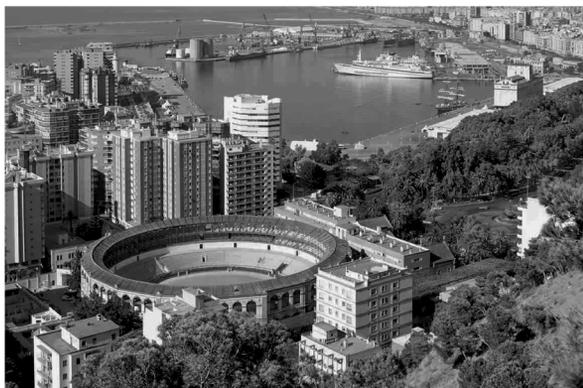


REVISTA DE ESTUDIOS REGIONALES

I.S.S.N.: 0213-7585

2ª EPOCA Enero-Abril 2007



78

MONOGRÁFICO XIV Jornadas de Estudios Andaluces Modelos de financiación autonómica y financiación de los servicios básicos: Educación, Sanidad y Servicios Sociales

Ponencias

Santiago Lago Peñas. La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común: Perspectivas de futuro

Guillem López Casasnovas. La descentralización fiscal en España en la disyuntiva de la nueva financiación autonómica. Algunas reflexiones generales y específicas al caso de la sanidad

Juan de Dios Jiménez Aguilera. La distribución territorial de los recursos sanitarios: Algunas propuestas

José Sánchez Maldonado, Carmina Ordóñez de Haro y Carmen Molina Garrido. La reforma de la financiación autonómica: Un escenario de reparto de los recursos basado en las necesidades de gasto

Alfonso Utrilla de la Hoz. La financiación de los Servicios Sociales en las Comunidades Autónomas

Juan Hernández Armenteros. La financiación de las universidades públicas presenciales. Análisis por Comunidades Autónomas del período 1996 a 2004

Luis Ángel Hierro Recio, Pedro Atienza Montero y David Patiño Rodríguez. La financiación autonómica de régimen general. Nivelación y corresponsabilidad fiscal desde una perspectiva comparada

J. Salvador Gómez Sala y José Sánchez Maldonado. Seguridad Social y Comunidades Autónomas

Jesús Sánchez Fernández. Financiación autonómica y población

Comunicaciones

Definición de un «espacio fiscal propio» para Andalucía: Localización de nuevos recursos tributarios propios

Antonia Jabalera Rodríguez
Universidad de Granada

PALABRAS CLAVE: Financiación territorial, Autonomía tributaria, Tributos propios autonómicos, Espacio fiscal propio, Nuevos recursos tributarios, Tributos locales, Tributos medioambientales, Tributos turísticos.

KEY WORDS: Territorial Funding, Tax autonomy, Own taxes, Own tax space, Local tax, State taxes, New tax resources, Regional environmental tax, Tourist tax.

Clasificación JEL: K34

RESUMEN

En el nuevo Estatuto de Autonomía para Andalucía se insiste en que la Comunidad Autónoma disponga de un "espacio fiscal propio" integrado por sus recursos de naturaleza tributaria, entre los que se sitúan los tributos propios de la Comunidad. Tras presentar de manera descriptiva los impuestos andaluces actualmente vigentes, en este trabajo analizamos las diferentes alternativas que permiten incrementar su protagonismo en la definición del nuevo modelo de financiación autonómica. Dichas alternativas son, en principio, claras: de un lado, las CCAA pueden seguir buscando nuevas materias imponibles o tratando de definir nuevos presupuestos de hecho, no gravados por otros tributos estatales o locales, recurriendo para ello de manera casi inevitable a la extrafiscalidad. En este sentido, junto a los tributos ecológicos o medioambientales, puede contemplarse el fenómeno del turismo como un posible objeto de imposición. De otro lado, las CCAA pueden asumir para sí, salvando las dificultades que en cada caso se presenten, la materia imponible gravada hasta la fecha por tributos pertenecientes al Estado, o en su caso, a las Entidades locales.

ABSTRACT

In the new Statute of Autonomy for Andalusia, there is an important reference to the "its own tax space" integrated by its resources of tax nature, where this Autonomous Community will develop its own normative power and management's competence. Between these resources, we must stand out its own taxes. In this paper we present the Andalusian taxes at the present in force, and after we try to analyze the different possible alternatives to increase its protagonism in the global regional funding. These alternatives are: the Autonomous Communities can continue looking for new taxable matters, not taxed by other state or local taxes; as the ecological taxes or the tourism taxes. Of another side, the Autonomous Communities can assume themselves the State or Local Taxes when it is possible.

1. NOVEDADES INCORPORADAS EN LA PROPUESTA DE ESTATUTO DE AUTONOMÍA DE ANDALUCÍA EN MATERIA FISCAL

Más allá del reconocimiento de Andalucía como realidad nacional («nacionalidad histórica», art. 1.1), y de la atribución a la Comunidad Autónoma de competencias exclusivas sobre la Cuenca Hidrográfica del Guadalquivir, que tanta repercusión mediática han tenido, la Propuesta de Reforma del Estatuto de Autonomía de Andalucía (aprobado en el Congreso de los Diputados el pasado 2 de noviembre de 2006), incorpora importantes

y significativas novedades no sólo competenciales, como no podía ser de otro modo, fruto de su madurez y de las nuevas necesidades que durante estos años de andadura democrática y desde que fuese aprobado el Estatuto actualmente vigente, en 1981, se han ido inevitablemente mostrado. Novedoso en este sentido es el listado de principios generales rectores de la Hacienda de la Comunidad Autónoma que se contienen en el art. 175 propuesto; en el que junto a los que podríamos denominar principios típicos en el marco de la financiación autonómica como el de autonomía financiera, suficiencia financiera, responsabilidad fiscal, participación en la Administración tributaria del Estado, coordinación y colaboración con la Hacienda estatal y con las restantes Haciendas públicas, solidaridad interterritorial y libre definición del destino y volumen del gasto público para la prestación de los servicios a su cargo; se hace mención a otros de novedosa inspiración y cuyo contenido habrá de precisarse, entre los que destaca, por lo llamativo, el de prudencia financiera y austeridad.

