

El desarrollo de los tributos ecológicos de las comunidades autónomas

Luis Manuel Alonso González

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de Barcelona (España)

The Development of Ecological Taxes of Autonomous Communities

ABSTRACT After four decades of regional taxes, it is time to take stock. Despite the fact that regional taxes are the most refined manifestation of tax autonomy of an autonomous community, reality shows that the current situation suffers from excessive taxes – many of them supposedly ecological –, a high degree of conflict and a lack of information on the adequacy of such taxes for the purposes that inspire them so that it is not possible to assess their effectiveness. For these reasons, perhaps it is convenient to look back at ceded taxes, where there is still room to expand the regulatory capacity of the autonomous communities. The limitation to operate in terms of business activities deserves to be reviewed.

KEYWORDS tax legislation; environmental regulations; state regulations; constitutional law.

RESUMEN Tras cuatro décadas de impuestos propios autonómicos es hora de hacer balance. Pese a que el tributo propio es la manifestación más depurada de autonomía tributaria de una comunidad autónoma, la realidad evidencia que el panorama actual adolece de un exceso de impuestos —muchos de ellos, supuestamente ecológicos—, un elevado grado de conflictividad y la ausencia de información sobre la adecuación de tales tributos a los fines que los inspiran, de modo que no es posible pronunciarse sobre su eficacia. Por ello, quizás conviene volver la mirada hacia los impuestos cedidos, donde aún hay margen para ampliar la capacidad normativa de las autonomías. La limitación para operar en materia de actividades empresariales merece ser revisada.

PALABRAS CLAVE legislación fiscal; normas ambientales; regulación estatal; Constitución.

El presente trabajo tiene su origen en la colaboración del autor en la jornada monográfica de la REAF-JSG “Anàlisi i perspectives sobre el model de finançament autonòmic: una visió jurídica”, que tuvo lugar en el Palau Centelles de Barcelona el día 17 de marzo de 2023.

1. La conflictividad en materia de tributos propios. Estado de la cuestión

Han pasado más de cuarenta años desde que se aprobaron los primeros impuestos propios de las comunidades autónomas, tiempo más que suficiente para hacer balance de uno de los aspectos más apasionantes de la financiación autonómica, y, sin duda, también una de las parcelas más sugestivas del derecho financiero y tributario.¹ La manifestación más genuina del poder tributario de las comunidades autónomas según el novedoso diseño realizado por el constituyente se ha asociado siempre a la idea de autonomía financiera al máximo nivel, pues entraña, ni más ni menos, la creación de tributos, fenómeno hasta ese momento solo al alcance del legislador estatal.

1. Para el autor, este trabajo significa la oportunidad de revisar y poner al día ideas y postulados manejados en anteriores estudios sobre los tributos propios de las comunidades autónomas publicados en las últimas décadas. Una elemental coherencia obliga a no desvincularse de la concepción del tributo propio como la más genuina manifestación del poder tributario de las comunidades autónomas. Sin embargo, más de cuarenta años de tributación propia son suficientes para corregir algunas expectativas a la vista de la realidad que se ha venido plasmando en el derecho positivo. Por ello este breve estudio se centra en extraer conclusiones que puedan aprovechar a quien se siente preocupado por la deriva que ha tomado la tributación propia sin reiterar lo dicho en ocasiones anteriores (“Extraterritorialidad y retroactividad del impuesto catalán sobre emisiones de CO₂”, *Revista Española de Derecho Financiero* 187, 2020; “El impuesto catalán sobre las bolsas de plástico: ¿un tributo nonato?”, *Noticias CEE*, 2010; “Los tributos en la financiación de las Comunidades Autónomas: una perspectiva dinámica”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos* 2 y 3, 2004; “Reforma fiscal y sistema de financiación autonómico: la función de los tributos propios de las Comunidades Autónomas”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, 2 y 3, 2003; “La conformación de los tributos medioambientales acorde con el principio de capacidad económica: análisis de dos supuestos de derecho positivo”, CEF, *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2000; “La reforma de la fiscalidad del agua en Cataluña”, *Quincena Fiscal* 18, Reuters-Aranzadi, 1999; “El impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia”, *Revista Gallega de Administración Pública* 12, Escola Galega de Administración Pública (EGAP), 1996; “El poder tributario de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local* 65, 1992; L. M. Alonso González, y H. Taveira Torres, coords., “Los tributos estatales sobre el agua. Los tributos de la Ley de Aguas. Tributos, aguas e infraestructuras”, Atelier, 2012; “Reflexiones sobre la fiscalidad ambiental”, *Estudos de Tributação Ambiental*, Ceará, Brasil, Fundação Boiteux, 2010; L. M. Alonso, J. M. Castellá, M. Olivetti, coord., “La financiación de las Comunidades Autónomas en la reforma de los estatutos de autonomía. Nuevos estatutos y reforma del Estado. Las experiencias de España e Italia”, Atelier, 2009; “Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales”, Instituto de Estudios Económicos, 2004; “La Hisenda de Catalunya en el sistema de finançament autonòmic”, Atelier-Institut d’Estudis Autonòmics, 2003; “Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal”, Marcial Pons, 1995; “Jurisprudencia constitucional tributaria”, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, 1993).

Más allá de ese empuje inicial, como es bien sabido, los parlamentos autonómicos tropezaron con obstáculos y limitaciones de diverso orden para desarrollar su poder tributario. Entre los primeros, probablemente el de carácter decisivo fue que casi todas las materias imponibles habían sido ocupadas ya por la iniciativa estatal antes, incluso, de aprobarse la Constitución en 1978. Y en el orden de los segundos, figuraban las reglas jurídicas orientadas a impedir supuestos de doble imposición sitas en el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Tales restricciones se han ido ablandando, no obstante, con el transcurso del tiempo.

Así, en cuanto a la primera circunstancia anotada, y aunque en los primeros tiempos las comunidades se limitaron a dictar tributos propios sobre el juego y sobre alguna materia medioambiental, ámbitos que no habían sido hollados por el legislador fiscal estatal, con el tiempo fueron expandiendo la proyección de su poder de crear tributos a nuevas parcelas y, también, exploraron con denuedo todo el universo medioambiental en busca de nuevos nichos en los que hacer germinar modalidades de la fiscalidad verde que hace décadas nos habrían parecido quiméricas. Lo comprobaremos más tarde al examinar el panorama de tributos propios vigente en el año actual de 2023.

