo, tanto desde el punto de vista de las posibilidades que el sistema ofrece a las Comunidades Autónomas cuanto desde la práctica que éstas han seguido.

El presente trabajo pretende analizar cuál ha sido el marco normativo que en este sentido ha bordeado la posible actuación de las Comunidades Autónomas y, en un plano más concreto, cuál ha sido el concreto comportamiento de nuestra Comunidad: el Principado de Asturias.

Introducción

La aprobación de la Constitución Española, al reconocer ésta entre sus principios básicos “el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones” (art.2), supuso el inicio de un rápido proceso descentralizador. Esto se llevó a

¹ De lo cual sólo tuvo el nombre

cabo básicamente en relación con la transferencia de una parte sustancial de las competencias de gasto pero que sin duda debía ir acompañada de una correlativa transferencia de recursos financieros que garantizaran el ejercicio de las anteriores competencias.

Entre dichos recursos financieros se encuentran algunos de naturaleza tributaria y así su artículo 157.1 recoge como posibles ingresos autonómicos los derivados de tributos cedidos, sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales así como los recargos sobre tributos estatales.

Ciertamente, la Constitución no fija un modelo de financiación autonómica sino que se limita a dibujar un marco abierto, necesitado de una futura concreción. Dicha concreción se efectuó aprovechando la previsión contenida en el número 3 del mismo artículo 157, relativa a una ley orgánica que regularía el ejercicio de las competencias financieras señaladas en el número 1.

En cumplimiento de lo establecido en el texto constitucional, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, va a regular el marco general de ingresos de los entes autónomos, configurando un sistema de recursos estructurado en tres bloques: bloque de suficiencia, destinado a asegurar la financiación de los servicios transferidos por el Estado; bloque de solidaridad, con el fin de hacer efectivo el principio de solidaridad; y bloque de autonomía, a efectos de permitir el ejercicio de este principio.

A estos efectos, entre los ingresos recogidos en su artículo 4 se contemplan nuevamente los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado, los recargos que pudieran establecerse sobre impuestos del Estado y sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Por lo que respecta a los **tributos cedidos**, para llevar a efectos y concretar el alcance y condiciones de dicha cesión, con el fin de que se desarrollase de forma homogénea y de acuerdo con lo previsto en el artículo 10 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, se aprobó la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

Sin entrar a analizar el régimen de la cesión de tributos de acuerdo con este marco normativo, lo que excedería con mucho los límites de este trabajo, nos limitaremos a señalar en este momento que la cesión únicamente comportaba cesión de recaudación y algunas competencias de gestión, permaneciendo las competencias normativas íntegramente en manos estatales y pudiendo por tanto considerarse casi como una transferencia más, como de alguna manera vino a señalar el Tribunal Constitucional en su sentencia 13/1992, de 6 de febrero².

En relación con los **impuestos, tasas y contribuciones especiales** autonómicas, es decir, aquellos tributos creados "ex novo" por la propia Comunidad Autónoma, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades

² Fundamento Jurídico 7º. Respecto a la regulación de estos recursos, tal como la efectuaba la Ley de 1983, vid., [GON00] pp. 182 y ss., o [ALV98].

Autónomas tras reconocer esta posibilidad, establece una serie de límites, en especial cuando se trata de impuestos autonómicos, en sus artículos 6 y 9, que como bien señala ALONSO GONZALEZ, están llamados a impedir "que las Comunidades Autónomas establezcan tributos cuyos elementos configuradores esenciales sean básicamente iguales a los de un tributo estatal"³.

Sintéticamente podemos decir que el artículo 6 permite el establecimiento de tributos propios por parte de las Comunidades Autónomas pero prohíbe que éstos recaigan sobre hechos imposables ya gravados por el Estado⁴ y cuando se trate de materias imposables de impuestos locales, sólo si la legislación correspondiente así lo permita⁵.

Por su parte, el artículo 9 recoge unos principios específicos cuando se trate de la aprobación de impuestos autonómicos, que vienen a ser una concreción de lo establecido en el artículo 157.2 de la Constitución. Se establece aquí la necesidad de que el poder tributario que ostentan las Comunidades Autónomas se ejercite sometido a ciertos límites que, de alguna manera, vienen a servir como medida coordinadora tanto en relación con el Estado como con el resto de las Comunidades Autónomas. Se trata con ello de establecer un principio de no traslación de la carga tributaria entre las Comunidades Autónomas, evitando al mismo tiempo hipotéticas situaciones de doble imposición entre Comunidades Autónomas.

Pero también se exige a la imposición propia autonómica un principio de neutralidad, en el sentido de que su propio sistema tributario no suponga un obstáculo a la libre circulación de personas, mercancías o capitales, o condicione la fijación de residencia a las personas, físicas o jurídicas. Enlaza, de esta manera, con la previsión establecida en los artículos 19 y 139.2 de la Constitución.

Sobre la base de este marco general, vamos a analizar cómo se fue concretando el poder tributario ostentado por la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias en los distintos períodos en que se puede dividir hasta el momento el desarrollo de la financiación autonómica, tratando de establecer una comparación con el conjunto de Comunidades Autónomas.

Período transitorio

Por lo que se refiere a los **tributos cedidos**, en este período se inicia el proceso de cesión, una vez aprobada la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, que garantizaba una igualdad de figuras cedidas a todas las Comunidades

³ Vid. [ALO95] p. 63.

⁴ Con lo que parece que el legislador trata de prohibir una doble imposición interna, de manera que un mismo hecho imponible quede sujeto por dos entes territoriales distintos.

⁵ El alcance de este artículo ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional en distintas ocasiones, como tendremos ocasión de señalar.

Autónomas, con una regulación única que les afectaba por igual, y con la posterior concreción de dicha cesión, que se iría produciendo en función de los recursos que cada Comunidad Autónoma precisase, de acuerdo con las competencias asumidas.

En cuanto a las concretas figuras que de acuerdo con la Ley de 1983 se cedía, se concretan en las siguientes: Impuesto sobre el Patrimonio Neto, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Tasas y demás exacciones sobre el juego.

Paralelamente a esta Ley general, se van a aprobar varias leyes que van a relacionar las previsiones sobre tributos cedidos contenidas en los Estatutos de las diversas Comunidades Autónomas con la citada Ley de Cesión. Estas leyes, una para cada una de las Comunidades Autónomas de régimen común, regulan básicamente dos cuestiones:

- Por una parte, precisan que la remisión que efectúan los diversos Estatutos de Autonomía respecto al alcance y condiciones de la cesión, se refieren a la regulación contenida en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre.
- Por otra, señalan que la cesión efectiva de tributos se efectuará a partir del 1 de enero de 1984, siempre y cuando en esa fecha el coste efectivo de los servicios transferidos a la Comunidad exceda del rendimiento de los tributos susceptibles de cesión. Con ello se pretende evitar posibles complejas situaciones en que procediera efectuar transferencias negativas, es decir, desde las Comunidades Autónomas hacia la Administración estatal⁶.

Ahora bien, una vez que se produce la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas se plantea un problema derivado de la aplicación del porcentaje de participación en los ingresos del Estado. Ello derivaba de que el sistema seguido durante este período preveía lograr la suficiencia de recursos para cubrir el coste de los servicios transferidos a través de los tributos cedidos y la participación en ingresos del Estado.

Según la fórmula adoptada para la determinación de la participación en ingresos del Estado debía tenerse en cuenta la recaudación de los tributos cedidos, de forma que una mayor recaudación por este concepto implicaba una disminución del otro recurso, ya que el montante último no podía superar el coste de los servicios. Ello produjo una desincentivación para las Comunidades Autónomas respecto a una gestión eficaz de los tributos cedidos, dado que lo que se perdiese en la recaudación de éstos, se recuperaría vía participación en ingresos del Estado.

⁶ Posteriormente, y para evitar que la cesión se demorase por razón de la inferioridad del coste de los servicios transferidos, se escinde la cesión de todos los tributos en bloque, como se preveía en un principio, señalando que podía postergarse, en su caso, la cesión de las tasas y demás exacciones sobre el juego.

Esta situación fue parcialmente modificada en la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986 y por el Acuerdo 1/1985, de 6 de septiembre, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, que introdujeron un cierto automatismo con relación a los ingresos por tributos cedidos puesto que se procedía a la estimación definitiva de los mismos mediante la actualización de los de 1985, descontándose del coste efectivo actualizado. Con ello se logró incentivar una mejor gestión recaudatoria en estos tributos por parte de las Comunidades Autónomas, ya que una mayor recaudación iba a implicar un aumento en la financiación final.

Es concretamente en este año 1986, último del período transitorio, cuando se hace efectiva la cesión de tributos del Estado al Principado de Asturias, representando su importe algo más del 20% del Presupuesto de la Comunidad, como se puede ver en el cuadro nº 1 .

CUADRO Nº 1: LIQUIDACION PRESUPUESTOS 1986

PRINCIPADO DE ASTURIAS	1986	
1. Impuestos propios		0,00%
2.- Recargos	354.835.727	1,00%
3.- Tasas y otros ingresos	4.407.246.763	12,41%
4. Tributos cedidos	7.581.903.988	21,35%
5. Participación Ingresos del Estado	820.030.491	2,31%
6. Participación provincial ingresos Estado	498.961.120	1,40%
7. Resto transferencias corrientes	11.164.014.993	31,43%
8. F.C.I.	3.402.716.974	9,58%
9. Resto transferencias capital	3.660.596.255	10,31%
10. Operaciones de crédito	2.000.000.000	5,63%
11. Ingresos patrimoniales	1.014.259.061	2,86%
12. Enajenaciones	269.231.759	0,76%
13. Activos financieros	294.314.310	0,83%
14. Multas y sanciones	46.747.311	0,13%
TOTAL	35.514.858.752	100%

FUENTE: Elaboración propia a partir de la Liquidación de Presupuestos del ejercicio 1986.

Lo cierto es que durante este período en el Principado de Asturias, si exceptuamos el caso de las tasas, no encontramos ingresos derivados de

recursos tributarios, debiendo esperar precisamente hasta este año 1986. Además, por lo que se refiere a su poder tributario, durante este período su ejercicio es prácticamente nulo puesto que ni establece impuestos propios, ni recargos sobre impuestos estatales. Cierto es que tampoco en el resto de Comunidades Autónomas la actuación fue muy superior en este sentido, salvo contadas excepciones, como señalaremos a continuación.

Dejando para el último lugar el análisis de los impuestos propios, cuyo marco general ya ha sido comentado, comenzaremos por señalar la situación de los demás tributos propios, comenzando por las tasas y contribuciones especiales.

En cuanto a las **tasas** y contribuciones especiales, están recogidas como parte de los recursos de las Comunidades Autónomas en el artículo 157.1.b) de la Constitución, sin que se delimiten constitucionalmente los caracteres que hayan de tener, debiendo acudir para su interpretación a su configuración general básica.

La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, en sus artículos 7 y 8, recoge la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan establecer este tipo de tributos, recogiendo un concepto de los mismos que viene a ser una transposición de la definición que ofrece el artículo 26 de la Ley General Tributaria, vigente en ese momento.

Pues bien, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, al igual que la Ley de Tasas y Precios Públicos en el ámbito estatal, determina que el rendimiento previsto para cada tasa por la prestación de servicios o realización de actividades, no podrá sobrepasar el coste de dichos servicios o actividades.

También se señala que en la fijación de las tarifas de las tasas, en la medida en que ello sea posible si su naturaleza lo permite, deberán tenerse en cuenta criterios de capacidad económica, lo que parece un intento de procurar un cierto equilibrio entre los principios de equivalencia y de capacidad económica, objetivo difícil de alcanzar.

Además de aquellas tasas que son aprobadas por cada Comunidad Autónoma, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas estableció que aquellas tasas conectadas con servicios que se traspasasen a las Comunidades Autónomas, pasarían a ser consideradas como tributos propios de las mismas, y, por lo tanto, con capacidad normativa, y no solo recaudatoria, sobre ellas. De esta forma podríamos distinguir las tasas transferidas de las de nueva creación.

A este respecto, la creación de tasas, cuyo establecimiento y supresión debe efectuarse por una Ley de la Junta General, está limitada por el ámbito de competencias atribuido a la Comunidad Autónoma. En este sentido se pronunció el Tribunal Constitucional que, en su sentencia 46/1985, de 26 de marzo, declaró la inconstitucionalidad de la Ley de Tasas Sanitarias del Principado de Asturias señalando que éstas sólo se pueden establecer respecto a materias atribuidas a la competencia autonómica.

Y por lo que se refiere a las tasas transferidas, que como señalamos pasan a considerarse tributos propios autonómicos, en las mismas se produce un cambio de titularidad en el sujeto activo del tributo.

En cuanto a las **contribuciones especiales**, según el artículo 8 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas pueden ser establecidas como consecuencia de la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes derivado de la realización por aquéllas de obras públicas o ampliación a su costa de servicios públicos. Se trata, por tanto, de la misma definición contenida en el citado artículo 26 de la Ley General Tributaria. La recaudación que la Comunidad pueda obtener por esta clase de tributos se limita en el sentido de que tampoco puede superar el coste de la obra o el establecimiento o ampliación del servicio soportado por la Comunidad Autónoma⁷.

Ciertamente, estos recursos tributarios tradicionalmente han estado ligados al ámbito local pero, a pesar de ello, nada impide que las Comunidades Autónomas puedan también utilizarlas, como acertadamente ha señalado el profesor HERRERA MOLINA⁸.

Por lo que se refiere a estas figuras, APARICIO PEREZ y MONASTERIO ESCUDERO subrayan sus mayores posibilidades en relación con el global de tributos propios. Basan su afirmación no sólo por la mayor limitación para la creación de impuestos propios sino también por el papel que corresponde a las Haciendas autonómicas ya que están llamadas a ser suministradoras fundamentales de bienes y servicios públicos, lo cual les permitirá obtener recursos de tributos sobre la base del principio del beneficio⁹.

En cuanto a los **recargos**, de cuya naturaleza tributaria no parece existir ninguna duda, la posibilidad de su establecimiento se recoge en el artículo 157 de la Constitución, si bien su regulación más específica se efectúa en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. Con ello se posibilita a las Comunidades Autónomas a establecer, en virtud de su autonomía

⁷ Se separa, en este punto, de lo previsto para las contribuciones especiales que establezcan las Corporaciones Locales, puesto que en estos casos la base imponible de la contribución no podrá superar el 90% del coste que para la Entidad local hayan supuesto las obras o el establecimiento del servicio (artículo 31 Ley Reguladora de las Haciendas Locales). Sin embargo, dado que la contribución especial se exige ante la realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios que, si bien generan un beneficio especial para determinados sujetos, conllevan también un interés o beneficio general, parece más conveniente la limitación de la base imponible que se realiza en la Ley de Haciendas Locales.

⁸ Vid. [HER90], p. 245. Igualmente, MUÑOZ DEL CASTILLO, señala su posible utilización hasta el punto de considerar que la LOFCA podía haber establecido la obligatoriedad de su establecimiento en ciertos supuestos, con lo que se hubiera potenciado la operatividad de esta figura [MUN82], pp. 262 y 264.

⁹ [APA87]

financiera, recargos sobre bases o sobre cuotas de tributos estatales, sin previa autorización estatal. Estos recargos pueden ser definidos como prestaciones pecuniarias de carácter público, que se superponen a un tributo ya existente, con el que coincide tanto el hecho imponible como el sujeto pasivo, siendo distinto el sujeto activo del mismo. Hacemos referencia a esta figura ya que la doctrina ha sido unánime al considerar su naturaleza tributaria. Ello tanto por el propio concepto de recargo, que encajaría sin problemas en el concepto que del tributo ha elaborado la doctrina, como desde el punto de vista de la coincidencia de hechos imposables entre el recargo y el tributo que le sirve de base.

La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas regula estos recargos en su artículo 12, señalando que podrán establecerse sobre los impuestos estatales susceptibles de cesión¹⁰. Además, como límite señala que en ningún caso podrán constituir una minoración de los ingresos del Estado por dichos impuestos ni desvirtuar la naturaleza o estructura del impuesto sobre el que recaigan.

Por lo que se refiere a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias, su Estatuto recoge en el artículo 44 los recursos que van a formar parte de su Hacienda, en el que se puede apreciar una reproducción del contenido del artículo 4 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. Por tanto, en el mismo se recogen tanto los tributos propios (nº. 1), como los recargos sobre impuestos estatales (nº. 3)¹¹.

En relación, precisamente con los tributos propios y los recargos sobre impuestos estatales, el artículo 46 del Estatuto viene a recoger el principio de legalidad, al exigir que su establecimiento, modificación y supresión, sea regulada necesariamente mediante Ley de la Junta General. Este artículo no es sino la transposición en el ámbito de la Comunidad Autónoma del principio de legalidad en materia tributaria que establece la Constitución (artículos 31.3 y 133.1) y debe ser interpretado en el mismo sentido. Es decir, al igual que el Tribunal Constitucional ha señalado, este principio no queda cubierto con el hecho de que el establecimiento nominal del tributo se realice por ley sino que debe abarcar también sus elementos esenciales los cuales, por tanto, también deben ser regulados por ley no siendo factible la mera remisión en blanco a la potestad reglamentaria¹².