En este sentido nuestra Comunidad Autónoma da un importante paso hacia delante, pues en el actual Estatuto de Autonomía (Ley Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre) no hay ningún precepto que recoja dichos principios generales y también comparativamente con respecto a las demás Comunidades Autónomas. Baste comparar la redacción de los Estatutos de Autonomía de Cataluña y Valencia, recientemente aprobados, para concluir acerca de su carácter diferenciador. En este sentido, en el Estatuto catalán se recuerda que los principios que rigen su Hacienda son el de autonomía financiera, coordinación, solidaridad y transparencia en las relaciones fiscales y financieras entre administraciones públicas, así como los principios de suficiencia de recursos, responsabilidad fiscal, equidad y lealtad institucional entre las mencionadas Administraciones (art. 201.2 de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña).

Junto a la anterior, merece una mención destacada, entre otras medidas novedosas, la creación de una Agencia tributaria que asumirá la gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los tributos propios, así como de los tributos estatales cedidos por el Estado a la Junta de Andalucía (art. 181 de la Propuesta de EAA); pudiéndose establecer un régimen de colaboración para la gestión compartida cuando así lo exija la naturaleza del tributo, respecto de los demás impuestos gestionados por la Administración Tributaria del Estado.

2. AUTONOMÍA FINANCIERA Y DELIMITACIÓN DE UN ESPACIO FISCAL PROPIO ANDALUZ

En el Propuesta de Reforma del Estatuto de Autonomía tal y como fue aprobado por el Parlamento Andaluz y presentado en el Congreso de los Diputados el 12 de mayo de 2006, destacaba, desde un punto de vista financiero y más específicamente tributario, sin lugar a dudas, su apuesta decidida por otorgar de un reconocimiento normativo expreso a la autonomía tributaria del propio Ente regional. En efecto, yendo más allá del propio Texto constitucional que en su art. 157 reconoce la autonomía de las Comunidades Autónomas para la gestión de sus propios intereses; proclamaba, entre los principios generales que le permitirán «*atender de forma estable y permanente el desarrollo y ejecución de sus competencias*», garantizando en todo caso «*el principio de igualdad en el acceso y prestación de servicios y bienes públicos*», su «*autonomía fiscal y financiera*». Ciertamente es que resulta difícil precisar qué puede entenderse por *autonomía fiscal*; sobre todo cuando desde un punto de vista doctrinal y jurisprudencial los términos que tienden a utilizarse son los de autonomía financiera, para hacer referencia en general a la capacidad de decisión del Ente público en cuanto a sus ingresos y gastos, y la autonomía tributaria como una manifestación específica de la misma. Podría interpretarse *a priori* el término «fiscal» como sinónimo de tributario, y de este modo concluir que con este reconocimiento se otorgaba un especial peso y protagonismo, entre los recursos de los que debe nutrirse la Comunidad Autónoma, a aquéllos que tienen un origen tributario; nos referimos evidentemente a los tributos propios establecidos por la Comunidad Autónoma, los tributos cedidos por el Estado y los recargos sobre tributos estatales, que configuran todos ellos lo que el propio Estatuto de Autonomía denomina «*su espacio fiscal propio*».

Posteriormente, esta referencia a la «autonomía fiscal» fue suprimida tras la presentación de sendas enmiendas por el Grupo Parlamentario Popular (enmienda n.º 256) y por el Grupo Parlamentario Socialista del Congreso (enmienda n.º 297), justificando éste último las modificaciones propuestas al entonces art. 172 (actual, 175) en el propósito de asegurar que el futuro Estatuto de Autonomía respete, de forma plena, el ámbito de competencias

del Estado en materia de financiación de la Comunidad Autónoma y de ordenación del gasto, y de este modo, garantizar el ámbito material propio de un Estatuto de Autonomía que debe ceñirse a regular la Hacienda de la Comunidad Autónoma sin crear obligaciones para el resto de Comunidades ni para el Estado.

En cualquier caso, se insiste en este nuevo Estatuto en la necesidad de que la Comunidad Autónoma disponga de un «*espacio fiscal propio integrado por sus recursos de naturaleza tributaria, en el que desarrollará el ejercicio de sus competencias normativas de acuerdo con lo previsto en el art. 157.2 de la Constitución española, y la gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los mismos*» (art. 175.2. d) de la Propuesta EAA). Esta mención al art. 157.2 de la Constitución, innecesaria por cuanto es evidente que la Comunidad Autónoma habrá de ejercer sus competencias en cualquier campo y no solamente el tributario, conforme a lo establecido en Texto constitucional, ha sido incorporada durante su tramitación parlamentaria en el Congreso. Si cotejamos el texto resultante con el aprobado por el Parlamento Andaluz, vemos que éste último era mucho más ambicioso en cuanto al reconocimiento de la autonomía tributaria de la Comunidad Autónoma como hemos visto, pues contenía numerosas referencias al llamado "espacio fiscal propio", posteriormente todas suprimidas [salvo la mencionada en el art. 175.2.d)], así como, a la autonomía fiscal, también eliminada.

