

# LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 6.3 DE LA LOFCA EN EL MARCO DE LA REFORMA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

**AMELIA GONZÁLEZ MÉNDEZ**

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Santiago de Compostela*

## **Extracto:**

**EN** este momento se encuentra en curso la tramitación parlamentaria de los Proyectos de Ley de modificación de la LOFCA y de regulación del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, como consecuencia del Acuerdo alcanzado en el Consejo de Política Fiscal y Financiera el pasado 15 de julio de 2009 sobre la reforma del Sistema de Financiación.

Entre los objetivos de la reforma se encuentra la modificación del artículo 6.3 de la LOFCA, en el sentido de ampliar el alcance de las facultades normativas de las Comunidades Autónomas de creación de sus tributos propios, a través de la reproducción de la fórmula de prohibición de duplicidad de hechos imposables, que, de esta manera, se configura como el mismo límite de actuación respecto de las competencias tributarias estatal y local.

El trabajo analiza esta novedad legislativa en el contexto de la vigente realidad de la imposición propia autonómica, de la doctrina elaborada por el Tribunal Constitucional en aplicación del precepto y de las interpretaciones que del mismo se han realizado en la literatura científica, al mismo tiempo que reflexiona sobre los motivos que han llevado a afrontar esta modificación en el marco de la reforma del Sistema de Financiación.

**Palabras clave:** financiación autonómica, impuestos propios de las Comunidades Autónomas, autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal.

# Sumario

- I. La reforma del artículo 6.3 de la LOFCA y su incidencia en la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas.
  1. El Acuerdo 6/2009 del Consejo de Política Fiscal y Financiera y el Proyecto de Ley de modificación de la LOFCA.
  2. Los impuestos creados por las Comunidades Autónomas y su capacidad recaudatoria.
  3. La imposición propia en el marco constitucional.
  
- II. Los impuestos autonómicos creados y la interpretación jurisprudencial del artículo 6.3.
  1. Los impuestos autonómicos y su confluencia con el artículo 6.3.
  2. La doctrina del Tribunal Constitucional y su delimitación del ámbito del artículo 6.3.
  
- III. La modificación del artículo 6.3 y la función de los impuestos propios en el marco de la autonomía política de las Comunidades Autónomas.

## I. LA REFORMA DEL ARTÍCULO 6.3 DE LA LOFCA Y SU INCIDENCIA EN LA CREACIÓN DE TRIBUTOS PROPIOS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

### 1. El Acuerdo 6/2009 del Consejo de Política Fiscal y Financiera y el Proyecto de Ley de modificación de la LOFCA.

Después de un largo proceso que se inició con el debate de la reforma de algunos Estatutos de Autonomía pero que se formalizó con la presentación por el Gobierno el 20 de mayo de 2008 de unas líneas generales para la reforma del sistema de financiación <sup>1</sup>, se alcanzó en el Consejo de Política Fiscal y Financiera el Acuerdo 6/2009, de 15 de julio de 2009, para la reforma del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Para implementar este acuerdo se están tramitando en las Cortes en este momento el Proyecto de Ley Orgánica de modificación de la LOFCA y el Proyecto de Ley de regulación del nuevo Sistema de Financiación <sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Fue el Ministro de Economía y Hacienda el que presentó en esa fecha ante el Pleno del Consejo de Política Fiscal y Financiera los principios y procedimientos para la reforma, que dieron lugar, tras una ronda de contactos bilaterales entre el Gobierno y los representantes autonómicos, a la exposición por el Gobierno el 22 de julio de 2008 de un texto de Bases para la Reforma del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común (Véase Anexo XIII de la Memoria de Actuaciones del 2008 del Consejo de Política Fiscal y Financiera). Éste fue el documento que sirvió para continuar las negociaciones que culminaron el 30 de diciembre con una propuesta base para un acuerdo remitida por el Gobierno a las Comunidades Autónomas (Anexo XV de la Memoria de Actuaciones 2008). Posteriormente, se perfilaron algunos de sus aspectos con una última ronda de contactos con los Gobiernos autonómicos, lo que dio lugar al Acuerdo de 15 de julio de 2009.

Ya desde el primer momento el entonces Vicepresidente Segundo dejó claros los objetivos de la reforma «el primer principio es garantizar que todos los ciudadanos, con independencia de su lugar de residencia, tengan igual acceso a los servicios públicos fundamentales; el segundo principio es garantizar que todas las Comunidades Autónomas puedan financiar sus competencias; el tercero es la necesidad de introducir correcciones en el sistema actual que tengan en cuenta la evolución de la población y otras variables que beneficien a las Comunidades Autónomas menos dinámicas; el cuarto es estar dispuestos a aumentar la cesión de impuestos; el quinto es *potenciar la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas permitiendo espacios fiscales propios que posibiliten las decisiones de mayor gasto que una Comunidad pueda adoptar*; el sexto es asegurar la suficiencia financiera del Estado, de acuerdo con el peso de sus competencias, que en el momento actual supondría al menos el 50% del gasto público incluyendo la Seguridad Social, y un 17 ó 18 por ciento sólo el Estado; y que la última idea es asegurar la unidad de mercado reservándose en exclusiva la Administración General del Estado los recursos provenientes del Impuesto sobre Sociedades» (sesión plenaria 67 del Consejo de Política Fiscal y Financiera).

<sup>2</sup> Una vez aprobadas las Leyes –que se pretende que surtan efectos desde el 1 de enero de 2009, aunque se producirá una aplicación gradual de los cambios–, habrán de convocarse las correspondientes Comisiones Mixtas paritarias Estado-Comunidad Autónoma para fijar el valor inicial del nuevo Fondo de Suficiencia Global de cada ente autonómico. Los Proyectos de Ley han sido publicados en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 18 de septiembre de 2009.