Y en cuanto a la segunda circunstancia, la limitación jurídica derivada de la redacción del art. 6 de la LOFCA, la verdad es que fue el propio legislador orgánico el que decidió abrir la mano a la iniciativa autonómica encogiendo la regla que vetaba la doble imposición al más estricto de los redactados: sustituyó la idea inicial que veía doble imposición en la duplicación de la materia imponible originariamente estatal con la autonómica a la más concreta prohibición de duplicar los hechos imponibles.

No es ajena a este cambio la más moderna doctrina del Tribunal Constitucional (TC) al enjuiciar la tributación autonómica, como lo demuestra el hecho de que vivimos una época de relativamente escasas tachas de inconstitucionalidad a causa de no estimarse infringido el nuevo redactado del art. 6.2 de la LOFCA, desde que la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, dijera que “los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado”, retomando la fórmula ya prevista en el apartado 2 del mismo artículo para el ámbito local (“Los tri-

butos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales”).

Cabe señalar como exponentes de una cierta línea aperturista las sentencias 60/2013, de 13 de marzo, relativa al impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente de Castilla-La Mancha; 28/2019, de 28 de febrero, sobre el impuesto sobre los activos no productivos de Cataluña; 22/2019, de 14 de febrero, sobre el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la región de Murcia; 87/2019, de 20 de junio, sobre el impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica de Cataluña; 125/2021, de 3 de junio, en relación con el impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos de Cataluña, y 210/2022, de 14 de noviembre, en materia del impuesto sobre el depósito de las entidades de crédito de Extremadura.

Aun así, la elevada conflictividad que exuda la materia ha dado lugar a más declaraciones de inconstitucionalidad fundadas en la infracción de la regla de no duplicidad del hecho imponible. Es el caso de las sentencias 96/2013, en relación con el impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica de Cataluña; 110/2014, de 26 de junio, que atañe al impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica de la Comunidad Foral de Navarra; 108/2015, de 28 de mayo, y 202/2015, de 24 de septiembre, sobre el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito de Asturias; 30/2015, de 19 de febrero, en relación con el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito de Valencia; 111/2015, de 28 de mayo, sobre el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito de Cataluña; 74/2016, de 14 de abril, en relación con el impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear de Cataluña; 94/2017, de 6 de julio, relativa al impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas de Cataluña; 43/2019, de 27 de marzo, sobre el impuesto sobre los elementos radiotóxicos de Cataluña, y 84/2020, de 15 de julio, sobre el gravamen sobre la afección medioambiental causada por las centrales nucleares, establecido por la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

Según sintetiza el FD 3º de la STC 125/2021, la pauta de examen de constitucionalidad se basa en las siguientes consideraciones:

a) La doctrina constitucional sobre el art. 6.2 LOFCA ha permanecido invariable desde su formulación en la STC 37/1987, de 27 de marzo, y ha sido aplicada por este tribunal en numerosas ocasiones (en las SSTC 186/1993, 14/1998, 122/2012, 210/2012, 60/2013, 196/2013, 110/2014, 30/2015, 107/2015, 108/2015, 111/2015, 202/2015, 74/2016, 94/2017, 28/2019, 43/2019, 87/2019 y 84/2020). Se extiende como doctrina aplicable a la nueva redacción del art. 6.3 LOFCA tras la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA (en las SSTC 122/2012, 197/2012, 210/2012, 85/2013, 96/2013, 98/2018, 120/2018, 4/2019, 22/2019, 28/2019 y 43/2019). Con estas prohibiciones de equivalencia de los tributos autonómicos con los estatales y locales (art. 6 LOFCA), no se pretende impedir sin más la doble imposición, sino «que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de ‘un sistema’ tributario en los términos exigidos por el art. 31.1 CE» [entre otras, SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b); 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a); 4/2019, de 17 de enero, FJ 3.c), y 84/2020, de 15 de julio, FJ 2].

b) Cabe subrayar que, por una parte, este tribunal dejó sentado desde sus inicios que la prohibición del art. 6.2 LOFCA («Los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado») no debía ser entendida como prohibición de «materia imponible» u «objeto del tributo», «habida cuenta que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría [...] a negar la posibilidad de que se creen, al menos por el momento, nuevos tributos autonómicos (STC 37/1987, de 27 de marzo, FJ 14)» (por todas, SSTC 110/2014, de 26 de junio, FJ 5; 74/2016, de 14 de abril, FJ 2, y 43/2019, de 27 de marzo, FJ 3).

Por otra parte, este límite al poder tributario autonómico (art. 6.2 LOFCA) nunca se ha interpretado literalmente, puesto que bastaría la introducción de una leve modificación en el hecho imponible del tributo autonómico para eludir tal restricción legal. De ahí que, para apreciar la coincidencia o no entre hechos imponible, que es lo prohibido en el artículo 6 LOFCA, se exija atender a todos los elementos esenciales de los tributos que se comparan (hecho imponible, sujetos pasivos, exenciones y supuestos de no sujeción, devengo, eventual periodo impositivo, base imponible, tipo de gravamen, cuota tributaria, y finalidad fiscal o extrafiscal), «con el objeto de determinar no solo la riqueza gravada o materia imponible [...] sino la manera en que dicha riqueza

o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo» [por todas, SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 96/2013, de 23 de abril, FJ 11; 74/2016, de 14 de abril, FJ 2; 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3 d); 4/2019, de 17 de enero, FJ 2 d), y 87/2019, de 20 de junio, FJ 3].

En cualquier caso, lo que no admite discusión es que la conflictividad asociada al establecimiento de tributos propios por parte de las comunidades autónomas sigue estando ahí. En un trabajo datado en 2019 se cifraban en 53 las resoluciones del TC suscitadas por los tributos propios (45 sentencias y 8 autos), tanto en su relación con los tributos estatales como con los locales (arts. 6.2 y 6.3 LOFCA).² No es bueno este clima de tensión latente y, por ello, como llegó a demandar el *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica* (julio, 2017), es conveniente reflexionar seriamente sobre la implantación de medidas de coordinación entre el Estado y las comunidades autónomas, probablemente a través del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Urge hacerlo, además, en algunas concretas parcelas, como es la fiscalidad ambiental, a fin de asegurar el cumplimiento de las directrices europeas. Se ha señalado que es el momento de plantearse alguna clase de normativa marco.³

2. El imparable crecimiento de la imposición propia

No es ajeno a este clima el número creciente de impuestos propios.

