

## SISTEMATIZACIÓN DE LOS CRITERIOS DE CONSTITUCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA: ESPECIAL REFERENCIA A LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

**Luis Gómez Villota**

*Profesor de Derecho Administrativo. UDIMA*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Germán ALONSO-ALEGRE FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, don José Luis LÓPEZ GONZÁLEZ, don Pedro POVEDA GÓMEZ, don Miguel SÁNCHEZ MORÓN y don José Luis ZAMARRO PARRA.

---

### EXTRACTO

El trabajo es una sistematización de los criterios constitucionales para analizar la normativa tributaria medioambiental española utilizando como base su doctrina constitucional. El trabajo pretende ser una herramienta útil para el investigador en esta materia, en la medida en que busca un ahorro del esfuerzo recopilatorio de cada uno de los aspectos a analizar que se observan en todos los trabajos sobre esta materia, de tal modo que la simple referencia al trabajo permita entrar de lleno en el análisis de los aspectos que determinan o no la constitucionalidad de una norma tributaria española en materia de medioambiente.

**Palabras clave:** impuesto, constitucionalidad, medio ambiente, tributación y ambiental.

---

*Fecha de entrada: 03-05-2016 / Fecha de aceptación: 12-07-2016*

## SYSTEMATIZATION OF CONSTITUTIONAL CRITERIA IN TAX MATTERS: SPECIAL REFERENCE TO ENVIRONMENTAL TAXATION

Luis Gómez Villota

---

### ABSTRACT

This paper is a systematization of constitutional criteria in order to analyze the Spanish environmental tax regulations using its constitutional doctrine as a basis. This work is intended to be a useful tool for the researcher on the subject, as it aims to save the effort to compile every aspect to be analyzed found in all the papers on this matter, so that a single reference should allow to fully enter into the analysis of the aspects that determine or don't determine the constitutionality of the environmental Spanish tax law.

**Keywords:** tax, constitutional, environmental, taxation and environment.

---

---

## Sumario

1. Introducción y metodología
2. Tributación extrafiscal: justificación y límites constitucionales
  - 2.1. Justificación
  - 2.2. Límites constitucionales
  - 2.3. El tributo medioambiental
3. Potestad tributaria
  - 3.1. Límites al ejercicio de la potestad tributaria
    - 3.1.1. Prohibición de la doble imposición: artículo 6 de la LOFCA
    - 3.1.2. Libertad de empresa, residencia y circulación
  - 3.2. Distribución de competencias: ámbito competencial financiero y material
    - 3.2.1. Ámbito competencial financiero
    - 3.2.2. Ámbito material: medio ambiente
4. Requisitos formales: norma que se emplea en su elaboración
  - 4.1. Reserva de ley
    - 4.1.1. Remisiones a normas reglamentarias
    - 4.1.2. Reserva de ley en la tributación local
  - 4.2. El problema de los decretos-leyes
    - 4.2.1. Límites formales. Presupuesto habilitante: extraordinaria y urgente necesidad
    - 4.2.2. Límites materiales. Materias excluidas de regulación
  - 4.3. Prohibición del empleo de leyes de presupuestos
5. Requisitos materiales de constitucionalidad
  - 5.1. Derivados del artículo 31 de la CE
    - 5.2.1. Desde la perspectiva del artículo 9 de la CE
    - 5.2.2. Igualdad del artículo 14 de la CE
  - 5.2. Derivados de otros preceptos constitucionales
6. Conclusiones

### Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN Y METODOLOGÍA

Se observa en los trabajos sobre el análisis de la constitucionalidad de normativa tributaria en general, y en los de materia medioambiental<sup>1</sup> en particular, que ninguno de ellos sigue una metodología específica en cuanto a los aspectos a analizar.

Bajo esta misma idea de ausencia de metodología en el análisis de la constitucionalidad de los tributos encontramos las sentencias del Tribunal Constitucional que tampoco siguen un esquema homogéneo en cuanto a los parámetros a tener en cuenta. Es cierto que, en este caso, esta carencia viene motivada por la naturaleza de sus resoluciones (solo entran a valorar los aspectos impugnados).

Todos los autores<sup>2</sup>, cuando van a abordar el tema de la constitucionalidad de una norma tributaria, realizan una importante labor de búsqueda y recopilación de doctrina constitucional, y cada uno de ellos lo hace de una manera diferente. El objetivo de este trabajo es elaborar una tabla que sistematice los parámetros de constitucionalidad de la tributación ambiental en materia de medioambiente para su empleo en el análisis de la normativa tributaria sobre la materia.

Para ello se ha procedido a lectura y análisis del marco normativo, a la lectura de bibliografía relativa al análisis de la constitucionalidad de las normas tributarias en materia medioambiental, a la lectura de las principales sentencias del Tribunal Constitucional en las que se analiza la constitucionalidad de estas normas y a sistematizar los parámetros de constitucionalidad empleados.