Si bien los tributos propios no son recursos que formen parte del sistema de financiación, se ha aprovechado la oportunidad para incluir en el acuerdo la reforma del polémico artículo 6.3 de la LOFCA. Las razones que se arguyen son, por una parte, de salvaguarda de la seguridad jurídica, ya que, como se sabe, su interpretación ha dado lugar a conflictos que se han ventilado ante el Tribunal Constitucional, y, por otro lado, al interés en «ampliar el espacio fiscal» de las Comunidades Autónomas y delimitarlo en relación con el que corresponde a los tributos locales<sup>3</sup>.

Pues bien, la modificación se opera en el primer inciso del artículo 6.3, que quedaría redactado del siguiente tenor: «Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales».

Se procede, por tanto, a equiparar los términos de la prohibición de doble imposición que se impone a los entes autonómicos, entre otros límites, para establecer sus propios tributos, de modo que con esta modificación la incompatibilidad se produciría respecto de hechos impositivos gravados tanto por el Estado como por las Corporaciones Locales, quedando relegado, por tanto, el discutido concepto de materia imponible que constituía la delimitación respecto de los tributos locales. Se resuelve así la presión ejercida en este sentido por un amplio sector doctrinal, al compás de discutidos pronunciamientos del Tribunal Constitucional adoptados en aplicación de la norma aún vigente a los impuestos creados por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de su poder tributario.

Como ya se ha indicado, se pretende con ello no sólo clarificar el alcance de la prohibición, sino también ampliar las posibilidades de financiación de los entes autonómicos, como una de las expresiones del principio de corresponsabilidad fiscal. Consecuentemente, se produce al propio tiempo un refuerzo de su autonomía financiera y se garantiza en mejor medida, a través de unos ingresos que quedan al margen del sistema de financiación<sup>4</sup>, la suficiencia de los recursos autonómicos. Obviamente, la virtualidad de los principios mencionados no sólo debe alumbrar la formulación de los sistemas de financiación, sino que debe ser el marco en el que se desenvuelve la totalidad de la actividad financiera regional.

La inclusión de esta modificación en el contexto de la reforma del Sistema de Financiación—actualmente en trámite en el Congreso de los Diputados—brinda la posibilidad de volver a reflexionar sobre los beneficios que el recurso a la imposición propia puede proporcionar a las Comunidades Autónomas. Gran parte de la doctrina ha hecho bascular la razón de la escasa virtualidad de esta fuente de ingresos

<sup>3</sup> Véase pág. 57 del Acuerdo 6/2009 y la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley Orgánica de modificación de la LOFCA.

<sup>4</sup> Los recursos que proporciona el actual Sistema de Financiación son los siguientes: las tasas afectas a los servicios transferidos; la recaudación de los tributos total y parcialmente cedidos; la tarifa autonómica del IRPF; y el Fondo de Suficiencia. En la reforma actualmente en tramitación se incorporan a este bloque de ingresos recursos adicionales que proporciona el Estado a través del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales—como garantía de igual financiación de los servicios públicos fundamentales para todos los ciudadanos con independencia de la Comunidad en que residan— y de dos Fondos de Convergencia Autonómica: el Fondo de Competitividad (cuyo objetivo es reforzar la equidad y la eficiencia para la convergencia autonómica en financiación per cápita, sobre la base de la capacidad y el ejercicio de competencias normativas de las Comunidades Autónomas) y el Fondo de Cooperación (del que se beneficiarán las Comunidades de menor renta y las que registren una dinámica poblacional especialmente negativa).

en el límite establecido en el artículo 6.3 de la LOFCA, hasta el punto de que, mientras algunos autores postulaban la necesidad de su modificación, otros procedían a su reinterpretación en términos tales que permitieran la ampliación del espacio fiscal autonómico. Pero, asimismo, con fundamento en la dificultad de allegar recursos a través de esta vía y/o de su idoneidad para traducir los principios constitucionales o de evitar la supuesta colisión con algunos de ellos (singularmente se mencionan a este respecto los principios de solidaridad y de coordinación), alguna literatura científica ha defendido la relegación de esta fuente de financiación a favor de soluciones alternativas como la ampliación de la capacidad normativa de los impuestos cedidos, o la conversión de impuestos cedidos en impuestos propios, o la posibilidad de recurrir en mayor medida a los recargos sobre impuestos estatales <sup>5</sup>.

Para retomar esta problemática y extraer conclusiones sobre los cambios que puede conllevar en el marco de la realidad autonómica actual la modificación del artículo 6.3 de la LOFCA, es necesario disponer previamente de algunos elementos de juicio, a cuya provisión se atiende a continuación.

## 2. Los impuestos creados por las Comunidades Autónomas y su capacidad recaudatoria.

Desde el año 1981 prácticamente todas las Comunidades Autónomas de Régimen Común <sup>6</sup> han ido explorando paulatinamente el territorio de la imposición propia. Si en la década de los ochenta y en la de los noventa predominaron los impuestos sobre el juego, sobre las tierras infrautilizadas y los impuestos hidráulicos, la década actual se caracteriza por la implantación de impuestos sobre contaminación atmosférica o terrestre y por algunos intentos aislados o minoritarios de gravar materias imposables novedosas como las grandes superficies comerciales, determinado tipo de instalaciones contaminantes, ciertas actividades de riesgo, los fondos obtenidos por entidades bancarias, el aprovechamiento cinegético de terrenos, el alojamiento turístico o los vehículos de alquiler. Hace pocos meses, en el caso más reciente, la Comunidad Autónoma de Galicia ha decidido gravar la utilización industrial de embalses. Además, se han ido reduciendo de forma gradual los impuestos sobre el juego del bingo <sup>7</sup>.