3. RECURSOS IMPOSITIVOS PROPIOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA

Precisamente, pretendemos en esta comunicación delimitar el actual régimen jurídico de los llamados tributos propios de la Comunidad Autónoma, con el objetivo sobre todo de determinar cuál es papel que se les ha de otorgar en la definición del nuevo modelo de financiación que en este momento se está perfilando; si bien, deseamos dejar constancia, desde ya, del escaso protagonismo que nuevamente se les ha concedido hasta el momento, frente a la reivindicación autonómica (legítima, por otra parte) de incrementar su participación, no sólo recaudatoria, sino también en fase de decisión normativa, sobre los tributos cedidos.

A) Delimitación de los impuestos propios actualmente exigidos.

Al contrario de otras Comunidades Autónomas, podemos afirmar que Andalucía ha hecho un uso tímido de la posibilidad de establecer tributos propios; y sobre todo, de aquéllos que tienen naturaleza impositiva. Muy probablemente ello se deba a que uno de los primeros que creó, el Impuesto Andaluz sobre Fincas Infrautilizadas, durante su vigencia, no ha llegado a ser aplicado en ninguna ocasión, y por tanto no ha reportado ningún ingreso; y ello pese a superar un juicio de inconstitucionalidad (STC 37/1987, de 26 de marzo, dictada en el recurso de inconstitucionalidad contra determinados artículos de la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y en la que, como decimos, se declaró la constitucionalidad de este impuesto, abriéndose así el camino hacia la imposición extrafiscal de las Comunidades Autónomas).

Una vez suprimido el Impuesto sobre el Juego del Bingo, por la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, sobre fiscalidad complementaria del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía; el actual cuadro impositivo andaluz está constituido por los siguientes impuestos propios, todos ellos ecológicos, creados por la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas:

- Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera, que grava las emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias (en particular, de dióxido de carbono [CO₂], óxidos de nitrógeno [NO_x], u óxidos de azufre [SO_x]) generadas en los procesos productivos, desde instalaciones situadas en Andalucía, con la finalidad de incentivar conductas más respetuosas con el aire así como la mejora de su calidad (arts. 22 y 23 de la Ley 18/2003).
- Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales, que grava determinados vertidos con el fin de promover el buen estado químico y ecológico de las aguas litorales (art. 40). En particular, constituye su hecho imponible el vertido que se realice desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo terrestre o a su zona de servidumbre de protección (art. 41). No están sujetos los vertidos que se realicen al dominio público hidráulico.

- Impuesto sobre depósito de residuos radioactivos, que grava las operaciones de depósito de residuos radioactivos en vertederos públicos o privados situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía para su inmovilización, con la finalidad de incentivar conductas que favorezcan la protección del entorno natural (art. 57.1 y 58). A efectos de este impuesto, se considera residuo radiactivo «*cualquier material o producto de desecho, para el cual no esté previsto ningún uso, que contenga o esté contaminado con radionucleidos en concentraciones o niveles de actividad superiores a los establecidos por la normativa vigente*».
- Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos, que recae sobre las operaciones de depósito de residuos peligrosos en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, con la finalidad de incentivar conductas que favorezcan la protección del entorno natural. En particular, están sujetos al impuesto: de un lado, la entrega de residuos peligrosos en vertederos públicos y privados; y de otro, el depósito temporal de residuos peligrosos en las instalaciones del productor, con carácter previo a su eliminación o valorización, cuando supere el plazo máximo permitido por la Ley y no exista autorización especial de la Consejería de Medio Ambiente.

En cuanto a las Tasas y Contribuciones especiales, se ha insistido en la necesidad o conveniencia de que las Comunidades Autónomas en general aumenten el esfuerzo fiscal en esta materia, "superando el temor a la impopularidad política que conlleva su establecimiento o actualización y las dificultades que pueda suponer su puesta en marcha en el caso de las contribuciones" (CALVO ORTEGA, R.: "Los tributos propios de las Comunidades Autónomas: algunas reflexiones sobre su futuro", *Nueva Fiscalidad*, n.º 6, 2006, p. 17). Al respecto, la Comunidad Autónoma de Andalucía con anterioridad incluso a la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, aprobó la Ley 4/1988, de 5 de julio, de Tasas y Precios Públicos de la propia Comunidad Autónoma, en la que se regula la importante cifra de veintiocho tasas.

B) Localización de nuevos recursos impositivos autonómicos.

Tras presentar esquemáticamente el actual elenco de recursos tributarios, fundamentalmente impositivos, que configuran el sistema tributario andaluz, conviene preguntarse si es posible encontrar nuevos yacimientos de tributación que permitan incrementar el nivel de ingresos tributarios propios de nuestra Comunidad, dentro de los límites que a su creación se imponen. En este sentido, conviene recordar que las Comunidades Autónomas en general al ejercer su poder normativo en materia tributaria habrán de respetar, en todo caso, los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles a los que hace referencia el art. 156.1 de la Constitución, y que se traducen en el necesario respeto al principio de unidad fiscal del Estado, y en concreto al sistema tributario estatal, así como al principio de solidaridad interterritorial, que tal y como se ha manifestado "supondrá el mantenimiento del propio equilibrio territorial de cada Comunidad Autónoma, respetando la autonomía financiera de las Entidades locales, garantizada por el art. 142 de la Constitución". Y sobre todo, la solidaridad financiera, que respecto a los tributos propios, se va a manifestar "en la prohibición expresa de traslación de tributos de unas Comunidades Autónomas a otras", tal y como se contempla en el art. 157.2 CE (FERREIRO LAPATZA y otros: *Curso de Derecho Financiero Español*. Volumen III; Marcial Pons, Madrid, 2003).