Sin perder de vista el orden constitucional de distribución de competencias, que nos obliga a analizar el régimen competencial tributario, el análisis sobre la constitucionalidad de cualquier norma tributaria pasa necesariamente por comprobar de manera pormenorizada los dos aspectos básicos que dan lugar a la norma: su aspecto formal y su aspecto material.

Así pues, tras el previo examen de la potestad tributaria, los límites de su ejercicio y la distribución de competencias sobre la materia, el orden lógico del análisis obligará al estudio inicial de los aspectos formales, toda vez que su incumplimiento determina de por sí la inconstitucionalidad de la norma sin necesidad de entrar en las cuestiones de fondo.

Comprobado que la norma cumple con los aspectos competenciales y formales es cuando procederá adentrarse en la valoración de los aspectos de contenido. Este será por tanto el orden estructurador de la tabla que recoja los parámetros de constitucionalidad.

<sup>1</sup> FALCÓN Y TELLA (2006), GARCÍA DE PABLOS (2011), GÓMEZ PORRAS (2012), LOZANO CUTANDA Y VÁZQUEZ COBOS (2012a) y MOLINA LEBRÓN (2015).

<sup>2</sup> GARCÍA DE PABLOS (2011), MARTOS GARCÍA (2001), DE JUAN CASADEVALL (2012), DE VICENTE DE LA CASA (2012), LOZANO CUTANDA Y VÁZQUEZ COBOS (2012a y 2012b), GÓMEZ PORRAS (2012) y MOLINA LEBRÓN (2015).

Es cierto que el Tribunal Constitucional declaró que «para el efectivo cumplimiento del deber que impone el artículo 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria» (SSTC 110/1984, FJ 3.º y 76/1990, FJ 3.º), pero de cara a este estudio vamos a prescindir del análisis de los principios constitucionales que asisten al procedimiento inspector y sancionador tributario.

Por prolija, también vamos a prescindir de definir qué se entiende por tributo desde un punto de vista constitucional, iniciando el trabajo directamente en la justificación y límites de la tributación extrafiscal.

## 2. TRIBUTACIÓN EXTRAFISCAL<sup>3</sup>: JUSTIFICACIÓN Y LÍMITES CONSTITUCIONALES

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH (1988: 44) citado en ALONSO GONZÁLEZ (2004: 215) ya nos anticipa que «hay que partir del aserto de que la pura fiscalidad no existe, ni tampoco la extrafiscalidad pura, y por tanto, en cada tributo coexistirán con distinta intensidad funciones recaudatorias y funciones reguladoras»<sup>4</sup>.

El Tribunal Supremo, en un intento de arrojar luz, en esta difícil cuestión diferenciadora, nos dice que:

«Los tributos con fines no fiscales son, por una parte, instrumentos de la actividad administrativa de fomento, con un contenido económico y signo negativo, para evitar o, al menos, obstaculizar indirecta o sesgadamente, sin el uso de la coacción, determinadas conductas o situaciones no convenientes o inadecuadas respecto del interés general y, en tal sentido, actúan como factores de disuasión.

Ahora bien, estructural y funcionalmente son, por otra parte, auténticos tributos, sometidos en todo al régimen común de estos, ya que también sirven en última instancia para el levantamiento de las cargas públicas» (STS 993/1988, de 19 de septiembre, FJ 1.º)<sup>5</sup>.

Según PATÓN GARCÍA (2006: 107) «junto a la función principal que debe atender todo tributo de recaudar ingresos públicos» la función instrumental que predica la LGT no solo es potestativa

<sup>3</sup> VARONA ALABERN (2009) trata de manera profunda la extrafiscalidad tributaria.

<sup>4</sup> La doctrina del Tribunal Constitucional también apoya esta afirmación al señalar que «"difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros" ya que "resulta evidente que todos los impuestos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos, de manera que es preciso distinguir entre los fines y sus efectos, queridos o no, que la norma tributaria produce en la vida social y económica"» (STC 53/2014, FJ.º 6 c) en STC 26/2015, FJ 4.º a).

<sup>5</sup> CASADO OLLERO en Falcón y Tella (2006: 217) afirma que «la garantía institucional del tributo exige que los fines extrafiscales que con él se persigan no acaben desnaturalizando la función típica, y asimismo caracterizadora, de este instituto jurídico».

sino que «[a]mbas funciones han de ir conectadas, de modo que [...] no es posible concebir un tributo que sea puramente recaudatorio y ajeno a cualquier efecto no fiscal, como tampoco será posible encontrar tributos exclusivamente extrafiscales».