<sup>5</sup> De entre el nutrido grupo de contribuciones doctrinales existente sobre las cuestiones atinentes a la financiación autonómica, incluimos la referencia a las que han tratado *in extenso* la problemática de la imposición propia: ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas», *Documentación Administrativa*, n.ºs 232/233, 1992/1993; JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, BOE, Madrid, 1994; ALONSO GONZÁLEZ, L.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995; ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996; LAGO MONTERO, J.M.: *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M./ CAÑAL, F.: «La problemática de los tributos propios y cedidos. Evolución hacia los tributos compartidos», *Estudios del sistema de financiación autonómica*, Edersa, Madrid, 2002; CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas. Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*, Aranzadi, Pamplona, 2002; ALONSO GONZÁLEZ, L.: *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004; CALVO VÉRGEZ, J.: *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, Thomson-Civitas, Madrid, 2005; y CHECA GONZÁLEZ, C.: *Propuestas para un nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común en materia de Impuestos propios y cedidos*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008.

<sup>6</sup> Con la única excepción de la de Castilla y León.

<sup>7</sup> Los impuestos autonómicos vigentes en este momento son los siguientes: en Andalucía, el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas; el Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera; el Impuesto sobre Vertidos a las Aguas Litorales; el Impuesto sobre Depósito de Residuos Radioactivos; y el Impuesto sobre Depósito de Residuos Peligrosos. En Aragón, el Canon

No obstante, hay grandes diferencias en cuanto a las decisiones adoptadas en este ámbito por los poderes autonómicos. Así como en algunos casos se ha legislado ampliamente y existe un número considerable y variado de figuras impositivas creadas —se encuentren actualmente vigentes o no—, en otros es llamativa la parquedad de las iniciativas llevadas a cabo. Se encuentran entre las primeras las Comunidades Autónomas de Extremadura, Cataluña o las Islas Baleares (si bien esta última ha visto cómo varios de los impuestos creados han sido declarados inconstitucionales o han tenido que ser derogados)<sup>8</sup>. En el otro extremo, la Comunidad de Castilla y León carece de tributos propios y las Comunidades de Cantabria, La Rioja, Comunidad Valenciana y Canarias han ejercido escasamente esta facultad (sólo para establecer un canon de saneamiento o de vertido). Es cierto que en ocasiones ha influido en este retraimiento el hecho de la existencia de dudas de constitucionalidad sobre algunos de los impuestos aprobados en otras Comunidades Autónomas, resueltas o no por el Tribunal Constitucional. Pero también es posible detectar que sólo algunas han sido en cada ocasión las impulsoras de corrientes impositivas después seguidas en muchos casos por una amplia representación de los entes autonómicos.

Hay que precisar que no necesariamente las Comunidades que se han mostrado más responsables han conseguido los mayores importes de recaudación por este concepto, ya que hay que considerar otros factores singulares como determinados datos socioeconómicos con incidencia en algunos hechos impositivos o el dato de que el perfil marcadamente extrafiscal de algunas figuras ha restado efectividad recaudatoria.

de Saneamiento de Aguas; el Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por la emisión de gases contaminantes a la atmósfera; el Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por las instalaciones de transporte por cable; y el Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por las Grandes Áreas de Venta. En el Principado de Asturias, el Impuesto sobre Fincas o Explotaciones Agrarias Infrutilizadas; el Impuesto sobre el Juego del Bingo; el Canon de Saneamiento; y el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. En Canarias, el Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo; y el Canon de vertido. En Cantabria, el Canon de Saneamiento. En Castilla-La Mancha, el Impuesto sobre determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente. En Cataluña, el Canon del Agua; el Gravamen de Protección Civil; el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales; el Canon sobre la Disposición Controlada de Residuos Municipales; el Canon sobre la Incineración de Residuos Municipales; y el Canon sobre la Disposición Controlada de Residuos de la Construcción. En Extremadura, el Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos; el Impuesto sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente; el Impuesto sobre el Suelo sin edificar y Edificaciones Ruinosas; y el Impuesto sobre Depósitos de las Entidades de Crédito. En Galicia, el Impuesto sobre el Juego del Bingo; el Canon de Saneamiento; el Impuesto sobre Contaminación Atmosférica y el Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua balsada. En las Islas Baleares, el Impuesto sobre los Premios del Juego del Bingo; y el Canon de Saneamiento de Aguas. En La Rioja, el Canon de Saneamiento. En la Comunidad de Madrid, la Tarifa de Depuración de Aguas Residuales; el Impuesto sobre Depósito de Residuos; y el Impuesto sobre la Instalación de Máquinas en Establecimientos de Hostelería Autorizados. En la Región de Murcia, el Impuesto sobre los Premios del Juego del Bingo; el Canon de Saneamiento; el Impuesto sobre Vertidos a las Aguas Litorales; el Impuesto por Emisiones de Gases Contaminantes a la Atmósfera; y el Impuesto sobre el Almacenamiento o Depósito de Residuos en la Región de Murcia. Por último, en la Comunidad Valenciana, el Canon de Saneamiento.

Algunas Comunidades Autónomas aprobaron recargos sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas (Principado de Asturias, Cantabria, La Rioja, Comunidad de Madrid y Región de Murcia) y la Comunidad Valenciana tiene un recargo sobre la Tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar en casinos.

<sup>8</sup> El Impuesto sobre las Loterías fue declarado inconstitucional por la sentencia 49/1995, de 16 de febrero y el Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente por la sentencia 289/2000, de 30 de noviembre. Además, la Ley autonómica 7/2003, de 22 de octubre, derogó el Impuesto sobre las Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento, sobre el que el Gobierno había promovido el recurso de inconstitucionalidad 4407/2001 (del que el Tribunal Constitucional lo tuvo por desistido a través del Auto 43/2004), de 10 de febrero; así como la Ley 25/2006, de 27 de diciembre, derogó el Impuesto sobre la Circulación de Vehículos de Arrendamiento sin Conductor, que había sido creado por la Ley 13/2005, de 27 de diciembre.