Junto a lo anterior, evidentemente, habrá de ajustarse a lo establecido en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), que regula la posibilidad de establecer tributos propios en sus arts. 6 a 9; y en particular, ha cobrado un especial protagonismo la restricción impuesta, con el objetivo de eliminar la doble imposición, en el apartado 2 de este art. 6 de que «*los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado*». Tal y como se ha puesto de manifiesto, es este precepto "el que ha ocasionado la necesidad de agudizar el ingenio cuando las CCAA han querido crear, no ya tasas o contribuciones especiales, sino impuestos que recaigan sobre hechos impositivos no gravados ya por el Estado, y que ha venido a centrar estas escasas posibilidades de creación de impuestos, fundamentalmente en la fiscalidad medioambiental, con claros fines extrafiscales, o bien en la fiscalidad sobre el juego, en relación a la cual la Hacienda estatal ha ido paulatinamente dejando abierta la posibilidad de una tributación propia autonómica, además de la relativa al establecimiento de determinados recargos sobre los tributos estatales sobre el juego" (SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: "Los tributos propios de la

Comunidad Autónoma de Andalucía», en *El debate sobre la Financiación Autonómica. Jornadas organizadas por el Parlamento de Andalucía. XX Aniversario del Estatuto*, Granada, Comares, 2003, p. 204).

Todo ello sin olvidar el necesario respeto, a la hora de regular sus propios tributos, de los principios de justicia tributaria consagrados en el art. 31.1 de nuestra Constitución, tal y como se recuerda en el art. 179.2 del nuevo Estatuto de Autonomía para Andalucía; junto con los derivados de los Tratados y Convenios Internacionales firmados por nuestro país.

Para localizar estos nuevos yacimientos de tributación las alternativas que se presentan están acotadas: de un lado, las Comunidades Autónomas pueden seguir buscando nuevas materias imponibles, no gravadas por otras figuras tributarias estatales o locales, recurriendo para ello, de manera casi inevitable a la extrafiscalidad; de otro lado, pueden asumir para sí, salvando las dificultades que en cada caso se presenten, la materia imponible gravada hasta la fecha por tributos pertenecientes a los otros Entes territoriales, esto es, al Estado, o en su caso, a las Entidades locales. En las siguientes líneas trataremos de desgajar cada una de estas posibilidades, viendo sus ventajas e inconvenientes, y su posible operatividad práctica real.

Creación de nuevos impuestos extrafiscales: tutela medioambiental y turismo sostenible.

Novedosamente se contiene en el Texto del nuevo Estatuto de Autonomía para Andalucía un reconocimiento explícito y expreso de la función extrafiscal del tributo; se dice en este sentido que *«sin perjuicio de su función primordial de recursos para la recaudación de ingresos públicos, los tributos podrán ser instrumentos de política económica en orden a la consecución de un elevado nivel de progreso, cohesión, protección ambiental y bienestar social»* (art. 180.3).

Un ámbito en el que la mayor parte de las Comunidades autónomas, han centrado su poder de imposición en estos últimos años es el de la tutela medioambiental. En este ámbito, cobra una especial relevancia la política de protección comunitaria del medio ambiente, hasta el punto de que puede afirmarse, que constituye ésta una fuente, que cada vez parece más inagotable, de cara a crear nuevos recursos tributarios por nuestras Comunidades Autónomas.

En este sentido, podría aprovecharse más el amplio potencial que ofrece la normativa comunitaria para crear figuras tributarias orientadas a la protección medioambiental. En efecto, se ha de tener en cuenta que tanto el impuesto andaluz sobre el depósito de residuos radioactivos, como el impuesto sobre el depósito de residuos peligrosos, se refieren al “depósito” de tales sustancias, entendiéndose como tal la operación de entrega de los residuos en cuestión en vertederos públicos o privados situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía para su inmovilización; mientras que la normativa europea dictada en la materia es mucho más amplia. De ahí podemos plantearnos la conveniencia de que esta Comunidad Autónoma cree otras figuras tributarias destinadas a incentivar conductas que favorezcan la protección del entorno natural en relación a este tipo de materiales.

Así, a título ejemplificativo, se ha de tener en cuenta que en materia de residuos de aparatos eléctricos y electrónicos, la Unión Europea ha establecido medidas destinadas a prevenir la formación de residuos eléctricos y electrónicos y a fomentar su reutilización, reciclado y otras formas de valorización, para reducir su cantidad y mejorar a su vez los resultados medioambientales de los agentes económicos implicados en su gestión. Además, para contribuir a la valorización y a la eliminación de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos, así como a la protección de la salud humana, la UE también ha establecido medidas sobre la limitación del uso de sustancias peligrosas en dichos aparatos. En este sentido, ha aprobado la Directiva 2002/96/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de enero de 2003 sobre residuos de aparatos eléctricos y electrónicos, y la Directiva 2002/95/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de enero de 2003 sobre restricciones a la utilización de determinadas sustancias peligrosas en aparatos eléctricos y electrónicos.

Se ha incorporado al Derecho interno estas Directivas a través del Real Decreto 208/2005, de 25 de febrero, sobre aparatos eléctricos y electrónicos y la gestión de sus residuos. En él se contempla, tal y como se preveía en las Directivas, que en aplicación del principio «quien contamina paga» el productor debe hacerse cargo de los costes de gestión, incluida la recogida desde las instalaciones de almacenamiento temporal establecidas por los entes locales o desde los distribuidores, de los residuos que se generen tras el uso de los aparatos eléctricos o electrónicos que se pongan en el mercado a partir del 13 de agosto de 2005. Se prevé, asimismo, la financiación de los costes de gestión de los residuos procedentes de aparatos puestos en el mercado antes de dicha fecha dependiendo de si aquéllos proceden de hogares particulares o de uso profesional.