¹⁰ En su redacción original

¹¹ A los recursos contemplados en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas hay que añadir los que, tratándose de una Comunidad Autónoma uniprovincial, corresponden a la Diputación provincial (artículo 20 del Estatuto), lo que supondrá la posibilidad de establecer un recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas.

¹² Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional, como se desprende, entre otras, de las Sentencias 37/1981, de 16 de noviembre, F.J. 4º, 6/1983, de 4 de febrero, F.J. 4º, 179/1985, de 19 de diciembre, F.J.3º, ó 19/1987, de 17 de febrero, F.J.4º.

En cualquier caso, durante este período la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias no hizo grandes esfuerzos en este campo ya que no estableció ni impuestos propios ni recargos sobre impuestos estatales. Es cierto que tampoco las demás Comunidades Autónomas fueron muy prolíficas al respecto, pero las que hicieron uso de sus competencias normativas sentaron las líneas por las que iban a discurrir la práctica de las demás en el futuro.

Concretamente, los impuestos creados en este período, con la excepción del específico caso de Canarias¹³, se centraron en el gravamen del juego y de las tierras infrautilizadas. Así, mientras en Andalucía y Extremadura se establecían sendos impuestos que gravaban las Tierras Infrautilizadas y las Dehesas Calificadas en Deficiente Aprovechamiento, respectivamente, en Cataluña y Valencia se establecieron impuestos sobre el Juego del Bingo y en Murcia sobre los Premios del Juego del Bingo.

Aparte de estos impuestos, un adelanto de lo que será la práctica posterior de las Comunidades Autónomas en materia de tributos propios lo constituye la Ley 5/1981, de 4 de junio, de evacuación y tratamiento de aguas residuales en Cataluña que crea el incremento de tarifa y el canon de saneamiento. Dejando de lado el incremento de tarifa por el suministro de agua que tiene una naturaleza diferente¹⁴, sí debemos subrayar la creación del canon de saneamiento puesto que constituye la primera de estas figuras aprobadas por las Comunidades Autónomas y que recaen sobre el saneamiento de aguas residuales, pudiendo enmarcarse dentro de la general preocupación que existe en la actualidad por la preservación del medio ambiente¹⁵. Esta figura ha sufrido diversas modificaciones, a las que mas adelante haremos referencia.

¹³ Cuyo régimen fiscal especial le permite contar con un Impuesto especial sobre los Combustibles Derivados del Petróleo.

¹⁴ Igualmente queda fuera de este estudio la Ley 17/1984, de 20 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Madrid, reguladora del abastecimiento y saneamiento de agua, que regula una tarifa del servicio de saneamiento definida como *“las cantidades expresadas en pesetas y establecidas o autorizadas por la Administración, como contraprestación por la obtención de cada uno de los servicios incluidos en el abastecimiento de agua y en el saneamiento del agua”*. Ahora bien, su naturaleza jurídica, dado que nos encontramos ante un servicio de la Administración que se refiere y beneficia a personas determinadas, es claramente la de una tasa y no un impuesto.

¹⁵ Esta preocupación por el medio ambiente ha originado, como acto reflejo, un estudio de las posibilidades que la política fiscal tiene de contribuir a su mejora y conservación. Por ello se habla, cada vez con mayor asiduidad, de los tributos ecológicos, o medioambientales, sobre los cuales se señala que las Comunidades Autónomas tienen un especial papel, debido, en parte, a las competencias de las mismas en materia de medio ambiente. En efecto, si bien el artículo 149.1.23 de la Constitución señala la competencia exclusiva del Estado para aprobar la legislación básica sobre protección del medio ambiente sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección, el artículo 148.1.9 ofrece a las mismas la posibilidad de asumir competencias relativas a la gestión en materia de protección del medio ambiente en su entorno geográfico correspondiente.

Período definitivo

Este período supuso una mejora en el tratamiento de los tributos cedidos al incentivar la gestión que de los mismos realizaban las Comunidades Autónomas. El Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas 1/1986, de 7 de noviembre aprobó el Método de aplicación del sistema de financiación en el período 1987/91, conocido como período definitivo, distinguiendo entre las transferencias financieras a través de las cuales el Estado proporciona recursos a las Comunidades Autónomas entre el “bloque de financiación incondicionada” y el “bloque de financiación condicionada”. El primero de ellos estaría llamado a permitir a las Comunidades prestar los servicios transferidos y cubrir adecuadamente el coste de los mismos.

Pues bien, dentro del denominado bloque de financiación incondicionada se encuentran básicamente los tributos cedidos y la participación en ingresos del Estado. Con respecto a los tributos cedidos, el Consejo señala claramente que formarán parte del bloque de financiación incondicionada *“la cantidad correspondiente al objetivo fijado para 1986 en concepto de recaudación a obtener por las Comunidades Autónomas por los tributos cedidos (...), calculada en función del incremento tendencial de estos ingresos sobre los realmente obtenidos en 1984”*. Se varía, por tanto, de criterio en relación con los tributos cedidos, ya que no se toma como punto de partida la recaudación efectiva de cada año, sino que partiendo de la recaudación de un año concreto (1984) se determina un incremento tendencial¹⁶.

Se trata por tanto de tomar en cuenta, no la recaudación efectiva, como ocurría durante el período transitorio, sino la recaudación prevista, con independencia de la mejor o peor gestión que pudiera llevar a cabo la Comunidad Autónoma. De esta manera, una mejora en la gestión supondría una cantidad adicional de recursos; por el contrario, si la desidia en la gestión le llevase a una recaudación por debajo de la prevista, esto no iba a suponer una alteración de los recursos procedentes de la participación en ingresos del Estado, debiendo paliarse a través de otros mecanismos.

Ello tenía por objeto lograr un comportamiento neutral de los tributos cedidos respecto a la Participación en ingresos del Estado. Y la forma en que se articula, como hemos señalado, consiste en señalar a la recaudación de los tributos cedidos una evolución normativa igual a la participación y equivalente al incremento monetario medio del coste efectivo de los servicios transferidos. En

¹⁶ Y en el mismo sentido, por lo que se refiere a la participación en ingresos del Estado, una vez finalizado el período transitorio, en el que el criterio de reparto se centraba en la garantía del coste efectivo de los servicios transferidos, éstos se van a repartir en función de las variables socioeconómicas recogidas en el art.13 de la L.O.F.C.A. Y una vez determinadas las variables socioeconómicas el porcentaje de participación de cada Comunidad deberá tener en cuenta la cantidad fijada como objetivo de recaudación de los tributos cedidos y tasas afectas a los servicios.

la práctica la modificación efectuada en este sentido supuso un incentivo para la mejor gestión de los tributos cedidos por parte de las Comunidades Autónomas, generando en todos los ejercicios ganancias de financiación.

Por tanto, la reforma del modelo de financiación autonómica implicaba la posibilidad de que las Comunidades Autónomas incrementasen su nivel de recursos, y de recursos tributarios, pero por la vía de una mejora en su gestión, sin concesión de capacidad normativa alguna sobre los tributos cedidos. Evidentemente, aunque esto supuso un avance, básicamente por el automatismo que conllevaba el sistema, no sujeto a cálculos anuales, no puede decirse que implicase grandes dosis de corresponsabilidad ni de verdadera autonomía en el ingreso.

Pero no va a ser ésta la única modificación que se produce en el nuevo período. La entrada de España en la Comunidad Económica Europea, que obligaba a instaurar en nuestro país un Impuesto sobre el Valor Añadido, lo cual se llevó a cabo a través de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, que entró en vigor el 1 de enero de 1986, supuso la desaparición de diversos tributos previamente existentes en nuestro país, entre ellos algunos de los tributos cedidos, como era el Impuesto sobre el Lujo, con la consiguiente pérdida de recaudación para las Comunidades Autónomas. Esta situación, junto con la necesidad sentida en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera de ampliar la descentralización fiscal ya iniciada, llevó a demandar la cesión del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, de manera que fuera efectiva el 1 de enero de 1988, siempre y cuando la Comunidad Autónoma a la que se fuera a ceder tuviera un coste a financiar por porcentaje de participación en ingresos del Estado superior al rendimiento del tributo en su territorio en el año 1986¹⁷.

En cuanto a los **impuestos autonómicos** cabe señalar que durante este período el Tribunal Constitucional llevó a cabo una interpretación del artículo 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas que permitía un cierto margen de maniobra a las Comunidades Autónomas.

Efectivamente, en su conocida sentencia 37/1987, de 26 de marzo, al enjuiciar el impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas, el Tribunal analiza por una parte, con carácter general, si el establecimiento de impuestos propios atenta contra el principio de igualdad, lo que rechaza en su Fundamento Jurídico 10º, entendiendo que *“la autonomía significa, precisamente, la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y el Estatuto”*.

Y por otra se le plantea si este impuesto podía suponer una doble imposición, contraria al artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades

¹⁷ No se trata sino de la misma restricción que se puso de manifiesto al aprobar la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y que supuso que las distintas Comunidades alcanzasen la cesión en momentos diferentes, con objeto de no tener que llegar a arbitrar un sistema de transferencias hacia la Administración central por las cantidades superiores de recaudación que emanasen de estos tributos.

Autónomas, en relación con el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, por entender que si bien los hechos imponible son diferenciables, ambos impuestos recaen sobre una misma fuente de riqueza.

Este argumento es rechazado por el Tribunal Constitucional señalando que el límite contemplado en el citado artículo 6.2 no ha de ser entendido con referencia a las materias imponibles gravadas por los tributos estatales, sino con sus correspondientes hechos imponibles, subrayando que una identificación entre los conceptos de materia imponible y hecho imponible supondría una interpretación extensiva del citado artículo, lo que considera alejado del alcance de la prohibición contenida en dicha norma¹⁸. Por el contrario, sostiene que el legislador, en relación con una misma materia impositiva, puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles y precisando que lo que el citado artículo prohíbe es, estrictamente, la duplicidad de hechos imponibles.

De esta forma se resolvía la cuestión en un sentido claramente favorable a la imposición propia autonómica, y por extensión al poder tributario autonómico, al permitir a las Comunidades Autónomas una mayor posibilidad en la creación de nuevas figuras impositivas, en un momento que sólo esta vía y la de los recargos les permitía ejercer algún poder normativo al respecto.

Por lo que se refiere a los tributos propios, concretamente a los impuestos, es evidente que resulta difícil encontrar un espacio impositivo no gravado previamente por el Estado. Si bien la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional que acabamos de señalar, abrió mayores posibilidades a la actuación en este campo por parte de las Comunidades Autónomas, pocas han sido las ocasiones en que nuestra Comunidad ha aprovechado la posibilidad que se le ofrecía de crear tributos nuevos, materializándose en la creación de unos pocos impuestos que, en la práctica, son copia de los que otras Comunidades Autónomas implantaron primero, y con una diferente suerte recaudatoria.

Es precisamente en este período en el que nuestra Comunidad decide hacer uso de su poder normativo estableciendo, con más bien poco éxito, el primer impuesto autonómico asturiano. Se trata del Impuesto sobre Fincas o Explotaciones Agrarias Infratilizadas, creado por la Ley 4/1989, de 21 de julio, de ordenación agraria y desarrollo rural, que en la práctica no supuso ninguna

¹⁸ A estos efectos, parte de distinguir entre los conceptos de materia imponible y hecho imponible, definiendo el primero como *"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"* y entendiendo el segundo como *"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, según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria"* (Fundamento Jurídico 14^º).

incidencia en su Hacienda dado que no se ha llegado a aplicar. Brevemente, por ello, señalaremos sus características principales¹⁹.

Se trata de un impuesto creado a semejanza del de la Comunidad andaluza, con carácter directo, real y periódico y con finalidad, expresamente, extrafiscal.

El hecho imponible del impuesto está constituido por la infrautilización de las fincas o explotaciones agrarias²⁰, infrautilización que se produce cuando la finca o explotación no alcanza en el período impositivo el rendimiento último fijado para cada zona por el Consejo de Gobierno.

Los sujetos pasivos son los titulares del dominio u otro derecho de disfrute sobre la finca, cuando las exploten directamente. En cuanto a las herencias yacentes, comunidades de bienes, y demás entes a los que hace referencia el artículo 33 de la Ley General Tributaria, serán sujetos pasivos cuando sean los propietarios de las fincas o explotaciones agrarias. Además se prevé que en el caso de arrendamiento, si el arrendador impide la aplicación de un Plan de Mejora de fincas o explotaciones agrarias, el arrendatario estará legitimado para repercutirle a aquél el impuesto que haya venido obligado a satisfacer.

La Ley contempla la existencia de supuestos de exención, en general relacionados con la situación de la finca, bien técnicamente o por su finalidad²¹. Junto con ellos se encuentra un supuesto de exención que puede considerarse un mínimo exento. En efecto, se establece que están exentas del impuesto aquellas fincas que obtengan un rendimiento igual o superior al 75% de sus rendimientos óptimos. Si tenemos en cuenta que la base imponible está constituida por la diferencia entre el rendimiento óptimo previsto para la finca o

¹⁹ Sin duda debido, como señala el profesor MONASTERIO ESCUDERO, "a la dificultad de desarrollar un impuesto de este tipo, sobre la diferencia entre producción potencial y real", [MON94]. Cabe señalar que esta misma situación se ha dado en el resto de Comunidades que han implantado un impuesto de similares características, si bien una de ellas, Extremadura, ha optado recientemente por derogarlos.

²⁰ La propia Ley define las fincas o explotaciones agrarias, a los efectos de la misma, como "*el conjunto de factores de producción, tierras y ganado que constituyan una unidad orgánica y funcional y que tengan por objeto la producción agrícola, ganadera o forestal*" (artículo 66.2 de la Ley 4/1989, de 21 de julio). Se puede observar que tal definición está tomada de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del Sistema Tributario. Vid., respecto del concepto fiscal de explotación agrícola en esta Ley, [APA94].

²¹ Las exenciones previstas son las siguientes:

- Cuando se trate de fincas destinadas al uso o servicio público y las comunales.
- Cuando se encuentren en proceso de concentración parcelaria.
- Cuando sean objeto de Planes de Mejora.
- Cuando estén incluidas en el Banco de Tierras de la Comunidad Autónoma.
- Cuando, previo expediente de la Consejería de Agricultura y Pesca, hayan sido declaradas como inviables técnica y económicamente.

explotación y el rendimiento obtenido en el año²², y que el primer tramo de la escala impositiva es aplicable hasta el 30% de diferencia, resulta que solamente se aplica este tramo cuando la diferencia oscile entre el 25 y el 30%, puesto que por debajo del 25% entraríamos en el ámbito de la exención a la que nos referimos. Es decir, el 25% de diferencia será el límite a partir del cual se comenzará a tributar por este impuesto.

El período impositivo coincide con el año natural y el impuesto se devenga el 31 de diciembre. En cuanto al tipo de gravamen se trata de una escala progresiva, con un tipo que va desde el 2 al 25%

Por lo que se refiere a la gestión y liquidación del impuesto, se llevará a cabo por la Consejería de Agricultura y Pesca, si bien la inspección corresponde a la Consejería de Hacienda, Economía y Planificación, que será la que dicte las normas referentes a su gestión, liquidación e ingreso.

Por otra parte, en relación con este impuesto, cabe señalar su afectación expresa al cumplimiento de los fines que trata de atender esta Ley de Ordenación Agraria y Desarrollo Rural. Fines que, como se deduce de la Exposición de Motivos de la Ley, *"tratan de contribuir a la modernización y desarrollo de las estructuras agrarias, corrigiendo los desequilibrios subsistentes entre las diferentes zonas de la región y orientándose hacia el mantenimiento del potencial biológico y capacidad productiva del suelo con fines agrícolas, forestales y ganaderos"*. Especialmente la Ley *"se orienta a la profesionalización del agricultor, entendiéndolo en su más amplio significado, estableciendo los cauces necesarios para su transformación de persona dedicada parcialmente a la labor agrícola en profesional de la agricultura, siendo ésta su principal actividad y su principal medio de vida"*. De acuerdo con ello, destaca en el articulado de la Ley la determinación de la unidad mínima de cultivo, así como la reordenación de la propiedad, que puede llegar a afectar a las facultades de uso y disfrute privado de la misma.

En definitiva, se ha tratado de configurar un impuesto con carácter extrafiscal, en la línea de los fines señalados en la Ley. Ahora bien, siendo esto así, y dado que el logro de tales fines debería suponer que la recaudación del impuesto fuese nula²³, lo que ha llevado a la doctrina a plantearse la oportunidad de un tributo de tales características.

No existe duda actualmente en la doctrina sobre la finalidad no estrictamente recaudatoria de los tributos, reconocida expresamente en nuestro ordenamiento por la nueva Ley General Tributaria, que tras ofrecer en su artículo 2.1. el concepto de tributo, señala que *"los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos,*

²² O el rendimiento medio actualizado obtenido en los cinco años anteriores, si resultase mayor.