Es un dato enormemente llamativo la expansión cuantitativa que ha experimentado el capítulo de los tributos propios de las comunidades autónomas.⁴

2. Moreno, “La alta conflictividad sobre los tributos propios autonómicos ante el Tribunal Constitucional”, 293.

3. *Ibíd.*, 299.

4. Puntualmente analizada por la doctrina científica en numerosos trabajos, entre los que sobresalen, en los últimos años, los siguientes: Ada y Herrera, “Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica”; García Moreno, “La constitucionalidad del impuesto autonómico que grava las instalaciones que inciden en el medio ambiente”; Miguel Canuto, “Impuesto valenciano sobre actividades que inciden en el medio ambiente”; Rovira, “Estado actual y perspectivas de futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios”; Villar y Barrilao, “Los impuestos ecológicos en Andalucía y su impacto en la recaudación tributaria”; Galapero,

A fin de manejar los datos más veraces y actuales, tomaremos como fuente oficial la publicación que periódicamente cuelga en la red la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local - Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Hacienda con el título *Tributación Autonómica. Medidas 2023* (<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-Autonomica-2022.aspx>). Concretamente, tomaremos las tablas de tributos propios de las comunidades autónomas recogidas en su capítulo III en materia de “impuestos propios”, Actualizado a 18 de mayo de 2023.⁵ Allí, tenemos distribuidos por comunidades un total de 79 tributos propios que o están vigentes en mayo de 2023 o lo estarán en fechas tempranas, pues se incluyen impuestos ya aprobados pero cuya fecha de vigencia no ha llegado aún. A la vez, se señalan determinados tributos que no tienen efecto y ya se han excluido otros que han sido derogados o declarados inconstitucionales.

“El impuesto asturiano sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente”; Menéndez, “De nuevo los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas y su contrastación constitucional”; Miguel Canuto, “Impuesto sobre la afección medioambiental en Castilla-León”; Falcón, “La reforma del canon del agua en Cataluña”; Borrero, “Las dificultades de encaje del canon de saneamiento valenciano en los institutos jurídico-tributarios”.

5. “En la actualidad, la observación de la realidad puede contar con la poderosa ayuda de la estadística. Y la creación o invento de mejores formas de organización social puede contar con el ejemplo de otras organizaciones distintas de nuestra comunidad política. La estadística y el derecho comparado son instrumentos fundamentales en un estudio jurídico que pretenda un cierto rigor” (Ferreiro, *La justicia tributaria en España*, 11). “Se ha de dar una gran importancia a las estadísticas de que podemos disponer sobre muchos otros aspectos o puntos de interés para el análisis; así, el número de sujetos sometidos a un impuesto, a su régimen general, a los regímenes especiales, los resultados recaudatorios, el número de pleitos sobre la materia, el número de comprobaciones y sus resultados, etc. Es esta, la cuantificación a través de la estadística, una de las formas necesarias para observar la experiencia social a la que van referidas las normas jurídicas” (Ferreiro, *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario*, 22).

En resumidas cuentas, esta es la foto panorámica de la fiscalidad propia de las comunidades autónomas en 2023:

Comunidad autónoma	Nombre del tributo
Cataluña	Gravamen de protección civil
	Canon del agua
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
	Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales (sin efecto)
	Canon sobre la incineración de residuos municipales (sin efecto)
	Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción (sin efecto)
	Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales (sin efecto)
	Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos
	Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial
	Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria
	Impuesto sobre las viviendas vacías
	Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas
	Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica
	Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas
	Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente
Galicia	Canon del agua
	Impuesto sobre contaminación atmosférica
	Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada
	Canon eólico
	Impuesto compensatorio ambiental minero
	Canon de inmuebles en estado de abandono
Andalucía	Impuesto sobre tierras infrautilizadas
	Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera
	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales
	Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos (sin efecto)
	Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos (sin efecto)
	Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma
	Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito (sin efecto)
	Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso

Comunidad autónoma	Nombre del tributo
Principado de Asturias	Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas
	Impuesto sobre el juego del bingo
	Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
	Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente
	Recargo sobre las cuotas mínimas del impuesto sobre actividades económicas
Cantabria	Canon del agua residual
	Canon por la implantación en el suelo rústico de la Comunidad Autónoma de Cantabria de parques eólicos y fotovoltaicos para la generación de energía eléctrica y la evacuación de dicha energía generada a la red
	Recargo sobre las cuotas mínimas del impuesto sobre actividades económicas
La Rioja	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos
	Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas
	Recargo sobre las cuotas mínimas del impuesto sobre actividades económicas
Región de Murcia	Impuesto sobre los premios del juego del bingo
	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales
	Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera
	Canon de saneamiento
	Recargo sobre las cuotas mínimas del impuesto sobre actividades económicas
Comunitat Valenciana	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente
	Impuesto sobre viviendas vacías
	Impuesto sobre estancias turísticas (vigor 19-12-2023)
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (vigor 1-1-2025)
	Impuesto sobre la emisión de gases de efecto invernadero a la atmósfera provenientes de instalaciones (vigor 1-1-2025)
	Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica (vigor 1-1-2025)
Aragón	Impuesto medioambiental sobre las aguas residuales
	Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera
	Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta
	Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada
	Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión

Comunidad autónoma	Nombre del tributo
Castilla-La Mancha	Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente
	Canon eólico
	Canon medioambiental de la Directiva Marco del Agua (aplicación suspendida)
Canarias	Canon de vertido
	Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo
	Impuesto sobre las labores del tabaco
	Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades (aplicación suspendida)
	Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito (sin efecto)
Extremadura	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos
	Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente
	Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito (sin efecto)
	Impuesto sobre las viviendas vacías a los grandes tenedores (vigor 1-1-2024)
Illes Balears	Impuesto sobre los premios del juego del bingo
	Canon de saneamiento de aguas
	Impuesto sobre estancias turísticas
	Canon sobre el vertido y la incineración de residuos de las Illes Balears
Castilla y León	Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión

No hace falta ser matemático para advertir que estos son muchos tributos, muchos.