Por otra parte, hay impuestos propios con una gran capacidad para generar recursos económicos, como los cánones de saneamiento o, en las Comunidades en que aún están vigentes, los impuestos sobre el bingo (la percepción de ingresos por estos conceptos tiene lógicamente una muy desigual incidencia territorial). Asimismo, la aptitud recaudatoria del Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo de Canarias coloca a esta Comunidad, a pesar de encontrarse entre las que menos ha utilizado la figura de los tributos propios, entre las más financiadas por este capítulo. Pero si dejamos al margen estas figuras que pueden crear distorsiones a los efectos que nos proponemos, las Administraciones que en los últimos años han obtenido más recursos procedentes de los impuestos propios han sido las de Cataluña, Extremadura, Galicia, Andalucía, la Comunidad de Madrid y, muy recientemente, Aragón<sup>9</sup>.

En todo caso, y según los datos más recientes, los tributos propios y los recargos sobre impuestos estatales y locales constituyen tan sólo el 0,5% de la financiación total obtenida por las Comunidades Autónomas, si bien hay que tener en cuenta que aproximadamente el 75% de ella se obtiene a través de las transferencias procedentes del Sistema de Financiación (en el capítulo de la financiación incondicionada) y un 6,3% de fondos europeos (el mayor volumen entre la financiación condicionada<sup>10</sup>).

Si bien es cierto que este dato viene explicado en parte por los límites constitucionales que deben respetar los entes autonómicos cuando legislan sobre tributos propios, particularmente el artículo 6.3 de la LOFCA, de la exposición anterior puede deducirse también el notable impacto que el variable ejercicio de su autonomía financiera puede implicar respecto del escenario actual. Por lo tanto, no hay que hurtar del conocimiento de la realidad autonómica el importante influjo que el desarrollo de las distintas políticas fiscales tiene sobre la aptitud recaudatoria de los impuestos propios ni hacer pesar la completa responsabilidad de este hecho sobre las restricciones impuestas por el precepto ahora en curso de modificación.

### 3. La imposición propia en el marco constitucional.

En la actualidad es casi ocioso recordar que, en el marco de nuestro modelo de organización territorial del Estado, el reconocimiento constitucional de la autonomía de las Comunidades Autónomas para gestión de sus intereses, conlleva la atribución de un conjunto de recursos económicos para el desarrollo y ejecución de sus competencias (arts. 137, 156.1 y 157.1). Entre ellos, se encuentran «sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales» [arts. 157.1 b) de la Constitución y 4.1 b) de la LOFCA].

La autonomía financiera autonómica, que, después de una extensa y prolífica jurisprudencia constitucional<sup>11</sup>, se identifica con la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos, con

<sup>9</sup> Véanse los Informes «Las Haciendas Autonómicas en cifras» 2005 y 2006 de la Secretaría General de Financiación Territorial del Ministerio de Economía y Hacienda ([www.meh.es](http://www.meh.es)).

<sup>10</sup> Véase el «Informe económico-financiero de las Administraciones territoriales 2006» elaborado por el Ministerio de Administraciones Públicas ([www.map.es](http://www.map.es)). En los años 2001 a 2003 los tributos propios suponían el 4% del total de los recursos autonómicos; en el año 2004, el 2% (informe «Problemática del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común regulado en la Ley Orgánica 8/1980 y en la Ley 21/2001» en [www.aeat.es](http://www.aeat.es)).

<sup>11</sup> «La autonomía financiera, como instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política, implica tanto la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado –en términos de suficiencia– de ingresos... La autonomía financiera de los entes territoriales va,

la capacidad de decisión sobre la composición y la cuantía de los mismos, se circunscribe al ámbito competencial de estos entes. Ello ha implicado que en las primeras etapas de desarrollo del modelo territorial, en que las Comunidades Autónomas comenzaban el proceso de asunción de competencias, el volumen de recursos que se garantizaba era muy limitado y giraba en torno a transferencias estatales. Sólo cuando el volumen de los traspasos competenciales empezó a adquirir entidad y consiguientemente las necesidades de gasto se incrementaron sustancialmente, empezó a plantearse, al compás del diseño de los sucesivos modelos de financiación, la idea de la corresponsabilidad fiscal unida a la del principio de suficiencia de los recursos autonómicos.

La autonomía financiera, que hasta el momento había tenido su desarrollo más importante en la vertiente del gasto autonómico, empieza a intentar reforzarse en lo concerniente a la obtención de los ingresos, buscándose instrumentos que permitan que la suficiencia sea provista no sólo por el Estado, sino también por las propias Comunidades Autónomas. Como se sabe, a ello ha contribuido en gran medida la atribución de cada vez mayores facultades normativas sobre los impuestos cedidos y de participación en la gestión, así como la ampliación de los porcentajes de cesión, ya que las ideas de autonomía y suficiencia son interdependientes. Lógicamente, además, las decisiones de redistribución de las competencias y de los recursos económicos disponibles para la provisión de los bienes y servicios deben encarnar dos procesos paralelos. Ahora bien, téngase en cuenta que la autonomía no provee completamente la suficiencia, sólo colabora a ella (en el modelo actual de financiación la misión de conseguir los ingresos precisos para atender a las necesidades de gasto corresponde al Fondo de Suficiencia, que es el mecanismo de cierre del Sistema).

La insatisfacción respecto al ejercicio de su poder tributario autónomo en las decisiones sobre el ingreso traía causa no sólo del hecho de que la tributación propia ya no podía proveer la suficiencia de ingresos ante la consumación del proceso de transferencias, sino también de la constatación de que las Comunidades Autónomas no habían desarrollado en este ámbito su responsabilidad fiscal. Ciertamente, en la búsqueda de recursos económicos los principios de autonomía y de suficiencia corresponsable están atemperados, pero desde luego no obstaculizados, por otros principios constitucionales o derivados del bloque de la constitucionalidad. Y es en este punto donde nos tropezamos con el artículo 6.3 de la LOFCA.