En el mismo sentido el Tribunal Constitucional en el FJ 6.º c) de la sentencia 53/2014 nos viene a decir que «aunque sea secundario, el propósito recaudatorio es consustancial al propio concepto de tributo».

Por tanto, «[l]a base mínima de diferenciación será la distinción entre fines extrafiscales y efectos extrafiscales» (PATÓN GARCÍA, 2006: 107), y tienen finalidad extrafiscal aquellos tributos «que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad» (STC 53/2014, FJ 6.º c), en otras palabras, lo que nos va a permitir diferenciar un tributo fiscal de otro extrafiscal «es que el primero tiene como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello» (STC 289/2000, FJ 5.º en STC 53/2014, FJ 6.º c) y para poder hacerlo hemos de ir más allá del «anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias, [...] es preciso siempre un examen de su estructura, del hecho imponible y también los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, y el resto de elementos de cuantificación» (STC 60/2013, FJ 3.º en STC 53/2014, FJ 6.º c).

La finalidad no predominantemente recaudatoria o extrafiscal se puede apreciar al menos en las siguientes circunstancias (STC 37/1987, FJ 13.º):

- A medida que se logra la finalidad perseguida disminuye su virtualidad recaudatoria.
- La *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los sujetos del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social o estimular la obtención de rendimientos económicos y sociales legalmente exigibles.
- Se exime del pago del tributo a aquellos que se encuentren ya sometidos a un plan de mejora o intensificación, bien forzoso bien voluntario, aprobado por la Administración y en fase de ejecución.

De todos modos, y como veremos más adelante, «tanto si se adoptan medidas de carácter tributario como si se recurre a medidas sancionadoras deberán respetarse los preceptos constitucionales aplicables a cada una de estas figuras», artículos 31 y 24 y 25 de la CE respectivamente (STC 194/2000, FJ 5.º).

## 2.1. JUSTIFICACIÓN

Tanto «el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y so-

ciales constitucionalmente ordenados», es por ello que, si bien «la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución», deriva «directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1 [CE])» (STC 37/1987, FJ 13.º).

Esta función instrumental ya estaba recogida expresamente en nuestro ordenamiento antes de la Constitución en el artículo 4 de la Ley Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre, según el cual «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional», idea que se ha mantenido intacta hasta nuestros días y que recoge ahora el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria con la siguiente redacción: «Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución» (PATÓN GARCÍA, 2006: 106 y 107).

## 2.2. LÍMITES CONSTITUCIONALES

Como ya se indicó en la definición, «son auténticos tributos, sometidos en todo al régimen común de estos» (STS 993/1988, de 19 de septiembre, FJ 1.º), lo que hace que todo lo señalado sobre la constitucionalidad de las normas tributarias les sea de aplicación.

Ahora bien, esta finalidad extrafiscal exige además que «la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica» para contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, actividad recogida en el hecho imponible (STC 289/2000, FJ 5.º), pues el tributo cualquiera que sea su naturaleza «real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal debe recaer sobre alguna fuente de capacidad económica» (SSTC 37/1987, FJ 13.º y 194/2000, FJ 8.º [en STC 53/2014, FJ 6.º c] y en términos similares las SSTC 221/1992, FJ 4.º; 214/1994, FJ 5.º; 194/2000, FJ 8.º y 26/2015, FJ 4.º a).

De todos modos, «la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, determinar si en el tributo [...] prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal» (STC 179/2006, FJ 10.º en STC 22/2015, FJ 4.º).

«[S]entado lo anterior, es preciso determinar si la función extrafiscal de los tributos tiene o no lícito acomodo en el ámbito del poder tributario autonómico. La respuesta ha de ser [...] afirmativa. Pues, en efecto, ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria – y, en concreto, su poder de imposición– en relación con la consecución de objetivos no fiscales. Antes bien, la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas "para el desarrollo y ejecución de sus competencias" (art.

156.1), lo que permite admitir la facultad de aquellas para utilizar también el instrumento fiscal –como parte integrante de su autonomía financiera– en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria. Con ello hay, en definitiva, un implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma. En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía (STC 37/1987, FJ 13.º) y en ese mismo sentido y recordándonos la doctrina citada la STC 186/1993, FJ 3.º.

Es decir, el tributo puede no ser solo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal), eso es, el legislador puede "configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales"» (SSTC 37/1987, FJ 13.º; 197/1992, FJ 6.º; 194/2000, FJ 7.º y 276/2000, FJ 4.º en STC 179/2006, FJ 3.º).