A título meramente informativo, cabe agregar que, también, en 2023 está siendo exigido por el Estado un total de 25 impuestos: impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre sociedades, impuesto sobre la renta de no residentes, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuesto sobre el valor añadido, impuestos especiales, impuesto especial sobre el carbón, impuesto especial sobre la electricidad, impuesto especial sobre determinados medios de transporte, impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos, impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas, canon por utilización de las aguas continentales para la producción de

energía eléctrica, impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, impuesto sobre las primas de seguro, impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito, impuesto sobre determinados servicios digitales, impuesto sobre las transacciones financieras e impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración, impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, gravamen temporal energético y gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

Habría que recordar, asimismo, la exigencia de los cinco impuestos locales de ámbito nacional. Y tampoco puede ignorarse el sinfín de tasas estatales, autonómicas y locales que pueden recaer sobre los ciudadanos, no constando, al menos para el autor, un cómputo ni tan siquiera aproximado de cuántas tasas estamos hablando. Tampoco, desde luego, contamos con cifras sobre el número de las distintas contribuciones especiales que los distintos niveles de Administración con territorio exigen en el momento actual.

No cabe soslayar estos datos a la hora de valorar si estamos en el camino correcto al incrementar el número de figuras tributarias que se exigen a nuestros conciudadanos. Sin entrar en debates sobre el nivel de presión fiscal real que padecemos,⁶ parece razonable echar el freno y preguntarse si estamos en el camino correcto. Y la respuesta compete no solo a las instancias centrales, sino también a las autonómicas.

En cualquier caso, es un hecho cierto el crecimiento extraordinario del número de impuestos propios: en 2013 computamos 70; en 2018, 75, y ahora llegamos a los 80. No parece posible encontrar una situación similar en ningún otro estado que practique el federalismo fiscal.

Pero lo peor es que no contamos con información acreditada sobre la eficacia y rentabilidad de este inusitado despliegue de figuras fiscales. Menos aún, información sobre la relación coste-beneficio que lleva aparejada la implantación y aplicación sostenida en el tiempo de semejante volumen de figuras tributarias tan variopintas.

6. Nos remitimos a la labor desarrollada por el Instituto de Estudios Económicos en la exposición de la auténtica presión fiscal que se padece hoy en España en “La competitividad fiscal de las Comunidades Autónomas”, *Informe de Opinión* (abril, 2021).

3. Ausencia de datos sobre la eficacia y rentabilidad de los impuestos propios, en particular los ambientales

En esa tesitura se sitúa la información que vamos a introducir a continuación. Veremos el impacto recaudatorio que aportan los impuestos propios de las comunidades autónomas. Para ello nos serviremos de diversas tablas elaboradas para la entrega anual de *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral* del año 2023 (marzo, 2023), que publican el REAF Asesores Fiscales y el Consejo General de Economistas.

La primera tabla que analizaremos refleja el crecimiento de la recaudación de impuestos propios de 2020 a 2021 y también el del total de ingresos de naturaleza tributaria de uno a otro año.

Cuadro 1. Impuestos propios (IP) e ingresos tributarios (IT). Años 2020 y 2021

Cifras absolutas en miles de euros y crecimiento en porcentaje

	IP 2020	IP 2021	CTO IP	IT 2020	IT 2021	CTO IT
ANDALUCÍA	145.262,4	144.995,4	-0,2	16.893.500,5	17.415.850,6	3,1
ARAGÓN	77.632,7	82.929,2	6,8	3.741.770,9	3.805.972,6	1,7
ASTURIAS	118.050,9	91.327,4	-22,6	2.743.157,2	2.676.570,8	-2,4
BALEARES	113.379,4	111.534,4	-1,6	4.336.745,9	4.599.001,5	6,0
CANARIAS	394.542,7	424.996,4	7,7	3.049.182,2	3.302.348,3	8,3
CANTABRIA	27.599,5	29.402,4	6,5	1.587.378,0	1.601.109,7	0,9
C-LA MANCHA	8.249,1	12.619,1	53,0	4.408.304,3	4.386.981,0	-0,5
C-LEÓN	52.773,9	70.332,1	33,3	6.148.808,0	6.026.086,5	-2,0
CATALUÑA	639.461,0	903.774,6	41,3	25.608.620,2	26.393.309,6	3,1
EXTREMADURA	114.775,6	113.850,6	-0,8	2.103.327,6	2.117.403,3	0,7
GALICIA	80.150,6	88.195,1	10,0	6.337.041,5	6.254.159,0	-1,3
MADRID	3.487,7	3.612,2	3,6	23.267.240,9	24.085.059,4	3,5
R. MURCIA	54.220,9	62.663,1	15,6	3.206.503,2	3.208.155,1	0,1
LA RIOJA	15.882,4	18.942,4	19,3	845.682,5	809.207,7	-4,3
C. VALENCIANA	240.465,1	221.308,6	-8,0	12.981.063,9	13.094.972,8	0,9
TOTAL	2.085.933,9	2.380.483,1	14,1	117.258.326,9	119.776.187,8	2,1

Fuente: Elaboración propia a partir del MH.

A estos interesantes datos cabe añadir uno más ausente en la tabla pero que se extrae de la indicada publicación del REAF. Se trata de la proporción que suponen los impuestos propios sobre el total de ingresos tributarios. Pues bien, suponen

en 2021 el siguiente porcentaje: el 1,98%. Es una cifra que tiende a crecer, pues en 2020 era del 1,7%. No obstante, no deja de ser insignificante ante cualquier presupuesto de ingresos autonómico. Nos formaremos una idea más concreta si acudimos a las cifras correspondientes a la Comunidad Autónoma de Cataluña, que es la autonomía que más recauda en impuestos propios con diferencia: su recaudación por este concepto asciende a casi 904 millones de euros en 2021, más de cuatro veces de lo que obtiene, por ejemplo, Valencia, que no es una región de escaso peso en el panorama estatal. Esa intensa política fiscal en materia de tributación propia desarrollada en Cataluña, y prueba de ello es la docena larga de impuestos propios que hoy se exigen en ese territorio, se traduce en un crecimiento continuado y notable de su recaudación año tras año: del 2,3% en 2020 al 3,4% en 2021. De todos modos, apenas es una gota de agua en el océano del gasto que hay que cubrir en el ejercicio de 2023: 41.025 millones de euros.

Por tanto, en términos relativos, el tributo propio no ha dejado de ser nunca una herramienta de generación de ingresos escasamente significativa.

La siguiente tabla aporta información sobre la evolución de la recaudación de los impuestos propios en Cataluña uno a uno.