En esta línea, podemos citar igualmente la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, que supone la traslación al derecho interno de la Directiva 94/62/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre, relativa a estos materiales, adoptada con el propósito de armonizar las normas sobre gestión de envases y residuos de envases de los diferentes países miembros, con la finalidad de prevenir o reducir su impacto sobre el medio ambiente y evitar obstáculos comerciales entre los distintos Estados miembros de la UE. En esta norma legal se prevé que las Administraciones públicas podrán establecer medidas de carácter económico, financiero o fiscal, con la finalidad de fomentar y favorecer la reutilización y reciclado de los envases, sin perjudicar el medio ambiente (art. 4).

En íntima conexión con el anterior, se encuentra la posible utilización de instrumentos fiscales de cara a lograr el desarrollo de un turismo sostenible. Por todos es conocida la importancia que el sector turístico tiene en nuestro país, y en concreto, en nuestra Comunidad Autónoma, y la preocupación que desde las diferentes instancias políticas y sociales se manifiesta por la necesidad de mantener el nivel de atracción de nuestros principales reclamos turísticos. Para ello resulta indispensable, entre otras medidas, mantener un nivel constante de inversión en bienes, servicios y conservación del medio ambiente sufragados por los diferentes entes públicos, si bien se evidencia una tendencia a hacer participar también a los propios agentes del sector a través fundamentalmente del reconocimiento de incentivos fiscales a la mejora de instalaciones y demás.

De otro lado, en aras a lograr esta misma finalidad, los Entes públicos contemplan el fenómeno del turismo como un posible objeto de imposición. Indudable es que la actuación turística puede constituir una materia imponible; si bien, son varios los problemas que se han planteado al tratar de crear figuras tributarias que recaigan sobre esta actividad. Destacan, entre otros, la dificultad de delimitar qué se entiende por turismo y actividad turística como posible materia gravable; de encontrar una fórmula que permita gravar sólo a quienes manifiestan capacidad económica (los turistas), así como gravar sólo aquellos bienes y servicios que sean inequívocamente turísticos. En este sentido, como se ha puesto de manifiesto, atendiendo al impuesto turístico más generalizado, aquél que grava la estancia en hoteles y demás establecimientos de alojamiento, resulta en muchos casos prácticamente imposible diferenciar entre la persona que efectúa un viaje por razones turísticas y la que lo realiza por otras causas (Un examen exhaustivo sobre la tributación turística se realiza por BOKOBO MOICHE en "La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la 'tasa turística'", *Civitas, REDF*, n.º 102, 1999, y en "Fiscalidad del turismo y Ordenamiento comunitario", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 193, 2001).

Ahora bien, el carácter complejo del fenómeno turístico como posible objeto de imposición no debe desincentivar al Ente público a la hora de tratar de gravar esta realidad. Y de hecho, resulta bastante llamativo que en otros países de nuestro entorno se exijan tributos relacionados directamente con la actividad turística (el peculiar y particular régimen de concesión y explotación de las playas y las tarifas que se exigen por la circulación de determinadas zonas de tráfico limitado de las ciudades en Italia, el impuesto sobre la estancia en empresas de alojamiento en Francia, etc.), mientras que en nuestro país, el único intento reciente en la historia de la fiscalidad turística ambiental haya resultado fallido. Nos referimos, en concreto, al Impuesto balear por estancias en empresas turísticas de alojamiento (Ley 7/2001, de 23 de abril, de las Islas Baleares). Es más, ya, en la Resolución comunitaria de 13 de julio de 1990, sobre medidas necesarias para proteger el medio ambiente del posible deterioro causado por el turismo de masas dentro del marco del Año Europeo del Turismo (DOCE n.º C 2317234 de 17.09.1990), tras reconocer que el turismo es una de las mayores industrias de la Comunidad y que la calidad del medio ambiente es el capital de base de una economía turística; se plantea la posibilidad de implantar un impuesto ecológico europeo sobre el coste total del paquete turístico de los operadores turísticos destinados al mantenimiento y rehabilitación ambiental de las zonas turísticas. Del estudio de la experiencia comparada, por tanto, podría tratar de articularse una figura tributaria que gravase directamente la actividad turística.

Ahora bien, tal y como se ha reconocido, a pesar de los esfuerzos llevados a cabo por numerosas Comunidades Autónomas, empeñadas en localizar materias imponibles alternativas que permitan un mayor desarrollo de su potestad para crear nuevos impuestos, lo cierto es que la actual estructura de nuestro sistema tributario no deja un margen demasiado amplio para la expansión de la imposición propia, resultando así inevitable pensar que la posible ampliación del área de influencia del poder tributario autonómico pueda producirse a partir de los recursos tributarios vinculados a los otros dos niveles territoriales de Hacienda: la Hacienda estatal y la Hacienda

Autonómica (RAMOS PRIETO, J.: "Autonomía, suficiencia financiera y poder tributario de las Corporaciones Locales ante el reciente avance del poder tributario de las Comunidades Autónomas", *Revista de Estudios Regionales*, n.º 66, 2003, p. 168), y precisamente al análisis de esta alternativa nos detenemos en las siguientes líneas.

Establecimiento de impuestos autonómicos sobre materias reservadas a las Corporaciones locales.

Tanto el Estado como las Comunidades Autónomas han de respetar, al ejercer su poder y potestades tributarias, la autonomía financiera de las entidades locales reconocida por la Constitución (arts. 137, 140 y 142). Partiendo de esta premisa el art. 6.3 de la LOFCA dispone que «las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones locales, en los supuestos que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro».