## II. LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS CREADOS Y LA INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL DEL ARTÍCULO 6.3

### 1. Los impuestos autonómicos y su confluencia con el artículo 6.3.

Como se señala en el Acuerdo 6/2009 del Consejo de Política Fiscal y Financiera, el avance del proceso de descentralización de las competencias de gasto ha significado que el núcleo de las preocu-

---

entonces, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas; es decir, para posibilitar y garantizar el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida en los arts. 137 y 156 CE» (STC 179/1985, 63/1996, 201/1988, 96/1990, 13/1992, 171/1996, 233/1999 y otras).



paciones se ha trasladado al ámbito del ingreso, adquiriendo nuevo protagonismo los principios de autonomía financiera y corresponsabilidad. La aplicación conjunta de estos principios se articula como uno de los ejes básicos de la reforma en curso, si bien el aumento de la corresponsabilidad se hace compatible con el respeto a la unidad de mercado y la mayor autonomía se combina con el mantenimiento de la suficiencia y la equidad del sistema de financiación <sup>12</sup>. Es digno de atención el hecho de que, siendo lógicamente éste el concreto marco principal en el que se ha acordado el incremento de las competencias normativas sobre los impuestos estatales, es, asimismo, en el que se propone, a pesar de configurarse los tributos propios como recursos marginados del sistema, la revisión del artículo 6.3. Parece por tanto claro que lo que se pretende es incidir en todos los instrumentos que permitan a las Comunidades Autónomas incrementar la parte de los ingresos que pueden obtener por sí mismas, y que, en el contexto de la reforma del sistema, deben ser los que financien las decisiones de mayor gasto sobre el nivel mínimo de prestación de servicios ya garantizado por el Estado.

La mayor parte de los recursos de inconstitucionalidad que se han promovido en relación con impuestos autonómicos propios se han argumentado en base a la supuesta infracción de este precepto, así como la mayoría de las sentencias recaídas han fundado en él su fallo. No en vano se señala que uno de los fines de la propuesta de modificación es evitar o reducir la conflictividad constitucional.

Parece evidente que la finalidad del artículo 6 de la LOFCA es establecer las reglas de distribución del poder tributario en su vertiente normativa, proceder a la delimitación de las demarcaciones competenciales tributarias que corresponden a los diferentes entes territoriales, evitando la doble imposición o la sobreimposición <sup>13</sup>. Ahora bien, la compleja doctrina del Tribunal Constitucional sobre el artículo 6.3 ha incidido significativamente en las decisiones adoptadas en materia de impuestos propios por las Comunidades Autónomas. Influidas, por una parte, de la doctrina sentada en la primera y conocida sentencia 37/1987 <sup>14</sup>, que consideró legítimo el establecimiento por las mismas de impuestos de carácter extrafiscal, y deduciendo, al igual que una parte de la literatura científica, que las figuras de esta naturaleza quedaban por este solo hecho al margen de las prohibiciones del artículo 6 de la LOFCA, gran parte de ellas aprobaron, como se ha visto, impuestos con fines no fiscales (en su mayor parte de perfil medioambiental), si bien en muchos casos este barniz era claramente artificioso. Algunos legisladores autonómicos anunciaron insistentemente en las Exposiciones de Motivos de las normas de creación sus propósitos no recaudatorios y decidieron la afectación de los ingresos obtenidos a los objetivos supuestamente perseguidos con la exacción del correspondiente impuesto. Como es palmario, éstos no son elementos susceptibles de conducir a la identificación de la función desempeñada por los mismos, pues sólo la estructura tributaria es fiel reflejo de la auténtica realidad impositiva, como ha dejado claro finalmente el Tribunal Constitucional.

<sup>12</sup> En la propuesta de reforma del Sistema de Financiación los principios de suficiencia y equidad aparecen, a su vez, conjugados, con el fin de que, dentro del marco de suficiencia global, los servicios básicos del Estado del Bienestar puedan ser prestados en igualdad de condiciones a todos los ciudadanos con independencia de su lugar de residencia.

<sup>13</sup> Como señalan acertadamente RUIZ ALMENDRAL y ZORNOZA, «...los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA deberían ser objeto de una interpretación unitaria, dado que tienen idéntica finalidad, la de delimitar el espacio fiscal puesto a disposición de las CCAA, respecto del sistema tributario estatal, por un lado, y el de las Corporaciones Locales, por otro. ... Serían así dos aspectos o vertientes de una misma regla de conflicto: la prohibición de equivalencia...» («El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. Análisis constitucional» en *Nueva Fiscalidad*, n.º 10, 2004, págs. 66 y 67).

<sup>14</sup> La STC 37/1987, de 14 de abril, declaró la constitucionalidad de los artículos 30 a 41 de la Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de 3 de julio, reguladores del Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas. La misma argumentación sirvió, como se sabe, para confirmar la constitucionalidad de los artículos 21 a 29 de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, de creación del Impuesto de Dehesas calificadas en Deficiente Aprovechamiento, a través de la STC 186/1993, de 7 de junio.

En todo caso, esta tendencia autonómica a justificar la creación de impuestos propios con razones extrafiscales (que además ahorra o suaviza a estos entes los costes asociados –en términos de reacción ciudadana– al incremento de la presión fiscal), ha impedido la exploración de otros territorios de compatibilidad con la regla del artículo 6.3. Por otra parte, y a pesar de su predicada naturaleza no fiscal, algunas de estas figuras han sido o están pendientes de ser constitucionalmente escrutadas bajo la sospecha de infringir la prohibición de la LOFCA. Ha sido el caso de los Impuestos balear y extremeño sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente, ya declarados inconstitucionales por solapamiento con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles <sup>15</sup>, y quedan en este momento pendientes de pronunciamiento del Tribunal Constitucional el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (de las Comunidades de Cataluña, Principado de Asturias, Navarra y Aragón) y el Impuesto extremeño sobre Depósitos en Entidades de Crédito, por posible solapamiento con el Impuesto sobre Actividades Económicas <sup>16</sup>.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional ha declarado que el Gravamen catalán sobre Protección Civil, los Impuestos extremeños sobre Suelo sin edificar y Edificaciones Ruinosas y sobre Aprovechamientos Cinegéticos y el Impuesto andaluz sobre Depósito de Residuos Radioactivos son respetuosos con el artículo 6.3, ya que los primeros no invaden la materia reservada al Impuesto sobre Bienes Inmuebles ni la reservada al Impuesto sobre Actividades Económicas, los últimos <sup>17</sup>.