### 2.3. EL TRIBUTO MEDIOAMBIENTAL

«[E] artículo 130.2 del Tratado de la Unión Europea señala que "para la realización de la política medioambiental comunitaria, el Consejo adoptará disposiciones esencialmente de carácter fiscal". Y ya la Recomendación del Consejo de la Unión número 75/436, de 3 de marzo de 1975 señala que los principales instrumentos de los Poderes Públicos en materia de medio ambiente son "las normas y los tributos". No obstante, y en todo caso, la fiscalidad es una mera "herramienta al servicio de las políticas ambientales [...]"» (MARTÍN QUERALT 2005: 6).

Así, los tributos pasan a formar parte de los posibles instrumentos para la defensa y conservación del medio ambiente «a medio camino entre las medidas preventivas y las resarcitorias» (LÓPEZ DÍAZ 2013: 228) y deben incentivar la reducción de la contaminación con el fin de promover cambios de conductas por parte de productores y consumidores. Este debe ser su objetivo principal (PUIG VENTOSA y JOFRA SORA, 2014: 4).

La calificación de un tributo como medioambiental o ecológico ha de atender «a su estructura, de modo que en ella se refleje la finalidad de incentivar la protección del medio ambiente» (MUÑOZ VILLARREAL 2014: 119). En el mismo sentido, LOZANO CUTANDA (2013: 273) nos dice que el término «fiscalidad medioambiental» implica la finalidad de la protección del medio ambiente y «engloba tanto el establecimiento de impuestos ecológicos [...] como la utilización de beneficios fiscales diversos en los impuestos ordinarios», siendo los impuestos ecológicos «tri-



butos con fines extrafiscales o de ordenación que se sustentan en el principio «quien contamina paga» (LOZANO CUTANDA y VÁZQUEZ COBOS 2012b).

«Es [, por tanto,] la finalidad incentivadora del respeto al medio ambiente lo que caracteriza al tributo ecológico o medioambiental, y no la eventual afectación de los recursos obtenidos a sufragar determinados gastos de carácter medio ambiental» (MUÑOZ VILLARREAL 2014: 120), en ese mismo sentido, HERRERA MOLINA (2000) citado en GARCÍA DE PABLOS (2011: 4) señala que "no existe un auténtico impuesto ambiental si no establece un incentivo a reducir la contaminación, aunque su producto se afecte a sufragar gastos ambientales"».

Como indica GARCÍA DE PABLOS (2011: 5):

«Los auténticos tributos medioambientales son aquellos que constituyen un incentivo para la mejora del medio ambiente y cuya estructura difiere de los ordinarios; impuestos extrafiscales donde prima la finalidad sobre el principio de capacidad económica, donde se pretende incidir en las conductas perjudiciales para el medio ambiente haciendo posible un desarrollo sostenible».

Esta definición implica necesariamente, como sostienen varios autores<sup>6</sup>, que el hecho imponible ha de estar constituido por «las actividades que directa o indirectamente deterioren el entorno», que «la base imponible ha de ser la medida del daño ambiental que se pretende evitar»<sup>7</sup> y que el tipo de gravamen no ha de hacer prohibitivo el deterioro gravado, «pues en tal caso debería establecerse una sanción<sup>8</sup>, [...] no un impuesto» (MUÑOZ VILLARREAL 2014: 121-2), debiendo «ser acorde con el objetivo pretendido» (GARCÍA DE PABLOS, 2011: 6).

El legislador «tiene la obligación de ofrecer al contribuyente/agente contaminador una alternativa de mejora» (ALONSO GONZÁLEZ 2004: 233) para que le resulte más rentable una variación de la conducta contaminante y no se confunda con un precio/coste de producción y buscar que se consiga obtener una hipotética recaudación 0 si tiene éxito en su objetivo (ALONSO GONZÁLEZ 2004: 238-9), y decimos hipotética, ya que no hay que olvidar que «una prestación patrimonial coactiva dejará de ser "tributaria" cuando su esencia contributiva o, más genéricamente, recaudatoria quede anulada o sustituida por no importa qué finalidad extrafis-

<sup>6</sup> BORRERO MORO (1999: 114); MOLINA HERRERA (2000); AIZEGA ZUBILLAGA (2001: 87); GARCÍA DE PABLOS (2001: 5); Eurostat Comisión Europea (2013: 9); BLANCA LOZANO (2013: 275) y MUÑOZ VILLARREAL (2014: 121-7).

<sup>7</sup> Artículo 2 (2) Regulation (EU) No 691/2011 of the European Parliament and of the Council of 6 July 2011 on European environmental economic accounts: «environmentally related tax» means a tax whose tax base is a physical unit (or a proxy of a physical unit) of something that has a proven, specific negative impact on the environment, and which is identified in ESA 95 as a tax.