²³ Si alguien realizase el hecho imponible supondría que se realizan actividades contrarias a los fines de la Ley.

podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución"²⁴. Es evidente que con ellos se pretende recaudar sumas de dinero con las que hacer frente a las diversas obligaciones que asume el ente público. Pero, cada vez en más amplia medida, se aprecia su posible utilización como medio para conseguir alguno de los fines que el mismo tiene encomendados. Y así hoy, el carácter instrumental de la actividad financiera que tradicionalmente ha venido subrayando la doctrina, se manifiesta también en la utilización del tributo como medio idóneo para la consecución de otros fines también amparados en la Constitución, como son los fines sociales, económicos o políticos. Ciertamente, no cabe duda de la operatividad de utilizar distintos impuestos con diversos objetivos de política económica, independientemente de su capacidad recaudatoria²⁵. Y si bien la Constitución no señala expresamente nada al respecto, como bien ha indicado el profesor LASARTE ALVAREZ, no cabe pensar que ésta imposibilite una utilización extrafiscal de los tributos sino al contrario, ya que el sistema tributario no puede ser ajeno a las finalidades incluidas en el artículo 4 de la Ley General Tributaria "habida cuenta de su especial eficacia para articular una acción intervencionista"²⁶. En este sentido, el Tribunal Constitucional en su sentencia 37/1987, de 26 de marzo, reconoce que si la función extrafiscal de los tributos no aparece explícitamente en la Constitución, esta función puede derivarse de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de la política social y económica ya que los tributos son parte de los instrumentos con los que el Estado cuenta para alcanzar los objetivos allí fijados²⁷.

Ahora bien, la utilización de figuras tributarias con fines no recaudatorios sino de otro tipo, plantea el problema o la duda de si estamos ante verdaderos tributos y ello porque cuando hablamos de tributos estamos pensando fundamentalmente en instrumentos con los que financiar el gasto público. Con ello no queremos negar la posibilidad de que, junto con los fines recaudatorios, en igual, menor, o incluso mayor medida, se traten de alcanzar otros fines también legítimos, sino señalar que cuando un tributo pierde o carece de finalidad recaudatoria, pierde

²⁴ Lo cual no supone ninguna novedad, ya que la anterior Ley General Tributaria de 1963, vigente aún hasta el 1 de julio de 2004, también contemplaba esta misma posibilidad en su artículo 4.

²⁵ CHECA GONZALEZ afirma no sólo esta operatividad sino que, a mayor abundamiento, considera que "los impuestos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir también como instrumentos de la política económica, funciones éstas, por lo demás, que siempre van íntimamente unidas", [CHE87]

²⁶ Vid., [LAS93]. Los profesores HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON, aún reconociendo la admisibilidad de ciertas finalidades extrafiscales en los tributos, concretan éstas en el sentido de justificar sólo aquellos fines extrafiscales que encuentren un respaldo expreso en la Constitución, como señalan ocurre, por ejemplo, con la defensa del medio ambiente, [HER94] pp. 474 y 475.

²⁷ F.J.13.

también la característica básica que lo configura como tributo. Así, como señala el profesor ORON MORATAL, que nos ofrece el siguiente concepto de tributo "prestación patrimonial coactiva a favor de un Ente público, derivada de un presupuesto de hecho, establecida por Ley y fundada en el principio de solidaridad medido por la capacidad económica, para contribuir al sostenimiento del gasto público", si falta cualquiera de estos elementos nos encontraríamos con algo distinto de un tributo²⁸. En definitiva, se trata no de negar la posibilidad de establecer tributos con finalidades extrafiscales sino de evitar que se desvirtúe la utilización de las figuras tributarias que en último extremo son instrumentos de recaudación.

Junto con esta dificultad, se nos plantea otro problema al estudiar estos tributos. Se trata de su relación con el principio de capacidad económica recogido en el artículo 31 de la Constitución. Estos tributos²⁹, como su propio nombre indica³⁰, tienen un fin no fiscal. No son, por tanto, establecidos para financiar gastos sino que, más bien, si cumplen correctamente su finalidad sus rendimientos tenderán a reducirse. Por ello, para el profesor ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, estos tributos "llevan en sí mismos su incapacidad recaudatoria, y el hecho de que adopten la capacidad económica como parámetro para su exacción no debe interpretarse como acatamiento del postulado de la equidad, sino como adopción de módulos comunes para la liquidación de ambas clases de impuestos"³¹. En una palabra, estos tributos, en tanto son instrumentos de intervención del ente público, no se proponen gravar la capacidad económica de aquéllos sobre los que recaen, aun cuando la utilicen como parámetro para su cuantificación³². Es más, este autor entiende que los mismos prescinden de los principios del artículo 31.1 de la Constitución, constituyendo "exacciones coactivas al servicio de fines social o económicamente deseables y, por tanto, sirven a la justicia ampliamente entendida, pero no por el camino de los impuestos en un sentido estricto o técnico, esto es, de los que aportan recursos para el sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de los contribuyentes"³³.

De acuerdo con lo señalado, no resultaría preciso que estos tributos gravasen una capacidad económica, en tanto ésta tiene su razón de ser en distribuir las cargas impositivas para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y no

²⁸ [ORO93]

²⁹ El profesor ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA prefiere llamarles tributos y no impuestos, [ALB89].

³⁰ También se denominan "de ordenamiento" o "de ordenamiento económico", [ALB81].

³¹ Idem., p. 18.

³² Idem., p. 24.

³³ [ALB89] p. 30.

es éste el fin de los tributos a que nos estamos refiriendo en este momento³⁴. En este sentido, se trataría de configurar un impuesto con carácter extrafiscal, en la línea de los fines señalados en la Ley. Ahora bien, siendo esto así, y dado que el logro de tales fines debería suponer que la recaudación del impuesto fuese nula³⁵, cabe también preguntarse por la oportunidad de un tributo de tales características.

Así, en relación con la capacidad económica y los fines extrafiscales del tributo, señala el profesor GONZALEZ GARCIA tres ideas que nos pueden orientar a este respecto: "1º, el tributo es ante todo y sobre todo un instrumento jurídico, pensado para la cobertura del gasto público, un tributo que no proporcione ingresos podrá ser muchas cosas más o menos bellas y agradables, pero desde luego nunca será un tributo; 2º, si el tributo tiene como fin primordial cubrir los gastos públicos, y esa cobertura ha de hacerse a partir de elementales principios de justicia, es evidente que una tributación justa ha de apoyarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos; 3º, puede ser conveniente o deseable utilizar los tributos para cumplir otros fines, también constitucionalmente protegidos, siempre que esa utilización no contradiga o desvirtúe la esencia del tributo"³⁶.

Todo ello explica que una de las críticas más fuertes hacia el uso de tributos extrafiscales deriva precisamente de su relación con la capacidad económica. Y en este sentido, parte de la doctrina viene señalando la necesidad de que el respeto al principio de capacidad económica debe ser un límite a la utilización extrafiscal del tributo³⁷. Como apunta BORRERO MORO, "en el marco de los tributos con fines extrafiscales, es, igualmente, presupuesto de legitimidad constitucional el respeto o, por lo menos, la no contradicción del principio de capacidad económica"³⁸. Ahora bien, debemos tener también en cuenta que este requisito de capacidad económica ha sido interpretado en un sentido muy

³⁴ En efecto, como sostiene PAJUELO MACIAS "su fundamento no es ni una especial capacidad de pago -manifestado en hechos jurídicos o económicos como la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta- ni tampoco un beneficio que determinadas personas reciben del Estado como consecuencia de la realización de obras o servicios públicos". En concreto, respecto a los tributos contra la contaminación señala que "un tributo de esta clase se impone porque se considera el medio más idóneo para «internalizar» los «costes sociales» de la contaminación. Actúa como incentivo económico para que las industrias contaminantes, al imponérseles el tributo, consideren como privados los «costes sociales», variando consecuentemente su conducta. Es un «mecanismo de indemnización», ya que mediante el tributo se «obliga» a soportar los «costes sociales» a quienes los han causado, según el principio de quien contamine que pague" [PAJ83]

³⁵ Si alguien realizase el hecho imponible supondría que se realizan actividades contrarias a los fines de la Ley.

³⁶ [GON96].

³⁷ Vid., en este sentido, [JIM96]

³⁸ [BOR99].

amplio por el propio Tribunal Constitucional, entendiendo que *“basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo”*³⁹.

Estamos de acuerdo con el profesor LAGO MONTERO, cuando señala que la finalidad predominantemente extrafiscal de un tributo no legitima al legislador para diseñarlo al margen de los principios de justicia tributaria. “Estos son insoslayables para todo tributo, también para el que persigue finalidades extrafiscales, que no puede ignorar los principios de igualdad y de capacidad económica, aunque no sean éstos sus criterios basilares”⁴⁰. Ahora bien, sin negar esta afirmación se ha entendido que cuando se admiten fines extrafiscales las exigencias del principio de capacidad económica se matizan o limitan en función de otras finalidades, aun cuando se exija “al menos ese contenido <<constante>> del principio de capacidad económica (...), como rasgo diferenciador de la justicia financiera”⁴¹. En nuestra opinión el problema podrá estar en determinar cuál sea ese contenido “constante” del principio de capacidad económica y, a este respecto, nos parece positiva la solución que aporta BORRERO MORO en el sentido de que este principio podría entenderse en estos casos como un límite negativo, impidiendo que estos tributos recaigan sobre situaciones no reveladoras de fuerza económica⁴².

Pues bien, con independencia de las críticas que pueda generar el uso de tributos extrafiscales y constatada su existencia, debemos plantearnos si éstos pueden ser establecidos y utilizados también por las Comunidades Autónomas.

Aunque ni la Constitución ni la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas señala nada al respecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, a la que ya nos hemos referido anteriormente, va a aclarar este punto al señalar que, puesto que la Constitución ha concedido autonomía financiera a las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias, les está permitiendo utilizar el instrumento fiscal como parte de dicha autonomía, lo que supone un reconocimiento del principio de instrumentalidad fiscal en el ámbito autonómico (Fundamento Jurídico 13^º)⁴³.

³⁹ S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo, F.J.13.

⁴⁰ [LAG00].

⁴¹ [BAE96]. En este sentido, vid. [PUE98].

⁴² [BOR99].

⁴³ En igual sentido se volvió a pronunciar el Alto Tribunal en su Sentencia 186/1993, de 7 de junio, en relación con el Impuesto sobre Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento de Extremadura, (F.J.4^º).

Cabe, por tanto, señalar, con carácter general, la posibilidad que tienen las Comunidades Autónomas de establecer tributos⁴⁴ con finalidad extrafiscal. Ahora bien, esta clase de tributos tendrá un límite para éstas, que vendrá determinado por sus propias competencias materiales. Y ello es lógico, ya que si estamos señalando que los tributos extrafiscales son aquéllos que se establecen, no con finalidad meramente recaudatoria, sino con el fin de lograr o coadyuvar al logro de alguno de los objetivos encomendados al ente público, es evidente que una Comunidad Autónoma no podrá establecer tributos que traten de lograr la consecución de algún objetivo que no tenga encomendado. Por lo tanto, el bloque de competencias que asuma cada Comunidad Autónoma constituirá un límite en cuanto al desarrollo de su potestad tributaria con finalidad extrafiscal⁴⁵.

Además, y volviendo nuevamente a la valoración cuantitativa, repetimos que este impuesto⁴⁶ no ha generado ningún ingreso ni en Asturias ni en el resto de Comunidades Autónomas que lo aprobaron, dado que no ha sido aplicado. Por ello nos parece más acertada la posición que finalmente ha adoptado la Comunidad Autónoma de Extremadura, que recientemente ha derogado los dos impuestos de este tipo que tenía. Entendemos que se trata de un ejemplo que debería ser seguido también en nuestra Comunidad Autónoma donde este tributo no parece tener mucho sentido, lo que la práctica ha demostrado, por otra parte.

Por lo que se refiere a las otras dos categorías tributarias, cabe señalar que esta Comunidad Autónoma no ha recurrido a las **contribuciones especiales**. Por el contrario, el Principado de Asturias reguló sus **tasas** a través de la ley 5/1988, de 22 de julio. Esta fue modificada por la Ley 2/1990, de 19 de diciembre, que reguló los precios públicos en el Principado, adaptándose de esta forma a la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos y a la modificación de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas llevada a cabo por la Ley Orgánica 1/1989, de 13 de abril, que incluye dicha figura entre los ingresos propios de las Comunidades Autónomas.

En cuanto a la Ley 5/1988, de 22 de julio, nace con dos objetivos: racionalizar el cuadro de Tasas del Principado y ajustar su normativa a la Constitución, a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y al Estatuto de Autonomía para Asturias. Hay que tener en cuenta, además, que la normativa reguladora de las mismas resultaba compleja y heterogénea, fruto de la distinta procedencia de las mismas. En efecto, el sistema regulador de las tasas estaba

⁴⁴ Nos referimos a tributos como categoría general, pero que duda cabe que la mayor operatividad práctica a este respecto, la tiene una de las clases de tributos, los impuestos, dado que las tasas y las contribuciones especiales están más limitadas para su establecimiento y cuantificación

⁴⁵ Esta relación aparece claramente expresada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo. Véase, en este sentido, su Fundamento Jurídico 13º.

⁴⁶ El impuesto sobre Tierras Infrutilizadas.

conformado por las que correspondían a la Diputación Provincial de Oviedo, a las que se sumaron aquéllas cuya titularidad iba asumiendo la Comunidad a lo largo del proceso de transferencia de competencias y traspasos de funciones y servicios de la Administración del Estado y, finalmente, las expresamente creadas por disposiciones legales emanadas de la Junta General del Principado⁴⁷. A ello debe añadirse el hecho de que muchas de estas tasas eran de naturaleza parafiscal.

A estos efectos, se pretende adecuar las tasas a los servicios realmente prestados teniendo en cuenta los siguientes principios fiscales: *"el principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria, el principio de universalidad presupuestaria, de no afectación y de unidad de caja, también el principio de suficiencia financiera y de capacidad económica. Por último, pero no por ello menos importante, el principio de seguridad jurídica para el contribuyente, que se manifiesta tanto en el desarrollo de normas claras y fácilmente aplicables como en la determinación de las vías de recurso frente a los actos de la Administración"*⁴⁸.

El concepto de tasas que contempla esta Ley, tras la modificación efectuada por la Ley 2/1990, de 19 de diciembre, coincidía con la que recogía el artículo 26 de la Ley General Tributaria tras la aprobación de la Ley de Tasas y Precios Públicos. Además, su artículo 3 recoge el principio de reserva de ley para el establecimiento, modificación y supresión así como para las exenciones, bonificaciones y demás beneficios tributarios. En cuanto a su régimen jurídico, se regirán junto con la norma a que nos estamos refiriendo, por las demás leyes de la Comunidad en materia tributaria, por la Ley 6/1986, de 31 de mayo, de Régimen Económico y Presupuestario del Principado de Asturias, derogado por el Decreto Legislativo 2/1998, de 25 de junio, que aprueba el texto refundido del régimen económico y presupuestario, por los reglamentos generales y demás disposiciones que las desarrollen y, con carácter supletorio, por la Ley General Tributaria, el Reglamento General de Recaudación y demás normas concordantes del Estado.

Actualmente, el concepto de tasa ha vuelto a ser modificado, para adaptarse a la nueva regulación contenida tanto en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas como en la Ley General Tributaria, a través del Decreto Legislativo 1/1998, de 11 de junio, que aprueba el texto refundido de tasas y precios públicos⁴⁹.

⁴⁷ Entre ellas podemos citar las percibidas por inscripción en las pruebas de acceso a la función pública del Principado o las devengadas por la prestación de servicios de calificaciones y certificaciones de Viviendas de Protección Oficial.

⁴⁸ Cfr. Exposición de Motivos de la Ley 5/1988, de 22 de julio.

⁴⁹ La nueva Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003, que entrará en vigor el próximo mes de julio, define las tasas como *"tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran,*

En cuanto a los **recargos**, nuestra Comunidad ha aprobado dos recargos distintos y con diferente finalidad, el recargo sobre la tasa fiscal estatal que grava los juegos de suerte, envite y azar, mediante máquinas o aparatos automáticos, regulado por la Ley 5/1989, de 22 de diciembre y el recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobado por la Ley 9/1991, de 30 de diciembre, que coinciden con los únicos recargos que el resto de Comunidades Autónomas se han decidido a establecer.

De la Exposición de Motivos de la primera de estas Leyes se desprende la razón por la que el legislador autonómico ha optado por el citado recargo. Ante la necesidad de allegar nuevos recursos, y teniendo en cuenta las posibilidades que ofrece la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, se ha optado por un recargo sobre esta tasa para conciliar el principio de recaudación y el menor coste de gestión, sin producir una alteración en la situación económica general⁵⁰. Por otra parte, presenta la particularidad de la confesada afectación de tales ingresos a financiar los programas de gastos de carácter social para mejorar el nivel y calidad de vida de los ciudadanos más desfavorecidos del Principado. Cabe señalar que, sin embargo, su importancia en el volumen de ingresos de la Hacienda autonómica es prácticamente insignificante.