Cuadro 18. Impuestos propios en Cataluña 2019-2021

Miles de euros y porcentajes

	REC. 2019	REC. 2020	REC. 2021	2021 (%)	CTO 20/21
Cánones sobre dep. e inciner. (1)	24.397,1	24.397,1	102.780,4	11,4	321,3
I. s/ grandes estab. comerc.	26.383,1	34.400,4	57.143,0	6,3	66,1
I. s/ las estancias estab. turist.	65.515,3	21.010,8	26.047,6	2,9	24,0
I. s/ emisión gases aviación	4.731,5	4.997,6	2.286,6	0,3	-54,2
I. s/ emisión gases industria	1.412,2	925,0	746,4	0,1	-19,3
I. s/ emisión vehículos tracc. mecánica		n.d.	30.251,4	3,3	100,0
Gravamen de protección civil	3.689,4	4.262,8	3.879,7	0,4	-9,0
Imp. viviendas vacías	11.818,7	8.872,4	8.797,7	1,0	-0,8
I. s/ bebidas azucaradas	34.744,4	29.116,1	29.910,8	3,3	2,7
Canon del agua	504.822,3	458.374,0	488.452,1	54,0	6,6
I. s/ activos no product.	2.053,1	636,2	1.069,5	0,1	68,1
I. s/ instalaciones inciden medio amb.		52.468,7	152.409,5	16,9	190,5
TOTAL IMPTOS. PROPIOS	677.513,9	639.461,0	903.774,6	100,0	41,3
TOTAL ING. TRIBUTARIOS	24.697.968,0	25.608.620,2	26.393.309,6	3,4 *	3,1

*(imptos propios/ing. tributarios)*100

Fuente: Elaboración propia a partir del MH.

Un somero análisis de los datos que aporta esta tabla nos lleva a observar que, pese a entrar en una dinámica de descenso, el canon del agua es, con diferencia, el impuesto propio más rentable en términos recaudatorios. Cabe recordar que Cataluña fue la primera comunidad en implantar un impuesto ecológico sobre el agua en el lejano año de 1981, un modelo exitoso que han seguido otras comunidades y que se presenta como un impuesto de aplicación general que alcanza a una porción muy extensa de la población catalana. Probablemente, este caso, junto con el del impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica, sean los únicos tributos verdes que lucen estas credenciales, destacando positivamente en un entorno de microimpuestos con tendencia a la extravagancia que actúan como gravámenes selectivos que afectan a un número reducidísimo de contribuyentes que tanto se están extendiendo en los últimos años. Aquel es, a mi juicio, el modelo de tributo ambiental en el que vale la pena profundizar. Este último debe desecharse por inútil y por favorecer la inadecuada politización del instrumento fiscal.

La siguiente tabla apoya la consideración formulada sobre el canon del agua como tributo propio ecológico de primer orden en el contexto de todas las autonomías:

Cuadro 6. Recaudacion por tributos relacionados con el agua y por tributación propia 2021
Miles de euros y porcentajes

	Tributo	Rec. Agua	Rec. IP	Agua/IP
ANDALUCÍA	canon de mejora	139.591,5	144.995,4	96,3
ARAGÓN	I. s/usos agua embalsada	64.657,0	82.929,2	97,3
	I. s/ aguas residuales	16.067,2		
ASTURIAS	I. s/afecciones amb. agua	70.631,7	91.327,4	77,3
BALEARES	canon saneamiento	81.714,5	111.534,4	73,3
CANTABRIA	canon del agua	28.949,9	29.402,4	98,5
CATALUÑA	canon del agua	488.452,1	903.774,6	54,0
EXTREMADURA	canon saneamiento	8.220,1	113.850,6	7,2
GALICIA	canon del agua	54.319,5	88.195,1	61,6
R. MURCIA	canon saneamiento	56.001,7	62.663,1	89,4
LA RIOJA	canon saneamiento	14.320,7	18.942,4	75,6
C. VALENCIANA	canon saneamiento	198.279,6	221.308,6	89,6
TOTAL TRIB. AGUA		1.221.205,3	1.868.923,3	65,2
TOTAL CC. AA.			2.380.483,1	51,3

Fuente: Elaboración propia a partir del MH.

El resumen de los tributos relacionados con el agua en el marco de la fiscalidad propia de las comunidades autónomas resulta suficientemente elocuente: los cánones de agua constituyen los tributos autonómicos más relevantes. Su recaudación global (1.221 millones de euros) equivale al 65,34% del total de la imposición propia de las comunidades examinadas, pero en algunas autonomías casi llega al 100 por 100 (Cantabria, Andalucía, Aragón).

En cambio, si examinamos la situación en la que se encuentran lo que podríamos considerar otras “familias” de impuestos verdes, nos encontraremos con resultados mucho menos alentadores.

Por ejemplo, en relación con los tributos relacionados con emisiones de gases, el balance contrasta enormemente con el efectuado respecto de los tributos sobre el agua. Si rehacemos el cálculo anterior, el porcentaje obtenido por este tipo de tributos cae hasta el 4% del importe total de recaudación de impuestos propios.

Cuadro 5. Recaudación por tributos relacionados con las emisiones de gases y por tributación propia 2021

Miles de euros y porcentajes

	Tributo	Rec. Emisiones	Rec. IP	Emisiones/IP
ANDALUCÍA	I. s/ emisión de gases a la atmósfera	1.550,4	144.995,4	1,1
ARAGÓN	I. s/ emisiones de contaminantes	-	82.929,2	0,0
	I. s/ grandes áreas de venta	184,3		0,2
ASTURIAS	I. s/ grandes establecimientos comerciales	10.987,4	91.327,4	12,0
C - LA MANCHA	I. s/activ. inc. med. amb.	454,8	12.619,1	3,6
CATALUÑA	I. s/ emision gases aviación	2.286,6	903.774,6	0,3
	I. s/ emision gases industria	746,4		0,1
	I. s/ grandes estab. comerciales	57.143,0		8,4
GALICIA	I. s/ la contaminación atmosférica	490,8	88.195,1	0,6
R. DE MURCIA	I. s/emisiones gases atmósfera	622,0	62.663,1	1,0
C. VALENCIANA	I. s/ activ. medio amb. (1)	20.707,0	221.308,6	9,4
TOTAL		95.172,70	1.607.812,50	5,9
TOTAL CC. AA.			2.380.483,05	4,0

(1) Este impuesto también grava la producción de energía eléctrica y de sustancias peligrosas.

Fuente: Elaboración propia a partir del MH.