<sup>8</sup> En ese mismo sentido ALONSO GONZÁLEZ (2004: 232) y FALCÓN Y TELLA (2006: 218).

cal» (CASADO OLLERO [1991b: 124-5] citado en FALCÓN Y TELLA [2006: 217]), afirmación esta que conviene matizar en el sentido de que «siendo la finalidad de recaudar consustancial al propio concepto de tributo, la misma se predica del conjunto del sistema tributario, sin impedir el empleo de técnicas desgravatorias, entre las que se encuentra el tipo de gravamen cero» (STC 26/2015, FJ 4.º a), posibilidad expresamente contemplada en el artículo 55.3 de la LGT, y así, continúa diciendo, «pued[e] calificarse de tributaria una regulación que contemple una determinada capacidad económica, la configure como hecho imponible de un tributo y la desarrolle de tal modo que no termine en la obtención de una cuota tributaria». En este mismo sentido ha de entenderse la STC 53/2014, FJ 6.º c).

Jorge GARCÍA-INÉS (2007), en MUÑOZ VILLARREAL (2014: 125), nos dice que conforme a la Comisión Europea podemos agrupar los tributos medioambientales en dos categorías:

- Las exacciones sobre emisiones.
- Las exacciones sobre productos.

Y LOZANO CUTANDA (2013: 277-8) nos indica que la Agencia Europea de Medio Ambiente<sup>9</sup> los cataloga, en función de su finalidad predominante, en tres grupos:

- Impuestos de «recuperación de costos».
- Impuestos «incentivadores»<sup>10</sup> o de «modificación de conductas».
- Impuestos ambientales de «finalidad fiscal».

### 3. POTESTAD TRIBUTARIA

La base constitucional de la atribución de la potestad tributaria tanto al Estado, como a las comunidades autónomas, como a las corporaciones locales, la encontramos principalmente en el artículo 133 de la CE<sup>11</sup>, si bien, la potestad tributaria local amplía su base constitucional en el ar-

<sup>9</sup> Agencia Europea de Medio Ambiente (1996).

<sup>10</sup> «[E]xisten tributos que se han creado con fines extrafiscales, actuando [su] pago [...] como incentivo o desincentivo a ciertas conductas que el legislador desea fomentar o desincentivar respectivamente –como son los llamados tributos ambientales–, a los que puede aplicarse el término de "tributos no fiscales o extrafiscales"» (PATÓN GARCÍA 2006: 11).

<sup>11</sup> *Artículo 133 de la CE.*

1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.
2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.
4. Las administraciones públicas solo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.

título 142<sup>12</sup> encontrándose su desarrollo legal en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL).

La determinación de la naturaleza de esta potestad ha sido objeto de intenso debate doctrinal (SAINZ DE BUJANDA, CAZORLA PRIETO, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO o FERREIRO LAPATZA, entre otros), debate en el que no entraremos por ser una cuestión ajena al objeto del trabajo. De todos modos, el reparto competencial en la elaboración de las normas tributarias entre las entidades territoriales, cuestión que sí abordaremos, tampoco está exento de complicaciones.

Centrándonos en el conflicto competencial entre Estado y las comunidades autónomas, hay que partir de la base de que «es el Estado, "dentro de los márgenes que la Constitución le otorga y respetando los principios y las competencias financieras autonómicas en ella establecidas (singularmente en el artículo 157 de la CE)<sup>13</sup>", [...] el único "constitucionalmente habilitado para establecer uno u otro sistema de financiación autonómica"» (STC 192/2000, FJ 10.º en STC 19/2012, FJ 11.º).

No obstante, la autonomía financiera autonómica a la que se refieren los artículos 137 y 156 de la CE «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, de acuerdo con los artículos 133.2 y 157.1 de la CE» (STC 289/2000, FJ 3.º).

Como se puede observar, el principio de autonomía financiera autonómica concentra dos vertientes:

- La vertiente del gasto. «[La] autonomía financiera no entraña solo la libertad de sus órganos de gobierno en cuanto a la fijación del destino y orientación del gasto público, sino también para la cuantificación y distribución del mismo dentro del marco de sus competencias» (STC 127/1999, FJ 8.º en SSTC 239/2002, FJ 9.º y 168/2004, FJ 4.º).

<sup>12</sup> Artículo 142 de la CE: Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.

<sup>13</sup> Artículo 157 de la CE.

1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- e) El producto de las operaciones de crédito.

2. Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

3. Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.

- La vertiente de los ingresos. «Implica la "capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos"» (SSTC 96/2002, FJ 2.º y STC 176/1999, FJ 4.º en STC 168/2004, FJ 4.º).

### 3.1. LÍMITES AL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

Partiendo de la base de que «ninguno de los límites constitucionales que condicionan la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas puede ser interpretado de tal modo que la haga inviable» (STC 150/1990, FJ 3.º en STC 168/2004, FJ 4.º), el ejercicio de la competencia autonómica para establecer un sistema de tributos propio tiene los siguientes límites:

- Prohibición de doble imposición:
  - Que «no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado (art. 6.2 LOFCA)».
  - Que «no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales» (art. 6.3 LOFCA)<sup>14</sup>.
- La libertad de empresa, residencia y circulación (art. 9 c) LOFCA).