Son sujetos pasivos y responsables los mismos que lo sean en la citada tasa, que constituye el tributo base. En cuanto a la base imponible, ésta será la cuota de la tasa y el tipo de gravamen del 40% (que sería rebajado al 20% en la Ley de Presupuestos del Principado de Asturias para 1995). La gestión del recargo se efectuará junto con la de la tasa sobre la que recae y dado que la tasa sobre el juego constituye un tributo cedido, dicha gestión corresponderá a la Consejería de Hacienda, Economía y Planificación.

El otro recargo establecido en el Principado es el que recae sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas. Ahora bien, no debemos olvidar que su establecimiento se corresponde con la asunción de competencias de la Diputación Provincial de Oviedo, a quien le hubiera correspondido este recurso al igual que en su día recaudaba el recargo sobre las cuotas de la licencia fiscal

afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”.

⁵⁰ Ciertamente, el Principado de Asturias no hace sino seguir la línea de la mayor parte de las Comunidades Autónomas que bien por la vía del impuesto, bien por la del recargo, o por ambas conjuntamente, se han inclinado mayoritariamente por el gravamen del juego, quizás porque, como señalan los profesores MONASTERIO ESCUDERO, y SUAREZ PANDIELLO, "las ventajas del juego como objeto imponible son claras, y se derivan sobre todo del rechazo social de esta actividad, que impide el surgimiento de fenómenos de resistencia fiscal", [MON96]. Esta misma consideración parece seguir el profesor ALONSO GONZALEZ, queriendo ver en el gravamen sobre el juego una forma de penalización por vía fiscal [ALO93]. Todo ello, sin embargo, se compagina mal con el tratamiento que se da en algunos impuestos, por ejemplo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a determinadas ganancias del juego.

de actividades comerciales e industriales y de profesionales y artistas que, como la propia Exposición de Motivos de la ley 9/1991, de 30 de diciembre, reconoce, el nuevo recargo viene a sustituir.

Este recargo se configura como un tributo directo, real, objetivo y periódico, de acuerdo con la naturaleza del impuesto sobre el que recae, exigiéndose por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado o se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.

Serán sujetos pasivos del mismo las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.

La base imponible está constituida por las cuotas mínimas municipales del Impuesto de Actividades Económicas, siendo en ese momento el tipo de gravamen del 40%⁵¹.

En definitiva éstos fueron los tributos propios creados en la Comunidad Autónoma en este período: un impuesto que nunca se aplicó y los dos recargos que, en líneas generales, son los únicos que han decidido establecer las distintas Comunidades Autónomas. En cuanto a su importancia cuantitativa, lo cierto es que su cuantía es mínima, en especial si nos referimos a los impuestos propios. En realidad, si bien los recursos tributarios pueden alcanzar un porcentaje significativo, lo cierto es que durante este período, aquéllos que dependen de la capacidad normativa de la Comunidad Autónoma suponen tan solo un 5 ó 6% del total de ingresos. No ha sido por tanto innovador el legislador asturiano en cuanto al establecimiento de tributos, y tampoco suponen un incremento sustancial de los ingresos autonómicos.

En el resto de las Comunidades Autónomas no existió una gran actividad al respecto, ya que se puede decir que, en general, éstas han recurrido poco a la creación de nuevos impuestos, limitándose básicamente a las mismas materias, adquiriendo cierta generalidad los gravámenes medioambientales.

Efectivamente, los fines extrafiscales parecen haberles abierto un campo de actuación para el ejercicio de su poder tributario y así, en su mayoría, los distintos impuestos autonómicos buscan su justificación, de una u otra manera, en distintas finalidades extrafiscales, quizás tratando de vencer la resistencia de sus ciudadanos a cualquier actuación del ente público que pueda suponer un incremento de la presión fiscal.

Entre esos fines, ya desde el denominado período definitivo, se inicia de una forma firme la imposición autonómica sobre el medio ambiente, que ha adquirido cierta generalidad en las distintas Comunidades Autónomas, enmarcándose dentro de la general preocupación que existe en la actualidad por la

⁵¹ Aunque posteriormente será rebajado al 33%, como señalaremos en su momento.

preservación del medio ambiente⁵². A esta circunstancia cabe añadir que el establecimiento de tributos con una marcada finalidad de protección medioambiental, en cierta forma unidos al principio "quien contamina, paga"⁵³, conlleva un efecto de responsabilización por parte de las Comunidades Autónomas que los establecen, al tiempo que incrementan el porcentaje de tributos propios en el global de recursos que nutren sus haciendas. Todo ello puede explicar que, como los profesores APARICIO PEREZ y HERRERO DE LA ESCOSURA han destacado, la protección del medio ambiente se ha convertido de un gasto a una fuente de ingresos para las Comunidades Autónomas⁵⁴.

Sin duda, el establecimiento de tributos propios constituye una forma de incrementar la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, al tiempo que aumentan sus recursos. Que éstas opten por impuestos de carácter extrafiscal presenta ciertos atractivos ya que con ellos pueden potenciar determinadas políticas del ente público de manera directa, o cuando menos obtener ingresos para llevarlas a cabo. Sin embargo, cuando la utilización de tributos extrafiscales pretende enmascarar verdaderos impuestos, con una única y legítima finalidad recaudatoria, pero sin que el ciudadano a ser posible lo sepa, tal actuación no resulta tan elogiable. En efecto, no nos parece que tal actitud sea digna de aplauso cuando lo único que demuestra es que la Comunidad no quiere asumir el coste político que el establecimiento de un impuesto conlleva⁵⁵.

Para no exceder los límites razonables de este trabajo nos limitaremos a señalar los impuestos que las distintas Comunidades Autónomas aprobaron durante este período, recogidos en el siguiente cuadro:

⁵² Esta preocupación por el medio ambiente ha originado, como acto reflejo, un estudio de las posibilidades que la política fiscal tiene de contribuir a su mejora y conservación que no se limita sólo al ámbito interno sino que tiene claras implicaciones internacionales. Vid., a este respecto, [HER91]. Por ello se habla, cada vez con mayor asiduidad, de los tributos medioambientales, o ecológicos, sobre los cuales por lo que se refiere a nuestro país, se señala el especial papel que las Comunidades Autónomas están llamadas a jugar debido, en parte, a las competencias de las mismas en materia de medio ambiente.

⁵³ Principio que se haya incorporado en el derecho positivo de la Comunidad Económica Europea en el art. 130 R, nº 2, tras su modificación por el Acta Unica Europea.

⁵⁴ [APA96] pp. 458 y ss.

⁵⁵ Además, el uso de tributos extrafiscales plantea ciertos problemas derivados de su propia naturaleza, y en especial, su relación con el principio de capacidad económica. De hecho, una de las críticas más fuertes hacia el uso de este tipo de tributos es precisamente su relación con la capacidad económica. Y en este sentido, parte de la doctrina viene señalando la necesidad de que el respeto al principio de capacidad económica debe ser un límite a la utilización extrafiscal del tributo (Vid., en este sentido, [JIM96]).

CUADRO Nº 2

I. propios CC.AA.	Tierras Infratilizadas	Canon agua	Loterías	Bingo	Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente	Aprovechamientos Cinegéticos
Baleares		X	X ⁵⁶	X	X ⁵⁷	
Cantabria				X		
C. L mancha				X		
Cataluña		X ⁵⁸		X		
Extremadura	X ⁵⁹					X
Galicia				X		

Quinquenio 1992-96

En este período nuestra Comunidad Autónoma aprueba dos nuevos impuestos.

En primer lugar, a través de la Ley 2/1992, de 30 de diciembre, aprobó el **Impuesto sobre el Juego del Bingo**, señalando en su Exposición de Motivos la legitimidad de su establecimiento en el principio de autonomía y la necesaria suficiencia para hacer frente a las competencias asumidas.

Este impuesto pretende gravar la obtención de premios derivados del juego del bingo en los locales autorizados que se encuentren en el territorio de la Comunidad Autónoma, siendo el hecho imponible el pago de dichos premios (artículos 1 y 2).

De acuerdo con la definición del hecho imponible, son sujetos pasivos contribuyentes los titulares de las autorizaciones administrativas para explotar el

⁵⁶ Declarado inconstitucional.

⁵⁷ Declarado inconstitucional.

⁵⁸ Esta comunidad aprueba, en realidad, tres tributos diferentes que recaen sobre el agua: incremento de tarifa, canon de saneamiento y canon de infraestructuras hidráulicas. Como los tres han sido derogados y sustituidos por otro impuestos, volveremos sobre ellos más adelante.

⁵⁹ Se trataba de un Impuesto sobre Tierras Calificadas como Regadíos Infratilizadas. Al igual que el impuesto sobre las dehesas, ha sido derogado recientemente.

juego⁶⁰, o bien las sociedades de servicios que los gestionen. Al mismo tiempo, teniendo en cuenta que la Ley expresamente señala que el objeto del impuesto es gravar la obtención de los premios, se establece la obligación de la repercusión del importe íntegro del impuesto sobre los jugadores premiados, repercusión que se efectuará en el instante de hacerse efectivos los correspondientes premios, momento en el que se produce el devengo del impuesto (artículos 3 y 7).

La base imponible será la cantidad entregada en concepto de premio, estableciéndose un tipo proporcional del 10% (artículos 4 y 5). La gestión, inspección, recaudación y revisión del impuesto corresponde a la Consejería de Hacienda, Economía y Planificación. Ahora bien, se establece en el artículo 7 la obligación del sujeto pasivo de autoliquidar el impuesto, presentando la correspondiente declaración-liquidación e ingresando la deuda tributaria en los plazos reglamentariamente aprobados⁶¹.

En nuestra opinión este impuesto, al igual que otros de similares características, produce de hecho una doble imposición al recaer sobre la obtención de unas rentas que también están gravadas por un impuesto estatal como es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Aunque formalmente no existe una duplicidad de hechos imponibles, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, ya que el hecho imponible de este impuesto es la obtención de rentas y el sujeto pasivo quien realiza tal pago, si atendemos al objeto del impuesto declarado en el artículo 1 de la Ley, concluiremos que la capacidad económica que se grava en ambos impuestos es la misma. Algo similar ocurre con los impuestos de otras Comunidades Autónomas que gravan no la obtención del premio sino la mera participación en el juego, gravando la compra de los cartones del bingo. Aunque no coincida la definición del hecho imponible, también se produce una doble imposición económica, ya que la entrega de esos mismos cartones está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Posteriormente, a través de la Ley 1/1994, de 21 de febrero, sobre abastecimiento y saneamiento de aguas del Principado de Asturias, establece también un **canon de saneamiento** (artículos 10 a 21 de la Ley). Este canon fue desarrollado un tanto tardíamente, debido a diversos problemas que retrasaron su efectiva aplicación, a través del Decreto 19/1998, de 23 de abril, de desarrollo de la Ley sobre abastecimiento y saneamiento de aguas en el Principado de Asturias⁶².

⁶⁰ Sean personas físicas, jurídicas o cualquiera de las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria.

⁶¹ En este sentido, el Decreto 1/1993, de 13 de enero, regula la aplicación del Impuesto, estableciendo los plazos y formas en que se presentará la autoliquidación y se procederá al ingreso de las cantidades devengadas.

⁶² Aunque se trata de un desarrollo parcial, que afecta sólo a las materias de planificación hidráulica, canon de saneamiento y Junta de Saneamiento.

Creado con una expresa afectación a los gastos de explotación, mantenimiento y gestión de las obras e instalaciones de depuración de aguas residuales y a la financiación de gastos de inversión de las mismas, se establece su incompatibilidad con la imposición de tasas, precios públicos, contribuciones especiales o cualquier otro tributo destinado a la financiación de dichos gastos, así como la contabilización separada de los recursos que genere el canon que será efectuada por la Junta de Saneamiento.

El hecho imponible está delimitado por el consumo, potencial o real, de agua, en razón de la contaminación que pueda producir su vertido bien directamente, bien a través de las redes de alcantarillado. Además, la delimitación del hecho imponible se completa con la fijación de los siguientes supuestos de exención⁶³ :

- Suministro en alta a otros servicios públicos de distribución de agua potable.
- Utilización del agua que hagan las entidades públicas para la alimentación de fuentes públicas, bocas de riego y de extinción de incendios.
- Utilización del agua por los agricultores para regadío, en los términos que reglamentariamente se establezcan, siempre que no produzcan contaminación por abonos, pesticidas o materias orgánicas que afecten a las aguas superficiales o subterráneas.
- Utilización de agua consumida en la actividad ganadera, cuando se disponga de instalaciones adecuadas y no se generen vertidos a la red⁶⁴.

⁶³ Como tales deben considerarse aun cuando el texto de la Ley se refiera a supuestos de no sujeción, pues dada la definición del hecho imponible si no se estableciera expresamente su exención quedarían sujetos. Nos encontramos, una vez más, ante una deficiente técnica legislativa, demasiado corriente por desgracia, que lleva a utilizar indistintamente los supuestos de no sujeción y de exención cuando realmente sus consecuencias son diversas.

La Ley 4/2000, de 30 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales, trató de solucionar, en parte, esta deficiencia al contemplar los dos últimos supuestos como exenciones, frente a la redacción original que también los consideraba supuestos de no sujeción.

⁶⁴ Se puede comprobar que esta Ley ha optado por establecer prácticamente todos los supuestos de exención que se encuentran, separadamente, en las distintas leyes autonómicas que regulan cánones similares. Así, la exención del vertido de aguas residuales realizado por las explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o mixtas, y la del agua destinada a los servicios públicos de extinción de incendios se establece en el impuesto de saneamiento de Baleares. Estos consumos de agua destinados a sofocar incendios, junto con los destinados a regar parques o jardines públicos, así como a alimentar las fuentes públicas ornamentales, son también declarados exentos por una parte, en el caso de la Comunidad valenciana, y por otra, en el caso de la Comunidad gallega. Esta última añade otros dos supuestos de exención, que también son tenidos en cuenta por la ley asturiana: el suministro en alta a servicios públicos de distribución de agua potable, así como la utilización de agua para el uso de riego

Serán sujetos pasivos contribuyentes del canon las personas físicas o jurídicas, así como los entes a los que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, que utilicen o consuman agua. Y dado que lo que se pretende gravar es la contaminación que el posterior vertido pueda ocasionar, es indiferente, a estos efectos, que el abastecimiento de agua sea realizado por una entidad gestora del servicio, o que éste se efectúe por medios propios o concesionales, por captación de agua superficial o subterránea.

También se establece la figura del sustituto del contribuyente, consideración que tendrán las entidades suministradoras de agua (art. 15.2). De acuerdo con la redacción original de la Ley esto sólo se daría en los supuestos en que, estando obligadas a ello, estas entidades suministradoras no realizasen la facturación de acuerdo con lo previsto en la Ley y normas de desarrollo. Sin embargo, la Ley 4/2000, de 30 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales, modificó la regulación de la figura del sustituto, entendiéndose ahora que tendrán tal consideración las entidades suministradoras de cualquier naturaleza que, mediante redes o instalaciones de titularidad pública o privada,

agrícola, en este último caso si no se produce contaminación por abonos, pesticidas o materia orgánica que afecte a las aguas superficiales o a las subterráneas (lo cual ya había sido declarado exento por la Ley catalana).

En cambio, si bien no prevé como exención el supuesto establecido casi con carácter general en todos estos cánones, como es el consumo de usos domésticos en aquellos municipios o núcleos en los que la suma de la población de derecho unida en su caso a la ponderada de concentración estacional, no supere los 400 habitantes, la disposición transitoria primera prevé la implantación progresiva del canon en función del grado de desarrollo de los sistemas básicos de depuración de cada uno de ellos. De acuerdo con esto, establece la exención del consumo de agua para usos domésticos en aquellos municipios que no cuenten con ningún sistema de depuración de aguas residuales en servicio, en ejecución o en proyecto, así como la posibilidad de declarar también la exención del canon en los núcleos o localidades que no dispongan de red de alcantarillado, en tanto no se proceda a su puesta en funcionamiento. De hecho, la Ley 4/2000, de 30 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales, introduce una Disposición Transitoria Séptima, según la cual, "durante el ejercicio 2001, el canon de saneamiento no se aplicará a los consumos para uso doméstico cuyos vertidos posteriores no se realicen a redes públicas de alcantarillado". Las Leyes 14/2001, de 28 de diciembre y 15/2002, de 27 de diciembre, prorrogan esta exención para el 2002 y 2003, respectivamente.

Todo ello no hace sino poner de manifiesto la relación que la implantación de esta figura tiene con la realización de obras y la prestación de servicios por parte de la Administración, relacionados con el saneamiento de aguas. Es decir, la creación del canon está claramente vinculada a la necesidad de financiar los gastos que el necesario saneamiento de aguas va a causar al Principado, y por ello, decide eximir su pago en aquellos municipios a los que no se les preste tal servicio, en tanto perdure dicha situación. Más aún, el hecho de que la Disposición Adicional Tercera establezca la obligación de compensar a los concejos que hubieran realizado las obras de depuración de aguas residuales, cumpliendo ciertas condiciones, deja ver claramente su relación con este tipo de obras.

Sobre un estudio comparado de la regulación de los distintos cánones en materia de aguas, previos a la aprobación del canon del Principado de Asturias, vid., [ADA93].

realicen un abastecimiento en baja de agua, se ampare o no esta actividad en un título de prestación de servicio, en aquellos supuestos en que resulten obligados a facturar el canon de saneamiento.