La siguiente tabla resulta muy ilustrativa sobre el peso recaudatorio que corresponde a cada tipo de tributo verde. Permite diferenciar entre los que se relacionan con el ciclo del agua, los que gravan residuos, los tributos sobre emisiones y los que recaen sobre los recursos naturales. Agrupa el total de impuestos ambientales y lo pone en relación con el total recaudado por los impuestos propios. La proporción entre unos y otros es el dato que se aloja en la columna final de la derecha. El total asciende a un 69%, pero en algunas comunidades, como las dos Castillas y Valencia, supone el 100 por 100 de la fiscalidad propia. Quedan excluidos, claro está, tributos propios no susceptibles de englobarse como alguna clase de tributo ecológico.

Cuadro 9. Relación entre tributos sobre los recursos e impuestos propios 2020

Miles de euros y porcentajes

	Agua	Residuos	Emisiones	Recursos	I. Amb.	IP	I. Amb./IP
ANDALUCÍA	139.591,5	513,4	1.550,4		141.655,3	144.995,4	97,7
ARAGÓN	80.724,2		184,3	2020,7	82.929,2	82.929,2	100,0
ASTURIAS	70.631,7		10.987,4	1.985,7	83.604,8	91.327,4	91,5
BALEARES	81.714,5				81.714,5	111.534,4	73,3
CANARIAS					0,0	424.996,4	0,0
CANTABRIA	28.949,9	452,5			29.402,4	29.402,4	100,0
C - LA MANCHA			454,8	12.164,2	12.619,0	12.619,1	100,0
C y LEÓN		6.803,3		63.528,9	70.332,2	70.332,1	100,0
CATALUÑA	488.452,1	102.780	60.176,0	3.879,7	655.288,2	903.774,6	72,5
EXTREMADURA	8.220,1	4.416,3		97.161,4	109.797,8	113.850,6	96,4
GALICIA	54.319,5	171,2	490,8	22.142,1	77.123,6	88.195,1	87,4
MADRID		2.138,6			2.138,6	3.612,2	59,2
R. MURCIA	56.001,7	1.989,4	622,0		58.613,1	62.663,1	93,5
LA RIOJA	14.320,7	1.039,3			15.360,0	18.942,4	81,1
C. VALENCIANA	198.279,6	2.322,0	20.707,0		221.308,6	221.308,6	100,0
TOTAL	1.221.205,3	122.626,4	95.172,7	202.882,7	1.641.887,2	2.380.483,1	69,0

Fuente: Elaboración propia a partir del MH.

En este punto, cabría apostillar que no parece correcto extender la etiqueta de tributo verde o ecológico a determinados tipos de impuestos.

Estamos pensando en el caso de los impuestos sobre estancias turísticas, así como en los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales. Como es sabido, unos y otros encuentran parte de su supuesta razón de ser en actuar

sobre el daño ambiental causado por el turismo y por la proliferación de grandes centros comerciales (“externalidades negativas”). En estos casos, la coartada medioambiental es más bien solo eso: una excusa para alumbrar tributos con los que obtener alguna recaudación adicional y que permiten visibilizar políticas sectoriales que atienden a demandas de determinados sectores de la población, descontentos con las desventajas que lleva aparejado el turismo⁷ o disconformes con la irrupción de modelos de distribución comercial importados de otras latitudes, aunque predominantes en el mundo actual. La afectación de los recursos obtenidos con estos impuestos quiere aparecer como índice de extrafiscalidad y de fidelidad a la concepción ideológica en la que militan quienes los patrocinan.

En el apartado de las paradojas no queremos dejar de mencionar los cánones eólicos donde no deja de ser contradictorio justificarlos en la lucha contra la contaminación visual como razón de ser cuando constituyen una expresión clara de la potenciación de las energías limpias.

Ahora bien, cualquier valoración seria sobre la eficacia y rentabilidad de los tributos propios verdes está condenada al fracaso si no se cuenta con información sobre el éxito de esas figuras desde el punto de vista de su utilidad como instrumentos ambientales. La fiscalidad verde no deja de ser una herramienta más del derecho ambiental encuadrada en los mecanismos “command and control” que debe aspirar a actuar complementariamente junto con otros mecanismos de protección del medio ambiente. Más allá de los números que recogen los resultados de su recaudación, es preciso saber si en la realidad cumplieron adecuadamente la misión que se supone que constituye su razón de ser. Quedarse solo con las cifras de recaudación sería un error, pues, por su propia naturaleza, estos tributos han de aspirar a recaudar cada vez menos porque eso sería indicativo de que las conductas ambientales sobre las que recaen con efecto punitivo han retrocedido. Caso aparte, y sumamente relevante, es el de los impuestos ambientales concebidos con arreglo a una concepción sostenible del principio de “quien contamina paga”. El caso de los cánones del agua es aquí prototípico: no se aspira a erradicar la conducta contaminante, sino solamente a contenerla dentro de unos límites y, entre tanto, el agente contaminador colaborará económicamente en sufragar las

7. Acertadamente, Adame apunta los efectos negativos de este tipo de tributos sobre el turismo (Adame, *Análisis desde la perspectiva ambiental de la tributación de la Comunidad Autónoma de Andalucía*, 246).

políticas públicas de abastecimiento y saneamiento de aguas. Como recuerda Adame Martínez, en un caso se asume una función disuasoria y en el otro una función reparadora.⁸

No hay dato alguno que permita opinar fundadamente a favor o en contra del funcionamiento en la realidad de los impuestos sobre emisiones. Lo único que sabemos es que su recaudación es muy exigua, al punto de que en algunas comunidades se sitúa en torno al medio millón de euros (Galicia, 490.800 €; Murcia, 622.000 €). Cuesta mucho suponer que cifras tan escasas puedan ser interpretadas como signo indicativo de ausencia de emisiones contaminantes. No es, por tanto, ocioso preguntarse si vale realmente la pena instaurar este tipo de tributos cuyo rendimiento probablemente no cubra siquiera los costes administrativos de su gestión. Urge preguntarse, también, si las administraciones autonómicas no ven comprometida su eficiencia al diversificar esfuerzos materiales y humanos en la puesta en práctica, la aplicación periódica y el control de tanta figura tributaria en sí bien distinta una de otra.