<sup>14</sup> Un apunte sobre el artículo 6.3 de la LOFCA en su redacción anterior a la modificación introducida por Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE de 19 de diciembre).

Si bien es cierto que no hay que perder de vista el hecho de que de acuerdo con la doctrina *«ius superveniens*, el control de las normas que incurren en un posible exceso competencial debe hacerse de acuerdo con las normas del bloque de la constitucionalidad vigentes en el momento de dictar sentencia» (STC 35/2012, FJ 2.º c) en STC 208/2012, FJ 2.º b), no hay que olvidar que las modificaciones normativas no son de aplicación a las situaciones anteriores a su entrada en vigor y, por tanto, no afecta al juicio de constitucionalidad en los procedimientos en los que se dilucida una cuestión de inconstitucionalidad, toda vez que la cuestión ha de resolverse en base a la normativa vigente y aplicable en el concreto momento en el que se suscitó el proceso *a quo* (STC 196/2012, FJ 1.º c) y STC 22/2015, FJ 1.º a).

Así por tanto, y aunque solo sea con vista para estos supuestos, procede el análisis de la situación anterior, que diferiría de la actual en la medida en que los tributos autonómicos no podían recaer «sobre materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales» sin habilitación legal previa (STC 289/2000, FJ 4.º). Es decir, «reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente grabada por el tributo en cuestión, con independencia de cómo se articule por el legislador el hecho imponible» (STC 289/2000, FJ 4.º).

Para apreciar la relevancia de esta diferencia me remito a las SSTC 37/1987, FJ 14.º; 186/1993, FJ 4.º; 289/2000, FJ 4.º o STC 169/2004 entre otras, que ahondan en profundidad en esta diferencia conceptual entre materia imponible y hecho imponible, entendiéndose

«[p]or materia imponible u objeto del tributo [...] 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 el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso "para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria"».

### 3.1.1. Prohibición de la doble imposición: artículo 6 de la LOFCA<sup>15, 16</sup>

El primero de los límites, tal y como expresa la doctrina constitucional «"[n]o tiene por objeto impedir que las Comunidades Autónomas establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado" [extensible ahora también a las Corporaciones locales], sino lo que prohíbe [...] es la duplicidad de hechos impositivos» (SSTC 186/1993, FJ 4.º c) y 37/1987 en STC 289/2000, FJ 4.º). «Es decir, la prohibición de doble imposición [...] atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión» (STC 289/2000, FJ 4.º).

Así pues, como establece la STC 37/1987 en su FJ 14.º y en ese mismo sentido las SSTC 289/2000, FJ 4.º; 179/2006, FJ 4.º y 122/2012, FJ 3.º en STC 60/2013, FJ 4.º, la diferencia entre los conceptos objeto imponible y hecho imponible hace que «en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos impositivos, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes» y así

«una misma actividad económica es susceptible de ser sometida a tributación por gravámenes distintos desde perspectivas diferentes (la obtención de renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio, la circulación de bienes, la solicitud de servicios o actividades administrativas, el uso del dominio público, la afectación del medio ambiente, etc.), sin que ello suponga necesariamente una doble imposición, permitida o prohibida, por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad» (STC 60/2013, FJ 4.º).

Más claro es todavía el Tribunal Constitucional cuando señala que «la prohibición de la doble imposición en materia tributaria únicamente "garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible"» (SSTC 37/1987, FJ 14.º, 149/1991, FJ 5.º A); 186/1993, FJ 4.º c); 14/1998, FJ 11.º C) en STC 233/2000, FJ 23.º).

<sup>15</sup> Artículo 6 de la LOFCA [última redacción].

- Uno. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.
- Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a estas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.
- Tres. 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. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

<sup>16</sup> Véase MARTOS GARCÍA (2011).

Esta prohibición de duplicidad de hechos imposables «provoca la necesidad de analizar el modo en que el legislador articula, en cada caso, el hecho imponible» (STC 122/2012, FJ 3.º) pero esto solo no basta, pues su definición legal solo es un elemento más –no definitivo– [STC 168/2004, FJ 10.º a), por ello, tal y como sostiene la doctrina constitucional (SSTC 122/2012, FJ 4.º y 196/2012, FJ 2.º) se ha de tomar en consideración, además, el resto de elementos interrelacionados, a saber: «los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible, la capacidad económica gravada, dado que "el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza" (por todas SSTC 194/2000, FJ 8.º; 276/2000, FJ 4.º y ATC 71/2008, FJ 5.º) o los supuestos de no sujeción o exención» (STC 122/2012, FJ 4.º). En el mismo sentido también se pronuncia la STC 30/2015, FJ 3.º.