Nos encontramos, por tanto, ante lo que parece un ejemplo de sustituto sin retención, de los previstos en el artículo 32 de la aún vigente Ley General Tributaria, que constituye un sujeto pasivo que desplaza al contribuyente en la obligación tributaria, debiendo cumplir las obligaciones tanto materiales como formales inherentes a la misma. Son, por lo tanto, las entidades suministradoras las que están obligadas a realizar el pago del tributo, debiendo, como señala la Ley 1/1994, resarcirse del mismo cobrando su importe al usuario (contribuyente), repercutiendo su importe en factura junto con la tasa por suministro de agua. No será necesario, sin embargo, efectuar esta repercusión en los supuestos de usuarios que resulten exentos y, a estos efectos, la Junta de Saneamiento comunicará a los sustitutos las exenciones particulares concedidas, que tendrán efecto para las facturaciones posteriores a dicha comunicación.

Por lo que respecta a la base imponible vendrá determinada, con carácter general, por el volumen de agua consumido o estimado, expresado en metros cúbicos⁶⁵. Ahora bien, en el caso de usos industriales que supongan la realización de vertidos con cargas contaminantes específicas, la base imponible estará constituida por la contaminación efectivamente producida o estimada, señalándose la posibilidad de aplicar tanto la estimación directa como la estimación objetiva para su cálculo⁶⁶. En este sentido, el Reglamento, primero, y la Ley 4/2000, de 30 de diciembre, después, incorporando el artículo 16 bis a la Ley 1/1994, establecen la determinación de la base imponible en estimación objetiva, diferenciando dos métodos, en función del volumen de agua consumida y en función de la carga contaminante.

En cualquier caso, y como ya señalamos, se establece un mínimo de consumo. Recogido en el Reglamento inicialmente, la Ley 4/2000, de 30 de diciembre, la incorpora al artículo 16 séptimo de la Ley con el siguiente contenido: *“1. Se establece un consumo mínimo potencial de 6 metros cúbicos por abonado y mes, que será la base imponible en el devengo del canon en usos domésticos e industriales para los casos en que no hubiera instrumentos de medida de consumo o bien dicho consumo estuviera por debajo de ese mínimo.*

⁶⁵ La Ley 4/2000, de 30 de diciembre, introdujo la presunción “iuris tantum”, en el caso de captaciones superficiales o subterráneas, de que existe uso o consumo por la mera existencia o concesión de aprovechamiento, o por la existencia de instalaciones fijas que permitan la captación, aun sin existir autorización previa.

⁶⁶ Sin duda la determinación de esta base imponible conlleva una dificultad en cuanto a su medición efectiva. Por ello, todos los cánones, incluido éste, han optado por la determinación de una base que se calcula, con carácter general, en función del volumen de agua consumido o estimado, de mucha mayor facilidad en su medición.

2. A efectos de realizar el cómputo del consumo mínimo, en los supuestos en los que el suministro de agua se efectúe y facture a comunidades de propietarios u otras entidades similares formadas por una pluralidad de propietarios de diversas viviendas o establecimientos, tendrán la consideración de abonados, además de la propia comunidad, cada una de las viviendas o establecimientos que la integren.

3. En las mismas condiciones, mencionadas en los dos apartados anteriores, se establece un consumo mínimo de 6 metros cúbicos para los titulares o poseedores de captaciones de agua superficiales, pluviales o subterráneas”.

El contenido de este precepto no puede, por menos, causarnos sorpresa ya que parece contradecir la filosofía que inspira un tributo medioambiental, como parece querer presentarse, y por otra parte, no parece muy coherente con lo establecido en su artículo 12. Efectivamente, por una parte en dicho artículo se recoge la posibilidad de establecer recargos en el caso de usos abusivos del agua, lo cual puede perfectamente ser justificable, pero no parece encajar bien con el hecho de que quien no sólo no derroche sino que ahorre agua, bien escaso y necesario, resulta que tiene que pagar como si lo hubiera consumido. El resultado de contribuir al control del agua, algo tan demandado en los últimos tiempos, es precisamente que debe pagar por ello.

Tampoco parece muy coherente, el establecimiento de este consumo potencial, con un gravamen que pretende recaer sobre el consumo de agua, por la contaminación que causa. Podría entenderse, en último extremo, que no habiendo instrumentos de medida del consumo se optara por un mínimo, como forma objetiva de cuantificar la base. Pero la Ley añade que ese mínimo se aplicará incluso cuando exista un consumo inferior correctamente medido. Y ello significa que si no ha habido consumo tampoco puede haber contaminación, lo cual aleja este impuesto de un verdadero impuesto medioambiental, cualquiera que sea su posible finalidad: desincentivar la actividad contaminante o restablecer el daño causado en virtud del principio “quien contamina, paga”, porque para el legislador asturiano, aunque no se contamine, se paga⁶⁷.

Por lo que se refiere al tipo de gravamen, se remite para su determinación a la correspondiente Ley de Presupuestos⁶⁸, indicando tan sólo que se expresará en

⁶⁷ A mayor abundamiento, cuando exista una pluralidad de propietarios, la Ley se anticipa y entiende que se considera abonados tanto el conjunto de propietarios, por ejemplo, una comunidad de propietarios, como cada uno de los propietarios independientemente (cada una de las viviendas o establecimientos que la integren) y a todos ellos cobrará, cuando menos, el mínimo legalmente establecido.

⁶⁸ En la Disposición Transitoria 2ª se fija, para el ejercicio en que se aprueba el canon, el siguiente tipo de gravamen:

- Usos domésticos, 30 pts/m.3, consumido o equivalente estimado.
- Usos industriales, 36 pts/m3, consumido o equivalente estimado.

pesetas por metro cúbico o en pesetas por unidad de contaminación, en función de la base imponible de que se trate. A estos efectos, el artículo 29 del Reglamento establece que cuando la base imponible está constituida por el volumen de agua consumida, la cuota será el resultado de multiplicar el tipo de gravamen correspondiente por los metros cúbicos de agua consumida, medida o estimada.

Actualmente, de acuerdo con la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales, el tipo de gravamen, en principio, será:

“a) En los supuestos contemplados en los artículos 16, 16 bis y 16 tercero de la presente ley:

- usos domésticos: 0,229046 €/m³

- usos industriales: 0,272379 €/m³

En aquellos casos en que un contribuyente realice ambos tipos de consumo y no tenga instalados mecanismos de aforo en razón de los distintos usos o por las circunstancias que se den en el caso de que no sea posible su distinción, se aplicará el tipo más elevado”.

En el caso de que se trate de usos industriales⁶⁹, se establece que la determinación concreta del canon deberá tener en cuenta los siguientes criterios:

- 1.- La carga contaminante que se incorpore al agua utilizada.
- 2.- La incorporación ostensible de agua a los productos fabricados o la existencia de evaporación importante de agua durante el proceso productivo.
- 3.- El empleo eficaz de un sistema propio de depuración⁷⁰.

Y en estos casos, cuando la base se mide por la contaminación efectivamente producida o estimada, el artículo 30 del Reglamento señala que la cuota será el resultado de una fórmula polinómica, fórmula que ha sido actualmente incorporada al texto de la Ley (artículo 17.2.b) y Anexo V):

$$C(\text{ptas}/\text{m}^3) = a + (b \times \text{SS}) + (c \times \text{DQO}) + (d \times \text{NTK})^{71}$$

⁶⁹ La Ley considera usos industriales los consumos de agua realizados para efectuar cualquier actividad comercial o industrial, por contraposición al uso doméstico, que serían los realizados en viviendas.

⁷⁰ Estos criterios deberán ser regulados reglamentariamente con carácter previo a la aplicación efectiva del canon (Disposición Transitoria 3ª)

⁷¹ Siendo,

“SS”, la concentración media del vertido en sólidos en suspensión, expresada en kilos por metro cúbico,

En el caso de que el usuario industrial cuente con sistema propio de depuración de aguas residuales, la determinación de la cuota se realizará para el efluente de la instalación de depuración. Y si el vertido se realiza de manera individual al medio, no se aplicará el coeficiente “a” de la fórmula anterior.

Por lo que se refiere a la gestión del canon, éste se devenga en el momento en que se produce el suministro del agua a través de las redes generales⁷² y deberá ser pagado en los mismos plazos que corresponden a las tasas por suministro de agua, facturando y recaudando el canon las mismas entidades que prestan el suministro⁷³. Con este motivo, se prevé el establecimiento de un premio de cobranza y por confección de recibos⁷⁴. Estas entidades deberán, posteriormente, proceder a ingresar las cantidades percibidas por el canon en favor de la Junta de Saneamiento.

De la regulación concreta del canon establecido en nuestra Comunidad Autónoma se puede deducir que su naturaleza jurídica es la de un impuesto, con un régimen similar a los establecidos por la mayor parte de Comunidades Autónomas, si bien cabe precisar que con su aprobación se pretende englobar tanto el establecimiento de tasas como de contribuciones especiales, e incluso precios públicos, que pudieran proceder por los servicios de depuración y

“DQO”, la concentración media del vertido en demanda química de oxígeno, expresada en kilos por metro cúbico,

“NTK”, la concentración media del vertido en nitrógeno total kjeldahl, expresada en kilos por metro cúbico,

“a”, el coeficiente independiente de la contaminación, que indica el precio asignado exclusivamente al volumen vertido en el sistema general de saneamiento. Se expresa en pesetas por metro cúbico,

“b”, el coeficiente que indica el precio por unidad de contaminación en SS, expresado en pesetas por kilogramo,

“c”, el coeficiente que indica el precio por unidad de contaminación DQO, expresado en pesetas por kilogramo, y,

“d”, el coeficiente que indica el precio por unidad de contaminación en NTK, expresado en pesetas por kilogramo.

⁷² Si se trata de captaciones propias, el devengo se producirá en el momento del uso o consumo del agua.

⁷³ En los casos de abastecimiento de agua por medios propios, o cuando la base venga medida por carga contaminante, el pago se realizará mediante autoliquidación, en la forma y plazos que reglamentariamente se establezca.

⁷⁴ Existe la obligación para las entidades gestoras de establecer de forma diferenciada, en los recibos, las cuantías correspondientes al canon de las establecidas por tasas de abastecimiento y, en su caso, alcantarillado.

saneamiento de aguas. Sostenemos que se trata de un impuesto⁷⁵, al igual que ocurre con la mayor parte de los cánones del mismo tipo creados por otras Comunidades Autónomas, porque la determinación del hecho imponible se desvincula de cualquier actividad realizada por la Administración en obras o servicios de saneamiento, con independencia de que posteriormente, los recursos obtenidos sí estén afectos a tales obras.

El establecimiento o mejora de un servicio de depuración de aguas, en cuanto supone un gasto de inversión, puede dar lugar a la aprobación de contribuciones especiales, mientras que la explotación, mantenimiento y gestión de las obras e instalaciones de depuración, dan lugar al establecimiento de otra figura tributaria como es la tasa. Del contenido de la Ley que estamos analizando se desprende que este canon va a venir a sustituir ambas figuras, sean autonómicas o locales, ya que se señala su incompatibilidad con la imposición de tasas, precios públicos o contribuciones especiales, o cualquier otro tributo, tanto autonómico como local que esté destinado a financiar los mismos gastos que este canon⁷⁶. En cambio, sí podrán establecerse exacciones que recaigan sobre el agua siempre que no graven el mismo hecho imponible.

Finalmente, cabe señalar que mientras los cánones de otras Comunidades Autónomas prevén diversas bonificaciones y primas por depuración para quienes traten de incorporar mecanismos que disminuyan los efectos perjudiciales que sus instalaciones puedan causar al medio ambiente, por lo que se pueden incluir entre los tributos que más que una finalidad recaudatoria tienen una finalidad desincentivadora de las actuaciones sobre las que recaen, la técnica adoptada por la ley asturiana ha sido la contraria. No pretende primar a aquellos sujetos que traten de que sus actividades contaminen menos, lo cual se refiere a usos industriales del agua a través de bonificaciones, sino que esta circunstancia la tiene en cuenta a la hora de determinar el tipo de gravamen aplicable. Pero además establece, en su artículo 12, un recargo en los casos de usos domésticos abusivos y desproporcionados de agua, con lo que parece además tratar de controlar un posible derroche de agua, en cuanto se trata de

⁷⁵ Aunque el legislador asturiano no parecía estar muy seguro de ello, ya que en los ejercicios 2000 y 2001 el canon figuraba, en los Presupuestos del Principado de Asturias, en el capítulo 3, tasas y otros ingresos y sólo en los dos últimos años (2002 y 2003) aparece en el capítulo 2, impuestos indirectos.

⁷⁶ A estos efectos, la Disposición Adicional Primera prevé que *"a los concejos y demás entidades públicas que presten el servicio de depuración de aguas residuales en la forma y bajo las condiciones que reglamentariamente apruebe el Consejo de Gobierno, se les pagará por los costes de explotación, mantenimiento y conservación que soporten, y por los de inversiones en los casos a que hace referencia el art. 10.3"*.

Asimismo, la Disposición Transitoria Tercera señala: *"Las tarifas de cualesquiera tributos establecidos genéricamente por las entidades locales radicadas en el territorio del Principado de Asturias sobre los servicios de saneamiento, deberán ser revisadas a la fecha de aplicación del canon para suprimir, en su caso, la incidencia que sobre las mismas pudiera tener la prestación del servicio de depuración, cuya compensación será efectuada en la forma determinada en la disposición adicional primera de la presente Ley"*.

un bien escaso⁷⁷. Esta medida pretende, como se señala en el Preámbulo de la Ley, *"velar por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente"*. El legislador asturiano considera que este mandato constitucional cobra especial importancia en relación con el agua, por su carácter de recurso escaso y por tratarse de un bien que se puede considerar indispensable, por lo que es preciso adecuar su utilización a los principios de economía y de eficacia.

Como decíamos, este mismo artículo 12, recoge la posibilidad de establecer medidas compensatorias en supuestos de necesidad económica, si bien se nos escapa tanto cuándo se entiende que tales casos se dan como cuáles puedan ser las medidas al efecto.

Y por el contrario, como ya señalamos anteriormente, se establece una tributación mínima aunque no se haya alcanzado tal consumo, lo que encaja mal no sólo con el principio constitucional de capacidad económica sino también, con el otro principio, al que quieren atender gran parte de los pretendidos impuestos medioambientales, aunque no esté plasmado legalmente en nuestro ordenamiento, el principio tan en boga últimamente de que "quien contamina, paga".

Efectivamente, tanto el establecimiento de recargos por usos abusivos como la búsqueda de medidas compensatorias en supuestos de necesidad económica parecen medidas incoherentes con el hecho de que se establezca una tributación mínima, por la que se habrá de tributar incluso cuando el consumo haya sido menor.

Como ya señalamos anteriormente, no nos parece coherente que se intente por una parte el evitar usos abusivos y, por otra, se desincentive el control del agua estableciendo un mínimo por el que se debe tributar en todo caso. Y la existencia de ese mínimo también nos parece poco acorde con la hipotética adopción de medidas en supuestos de necesidad económica cuando, por otra parte, el hecho de querer gravar el uso, incluso potencial, no es la mejor medida del principio de capacidad económica.

Sin embargo, pese a que la Ley de Abastecimiento y Saneamiento de Aguas fue aprobada en el Parlamento asturiano el 4 de febrero de 1994, su vida es aún corta ya que no se pudo poner en práctica por diversas vicisitudes políticas. Será en 1998 cuando se apruebe su Reglamento de desarrollo (Decreto 19/1998, de 23 de abril), pero, nuevamente por cuestiones políticas, no será hasta el año 2000 cuando definitivamente se aplique. Además, como se desprende de lo señalado, ha sufrido ciertas modificaciones de interés.

Por lo que se refiere al resto de Comunidades Autónomas no existe ninguna diferencia sustancial durante este período en lo relativo a la imposición propia, ya que éstas mantienen la misma línea que en el anterior quinquenio. En efecto,

⁷⁷ También se prevé el posible establecimiento de medidas compensatorias en situación de necesidad económica.

además de ser pocos los impuestos aprobados en el ámbito autonómico, éstos, en su mayoría, no son sino una copia bastante fiel de los que previamente han sido establecidos en otras Comunidades Autónomas, produciéndose un cierto mimetismo a estos efectos. Concretando los impuestos aprobados durante el período 1992/1996, éstos se reducen a los que aparecen recogidos en el cuadro nº 3:

CUADRO Nº 3

I. propios	Canon Saneamiento	Canon vertidos	Bingo	Contaminación Atmosférica
Andalucía		X		
Galicia	X			X
Madrid			X	
Murcia		X		
La Rioja	X			
Valencia	X			

En definitiva, los dos campos sobre los que las Comunidades Autónomas básicamente han hecho uso de su poder tributario con carácter generalizado han sido el juego, bien a través de impuestos, bien a través de recargos, y el agua. En ambos casos a la imposición autonómica se suma la estatal o, en el caso del agua, la local, encontrándonos con una superposición de gravámenes y diferente normativa que incide sobre la misma materia y que presenta una cierta dosis de complejidad.