La duda inmediata que surge, tras la lectura del precepto, es cuáles son dichas materias que la legislación de Régimen local reserva a las Corporaciones Locales, y de disipar tal duda se ha encargado el propio Tribunal Constitucional en su Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, por la que se declara la inconstitucionalidad de la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Dice el Tribunal Constitucional que el concepto de "materia reservada" a que alude el art. 6.3 de la LOFCA ha de equipararse al de "materia imponible", y que éste último no puede confundirse con el de "hecho imponible". Considera, en consecuencia, que en este art. 6 LOFCA se establecen dos límites al poder tributario propio de las Comunidades Autónomas: de un lado, los hechos imponibles gravados por el Estado (apartado 2), y de otro lado, las materias imponibles reservadas a las Corporaciones locales (apartado 3). Con el primero de dichos límites se prohíbe la duplicidad de hechos imponibles estrictamente, es decir, «la prohibición de doble imposición en el contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base» (STC 289/2000, F.J. 4); mientras que en el segundo caso se «reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible. En este segundo supuesto (...) resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un tributo autonómico» (STC 289/2000, F.J. 4).

Esta identificación que realiza el Tribunal Constitucional entre "materia reservada" y "materia imponible" ha sido criticada por cuanto "comporta una tala muy significativa, por no decir extrema, en los márgenes de decisión de la política impositiva de las Comunidades Autónomas, dada la amplitud del espacio ocupado por la imposición local", en opinión de RAMOS PRIETO (*op. cit.*, p. 172). Frente a la anterior interpretación restrictiva, un sector doctrinal se inclina por una interpretación alternativa más amplia considerando, en base a argumentos sistemáticos e históricos, que donde la Ley Orgánica habla de "materias" debe entenderse que quiso decir "hechos imponibles" (RAMOS PRIETO, J.: *op. cit.*, p. 173). El propio autor anteriormente citado aboga por la conveniencia de "una relectura más flexible del precepto que no pierda de vista cuál es su finalidad esencial: impedir que la creación de figuras impositivas por una Comunidad Autónoma comporte una minoración de ingresos para los Entes locales enclavados en su territorio". De este modo, considera que la suficiencia financiera de las Corporaciones Locales no resulta dañada "como consecuencia de la aprobación de impuestos autonómicos que aunque sometan a tributación objetos materiales ya gravados por aquéllas, lo hagan partiendo de hechos imponibles diferenciados" (*ibidem.*, p. 175).

Por tanto, del art. 6.3 de la LOFCA se infiere que las Comunidades Autónomas no podrán crear recursos tributarios sobre materias de imposición reservadas a las Haciendas Locales, sin una previa autorización de la legislación específica, y en el caso de que ésta lo permita, será necesario que como contrapartida establezcan mecanismos compensatorios.

La única norma que ha acogido hasta la fecha la posibilidad ofrecida por la LOFCA ha sido la actual Disposición Adicional Primera del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (anteriormente, la Disposición Adicional Quinta de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales). Se prevé en dicha norma que

las Comunidades autónomas podrán establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante, IVTM). En tal caso, la Comunidad Autónoma deberá establecer las necesarias compensaciones a favor de los municipios que integren su ámbito territorial; pudiendo articularse a través de subvenciones incondicionadas, o en su caso, mediante la participación en los tributos de la propia Comunidad. Tales compensaciones por expreso mandato legal «no podrán suponer minoración de los ingresos que vengan obteniendo los ayuntamientos por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, ni merma en sus posibilidades de crecimiento futuro por dicho impuesto» (apartado 3 de esta Disposición Adicional Primera).

Asimismo, contempla esta Disposición Adicional del TRLHL que las Comunidades Autónomas puedan establecer y exigir un impuesto propio sobre la materia imponible gravada por el Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca. En este supuesto, y a diferencia del caso anterior, el Impuesto que establezcan las Comunidades Autónomas será compatible con el impuesto municipal, si bien la cuota de éste último habrá de deducirse de la de aquél.

Lo cierto es que la virtualidad práctica de esta disposición del Texto refundido de la Ley de Haciendas locales ha sido, hasta la actualidad, esencialmente nula; aunque podría dejar de ser así. Con respecto, a la posibilidad brindada de establecer un Impuesto autonómico que grave el aprovechamiento de los cotos de caza y pesca, sólo la Comunidad de Extremadura ha creado un impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos mediante la Ley 8/1980, de 21 de diciembre y actualmente regulado en los arts. 1 a 11 del Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de las Disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios.

Respecto a la segunda posibilidad que ofrece la actual Disposición Adicional Primera del TRLHL, la verdad es que ninguna Comunidad Autónoma hasta la fecha ha hecho uso de la misma. La causa de esta falta de interés hay que buscarla, como señala RAMOS PRIETO, "en la circunstancia de que la Ley 39/1988 obligue a que las compensaciones que se acuerden a favor de los municipios no supongan minoración en los ingresos que éstos vengan obteniendo por el impuesto, ni merma en sus posibilidades de crecimiento futuro. Con esta pesada carga, la operación de trasvase sólo podría interesar a una Comunidad Autónoma que estuviese dispuesta a asumir el coste político de subir la presión fiscal sobre esta área de fiscalidad, ya que, de lo contrario, se convertiría en un mero agente recaudador de unos ingresos que debería transferir en su integridad a los Entes locales, obteniendo una nula rentabilidad financiera de la operación" (*op. cit.*, p. 175).