En este punto conviene recordar que «[l]a técnica de la deducción en la cuota de lo previamente abonado por razón del otro tributo [...] impid[e] la existencia de una doble imposición económica» (STC 14/1998, FJ 11.º C).

Además de estos criterios, la doctrina constitucional expresamente apunta a la finalidad fiscal o extrafiscal como medio de diferenciación entre tributos, señalando que incluso esta última, aun siendo parcial, no puede dejar de tenerse en cuenta a la hora de establecer las diferencias con otros tipos de impuestos (STC 122/2012, FJ 7.º). Si bien, «para que la finalidad extrafiscal tenga consecuencias en la comparación no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo» (STC 289/2000, FJ 5.ª).

En el ámbito medioambiental, el objeto de análisis de este requisito consiste en estudiar si la ley tiene una finalidad ambiental como objetivo real, tal y como exige el Tribunal Constitucional, o se grava una capacidad económica ya gravada (SSTC 289/2000 y 179/2000), ya que «la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo [...] prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal» (STC 179/2006, FJ 10.º en STC 60/2013, FJ 5.º).

Así pues, la falta de concreción en la forma de afectación de los rendimientos del impuesto a proyectos de conservación y mejora del medio ambiente impide apreciar la verdadera *intentio legis* de una norma como instrumento al servicio de políticas medioambientales (STC 60/2013, FJ 5.º).

En suma, señalado esto, el método de comparación de los tributos que se reputan coincidentes debe «atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no solo la riqueza gravada o materia imponible, que es el punto de partida de toda norma tributaria, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo» (STC 210/2012, FJ 4.º en STC 85/2013, FJ 3.º). Y, como nos dice CASA-DO OLLERO (1981: 31) en GONZÁLEZ GONZÁLEZ (2000: 1269) «[basta] con alterar algunos de los aspectos o elementos estructurales del hecho imponible del tributo regional para no incurrir en la vetada coincidencia con el hecho imponible tipificado por el Estado».

### 3.1.2. Libertad de empresa, residencia y circulación

El estudio de esta cuestión, tal y como establece el Tribunal Constitucional, límite también a la potestad tributaria de las comunidades autónomas, pasa necesariamente por conjugar, por un lado, «el esencial principio de unidad del sistema, en su manifestación de unidad de mercado o de unicidad del orden económico general» y, por otro, «la diversidad regulatoria» fruto del Estado de Autonomías y de la distribución de competencias en nuestro ordenamiento (STC 96/2013, FJ 4.º).

La Constitución prevé una serie de técnicas para conseguirlo (STC 96/2013, FJ 4.º):

- La reserva de la función legislativa al Estado, en exclusiva o de fijación de bases, para preservar la unicidad del orden económico nacional (STC 1/1982, FJ 1.º en STC 96/2013, FJ 4.º).
- La sujeción del legislador al artículo 53.1 de la CE que le obliga a respetar el contenido esencial de los derechos y libertades fundamentales, lo que incluye en este caso la libertad de empresa contenida en el artículo 38 de la CE (STC 96/2013, FJ 4.º)
- Comprobar los siguientes parámetros en la legislación autonómica (STC 88/1986 en STC 96/2013, FJ, 4.º):
  - Que esta se lleve a cabo dentro de su ámbito de competencia.
  - Que la diversidad propuesta resulte proporcionada al objeto legítimo que persigue.
  - Que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles..

No obstante, cuando estos medios se revelan insuficientes para mantener esta igualdad básica entre los españoles, el Estado puede intervenir normativamente para garantizarla con base en los artículos 149.1.1 y 149.1.13 de la CE (STC 96/2013, FJ 4.º).

Señalada esta cuestión, no hay que perder de vista que «[e]l derecho a la libertad de empresa no es absoluto e incondicionado sino limitado por la regulación que, de las distintas actividades empresariales en concreto, puedan establecer los poderes públicos, limitaciones que han de venir establecidas por la ley, respetando, en todo caso, el contenido esencial del derecho» (SSTC 18/2011, FJ 15.º y 135/2012, FJ 5.º en STC 96/2013, FJ 5.º).

Derecho que viene a «implicar, fundamentalmente, el derecho a iniciar y sostener una actividad empresarial (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3.º) y a hacerlo en libre competencia (SSTC 88/1986, de 1 de julio, FJ 4.º; y 135/1992, de 5 de octubre, FJ 8.º)» (STC 96/2013, FJ 5.º) que en relación con el artículo 139.2 de la CE implica que «toda medida que impida o fomente el tras-

lado de empresas incidirá lógicamente en la libertad de circulación y, por tanto, en la libertad de las empresas» (STC 96/2002, FJ 11.º).