Quinquenio 1997-2001

Por lo que respecta a los **tributos cedidos**, el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996, que estableció el sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997/2001.

El nuevo modelo no va a variar el esquema de la financiación total de las Comunidades Autónomas, pero sí efectuará ajustes en cuanto a su composición. Por lo que a nosotros nos interesa, en lugar de los recursos de gestión propia se pasará a hablar de los recursos generados en el territorio de la Comunidad Autónoma sobre los que se ejercitan funciones de gestión, y que estarán compuestos por los tributos cedidos, las tasas afectas y el tramo autonómico de la tarifa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Un aspecto primordial de este Modelo, y en consonancia con el objetivo de lograr una mayor corresponsabilidad fiscal, es la nueva regulación de los tributos cedidos, configurando al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un impuesto compartido y modificando el alcance y condiciones de la cesión de tributos como una forma de profundizar en esa corresponsabilidad fiscal. Todo

ello trata, en definitiva, de incrementar el nivel de recursos tributarios a disposición de las Comunidades Autónomas.

Concretamente, al margen de la cesión de un tramo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a las Comunidades Autónomas, un aspecto fundamental del nuevo Modelo estriba en la concesión a éstas de facultades normativas sobre los tributos cedidos.

El alcance de tales facultades normativas se concreta, de forma general, en la posibilidad de regular el mínimo exento y la tarifa en el Impuesto sobre el Patrimonio; la tarifa y las reducciones de la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; la fijación de tipos, dentro de ciertos límites, en las operaciones relativas a bienes inmuebles y en los documentos notariales en el I.T.P.A.J.D.; y, por lo que se refiere a los tributos sobre el juego, las exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo.

Paralelamente, el establecimiento de un tramo autonómico en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas constituye, sin duda, la novedad más importante para el nuevo quinquenio y se presenta como una forma de lograr el principio de corresponsabilidad fiscal, facultando a las Comunidades Autónomas para establecer una tarifa propia y deducciones de la cuota en este impuesto. Es decir, la propuesta va más allá de proceder a una mera distribución territorial de la recaudación en este impuesto, sino que abarca también tareas de gestión y recaudación. En cualquier caso, queda fuera de discusión que el establecimiento de un tramo autonómico en este impuesto debe ir parejo a que determinados elementos esenciales del mismo continúen como materia de regulación exclusiva por parte del Estado. Entre ellos se deben incluir la regulación del hecho imponible, el devengo y, por supuesto, los puntos de conexión para la atribución territorial (que será la residencia habitual). Por contra, la competencia normativa de las Comunidades Autónomas se ejercerá respecto a la tarifa autonómica y las deducciones en la cuota por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, que decidiesen establecer aquéllas, siempre que no provoquen una minoración del gravamen en alguna categoría de renta.

Para determinar el grado de corresponsabilidad que las CC.AA. han alcanzado gracias a este sistema, es preciso analizar cuál ha sido el uso que han hecho de su capacidad normativa. En general las medidas adoptadas coinciden en casi todas, como nos muestra el cuadro nº 4, donde recogemos las materias sobre las que las Comunidades Autónomas decidieron utilizar tal capacidad durante el anterior quinquenio:

CUADRO Nº 4

CC.AA.	Deducción IRPF	Mín.ex. I. Pat.	Reduc. I. Suc.	Escala I.Suc.	Coef. I. Suc.	Tipo ITP	Tipo IAJD	Tasas Juego
Aragón			X			X		X
Asturias								X

Baleares	X		X			X		X
Canarias								X
C.y León	X		X					X
Cataluña	X		X			X	X	X
Galicia	X					X		X
La Rioja	X							X
Madrid	X		X	X	X ⁷⁸	X	X	
Murcia	X					X		X
Valencia	X	X	X	X	X	X	X	X

Entre las deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas nos encontramos con un primer grupo que podríamos denominar de deducciones familiares. En el mismo se incluirían las deducciones por nacimiento o adopción de hijos (Madrid, Valencia, Galicia, Cataluña y Castilla y León); por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años (Madrid); por sujetos pasivos minusválidos de 65 ó más años (Valencia); por minusválías del sujeto pasivo, ascendientes o descendientes (Baleares); por sujeto pasivo de 65 ó más años (Baleares); por realización de labores no remuneradas en el hogar por el cónyuge (Valencia); por familia numerosa (Galicia y Castilla y León); por el cuidado de hijos menores (Galicia) o por gastos de guardería y similares (Baleares).

Otro grupo sería el integrado por inversiones, bien en la vivienda habitual (Murcia, Valencia, La Rioja y Baleares) o en la segunda vivienda (Murcia⁷⁹ y La Rioja), bien por restauración o rehabilitación en bienes de interés cultural (Castilla y León) o por gastos de conservación y mejora en áreas de suelo rústico protegido (Baleares).

Un tercer grupo es el relativo a donaciones, en el que encontramos deducciones por donaciones a fundaciones (Madrid, Murcia y Cataluña), donaciones ecológicas (Valencia) y donaciones relativas al Patrimonio cultural (Valencia y Castilla y León).

Por lo que respecta a las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hacen referencia a las adquisiciones "mortis causa", en función del adquirente, como cuando éste es minusválido (Madrid, Valencia, Cataluña y

⁷⁸ Se reproducen los previstos en la normativa estatal para 1999.

⁷⁹ Suprimida, en esta Comunidad, para el año 2001.

Castilla y León) o se trata de hijos menores (Aragón). También se prevén reducciones en determinadas adquisiciones “mortis causa”⁸⁰.

Cabe señalar, respecto a estas modificaciones, que, en general, se trata de medidas de corte muy similar que se limitan a establecer ciertas deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con una finalidad protectora (de la familia, la vivienda, o el patrimonio histórico regional), pero sin gran repercusión sobre los ingresos totales de las respectivas Comunidades, elevan los mínimos exentos en Patrimonio y Sucesiones, rebajan tipos en Actos Jurídicos Documentados y, sólo, en algunos casos, optan por incrementar el tipo de gravamen en las transmisiones de inmuebles al 7%, equiparándolas con el tipo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido⁸¹. Sólo dos Comunidades, Valencia y Madrid, han decidido modificar la tarifa de uno de los tributos cedidos, concretamente el Impuesto sobre Sucesiones, mostrando el camino a seguir cuando deseen incrementar sus recursos para ofrecer mayores o mejores servicios a sus ciudadanos. Aunque la incidencia del ligero aumento de tarifa que han llevado a cabo estas Comunidades no será mucha, sí puede considerarse un avance en la dirección de alcanzar una mayor corresponsabilidad fiscal, siendo deseable que fuera aún más clara y que ésta se diese sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sin embargo, Asturias no aprovechó durante este quinquenio las posibilidades ofrecidas por el nuevo sistema, siendo de las pocas que pudiendo hacer uso de su capacidad normativa sólo reguló algunos aspectos de las tasas sobre el juego, sin incidir sobre los demás tributos cedidos⁸².

En cuanto a los impuestos propios el cuadro nº 5 recoge los que fueron aprobados durante este período:

CUADRO Nº 5

⁸⁰ Así, en el caso de ciertas indemnizaciones (Madrid) o en el caso de adquisiciones por ciertos familiares cuando se trata de seguros de vida (Madrid y Cataluña), de la vivienda habitual (Madrid, Baleares, Aragón y Cataluña), de bienes del Patrimonio Histórico (Valencia, Cataluña y Aragón), de empresas (Madrid, Aragón y Valencia), de elementos afectos a una empresa o actividad profesional (Cataluña y Castilla y León), participaciones en entidades (Cataluña, Castilla y León, Aragón y Valencia) o terrenos en suelo rústico protegido o explotaciones agrarias (Baleares, Cataluña, Castilla y León y Valencia).

⁸¹ Aunque, también, de forma paralela se rebajan el tipo de gravamen para determinadas transmisiones de inmuebles. Es el caso, por ejemplo, de Aragón que ha reducido al 2% el tipo de las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, con ciertos requisitos, o Valencia que lo ha rebajado al 4%. También Cataluña y Murcia han rebajado el gravamen aplicable en la segunda o ulterior transmisión de una vivienda a una empresa a la que sea de aplicación las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad del Sector Inmobiliario, mientras que Madrid esta rebaja, al 4%, corresponde a la transmisión de inmuebles en la que se adquiera la propiedad de viviendas ubicadas dentro del Distrito Municipal Centro del Ayuntamiento de Madrid.

⁸² Sólo Cantabria imitó este comportamiento, tan alejado del objetivo de la reforma del sistema.

I. propios CC.AA.	Suelo Sin Edificar	Canon Agua	Bingo	Instalaciones Medio Ambiente	Actividades Medio Ambiente	Ecotasa	Riesgo	Máquinas tragaperras	Grandes Superficies	Depósitos bancarios
Andalucía			X							
Aragón		X								
Baleares						X ⁸³				
C.La Mancha					X					
Cataluña		X					X		X	
Extremadura	X			X						X
Madrid								X		
Murcia		X								

Por lo que se refiere a nuestra Comunidad Autónoma, la única medida adoptada durante este período fue la de rebajar el recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas al 33%, lo que se llevó a cabo a través de la Ley 4/1997, de 18 de diciembre.

Por otra parte, durante este quinquenio, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad del Impuesto balear sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente, con una interpretación literal del artículo 6.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

El motivo básico de la declaración de inconstitucionalidad se encuentra en que este impuesto incide sobre una materia imponible reservada a las haciendas locales. Partiendo nuevamente de la diferencia entre hecho y materia imponible, el Tribunal Constitucional precisa que este último concepto tiene un contenido más amplio que el primero. Mientras el hecho imponible se refiere al concreto presupuesto previsto en la Ley cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria, la materia imponible se refiere a la fuente de riqueza gravada. Del análisis del impuesto balear llega a la conclusión de que la materia gravada no es, como a primera vista quiere hacer ver el legislador, la actividad contaminante, sino la titularidad de determinadas instalaciones, lo que le hace coincidir, en cuanto a la materia objeto de gravamen, con el I.B.I., que recae sobre la propiedad de bienes inmuebles rústicos y urbanos. Dado que se trata

⁸³ Derogado en noviembre de 2003.

de una materia imponible reservada a las Corporaciones Locales, y sobre la que no está prevista la intervención autonómica, el Tribunal concluye declarando la inconstitucionalidad del impuesto balear⁸⁴. Esta interpretación puede significar, a nuestro entender, unas consecuencias inversas a las que, en su día, implicó la sentencia 37/1987. Si, como antes señalamos, la interpretación del artículo 6.2 en el sentido de prohibir la estricta duplicidad de hechos imposables suponía dejar la puerta a las Comunidades Autónomas para “inventar” nuevos impuestos, por la simple vía de alterar un solo elemento del hecho imponible, la solución ahora es mucho más restrictiva. Al entender que el artículo 6.3 está prohibiendo literalmente que se establezcan impuestos que recaigan sobre materias imposables destinadas a las Corporaciones Locales, y si tenemos en cuenta que éstas abarcan un amplio abanico (riqueza inmobiliaria, actividad empresarial, profesional o artística, vehículos de tracción mecánica, construcciones, instalaciones y obras, terrenos de naturaleza urbana y cotos de caza y pesca) las Comunidades Autónomas se van a encontrar con ciertas dificultades a la hora de diseñar nuevos impuestos, y deberán delimitar muy bien tanto el hecho imponible como la estructura de ese impuesto si no quieren verse abocadas a posibles declaraciones de inconstitucionalidad.

Ciertamente, si el Tribunal Constitucional mantiene esta postura, limitando las materias imposables sobre las que las Comunidades Autónomas pueden ejercer su poder tributario, éstas van a ver reducidas considerablemente sus posibilidades en este campo. Es más, posiblemente podremos encontrarnos con nuevas declaraciones de inconstitucionalidad, si además tenemos en cuenta que la práctica del gobierno central ha sido el recurrir prácticamente todo nuevo impuesto autonómico⁸⁵.

El sistema actual.

La aprobación de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, a las que debemos añadir la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial, diseñan

⁸⁴ Existe, sin embargo, un voto particular, firmado por tres magistrados, que admitiendo la diferencia entre hecho imponible y materia imponible y que el impuesto balear no es extrafiscal sino de finalidad meramente recaudatoria, no considera que exista identidad con la materia imponible que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles tiene por objeto. Según este voto particular cabe distinguir entre la materia gravada por el impuesto municipal (la propiedad fundaria) y la fuente de riqueza gravada por el impuesto balear (determinadas instalaciones desde la perspectiva de relación instrumental entre éstas y la actividad potencialmente contaminante).

⁸⁵ En ocasiones acompañado por otro tipo de recursos de entidades afectadas, como es el caso del impuesto que grava las grandes superficies comerciales.

las líneas básicas de lo que supone el nuevo modelo de financiación autonómica, que nace con dos intenciones principales: su carácter general y su idea de permanencia⁸⁶.

Cabe señalar que se ha producido una profundización en el modelo iniciado en 1997, con la ampliación de los **tributos cedidos**. Pero además se ha aumentado también la capacidad normativa, pues si bien alguno de los nuevos tributos cedidos no conlleva tal capacidad, como apuntábamos anteriormente, se han ampliado competencias en alguno de los tributos que ya estaban cedidos anteriormente.

Así se incrementa la cesión en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se eleva al 33%, al tiempo que se eliminan algunos límites previstos para la capacidad normativa autonómica, como el que se refería a la variación en la escala de gravamen y se añade la posibilidad de que las Comunidades Autónomas efectúen aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual, con el límite máximo de hasta un 50%. En el Impuesto sobre el Patrimonio se amplía la capacidad normativa a la posibilidad de establecer deducciones y bonificaciones en la cuota, respetando las establecidas por el Estado. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se extiende la capacidad normativa a las transmisiones “inter vivos”, mientras en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ésta se amplía en las Transmisiones Patrimoniales, a las transmisiones de bienes muebles y a la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía y al arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. Además, tanto para Transmisiones como para Actos Jurídicos Documentados se permite el establecimiento de deducciones y bonificaciones de la cuota que afecten a actos y documentos sobre los que la Comunidad tenga capacidad normativa en materia de tipos, y serán de aplicación posterior a las reguladas por la normativa del Estado.

Además se ceden nuevos impuestos, algunos de ellos con capacidad normativa, como es el caso del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte o el nuevo Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Podemos resaltar que todas las Comunidades Autónomas han hecho uso, de una u otra forma, de esta capacidad normativa sobre los tributos cedidos, y concretamente Asturias, ya ha establecido algunas deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de corte muy similar a algunas de las ya aprobadas previamente. Pocas, sin embargo, se han decidido a incrementar la presión fiscal, con subidas en los tipos de gravamen, si exceptuamos el caso de tres Comunidades Autónomas, entre ellas el Principado de Asturias, que han establecido el tramo autonómico del Impuesto sobre Ventas Minoristas de

⁸⁶ A ellas habría que añadir, en la medida en que inciden también sobre el sistema de financiación autonómica, la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley de Estabilidad Presupuestaria y la propia Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria.

Determinados Hidrocarburos, lo que ha supuesto un perceptible aumento del precio de los carburantes⁸⁷. Los cuadros nº 6 a 12 nos muestran las diferentes medidas adoptadas sobre los tributos cedidos por parte de las distintas Comunidades Autónomas:

CUADRO Nº 6

DEDUCCIONES IRPF FAMILIARES O PERSONALES	NACIMIENTO O ADOPCION	FAMILIA NUMEROSA	ACOGIMIENTO MENORES	ACOGIMIENTO MAYORES 65 O MINUSV.	CUIDADO HIJOS MENORES	CIRCUNST. PERSONALES	AYUDA MADRE HIJOS	APOYO FAMILIA	TRABAJO DEPENDIENTE	CONYUGE LABORES HOGAR NO REMUNER.
ARAGON	X									
C. LEON	X	X			X	X				
CATALUÑA	X									
GALICIA	X	X			X					
BALEARES					X	X				
MADRID	X		X	X						
MURCIA					X					
LA RIOJA	X									
VALENCIA	X	X				X				X
ANDALUCIA	X					X		X		
ASTURIAS				X						
CANARIAS										
CANTABRIA							X			
EXTREMADURA									X	
C. LA MANCHA				X	X	X				

⁸⁷ Debe recordarse que este impuesto está ligado a gastos sanitarios, y en el caso del tramo autonómico, también a gastos medioambientales.