Ahora bien, teniendo en cuenta que gran parte de la llamada fiscalidad del automóvil está en manos de las Comunidades Autónomas, podría plantearse la conveniencia de trasladar el IVTM a la esfera autonómica (posibilidad planteada por SUÁREZ PANDIELLO, al comentar las últimas reformas del modelo de financiación local llevada a cabo por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en su trabajo: "Financiación Local y Corresponsabilidad Fiscal Local: ¿Ganamos con el Nuevo Modelo?", *Revista de Estudios Regionales*, n.º 66, 2003, p. 121). No se puede olvidar en este sentido que se encuentran cedidos a las Comunidades Autónomas el Impuesto de Matriculación y el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Esta posibilidad se ve reforzada si finalmente se aprueba la Directiva sobre la fiscalidad aplicable a los automóviles de turismo. En la propuesta de Directiva para la reforma de tal fiscalidad, presentada por la Comisión el 5 de julio de 2005 [COM (2005) 261], se proponen dos grandes medidas: de un lado, la eliminación de los impuestos de matriculación, proponiendo un sistema conforme al cual, en determinadas circunstancias, deben reembolsarse los impuestos de matriculación abonados; y de otro lado, se establecen una serie de disposiciones para el cálculo de los impuestos sobre los automóviles de turismo, a partir de las emisiones de dióxido de carbono. Más específicamente, en relación a estos impuestos anuales de circulación exigidos en prácticamente todos los Estados miembros, se señala en el documento comunitario que deberá calcularse el importe de la prestación tributaria en base al período de tiempo que el vehículo haya sido utilizado en el territorio de cada Estado dentro de un determinado período de doce meses (apartado 1 del art. 3 de la Propuesta de Directiva). A su vez, se indica que estos impuestos sólo podrán ser aplicados por el Estado miembro en el que el automóvil esté matriculado (art. 3.2 de la Propuesta de Directiva) y la diferenciación impositiva se hará a partir del número de gramos de dióxido de carbono por kilómetro emitidos por cada automóvil de turismo concreto.

Podría aprovecharse la traslación de esta Directiva comunitaria a nuestro ordenamiento interno para analizar la conveniencia de que el actual Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica pase a ser un impuesto autonómico, adaptado a las exigencias impuestas a nivel comunitario y compensándose a los Municipios por la pérdida de ingresos que ello supondría, conforme a lo establecido en la LOFCA.

Y partiendo de esta asunción del IVTM por las Comunidades Autónomas, en sentido inverso se podría pensar que la fiscalidad sobre el turismo, articulada a través de un impuesto que recaiga sobre las estancias en alojamientos turísticos, fuese un recurso tributario propio de las Entidades locales. Esta posibilidad ha sido defendida por algunos autores, como SUÁREZ PANDIELLO (*op. cit.*, p. 121) y RUBIO DE URQUÍA ("La reforma de los tributos locales: posibilidad de una fiscalidad sobre el turismo", *Tributos locales*, n.º 17, 2002, p. 93); mientras que otros, como BOKOBO MOICHE, la rechazan, al tener en cuenta que la promoción y ordenación del turismo es una competencia autonómica (art. 148.1.18 de la Constitución), así como, atendiendo a que "el ámbito autonómico es el más idóneo para determinar las características básicas que debe tener el impuesto teniendo en cuenta las peculiaridades turísticas propias de la autonomía y unificando criterios dado que las zonas turísticas abarcan varios municipios" ("La fiscalidad de las prestaciones turísticas...", *cit.*, p. 257). Ahora bien, decantarse por una u otra opción dependerá esencialmente de cómo sea delimitado en todos sus elementos sustanciales y formales este tributo "turístico", de modo que se atribuya como recurso tributario propio de aquella Entidad territorial que más eficaz y eficientemente pueda gestionarlo, sin perjuicio de que pueda reconocerse la participación en el montante recaudado de los otros Entes.

Una posibilidad más remota: la conversión en impuestos propios de los impuestos actualmente cedidos a las Comunidades Autónomas.

Como resulta sabido, el art. 157.1.a) de la Constitución enumera, entre los recursos de las Comunidades Autónomas, «los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado», sin añadir nada más en cuanto a las características de esta cesión y sin delimitar qué impuestos en concreto pueden cederse y cuáles no. Han sido los respectivos Estatutos de Autonomía y la LOFCA los que han precisado tales extremos.

Según el art. 10.1 de la LOFCA son impuestos cedidos «los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma». En la actualidad se encuentran cedidos, tal y como se infiere del art. 11 de esta Ley Orgánica y del art. 17 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: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (con carácter parcial y con el límite máximo del 33%), el Impuesto sobre el Patrimonio; el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; los Tributos sobre el Juego; el Impuesto sobre el Valor Añadido (con carácter parcial con el límite máximo del 35%); los Impuestos Especiales de Fabricación, con excepción del Impuesto sobre la Electricidad (con carácter parcial con el límite máximo del 40% de cada uno de ellos); el Impuesto sobre la Electricidad; el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Pues bien, al cederse en relación a la mayoría de estos impuestos, junto con la recaudación y gestión, algunas competencias normativas, se ha iniciado una línea de aproximación, en opinión de algunos autores, de estos impuestos cedidos a los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, "es decir, a unos impuestos sobre cuya exigencia y cuantía pueden decidir de forma efectiva y real las Comunidades asumiendo, también de forma efectiva y real, la responsabilidad fiscal que debe corresponder a su autonomía" (FERREIRO LAPATZA, J. J. y SARTORIO ALBALAT, S.: *Curso de Derecho Financiero Español. Volumen III. Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 317). Conviene puntualizar que no se han cedido facultades normativas sobre los impuestos armonizados a nivel comunitario, esto es, el IVA y los Impuestos especiales de Fabricación, junto al Impuesto sobre la Electricidad.