## 2. La doctrina del Tribunal Constitucional y su delimitación del ámbito del artículo 6.3.

Ya desde la sentencia 37/1987 <sup>18</sup>, completada por la doctrina recaída en la STC 289/2000, el Tribunal Constitucional ha mantenido una línea unívoca en la interpretación del alcance de los límites

<sup>15</sup> La STC 289/2000, de 30 de noviembre, declaró la inconstitucionalidad del Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente, aprobado por Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre. Por su parte, la STC 179/2006, de 13 de junio, declaró la inconstitucionalidad del Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente, en los términos aprobados por la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo. La Ley 8/2005, de 27 de diciembre, ya había realizado las modificaciones oportunas en la estructura del impuesto que se habían pactado como consecuencia del Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación Administración General del Estado-Comunidad Autónoma de Extremadura de 13 de abril de 2005.

<sup>16</sup> Las normas autonómicas que han aprobado los respectivos Impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales son las siguientes: la Ley del Parlamento Catalán 16/2000, de 29 de diciembre; la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, del Parlamento de Navarra; la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, del Principado de Asturias y la Ley aragonesa 13/2005, de 30 de diciembre. Por su parte, la Ley del Parlamento de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre, creó el Impuesto sobre Depósitos de las Entidades de Crédito.

<sup>17</sup> La STC 14/1998, de 22 de enero, declaró la constitucionalidad de los artículos 31 a 38 de la Ley 8/1990, de Caza de la Comunidad Autónoma de Extremadura, reguladores del Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos; la STC 168/2004, de 6 de octubre, certificó la constitucionalidad de los artículos 58 a 64 de la Ley del Parlamento de Cataluña 4/1997, de Protección Civil de Cataluña, reguladores del Gravamen sobre Protección Civil; los Autos 417/2005, de 22 de noviembre y 434/2005, de 13 de diciembre, de inadmisión a trámite de los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura contra la Ley de la Asamblea de Extremadura 9/1998, que creó el Impuesto sobre Suelo sin Edificar y Edificaciones Ruinosas, declararon su compatibilidad con el artículo 6.3; y el Auto 456/2007, de 12 de diciembre, de inadmisión a trámite de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Córdoba contra los artículos 56 a 64 de la Ley del Parlamento de Andalucía 18/2003, de 29 de diciembre, de creación del Impuesto sobre Depósito de Residuos Radioactivos, que falló que éste no vulnera el artículo 6.3 de la LOFCA.

<sup>18</sup> Aunque en esta sentencia el canon de constitucionalidad giraba, entre otros extremos, en torno a la presunta violación solamente de la prohibición del apartado 2 del artículo 6, la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional en su F.J. 14 necesariamente precisó delimitar su contenido a través de un análisis comparativo con los términos del artículo 6.3.

establecidos en los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA. Si bien en este aspecto la jurisprudencia constitucional no ha incurrido en contradicciones, lo que resulta sin embargo cuestionable es la aplicación que realiza de esa doctrina a cada uno de los impuestos autonómicos propios sometidos a su escrutinio.

Pues bien, el núcleo del razonamiento –que se ha mantenido idéntico hasta su último pronunciamiento a través del reciente Auto 456/2007– se funda en la distinción entre los conceptos de hecho imponible y materia imponible, que delimitan el ejercicio del poder tributario autonómico respecto, correspondientemente, del estatal y del local. Una vez interpretado que la dicción «materias reservadas» a las Corporaciones Locales del artículo 6.3 se identifica con el concepto de «materia imponible»<sup>19</sup>, el Tribunal Constitucional señala que hay que entender por éste «toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico», por diferencia a la noción de hecho imponible que «es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para 'para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria'... De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes»<sup>20</sup>.

Se reconoce, por tanto, explícitamente que el ámbito de la prohibición de doble imposición es diferente, ya que respecto a las competencias tributarias de las Corporaciones Locales es más amplia, resultando «vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico». Éste es precisamente el motivo que lleva a la declaración de la inconstitucionalidad de los impuestos balear y extremeño sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente, ya que, al gravar el patrimonio inmobiliario, someten a imposición la misma materia imponible que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles<sup>21</sup>.

Como se ha mencionado, la materia imponible local afectada en todos los casos de impuestos propios impugnados ante el Tribunal Constitucional ha sido, como se acaba de mencionar, la riqueza inmobiliaria, y, además, las actividades económicas potencialmente generadoras de ingresos, que están sujetas al Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>22</sup>.

<sup>19</sup> «... la identificación entre "materias reservadas" a las entidades locales y "materias imposables" resulta patente en la Exposición de Motivos de la Ley reguladora de las Haciendas Locales al identificar como uno de sus retos el "modernizar y racionalizar el aprovechamiento de la *materia imponible* reservada a la tributación local" y, sobre todo, en los apartados 1 y 6 de la Disposición adicional quinta que habilitan, respectivamente, a las Comunidades Autónomas a establecer y exigir un impuesto sobre "*la materia imponible* gravada por el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica" y sobre "*la materia imponible* gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios"» (F.J. 4 de la STC 289/2000).

<sup>20</sup> F.J. 14 de la STC 37/1987; F.J. 4 de la STC 186/1993; F.J. 11 de la STC 14/1998; F.J. 4 de la STC 289/2000; F.J. 6 de la STC 168/2004; F.J. 5 del ATC 417/2005; F.J. 4 de la STC 179/2006; y F.J. 6 del ATC 456/2007.

<sup>21</sup> En ambos casos se emitieron varios Votos particulares, en la mayor parte de los cuales se aplica la mencionada doctrina sobre la materia imponible local si bien con conclusiones diferentes a las de la respectiva sentencia, en orden a poder defender la constitucionalidad de estas figuras impositivas.