4. Toma en consideración de la potenciación de la capacidad normativa sobre tributos cedidos como alternativa a la saturación de impuestos propios

Constatada esta tendencia inflacionaria en la desatada proliferación de tributos propios y confirmada la ausencia de datos acreditativos sobre la eficacia que cabe reconocer en aquellos que sirven al ideal ambiental respecto del fin u objetivo que justifica su existencia, resulta aconsejable repensar esta forma de ejercitar el poder tributario autonómico.

Debe quedar claro que cualquier replanteamiento futuro de la financiación autonómica depende, entre otros aspectos, de conservar y potenciar la capacidad de decidir fiscalmente sobre los tributos que recaen sobre los ciudadanos de cada territorio autonómico. Es una cuestión que no admite discusión, pues va ligada a la autonomía política y financiera de las comunidades autónomas. Es, por tanto, fluido vital que alimenta el Estado autonómico tal y como lo concibe la Constitución.

8. *Ibíd.*, 24.

Ahora bien, a la vista del cariz que está tomando el examen de la situación actual y el devenir esperable de los tributos propios, no es ocioso preguntarse si ese ejercicio del poder tributario no puede encontrar como alternativa interesante potenciar la capacidad normativa autonómica que se ostenta sobre los tributos estatales cedidos. Vale la pena plantearse impulsar el otro instrumento que garantiza un ejercicio intenso de la autonomía tributaria por parte de los parlamentos autonómicos: la potestad normativa autonómica sobre los tributos cedidos por el Estado.

Mentiríamos si no reconociéramos el abundante uso que ya se hace de este instrumento, y así lo prueban las numerosas medidas de esta índole que aprueban año tras año nuestras comunidades autónomas. Pero no es menos cierto que hay parcelas en las que parece lógico avanzar, como es el caso de incrementar la intervención de las comunidades en el fomento de la economía de sus territorios. En este sentido, determinadas limitaciones legales no se amoldan bien a la realidad actual. Es posible, todavía, abrir la mano en parcelas hoy vedadas como son, por ejemplo, las deducciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) a modo de incentivo empresarial o económico. Recuérdese que el art. 46.1 de la Ley 22/2009 impide que esas deducciones penetren en ese terreno al permitir únicamente las del siguiente tenor:

Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Estas son las limitaciones legales y, con arreglo a tales limitaciones legales, el Tribunal Constitucional ha dictaminado sobre deducciones autonómicas en la cuota del IRPF en tres ocasiones. El examen de esa jurisprudencia constitucional sirve, además, para profundizar en el significado de la expresión “circunstancias personales y familiares”, que utiliza la Ley 22/2009.

Tenemos, pues, que acercarnos a las sentencias del TC 161/2012, de 20 de septiembre; 197/2012, de 6 de noviembre, y 21/2022, de 9 de febrero, que han declarado la inconstitucionalidad de una serie de deducciones autonómicas en la cuota del IRPF por rebasar los límites establecidos a la capacidad normativa de las comunidades autónomas en esa concreta materia.

En la STC 161/2012 se aborda la constitucionalidad de una doble deducción: para el fomento del autoempleo de los jóvenes y de las mujeres emprendedoras

de Andalucía. El TC resuelve manejando los artículos de la LOFCA (10.3 y 19.2) y de la Ley 22/2009 (art. 46.1) y concluye que las deducciones se encuentran ligadas al ejercicio de actividades económicas, puesto que sus posibles beneficiarios deben estar de alta en el censo de empresarios y profesionales. “Se trata así claramente de deducciones vinculadas con la obtención de rentas empresariales o profesionales” (FD 5º).

Cuando el art. 46.1 de la Ley 22/2009 permite el establecimiento de deducciones por “circunstancias personales y familiares”, continúa diciendo, “se está refiriendo a elementos estrictamente personales [...] sin estar anudados a la obtención de una renta en particular”. O sea, “se establece que las deducciones autonómicas lo sean por circunstancias puramente personales, es decir, no vinculadas a la obtención de una categoría de rentas en particular cuyo importe se vea reducido a consecuencia de la deducción”. En el caso analizado, el TC estima que no solo se incumple que las deducciones se refieran a circunstancias personales y familiares, sino que, también, se incumple el límite consistente en no minorar el gravamen de una categoría de renta, pues, como se ha indicado, las deducciones afectan al gravamen de los rendimientos de actividades económicas. Esta doble extralimitación competencial sustenta la declaración de inconstitucionalidad de tales deducciones.

Similarmente, la STC 197/2012 aprecia que la deducción a favor de los trabajadores autónomos o por cuenta propia establecida en una ley asturiana adolece de los mismos defectos. El TC llega a esa conclusión aplicando la tesis desarrollada en la STC 161/2012 e identifica, de nuevo, la misma extralimitación competencial que implica la vulneración del art. 149.1.14 CE.

Por último, en la STC 21/2022, de 9 de febrero, vuelve a tratarse una deducción aprobada por el Principado de Asturias que “tiene por destinatarios a contribuyentes del IRPF que hayan obtenido subvenciones y/o ayudas autonómicas «para paliar el impacto provocado por la Covid-19 sobre los sectores especialmente afectados por la pandemia». De la propia denominación del beneficio fiscal se colige que tiene por objeto las subvenciones y ayudas reconocidas a contribuyentes del IRPF que desarrollan actividades económicas”, se advierte en el FD 3º de la Sentencia. Y continúa señalando:

Por aplicación de los criterios del impuesto sobre sociedades, al que se remite a estos efectos el art. 14.1 b) LIRPF, cuando las ayudas se aplican a compensar gastos del ejercicio o la pérdida de ingresos, tendrán el tratamiento de subven-

ciones corrientes y deberán tributar como ingresos del ejercicio. Y cuando se perciben por empresarios y profesionales, como es el caso, constituyen ingresos que se integran en los rendimientos de actividades económicas, aunque se dirijan a compensar la escasa o nula actividad por razón de la pandemia. Es decir, por más que su perceptor no haya obtenido otro ingreso, al no haber podido desarrollar su actividad, deberá integrar el importe de la subvención o ayuda recibida de la comunidad autónoma en la base imponible general del IRPF, en el apartado «rendimientos de actividades económicas».