En otras palabras, el atribuir capacidad normativa (poder tributario) a las Comunidades Autónomas sobre estos impuestos ocasiona, según CALVO ORTEGA, una "desnaturalización de los impuestos mismos, que empiezan a adquirir más la condición de propios que de cedidos" ("Los tributos propios de las Comunidades Autónomas: algunas reflexiones sobre su futuro", *Nueva Fiscalidad*, n.º 6, 2006, p. 23). A partir de esta reflexión y atendiendo a la presión política que en la actualidad ejercen las Comunidades Autónomas defendiendo el autor la conversión de

aquellos impuestos cedidos que no tengan un cierto carácter estratégico (que aconseje su mantenimiento dentro del ámbito estatal) en impuestos propios de estos Entes autonómicos. Sólo al Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Electricidad atribuye dicho carácter estratégico; y excluye, al mismo tiempo, al IRPF, al que parece considerar un impuesto compartido.

Por tanto, en opinión de CALVO ORTEGA, no habría razón alguna, ni obstáculo constitucional, que impida dar el paso de conversión de los impuestos cedidos en impuestos propios. "Menos aún en un momento histórico en que la iniciativa en materia de financiación corresponde a las Comunidades Autónomas" (*ibidem.*, p. 25). De este modo "aumentaría la responsabilidad fiscal de las CC.AA., lo que siempre es positivo. Además permitiría que estas produjesen nuevas leyes reguladoras de los tributos hoy cedidos cuya estructura y contenido, no obstante las actualizaciones producidas, es antigua" (*ibidem.*, ps. 25 y 26).

Pero el Profesor CALVO ORTEGA va más allá en su defensa de la necesaria potenciación de los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, pues propugna, junto a lo anterior, que se lleve a cabo una desestructuración de la imposición personal sobre la renta de las personas físicas, y en concreto de su personalización, atribuyéndose a las Comunidades Autónomas el poder tributario sobre algunas figuras que actualmente integran el IRPF. En este sentido, señala que las ganancias patrimoniales a largo plazo (que son gravadas a un tipo proporcional, y por tanto, están fuera de la progresividad del impuesto) y la renta inmobiliaria imputada, son dos ejemplos, probablemente no los únicos, de rendimientos que podrían atribuirse a las CCAA (*op. cit.*, ps. 26 a 29).

Si bien es cierto que con estas medidas se ganaría en coherencia y se podría depurar el ordenamiento de algunas normas jurídicas tradicionales; sobre todo en relación al ITPAJD y al ISD, pues "no es lo mismo atribuir capacidad normativa para modificar aspectos concretos de lo ya establecido que producir una norma *ex novo*, sin más limitaciones que los principios constitucionales tributarios" (CALVO ORTEGA, *op. cit.*, p. 29); y se simplificaría la financiación autonómica (ya que quedaría reducida a dos grandes bloques: tributos propios e impuestos estatales de recaudación compartida), no podemos dejar de reconocer que supone una apuesta política arriesgada para el Estado, cuyo poder tributario quedaría seriamente reducido.

4. A MODO DE CONCLUSIÓN

Evidentemente, no defendemos, como pudiera pensarse a partir de una primera lectura de esta comunicación, un vaciamiento o reducción drástica de la imposición del Estado y de las Entidades Locales a favor de las Comunidades Autónomas, sino una mejor coordinación y distribución de la materia imponible, y en definitiva, de los recursos tributarios entre las tres instancias territoriales.

En estas líneas, sólo hemos pretendido presentar, esquemáticamente, cuáles son los posibles caminos por los que puede discurrir la necesaria ampliación del poder tributario propio de las Comunidades Autónomas; en manos de los representantes políticos queda, como siempre, el decidir cuáles de estas opciones es la más conveniente; si bien, insistimos en que, en nuestra opinión, lo idóneo sería abordar la articulación de la fiscalidad propia de las Comunidades Autónomas, así como, en su caso, de las Entidades locales, en el contexto de una reforma integral y conjunta del sistema de financiación territorial.

BIBLIOGRAFÍA

- BOKOBO MOICHE, S.: "La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la 'tasa turística'", *civitas*, REDF, nº 102, 1999.
- "Fiscaldad del turismo y Ordenamiento comunitario", *Noticias de la Unión Europea*, nº 193, 2001.
- CALVO ORTEGA, R.: "Los tributos propios de las Comunidades Autónomas: algunas reflexiones sobre su futuro", *Nuevas fiscalidad*, nº 6, 2006.
- FERRERO LAPATZA, J.J. y SARTORIO ALBALAT, S.: *Curso de Derecho Financiero Español. Volumen III. Derecho Tributario*; Marcial Pons, Madrid, 2003.
- RAMOS PRIETO, J.: "Autonomía, suficiencia financiera y poder tributario de las Corporaciones locales ante el reciente avance del poder tributario de las Comunidades Autónomas", *Revista de Estudios Regionales*, nº 66, 2003.
- RUBIO DE URQUÍA, J.I.: "La reforma de los tributos locales: posibilidad de una fiscalidad sobre el turismo"; *Tributos locales*, nº 17, 2002.
- SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: "Los tributos propios de la Comunidad Autónoma de Andalucía", en *El debate sobre la Financiación Autonómica. Jornadas organizadas por el Parlamento de Andalucía. XX Aniversario del Estatuto*, Granada, Comares, 2003.
- SUÁREZ PANDIELLO, J.: "Financiación Local y Corresponsabilidad Fiscal Local: ¿Ganamos con el Nuevo Modelo?"; *Revista de Estudios Regionales*, nº 66, 2003.