<sup>22</sup> Con excepción del caso del Impuesto sobre Aprovechamientos Cinéticos, en que se analizó, además de su eventual duplicidad impositiva con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, su posible coincidencia con el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, supuesto en el cual, aunque el Tribunal Constitucional entendió que existía una yuxtaposición formal, decidió sin embargo que no se producía una doble imposición económica al preverse la deducción del impuesto local pagado en la cuota del impuesto autonómico (STC 14/1998).

Puesto que en la actividad hermenéutica desarrollada el Tribunal debe examinar la estructura impositiva del impuesto autonómico cuya constitucionalidad se encuentra en entredicho al efecto de determinar si se produce coincidencia con el impuesto local concernido en cada caso, uno de los elementos que puede aportar indicios sustanciales sobre la materia objeto de gravamen es lógicamente la definición del hecho imponible. Ello no quiere decir que la doctrina constitucional realice una equiparación con la delimitación efectuada por el artículo 6.2, esto es, que pretenda proceder a una corrección del alcance inferido del tenor literal del apartado 3 como parece entender algún autor<sup>23</sup>, ya que en la mayor parte de los casos se realiza asimismo una comparación de los sujetos pasivos y los elementos de cuantificación de ambas figuras impositivas. Es más, en el caso del Gravamen sobre Protección Civil, el Tribunal Constitucional se encuentra en la necesidad de suplir la conducta omisiva del legislador catalán que –en uno de los ejemplos de técnica tributaria más deficiente– no define el hecho imponible del impuesto autonómico, debiendo deducir de la formulación de los sujetos pasivos lo que éste pretendió gravar.

Por otra parte, el hecho de que el examen constitucional se centre en las sentencias del artículo 6.3 en dilucidar su naturaleza extrafiscal, no significa ni que por esta sola condición los impuestos autonómicos sean respetuosos con el límite de la LOFCA, ni que figuras impositivas con fines exclusivamente fiscales dejen de resultar adecuadamente conformes a él. En la interpretación del Tribunal Constitucional una estructura extrafiscal es un indicio de que el objeto de gravamen autonómico no coincide –aunque pueda incidir– con la materia imponible local. Se trata, por tanto, de una información que se utiliza como criterio de delimitación respecto de los tributos locales.

Sin embargo, se puede observar que en algunos casos se ha realizado una aplicación desigual de estas pautas hermenéuticas. El tratamiento, por ejemplo, del dato de la afectación de los ingresos obtenidos a la finalidad manifestada en la correspondiente Exposición de Motivos, que ha servido para reafirmar la constitucionalidad de un impuesto por considerarse un hecho revelador de su carácter finalista, mientras el mismo elemento de juicio no ha sido tenido en consideración a tal efecto en otro caso<sup>24</sup>.

<sup>23</sup> En este sentido, BORRERO MORO, partiendo de que la interpretación constitucional del artículo 6.3 determina un «agotamiento de la materia imponible, susceptible de ser afectada en el ejercicio de la competencia tributaria autonómica para establecer tributos propios», con base en la exégesis de algunas sentencias del Tribunal Constitucional, propone que se identifique la expresión «materia reservada» con la de «hecho imponible» (*El reparto de la materia imponible entre la Hacienda Autonómica y Local*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, págs. 169 a 188). Un tratamiento temprano de esta problemática había sido ya realizado tempranamente por YEBRA, P.: «La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de las Corporaciones Locales», en *Impuestos*, II, 1985.

<sup>24</sup> «... de la regulación del gravamen (de Protección Civil) se infiere su inmediata vinculación a la realización de una política pública sectorial, aquí la prevención de grandes riesgos, así como su afección a la financiación de un fin concreto, puesto que el producto íntegro del gravamen se destina... Consecuentemente cabe afirmar que el legislador autonómico no ha creado una nueva fuente de ingresos públicos con fines genéricamente fiscales, sino un tributo finalista encaminado a corresponsabilizar a los creadores de riesgos para la protección civil en la prevención y lucha contra los mismos» (F.J. 10 de la STC168/2004). Y en el mismo sentido en el caso del Impuesto andaluz sobre Depósito de Residuos Radioactivos: «Prueba del carácter extrafiscal del tributo cuestionado es su ligazón con una determinada política pública sectorial... puesto que la recaudación fruto de la tributación establecida se encuentra vinculada, por expreso mandato legal, a la financiación de las actuaciones de la Administración de la Junta de Andalucía en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales» (F.J. 7 del ATC 456/2007).

Sin embargo, en el caso del Impuesto extremeño sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente, el Tribunal Constitucional declara: «... la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios

### III. LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 6.3 Y LA FUNCIÓN DE LOS IMPUESTOS PROPIOS EN EL MARCO DE LA AUTONOMÍA POLÍTICA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Es casi un aserto doctrinal unánime referirse a la escasa operatividad de la imposición propia como fuente generadora de ingresos, y, por tanto, criticar su escasa contribución a la suficiencia y al ejercicio del principio de autonomía financiera por parte de las Comunidades Autónomas. Esta concepción se funda en las dificultades que entraña el respeto al conjunto de los límites constitucionales, pero, particularmente, al carácter restrictivo de la prohibición del artículo 6.3 de la LOFCA.

Pues bien, la reforma del Sistema de Financiación –si prospera el texto del Proyecto de Ley en sus términos actuales–, conlleva la remoción de este obstáculo. Como se ha visto, el Acuerdo 6/2009 no informa sólo de que se pretenda clarificar la regla de incompatibilidad, sino que se admite que la propuesta «podría ampliar el espacio fiscal de las CC.AA.» «... con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales». Se admite por tanto, en consonancia con la interpretación constitucional de la hasta ahora vigente redacción, que el cambio en la dicción del precepto implica un nuevo deslinde de los márgenes de actuación autonómica en su competencia creadora de impuestos propios, una extensión del alcance de sus facultades en este ámbito.