CUADRO Nº 7

DEDUCCIONES IRPF INVERSIONES	AYUDA AUTOEMPLEO	INV. VIV. HAB.	AYUDAS ADQ. VIV. HABIT.	INV. 2ª VIV.	INV. RESTAUR. PAT. HIST.	CONSERV. SUELO RUSTICO	GASTOS BIENES PAT. HIST.	ADQUISIC. LIBROS TEXTO	ESTUDIOS DESCEND.	INTERESES ESTUDIOS UNIV. 3º CICLO	ARREND. VIV. TRASLADO	INV. NO EMPR.	ARREND. VIV. HAB.
ARAGON													
C. LEON					X		X						
CATALUÑA		X ⁸⁸								X			X
GALICIA													X
BALEARES		X				X		X					X
MADRID													X
MURCIA		X											
LA RIOJA		X		X								X	
VALENCIA		X	X								X		X
ANDALUCIA	X	X	X										X
ASTURIAS	X	X	X										X
CANARIAS							X		X				
C. LA MANCHA													
EXTREMADURA		X					X						

⁸⁸ Regula el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual de la siguiente manera:

Con carácter general: RG: 3,45%; FA: 6.75 y 5,10%

Menores de 32 años, desempleados, minusválidos y unidades familiares con al menos 1 hijo: RG: 6,45%; FA: 9,75 y 8,10%

Supuestos de obras de adecuación de viviendas para minusválidos: RG: 6,45%; FA: 9,75 y 8,10%

CUADRO Nº 8

DEDUCCIONES IRPF DONACIONES	DONAC. FINCAS RUSTICAS CA	DONAC. REHAB. PAT. HIST.	DONAT. FUNDAC.	DONAC. VARIAS	DONC. ECOL.	DONAC. FOMENTO LENGUA	DONAC. DESC. ADQ. 1ª VIV. HAB.	DON. BIENES PATR. HIST.	PERCEP. AYUDAS POR PRISION
ARAGON									
C. LEON		X	X		X				
CATALUÑA			X			X	X		
GALICIA									
BALEARES									
MADRID			X						X
MURCIA			X						
LA RIOJA									
VALENCIA				X	X			X	
ANDALUCIA									
ASTURIAS	X								
CANARIAS		X			X				
C. LA MANCHA				X					
EXTREMADURA								SI	

CUADRO Nº 9

REDUCCIONES I. SUCESIONES	ADQ. M.C. HIJO MENOR	ADQ. M.C. PARENT.	ADQ. M.C. MINUSV.	ADQ. M.C. VIV. HAB.	ADQ. M.C. EXP. FORESTAL	ADQ. M.C. EXP. AGRARIA	TRANS. M.C. PAT. HIST.	ADQ. M.C. EMPRESAS	INDEMN. PUB.	REDUC. ADIC. S.P. GRUPO I	BENEF. SEGUROS	ADQ. SUELO RUST. PROTEG.	ADQ. BIENES PAT. HIST.	2º Y ULTERIOR TRANS. M.C.	ADQ. I.V. EXP. AGRARIA	ADQ. I.V. MINUSV.	ADQ. I.V. EMP.	DON. DESC. ADQ. 1ª VIVIENDA HABITUAL
ARAGON	X		X	X			X	X									X	
C. LEON	X		X			X		X	X									
CATALUÑA		X	X	X	X		X	X			X			X				X
GALICIA	X					X		X	X						X			
BALEARES	X	X		X		X				X		X						X
MADRID		X	X	X			X	X	X		X		X					
MURCIA	X							X										
LA RIOJA		X						X									X	X
VALENCIA	X		X			X	X	X					X			X	X	
ANDALUCIA		X		X														
CANTABRIA		X	X	X				X			X		X				X	
C. LA MANCHA						X												
EXTREMADURA				X														
ASTURIAS				X				X										

CUADRO Nº 10

	TARIFA I. SUC.	COEF. I. SUC.	MIN. EX. I. PAT.	TARIFA I.V.M.D.H.
ARAGON	X			
C. LEON				
CATALUÑA	X	X	X	
GALICIA				X
BALEARES				
MADRID	X	X		X
MURCIA				
LA RIOJA				
VALENCIA	X	X	X	
ANDALUCIA				
CANTABRIA	X	X		
C. LA MANCHA				
ASTURIAS		X		X

CUADRO N° 11

I.T.P.	ADQ. VIV. HAB. FAMILIA NUM.	ADQ. VIV. HAB. MINUSV.	ADQ. VIV. HAB. JÓVENES	ADQ. VIV. HAB. PROT. OFIC.	TIPO GNRL 7% INMUEB.	TIPO GNRL. MUEB. 4%	TIPO CONC. ADM.	OPERAC. EXENTA IVA	ADQ. VIV. DISTRITO MUNIC. CENTRO	ADQ. INMUEBLES REVENTA	ADQ. INM. P.B. INNOV. TEC.	ADQ. VEHICULO	EXP. AGRAR.	TRANS. INMUEB. EN NEGOCIOS
ARAGON	X				X		X	X		X		X		X
C. LEON	X	X	X	X										
CATALUÑA	X	X	X		X									X
GALICIA					X									
BALEARES				X	X			X			X			
MADRID					X				X					
MURCIA				X	X			X		X				
LA RIOJA	X	X	X	X	X		X	X					X	
VALENCIA	X	X		X	X	X								
ANDALUCIA			X	X	X					X				X
CANTABRIA	X	X	X	X	X			X						
C. LA MANCHA					X								X	
EXTREMADURA				X	X			X						
ASTURIAS				X	X			X					X	X

CUADRO Nº 12

A.J.D.	ADQ. VIV. HAB. FAMILIA NUM.	TRANSM. VIV. GARANT. HIPOT.	ADQ. VIV. HAB. PROT. OFIC.	ADQ. VIV. HAB.	ADQ. VIV. HAB. MINUSV.	ADQ. VIV. HAB. JOVENES	BONIF. DECL. OBRA NUEVA O DIV. HOR. EDIF. ALQUILER	DCHO. REALES SOC. GARANT. REGIP.	RENUNCIACION EXENC IVA	TIPO GENERAL 1%	ESCALA PROGRESIVA	ACTAS FINAL OBRA	EXP. AGRAR.	TRANS. VIV. EMPRESA	TRANS. TERRENOS PARQUES EMPR.	PREST. HIP. VIV. HAB. FAMILIA N ^º
ARAGON	X								X	X						
C. LEON			X		X	X				X						
CATALUÑA	X	X	X						X	X	X					
GALICIA		X	X	X			X			X					X	
BALEARES								X	X							
MADRID	X	X	X	X					X	X						
MURCIA								X	X							
LA RIOJA	X				X	X			X	X ⁸⁹						
VALENCIA		X		X		X				X						X
ANDALUCIA			X			X			X	X						
CANTABRIA	X	X	X		X	X			X	X						
C. LA MANCHA										X			X			
EXTREMADURA								X	X	X		X				
ASTURIAS			X						X	X				X		

⁸⁹ En este caso es del 1,5%

Por otra parte, en la nueva regulación del sistema de financiación autonómica se introduce un cambio importante en la regulación de los **recargos**, que hace que estos queden reducidos a su mínima expresión. En efecto, tras la nueva modificación en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, el artículo 12 permite su establecimiento sobre los tributos susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Ahora bien, en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales, su establecimiento queda supeditado a que las Comunidades Autónomas tengan atribuidas competencias normativas en materia de tipos de gravamen⁹⁰.

Dado que la lista de tributos susceptibles de cesión contenida en el artículo 11 de esta misma norma coincide con los tributos que se han cedido y que sólo en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales se han excluido las competencias normativas⁹¹, resulta que va a existir coincidencia entre establecer un recargo o modificar el tipo de gravamen. Si a ello añadimos que, salvo en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁹², y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte⁹³, la capacidad normativa sobre los tipos de gravamen se ha ampliado notablemente, desapareciendo las limitaciones anteriores, parece evidente que antes que optar por la figura del recargo la Comunidad preferirá modificar los tipos de gravamen, si es que finalmente se deciden a hacer uso de esta posibilidad.

Por otra parte, la exclusión del establecimiento de recargos en el caso del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos parece más bien una consecuencia lógica de la propia regulación de su tipo de gravamen, que como ya hemos señalado va a ser la suma del tipo estatal y el autonómico. Resultaría chocante que, pudiendo establecer un tipo autonómico independiente, la Comunidad obviara esta posibilidad y se decantara por establecer un recargo sobre el tipo estatal. De todas formas, teniendo en cuenta la oposición que este impuesto ha creado en varias Comunidades Autónomas, no es probable que un recargo fuera la solución que estas adoptasen. Además, el resultado sería bastante parecido en términos de corresponsabilidad y autonomía tributaria, así como el coste político que les pudiera ocasionar.

En definitiva, parece que la figura del recargo, abandonada por las Comunidades Autónomas, ha sido ahora reducida por el legislador a su mínima

⁹⁰ Lo que sólo ocurre en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

⁹¹ Salvo en el supuesto anteriormente citado del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

⁹² En el que la capacidad normativa sobre los tipos de gravamen no es generalizada.

⁹³ En el que esta capacidad es limitada.

expresión, consecuencia lógica, por otra parte, del rumbo que ha seguido el sistema de financiación autonómica. Si una Comunidad Autónoma tienen potestad para modificar el tipo de gravamen, incrementándolo cuanto estime oportuno, poco puede añadir el crear un recargo como alternativa a esa capacidad normativa. Y teniendo en cuenta que ni una ni otra posibilidad se ha generalizado hasta el momento, es poco probable que coexistan en un futuro.

Por lo que respecta a los **impuestos propios** autonómicos, los más recientes son los que aparecen recogidos en el siguiente cuadro:

CUADRO Nº 13

I. propios	Canon saneamiento	Contaminación Atmosférica	Canon vertidos	Depósitos Residuos
Andalucía		X	X ⁹⁴	X
Cantabria	X			
C.La Mancha	X ⁹⁵			
Madrid				X

Finalmente, también Asturias estableció otro impuesto en este nuevo marco, el **impuesto sobre grandes establecimientos comerciales**, que parece, en principio, ser similar al establecido en Cataluña, Comunidad Autónoma pionera en este gravamen. Creado en el artículo 21 de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales, y desarrollado por el Decreto 191/2003, que aprueba su Reglamento, se configura como un impuesto extrafiscal de carácter finalista *“que grava el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales, por razón del impacto que ocasionan sobre la ordenación del territorio, el medio ambiente y la trama del comercio urbano”*.

De hecho, al definir el objeto del impuesto la Ley señala lo siguiente: *“Este impuesto grava la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados en grandes superficies, en la medida en que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y genera externalidades negativas en el territorio y el medioambiente, cuyo coste no asumen”*.

Parte el legislador asturiano, de dos premisas: el comercio establecido en una gran superficie tiene una posición dominante en el mercado, perjudicando el comercio urbano, lo que le parece una capacidad económica susceptible de ser gravada separadamente.

⁹⁴ Se trata en realidad de un impuesto sobre vertidos que viene a sustituir el anterior canon de vertidos de esta Comunidad Autónoma.

⁹⁵ Los cánones que recaen sobre el agua aprobados por esta Comunidad Autónoma no tienen naturaleza impositiva sino que se trata de tasas.

Por otra parte, estas grandes superficies ocasionan daños en el territorio y el medio ambiente, lo que también las hace susceptibles de ser gravadas tratando de que de esta manera lleguen a asumir parte del coste que generan⁹⁶.

Esto además parece querer justificar la afectación de los ingresos derivados de este impuesto a la elaboración y ejecución de programas dictados en desarrollo de las directrices de equipamiento comercial, así como para la introducción de mejoras en el medio ambiente y en las redes de infraestructuras.

El hecho imponible del impuesto, en coherencia con lo señalado anteriormente, aparece definido como *“el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales por razón del impacto que producen sobre el territorio, el medio ambiente y la trama del comercio urbano del Principado de Asturias”*.

Completa la delimitación del hecho imponible la especificación del criterio de sujeción que, a nuestro entender, separa este impuesto del catalán.

Efectivamente, en el impuesto asturiano están gravados los establecimientos comerciales, ya sean individuales o colectivos, con una superficie útil de exposición y venta al público igual o superior a 2.500 m².

Dado que determinar cuándo nos encontramos ante un comercio individual que pueda considerarse gran establecimiento comercial a efectos del gravamen no parece plantear especiales problemas, la Ley asturiana se encarga de precisar qué debe entenderse por grandes establecimientos comerciales colectivos. Así, van a tener esta consideración *“los integrados por un conjunto de establecimientos individuales, cualquier que sea su superficie, situados en uno o varios edificios, en los que, con independencia de que las respectivas actividades puedan ejercerse de forma empresarialmente independiente, concurren algunos de los elementos siguientes:*

- 1. La existencia de una vía, preexistente o no, pública o privada, cuyo objetivo principal sea asegurar la circulación interna entre los distintos establecimientos comerciales, de uso exclusivo y preferente de los establecimientos o sus clientes.*
- 2. Areas de estacionamiento comunes o contiguas a los diferentes establecimientos que no prohíban la circulación peatonal entre ellos.*
- 3. Ser objeto de gestión común ciertos elementos de su explotación, concretamente la creación de servicios colectivos o la realización de actividades o campañas de promoción y de publicidad comercial conjuntas.*
- 4. Estar unidos por una estructura jurídica común, controlada directa o indirectamente por, al menos, un asociado o que disponga de una dirección, de derecho o de hecho, común”*.

⁹⁶ Lo cual no parece muy consecuente con el número de licencias otorgadas para implantar centros comerciales en una región del tamaño de la asturiana. Hubiera sido más coherente, tanto para la protección del pequeño comercio, como para la salvaguarda del medio ambiente, haber limitado estos centros con anterioridad.

Determinado el supuesto de sujeción se precisa, por una parte, que no van a ser considerados gran establecimiento comercial ni los mercados municipales ni los establecimientos exclusivamente mayoristas y, por otra, se establecen como supuestos de no sujeción, las exposiciones y ferias de muestras de carácter temporal cuya finalidad principal no sea el ejercicio regular de actividades comerciales, sino la exposición de productos⁹⁷.

Sujeto pasivo será el titular del establecimiento comercial individual o colectivo, sea persona física, jurídica o ente del artículo 33 de la Ley General Tributaria.

Sin embargo, esta figura queda delimitada, o quizás más bien debieramos decir alterada, en el Reglamento ya que, de acuerdo con su artículo 3, se va a considerar como titular a la persona propietaria del local o conjunto de locales que integren el gran establecimiento que explote los mismos, bien por la realización directa de actividades comerciales, bien poniendo el o los locales a disposición de terceros para tales actividades. Y en caso de ser varios los propietarios, su conjunto tendrá la consideración de unidad económica, tratándolo como un ente de los señalados en el artículo 33 de la Ley General Tributaria de 1963.

En definitiva, si esto es así, y como luego volveremos a señalar, al final se podrá dar el caso de que no se grave a quien realice la actividad, sino directamente al propietario del local aún cuando éste lo ceda para su uso y explotación. Por tanto, no se está gravando una concreta actividad comercial sino simplemente la propiedad inmobiliaria afecta a esas actividades.

En cuanto a la base imponible, ésta se define como la superficie destinada a aparcamiento⁹⁸ de que dispone el gran establecimiento comercial, considerándose en todo caso como superficie mínima de aparcamiento el equivalente al 50% de la superficie útil de exposición y venta al público. El exceso de superficie de aparcamiento sobre el resultado anterior, se multiplicará por 0,5. En todo caso se establece un mínimo exento de 1.250 m².

⁹⁷ Debemos tener en cuenta, que la extensión del hecho imponible en este impuesto hace recaer el impuesto no sólo sobre los grandes comercios sino también sobre los pequeños establecidos en un centro comercial, al amparo de la atracción que esa gran superficie otorga. Y no debemos olvidar que en Asturias se celebra una feria de muestras, de gran tradición, de carácter internacional, que si no estuviera expresamente excluida, podríamos pensar que cumple los requisitos exigidos en la Ley para ser considerada un establecimiento de carácter colectivo.

En cualquier caso, el legislador parece tener claro que en estos supuestos no se dan todos los elementos configuradores del hecho imponible que determinan el gravamen de los grandes establecimientos comerciales, en especial, entendemos, que por no suponer impacto en el territorio ni en la trama del comercio urbano.

⁹⁸ A estos efectos, señala el artículo 4 del Reglamento que se entenderá por superficie de aparcamiento "el número de metros cuadrados correspondiente a la superficie integrada en el perímetro interno formado por las zonas destinadas a aparcamiento, bien estén situadas al aire libre, bien sean cubiertas como sótanos, plantas bajas, plantas superiores o anexos.

La base imponible así calculada será objeto de corrección mediante la aplicación de unos coeficientes en función de la población del área de influencia⁹⁹ del gran establecimiento comercial o de su superficie total¹⁰⁰.

Finalmente, para determinar la base liquidable se aplicará, en primer lugar, un coeficiente en función de la superficie del terreno ocupado por la proyección horizontal del establecimiento¹⁰¹ y, en su caso, una reducción del 20% del resultado anterior¹⁰².

El tipo de gravamen es de 17 euros por metro cuadrado de aparcamiento.

Finalmente, la Ley prevé dos bonificaciones:

- Para aquellos grandes establecimientos no situados en núcleos urbanos a los que se acceda con, al menos, dos medios de transporte público de distinta naturaleza¹⁰³, además del vehículo privado, será del 10%.
- Para los grandes establecimientos que lleven a cabo proyectos de protección medioambiental, será del importe de los mismos con el límite del 10% de la cuota¹⁰⁴.