Así las cosas [concluye], una deducción como la impugnada queda excluida de las que pueden establecer las comunidades autónomas, ya que «afecta al desarrollo de actividades económicas». En las SSTC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 5, y 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 4, referidas ambas a deducciones autonómicas que se declararon inconstitucionales por incumplir el límite de «no afectar al desarrollo de actividades económicas», hemos interpretado dicha expresión en el sentido de «ligadas al ejercicio de actividades económicas» o «vinculadas con la obtención de rentas empresariales o profesionales». Tal es el caso de la deducción enjuiciada, puesto que —como admite la representación autonómica— las ayudas y subvenciones a que se refiere son rentas empresariales o profesionales, mientras que el límite del art. 46.1 c) de la Ley 22/2009 busca precisamente —como alega el abogado del Estado— que el gravamen en el IRPF de las actividades económicas (así como el de las rentas del ahorro) sea homogéneo en todo el territorio nacional, lo que no se verificaría de admitirse deducciones autonómicas como la enjuiciada. Así pues, el Estado, titular del impuesto, no ha cedido esta competencia normativa y se ha reservado la decisión sobre la tributación, incluidos los beneficios fiscales, de este tipo de rentas.

En suma, la deducción regulada en el art. 14 nonies del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos, en la redacción dada por el art. 39.8 de la Ley 3/2020, vulnera la prohibición del art. 46.1 c) de la Ley 22/2009 (art. 149.1.14 CE en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE).

De momento parece que se ha salvado de la declaración de inconstitucionalidad otro supuesto. Es el caso de la deducción en la cuota íntegra autonómica del IRPF, prevista por la ley 3/2020, de 30 de octubre, de Valencia. Es este un beneficio fiscal pensado para aliviar el IRPF de trabajadores por cuenta ajena (cfr. art. 3 del Decreto ley valenciano 3/2020, de 10 de abril) que vieron incrementar su base de tributación como consecuencia de recibir ayudas públicas por resultar perjudicadas por reducción de jornada a causa de la crisis sanitaria provocada por la COVID-19. Se trata de una deducción que minora

directamente el gravamen de una clase de renta, en este caso los rendimientos del trabajo. No consta su impugnación ante el TC hasta este momento.

De todos modos, los otros casos señalados son indicativos de que predomina una interpretación estricta de la ley vigente y no es esperable flexibilidad en esta materia, si fuera el caso, por parte del TC.

Es realmente paradójico que en un contexto como el actual, en el que las comunidades autónomas se han dotado de tantos instrumentos para trabajar en pro de los intereses de sus ciudadanos, existan barreras de esta naturaleza, probablemente rémoras de épocas anteriores. No cabe duda de que urge abrir brecha en este aspecto y profundizar sobre las posibilidades de adaptar el ordenamiento jurídico a fin de permitir que las decisiones políticas autonómicas en materia económica encuentren un cauce más para llegar a los ciudadanos en la capacidad normativa autonómica sobre los tributos que el Estado les ha cedido.

5. Conclusiones

Primera. Los datos analizados sustentan la impresión de que es preciso plantear un rumbo nuevo en la evolución de la tributación propia de las comunidades autónomas, muy señaladamente en buena parte de los considerados tributos ecológicos. A tal efecto, debe tenerse en cuenta:

- El elevado grado de conflictividad desde el punto de vista, sobre todo, constitucional.
- El incremento paulatino e imparable de nuevas figuras tributarias propias, sin parangón en derecho comparado.
- La incógnita que persiste respecto de la utilidad de este ejército de tributos ecológicos en la consecución de los fines no fiscales que explican su misma existencia.
- La proclividad a la utilización con fines políticos de determinados tributos orientados a penalizar colectivos muy reducidos y conductas muy selectivas.

Segunda. Se sugiere, como alternativa, sopesar la ampliación de la capacidad normativa reconocida a las comunidades autónomas sobre los tributos estatales cedidos con la intención de favorecer el uso del instrumento fiscal en iniciativas de orden económico y empresarial en el marco de su territorio.

Bibliografía

- Adame Martínez, Francisco. *Análisis desde la perspectiva ambiental de la tributación de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el entorno de las restantes comunidades autónomas y la Unión Europea*. Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía. Junta de Andalucía, 2020.
- Borrero Moro, Cristóbal J. “Las dificultades de encaje del canon de saneamiento valenciano en los institutos jurídico-tributarios”. *Crónica Tributaria* 140 (2011).
- Falcón y Tella, Ramón. “La reforma del canon del agua en Cataluña: análisis desde la perspectiva constitucional y de la prohibición de ayudas de Estado”. *Quincena Fiscal* 5 (marzo 2012).
- Ferreiro Lapatz, José Juan, et al. *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario: Base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales*. Madrid: Marcial Pons, 2008.
- . *La justicia tributaria en España: Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- Galapero Flores, Rosa. “El impuesto asturiano sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente”. *Quincena Fiscal* 20 (noviembre 2014).
- García Moreno, V. Alberto. “La constitucionalidad del impuesto autonómico que grava las instalaciones que inciden en el medio ambiente (IIIMA): ¡A la tercera va la vencida!”. *Carta Tributaria* 47 (febrero 2019).
- Menéndez Moreno, Alejandro. “De nuevo los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas y su contrastación constitucional (A propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2014)”. *Quincena Fiscal* 10 (mayo 2014).
- Miguel Canuto, Enrique de. “Impuesto sobre la afección medioambiental en Castilla-León”. *Gaceta Fiscal* 321 (julio-agosto 2012).
- . “Impuesto valenciano sobre actividades que inciden en el medio ambiente”. *Carta Tributaria* 20 (noviembre 2016).
- Moreno García, Javier. “La alta conflictividad sobre los tributos propios autonómicos ante el Tribunal Constitucional: un problema no resuelto”. *Revista Vasca de Administración Pública* 115 (septiembre-diciembre 2019).
- REAF Asesores Fiscales, y Consejo General de Economistas. *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2023*. Marzo, 2023.

- Rovira Ferrer, Irene. “Estado actual y perspectivas de futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios”. *Revista d’Estudis Autònoms i Federals* 24 (octubre 2016).
- Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Hacienda. *Tributación Autonómica 2022*. Actualizado a 18 de mayo de 2023. <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-Autonomica-2022.aspx>.
- Tandazo Rodríguez, Ada, y Pedro Manuel Herrera Molina. “Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica (Análisis de la STC 87/2019, de 20 de junio, rec. núm. 5334/2017)”. *Revista de Contabilidad y Tributación* 442 (enero 2020).
- Villar Rubio, Elena, y Pedro Enrique Barrilao González. “Los impuestos ecológicos en Andalucía y su impacto en la recaudación tributaria”. *Revista Técnica Tributaria* 10 (abril-junio 2015).