El marco en el que se plantea esta modificación parece denotar una voluntad decidida de los poderes públicos de recurrir a todos los medios constitucionalmente previstos para facilitar el acceso de los entes autonómicos a una financiación corresponsable de sus necesidades de gasto. Si bien uno de los elementos clave de la reforma del Sistema de Financiación es la provisión suficiente de recursos destinados a financiar un nivel equivalente y reforzado de los servicios públicos fundamentales del Estado del Bienestar, que garantiza el Estado, en lo que concierne a las decisiones autonómicas de incremento de las prestaciones, parece pretenderse que adquieran mayor relevancia en su financiación los recursos obtenidos a través del desarrollo de sus propias competencias tributarias.

A pesar de todo, cuando se denuncia la falta de virtualidad de los impuestos propios parecen olvidarse las opciones disponibles hasta este momento en la esfera de la materia imponible estatal <sup>25</sup>,

indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo... basta la mera lectura de la citada disposición adicional para constatar que no existe la pretendida afectación a actuaciones concretas tendientes a combatir o reparar el daño provocado al medio ambiente... sino una previsión genérica para financiar cualquier medida o programa de carácter medio ambiental...» (F.J. 10 de la STC 179/2006). El cambio de orientación es tan llamativo que en su Voto particular el Magistrado Pascual Sala (al que se adhirieron los Magistrados Pérez Vera y Pérez Tremps) señala que «El hecho de que, a diferencia del gravamen catalán, el extremeño no establezca que el producto de la recaudación del gravamen debe destinarse íntegramente a financiar actividades tales como previsión, prevención, planificación, información y formación en materia medioambiental, no quiere decir que se trate de un tributo con mera finalidad recaudatoria. Una cosa es que el gravamen no aparezca afectado con exclusividad a determinadas finalidades, y otra bien diferente que, por eso no pueda reconocérsele la naturaleza "finalista" que sin duda ostenta... porque no puede caber duda alguna que programas de reducción, reutilización o reciclaje de residuos, o de apoyo al transporte público, reducen directamente la contaminación y favorecen de la misma forma el medio ambiente».

<sup>25</sup> En relación con este aspecto GARCÍA-MONCÓ, que es uno de los pocos autores que defiende la opción de buscar soluciones para reforzar la vía de la imposición propia, ha realizado recientemente la propuesta de que se configure un impuesto propio sobre las ganancias patrimoniales inmobiliarias, que deberían dejar de ser gravadas por el Estado a través del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades («Impuestos propios: crisis y perspectivas», en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, t. II, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 1.902 a 1.910).

así como el incremento de las cifras de recaudación autonómica por este concepto, al compás de un mayor ejercicio de esta competencia normativa (si bien esto, como se ha examinado anteriormente, con muchas diferencias entre Comunidades Autónomas). Todo ello –incluida la propia disparidad– informa del peso que tiene en esta problemática el factor de la discrecionalidad política con que operan en este campo los gobiernos autonómicos, en cuya toma de decisiones se muestran por tanto prioritarios intereses distintos al propio desarrollo de su poder tributario <sup>26</sup>.

También hay que considerar que la función de la imposición propia no se agota en su condición de instrumento de recaudación, sino que constituye una vía importante para la realización de las políticas autonómicas, pues no hay que olvidar que la autonomía financiera es un medio («un instrumento indispensable» en palabras del Tribunal Constitucional) para el logro de su autonomía política. «La autonomía política de las Comunidades Autónomas y su capacidad de autogobierno se manifiesta, sobre todo, en la capacidad para elaborar sus propias políticas públicas en las materias de su competencia», de modo que «gozarán de autonomía financiera de gasto en la medida en que puedan elegir y realizar sus propios objetivos políticos, administrativos, sociales o económicos con independencia de cuáles hayan sido las fuentes de los ingresos que nutren sus presupuestos» (STC 13/1992) <sup>27</sup>.

De conformidad con la función que debe realizar el tributo en un Estado social, y siendo la autonomía política el presupuesto para la actuación de la autonomía financiera, la imposición propia puede ser la expresión, el instrumento de materialización de determinadas políticas públicas autonómicas. En este aspecto, cumple la misma misión que han desarrollado las Comunidades Autónomas a través de la utilización de las capacidades normativas de los impuestos cedidos, si bien, y dada su libertad de configuración tributaria, los impuestos propios pueden rendir un mejor servicio a este propósito. Esto es lo que, aunque de forma muy incompleta –y, desde luego, en ocasiones con una deficiente técnica tributaria–, han intentado algunos de estos entes, configurando figuras tendentes a la modificación de conductas (de incentivo o de desincentivo de las mismas), y a la internalización de costes sociales.

Pues bien, esta versatilidad de los impuestos autonómicos para perseguir parte de los objetivos formulados en el ejercicio de su autonomía política por estos entes territoriales, justifica por sí misma cualquier esfuerzo que se haga por parte de los poderes públicos para facilitar e impulsar la utilización de esta capacidad normativa. De modo que si en esta línea la modificación del artículo 6.3 de la LOFCA no logra contribuir, pese a haber despejado algunas dudas, al incremento de la responsabilidad fiscal autonómica y a la aportación por estos entes de mayores recursos para financiar sus futuras necesidades de gasto, debe insistirse en que la imposición propia tiene a pesar de ello un importante papel que cumplir como instrumento de intervención política, misión que no puede suplir con la misma solvencia ningún otro recurso de naturaleza tributaria.

<sup>26</sup> Una evaluación del desarrollo del poder tributario desplegado por las Comunidades Autónomas puede encontrarse en JORGE GARCÍA-INÉS, M./ÁLVAREZ GARCÍA, S.: «Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de Régimen Común», en *Crónica Tributaria*, n.º 121, 2006, págs. 31 y ss.

<sup>27</sup> Ya que «es constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza» (F.J. 13 de la STC 37/1987).