⁹⁹ A efectos de aplicar este coeficiente, precisa el artículo 5 del Reglamento que *“se considera que un núcleo de población se encuentra en el área de influencia de un gran establecimiento comercial si la distancia más corta medida por carretera desde el gran establecimiento al núcleo de población es igual o inferior a 10 kilómetros.*

¹⁰⁰ Entendiendo como tal *“la superficie íntegra del establecimiento, incluyendo las zonas ocupadas por terceros en virtud de cesión de uso o por cualquier otro título. No se computarán, sin embargo, las superficies descubiertas cualquiera que sea su destino”.* A estos efectos, como señala el artículo 6 del Reglamento, la superficie total está compuesta por la superficie útil de exposición y venta al público, la superficie de almacenes, talleres, obradores y otras zonas de producción y la superficie de oficinas, no computándose las superficies descubiertas, cualquiera que fuese su destino.

¹⁰¹ Se entiende que la proyección horizontal es *“la superficie de terreno ocupada por la edificación o edificaciones que integran el establecimiento”.*

¹⁰² Cuando se trate de establecimientos situados en un núcleo de población de más de 80.000 habitantes.

¹⁰³ Pudiendo tratarse, de acuerdo con el artículo 7 del Reglamento, de ferrocarril, autobús o autocar, siempre que se trate de una línea regular, o cualquier otro transporte público de viajeros con itinerarios preestablecidos y calendarios y horarios prefijados.

Además, para entender que el medio de transporte permite el acceso al gran establecimiento comercial el Reglamento precisa la distancia máxima que debe existir entre la parada del medio de transporte y el perímetro del gran establecimiento.

¹⁰⁴ Para gozar de la bonificación los proyectos deben ser considerados adecuados por la Consejería competente en materia de protección medioambiental.

El período impositivo coincide con el año natural, salvo en los supuestos de apertura o cierre dentro del período impositivo. El devengo se produce el 1 de enero (salvo apertura posterior a esta fecha).

En cuanto a la gestión se establece la elaboración de un padrón por la Consejería competente en materia tributaria a partir de los datos que los sujetos pasivos presenten. Efectivamente, éstos están obligados a presentar declaración inicial de datos en el caso de apertura de un nuevo establecimiento, en la que se contendrán todos los datos y elementos necesarios para aplicar el impuesto. En el supuesto de que estos datos se modifiquen, los sujetos pasivos están también obligados a efectuar una declaración de modificación de datos. E igualmente, en caso de clausura del establecimiento, es preciso presentar declaración de cese.

Tanto la apertura después del inicio del período impositivo como el cierre antes de fin del período dan derecho a prorratear la cuota. Asimismo, la domiciliación bancaria del pago de la deuda tributaria da derecho a una reducción del 1% de la cuota.

La notificación colectiva del padrón fiscal del impuesto para el ejercicio 2004, publicada en el BOPA de 23 de febrero de 2004, pone de manifiesto que los sujetos a quienes va dirigida la notificación, en el caso de los establecimientos colectivos son las comunidades de propietarios y no los titulares de los establecimientos comerciales¹⁰⁵.

Esta singular regulación del impuesto asturiano hace que claramente se separe de los impuestos del mismo nombre catalán y navarro, diferencia notable ya que en estos últimos sólo se grava aquel comercio que individualmente tenga una superficie superior a 2.500 m². Además, mientras en Cataluña y Navarra se grava partiendo de los metros de cada comercio, individualmente calculados, el impuesto asturiano define la base imponible en función de la superficie de aparcamiento global, sin individualización en el caso de los establecimientos colectivos, lo que conlleva su exigencia a la comunidad de propietarios.

Entendemos que se produce una matización que diferencia claramente el impuesto asturiano del catalán. Mientras en éste se grava claramente la actividad que se desarrolla individualmente en una gran superficie, siendo ésta la base para determinar la cuota a pagar, el impuesto asturiano grava la titularidad del local que se integra en un gran establecimiento, es decir, en un centro comercial, en tanto vaya a ser explotado de alguna manera en el desarrollo de una actividad comercial. Y grava no sólo a quien posea un local de grandes dimensiones sino también al pequeño que se sitúa junto a aquel en el mismo centro. Además, la base se determina en función de la superficie de aparcamiento, la cual es común para todos los establecimientos que desarrollen su actividad en el mismo centro comercial. Todo ello nos hace pensar que aún

¹⁰⁵ En el supuesto de los establecimientos individuales, sí coincide con el titular de la actividad.

queriendo gravar determinadas actividades comerciales, se acaba gravando la mera propiedad de unos determinados locales.

Más aún, el propio artículo 3 del reglamento, en su primer párrafo, señala que será sujeto pasivo la persona propietaria del local o conjunto de locales que integran el gran establecimiento. Pero a continuación establece que cuando sean varios los propietarios de los locales que integren un establecimiento, éstos van a considerarse como una unidad económica, un ente del artículo 33 de la Ley General Tributaria. En definitiva, aparecerá como contribuyente la Comunidad de Propietarios de los locales, lo que nuevamente nos hace incidir en la idea de que se trata de un gravamen sobre la propiedad inmobiliaria.

Con independencia de estas diferencias, en cualquier caso el problema que estos impuestos pueden tener, si se mantiene la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el artículo 6.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, es su incidencia en una materia reservada a las Corporaciones Locales, en la medida que parecen presentar una duplicidad con la materia imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas¹⁰⁶, por lo que pudieran ser declarados inconstitucionales ya que se va a gravar el funcionamiento de estos establecimientos¹⁰⁷, y tomando además en cuenta un elemento, como es la superficie, que también se utiliza a la hora de calcular el impuesto local. En el caso del impuesto asturiano también puede colisionar con la materia imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles ya que del desarrollo reglamentario se deduce que el titular del establecimiento comercial que resulta gravado no es quien desarrolla la actividad sino que tiene la propiedad del local donde aquélla se efectúa.

Como recapitulación, en relación con los impuestos autonómicos, el cuadro nº 14 nos muestra los impuestos de las distintas Comunidades Autónomas vigentes en este momento:

¹⁰⁶ Sobre su posible inconstitucionalidad, vid., por ejemplo, [FAL01], pp. 5 y ss., y [PER01], pp. 93 y ss.

¹⁰⁷ Lo que viene a resultar parejo al ejercicio de la actividad.

CUADRO Nº 14

I. propios CC.AA.	Tierras Infraut.	Suelo Sin Edificar	Canon vertidos	Canon Agua	Bingo	Instalac. Medio Amb.	Aprov. Cinegét.	Cont. Atmosf.	Activid. Medio Amb.	Riesgo	Máquinas tragaperras	Grandes Superficies	Depósitos bancarios	Depósitos Residuos
Andalucía	X		X	X	X			X						X
Aragón				X										
Asturias	X			X	X							X		
Baleares				X	X									
Canarias			X ¹⁰⁸	X ¹⁰⁹										
Cantabria				X	X									
C.LMancha				X ¹¹⁰	X				X					
C. León														
Cataluña				X	X					X		X		
Extremadura		X				X	X						X	
Galicia				X	X			X						
Madrid				X ¹¹¹	X						X			X
Murcia			X	X	X									
La Rioja				X										
Valencia				X	X									

¹⁰⁸ Se trata de una tasa.

¹⁰⁹ Esta Comunidad Autónoma, debido a su régimen fiscal especial, ha aprobado también un impuesto sobre Hidrocarburos, de gran capacidad recaudatoria, pero que no incluimos en el cuadro impositivo por no ser generalizable a otras Comunidades Autónomas.

¹¹⁰ Los cánones que recaen sobre el agua aprobados por esta Comunidad Autónoma no tienen naturaleza impositiva sino que se trata de tasas.

¹¹¹ No se trata realmente de un canon de agua sino que es una tarifa sobre el consumo de agua que se configura como una tasa.

Conclusiones

De los impuestos aprobados por el Principado de Asturias, podemos comprobar, en primer lugar que, al igual que en la mayoría de los impuestos autonómicos, se busca justificación a su establecimiento en un carácter extrafiscal, sin querer reconocer que en la mayor parte de los casos lo que realmente se quiere es obtener más ingresos, fin perfectamente legítimo del ente público para financiar más y mejores servicios.

Sin embargo, la duda que se nos plantea es hasta que punto hoy, cuando éstas han logrado alcanzar un sistema de financiación basado prioritariamente en recursos tributarios generados en su territorio, como es el caso de los tributos cedidos, y sobre los cuales en muchos supuestos tienen capacidad normativa para incrementar los ingresos que generan, merece la pena tratar de “inventar” un sistema tributario propio.

Es decir, actualmente las Comunidades Autónomas con los mecanismos que otorga la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, tal como está desarrollada, tienen garantizada, por una parte, la suficiencia de recursos para cubrir sus necesidades de financiación y, por otra, la autonomía necesaria para determinar el volumen y composición de sus ingresos, si eso es lo que desean. Sin embargo, aunque esta posibilidad ya se inició con el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 1997, y se ha profundizado en él desde 2001, la realidad es que las Comunidades Autónomas no parecen querer este sistema para incrementar la presión fiscal de sus ciudadanos. Es más, como hemos visto, la Comunidad asturiana ni siquiera decidió hacer uso de esta posibilidad hasta el año pasado¹¹².

Por otra parte, curiosamente es ahora cuando el Tribunal Constitucional, a partir de la sentencia del año 2000, parece iniciar un giro en relación con las amplias posibilidades que la sentencia de 1987 ofrecía a las Comunidades Autónomas. En efecto, si gracias a la sentencia de 26 de marzo de 1987, las posibilidades abiertas al poder tributario autonómico eran considerables, ya que bastaba con modificar algún aspecto del hecho imponible para que la coincidencia con el impuesto estatal ya no se diera, la sentencia de 30 de noviembre de 2000, va a suponer una considerable reducción a la actuación autonómica, precisamente cuando algunas Comunidades Autónomas parecían iniciar el camino hacia una imposición propia, lo cual hace suponer que alguno de los recientes impuestos autonómicos pueda ser tildado de inconstitucional si el Tribunal mantiene su postura.

Sin duda, el ejercicio del poder tributario autonómico es una buena forma no sólo de incrementar el nivel de ingresos de las Comunidades Autónomas sino también de responsabilizarlas ante sus ciudadanos. Y las formas en que desde

¹¹² Si omitimos el caso de las tasas sobre el juego.

el principio han podido hacerlo han sido a través del establecimiento de recargos sobre impuestos estatales o creando impuestos propios.

Dejando de lado el establecimiento de recargos, a los que se han opuesto sistemáticamente todas las Comunidades Autónomas y que han sido reducidos a un papel mínimo tras la última reforma del sistema, lo cierto es que éstas no parecían haber visto grandes salidas en este campo, en parte porque no existen vacíos impositivos que claramente puedan ocupar. Sin embargo, si analizamos su desarrollo en la perspectiva del proceso autonómico, el resultado podemos decir que es casi paradójico.

Efectivamente, en el momento inicial del desarrollo autonómico, en el que sus capacidades normativas estaban muy limitadas, estos recursos que implicaban una forma de incrementar el nivel de ingresos autonómicos, apenas si se usaron. Sólo al final del período transitorio no encontramos con un nuevo impuesto que quiere gravar la contaminación del agua para financiar los gastos de depuración, el canon de saneamiento. Y a partir de aquí se pretende iniciar una imposición medioambiental. La realidad, sin embargo, es otra: aunque hay algún ejemplo de tal tipo de impuestos (como puede ser el gallego de contaminación atmosférica), en muchos casos tienen un claro carácter recaudatorio y su único matiz medioambiental es que con su recaudación se financian gastos de ese tipo. Claro está, ello no puede hacernos creer que basta una afectación del impuesto al fin medioambiental para que estemos ante un impuesto de tal naturaleza.

Y es precisamente ahora, cuando las Comunidades Autónomas tienen la posibilidad de allegar más recursos con los impuestos cedidos, y cuando el Tribunal Constitucional parece haber dado un cierto cambio de dirección, tratando de limitar su actuación en este campo, cuando aquéllas parecen empeñarse en buscar nuevas y novedosas figuras impositivas.

Por otra parte, como ya apuntamos, éstas nuevas figuras plantean distintos problemas: en unos casos, su posible inconstitucionalidad por vulnerar el artículo 6.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, ya que la materia impositiva local es bastante amplia, en otros no se ve claro su relación con el principio de capacidad económica y en otros la existencia de una verdadera doble imposición, aunque no jurídica sí económica. Esto es precisamente lo que puede pasar con el último impuesto asturiano, que como señalamos, incide tanto en la materia reservada a actividades económicas cuanto en la de bienes inmuebles.

En este contexto, entendemos que el hecho de que la Sentencia del Tribunal Constitucional les haya limitado su campo de actuación puede ser una buena decisión para tratar de evitar tantos intentos de “ingeniería fiscal” en busca de recaudar lo que se podría hacer fácilmente por una vía más racional, que al tiempo haría efectivo el espíritu de la reforma que de otra manera puede irse al traste. Efectivamente, el nuevo sistema de financiación autonómica pretende lograr la deseada corresponsabilidad fiscal por la vía de los impuestos cedidos, aumentando el número de éstos, pero sobre todo incrementando las capacidades normativas autonómicas. Si el futuro del sistema estriba en que las

Comunidades Autónomas hagan uso de este poder para obtener más ingresos, con un claro efecto corresponsabilizador, mal casa con ello el que aquéllas busquen formas, más o menos escondidas, de obtener esos ingresos por vías menos comprometidas.

En este sentido, el Principado de Asturias sí ha asumido parte de esta necesidad de corresponsabilización, al decidirse a establecer la tarifa autonómica en el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, medida que no ha sido especialmente bien acogida por los ciudadanos, como corresponde a todo incremento de presión fiscal, pero que sí realmente responde al sentido de la misma, mejorar los servicios de sanidad de la Comunidad Autónoma, y esto llega a ser apreciado por el ciudadano, se habrá hecho un buen ejercicio de corresponsabilización que no debería tener efectos negativos a la postre.

Por el contrario, no nos parece tan positiva la experiencia relacionada con sus propios impuestos, ya que de los tres con los que cuenta, uno de ellos no ha sido ni siquiera aplicado, lo que demuestra su inutilidad, y el más reciente, plantea ciertos vicios que lo hacen susceptible de ser declarado inconstitucional. En cuanto al tercero, que recae sobre el bingo, resulta ser un impuesto común a casi todas las Comunidades Autónomas, en una u otra modalidad. Se trata de un impuesto cómodo, por cuanto no genera especial rechazo social, y con una cierta capacidad recaudatoria, aunque como ya señalamos, en el fondo no deja de generar una doble imposición económica.

Referencias

- [ADA93] "Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas", en *Revista de Estudios Regionales*, nº 37.
- [ALB89] "La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico", *Crónica Tributaria*, nº 58.
- [ALB81] "Los impuestos de ordenamiento económico", *Hacienda Pública Española*, nº 71.
- [ALO93] "Recargos autonómicos sobre el juego mediante máquinas y aparatos automáticos", en *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, nº 69.
- [ALO95] *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, edit. Marcil Pons, Madrid.
- [ALV98] "El proceso de descentralización fiscal en España. Especial referencia al Principado de Asturias", en *Revista Jurídica de Asturias*, nº 22.
- [APA87] *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid.

- [APA94] *La imposición de la renta en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo.
- [APA96] “La protección del medio ambiente: de gasto a fuente de ingresos para las Comunidades Autónomas”, en *5º Congreso de Economía Regional de Castilla y León*, Junta de Castilla y León, 1996, Vol.. I.
- [BAE96] “Nuevos impuestos ambientales”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 241.
- [BOR99] “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, *CIVITAS, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 102.
- [CHE87] “El Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de la C.A. andaluza. Comentario a la S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo”, en *Impuestos*, nº 6.
- [FAL01] “La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro”, en *Quincena Fiscal*, nº 5.
- [GON96] *Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia*, edit. Aranzadi, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 2, Pamplona.
- [GON00] *La financiación del Principado de Asturias. Su evolución en el marco de la financiación autonómica general*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo
- [HER90] “Las contribuciones especiales por construcción de carreteras como tributo autonómico”, en *Impuestos*, Vol. I.
- [HER91] “Impuestos medioambientales en un marco global”, en *Hacienda Pública Española*, nº 119.
- [HER94] “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 83.
- [JIM96] “El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas”, *Impuestos*, Vol. I.
- [LAG00] *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, edit. Aranzadi, Navarra.

- [LAS93] *El sistema Tributario Actual y la Situación Financiera del Sector Público*, Real Academia de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla.
- [MON94] "La Hacienda del Principado de Asturias", en *Papeles de Economía Española*, nº 59.
- [MON96] *Manual de Hacienda Autónoma y Local*, edit. Ariel, Barcelona.
- [MUÑ82] "La financiación de las regiones en España", en *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, nº 35.
- [ORO93] "Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir", *El sistema económico en la Constitución Española, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado*, Civitas, Madrid.
- [PAJ83] "Los tributos contra la contaminación como posibles «tributos propios» de las Comunidades Autónomas. Especial referencia a una ley de Cataluña", *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, nº 38.
- [PER01] "La inconstitucionalidad del nuevo impuesto catalán sobre grandes superficies a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en *Impuestos*, nº 11.
- [PUE96] "Los tributos con fines no fiscales", *Revista de Estudios Financieros*, nº 183.