Entre estas medidas hay que incluir cualquiera que suponga «una modificación sustancial, geográfica o sectorial, del régimen de traslado en o para determinadas zonas del territorio nacional», lo que incluye la creación de barreras financieras, o desvirtuar la igualdad de medios y posibilidades de desplazamiento de las industrias que concurren en el mismo ámbito económico a través de la introducción en el mercado factores externos artificiales, bien a través de medidas coactivas, bien a través de medidas de gracia como ayudas, subvenciones, etc. (STC 64/1990, FJ 4.º en STC 96/2002, FJ 11.º) o medidas tributarias en cuanto que puedan favorecer el ejercicio de actividades económicas para determinados operadores a través de exenciones o bonificaciones, amortizaciones aceleradas de inversiones, etc. siempre que carezcan de justificación que las legitime (STC 96/2002, FJ 12.º).

En cuanto a la libertad de residencia el Alto Tribunal también es claro:

«El hecho de que los residentes en una determinada zona del territorio nacional hayan de soportar obligaciones y cargas mayores que las de otros, lo que normalmente se corresponde con la atribución de mayores beneficios o de una situación de hecho más ventajosa, no limita o restringe el derecho a la libre elección de residencia, aun cuando no consideren legalmente exigibles las obligaciones que por razón de la residencia se les imponen» (STC 8/1986, FJ 3.º).

Y por lo que se refiere a la libertad de circulación, como señala el Tribunal Constitucional en el FJ 4.º de la STC 100/2012, esta

«opera como límite al ejercicio de las competencias normativas de los poderes públicos afecta tanto a las medidas desestimulantes u obstativas del tráfico de bienes, como también a las medidas estimulantes o favorecedoras, que provocan el desplazamiento de un lugar a otro del territorio a la búsqueda del beneficio, y sean de tipo económico o de naturaleza tributaria».

Sin embargo, solo será contraria al artículo 139.2 de la CE una medida que incidiendo en la circulación de bienes y personas por el territorio nacional «persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente legítimo que persigue la norma adoptada» (STC 109/2003, FJ 15.º en STC 100/2012, FJ 4.º).

En resumen, y en palabras del Tribunal Constitucional, en lo que hay que fijarse «no es... [en] la existencia misma de una medida diferente en el territorio nacional, sino [en] la existencia o no de una justificación razonable que legitime la medida diferente (STC 96/2002, FJ 12.º), así como la proporcionalidad de la medida, entendida como la adecuación razonable al fin legítimo constitucionalmente perseguido (STC 88/1986, FJ 6.º)» (STC 100/2012, FJ 4.º).



### 3.2. DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS<sup>17</sup>: ÁMBITO COMPETENCIAL FINANCIERO Y MATERIAL

La vinculación entre los dos ámbitos competenciales se exige tanto al Estado como a las comunidades autónomas, como a las corporaciones locales, si bien, parece tener mayor fundamento para las segundas, toda vez que el artículo 156.1 de la CE limita su autonomía al «desarrollo y ejecución de sus competencias», límite este que no se observa en el bloque constitucional para la autonomía estatal o local. Además, la admisión en la doctrina constitucional<sup>18</sup> de «la actividad del gasto [...] del Estado basada solo en una competencia genérica, o incluso en una cláusula referida a todos los poderes públicos, y no específicamente al Estado», que es extrapolable al ejercicio de la potestad tributaria, implica que la competencia material «se trataría solo de un límite negativo» y no de un presupuesto habilitante como en el caso de las comunidades autónomas (CASADO OLLERO [1991: 139 y ss.] citado en FALCÓN Y TELLA [2006: 223, 226]).

En este epígrafe veremos por un lado el fundamento constitucional de la competencia estatal y desgranaremos cómo todas las comunidades autónomas tienen tanto competencia financiera, para adoptar medidas en forma de tributos (fiscales o extrafiscales) dentro del marco y límites establecidos por la normativa del Estado, en concreto, la LOFCA, como material, para dictar, en el marco de la legislación básica del Estado, normas de desarrollo legislativo y ejecución en materia de protección del medio ambiente.

En cuanto a la competencia de las corporaciones locales, solo diremos que

«el carácter reglamentario de las ordenanzas de exacción [las obliga], en virtud de la reserva de ley tributaria, a respetar la configuración del tributo que en cada caso efectúa la Ley de haciendas locales, por lo que solo cuando esta lo prevea, expresa o

<sup>17</sup> En el ámbito competencial hay que tener en cuenta lo que nos dice la STC 30/2015 en su FJ 2.º:

«[L]a disconformidad sobrevenida de las disposiciones autonómicas [...] con las nuevas bases adoptadas por el legislador estatal determina la actual inconstitucional de aquellas disposiciones originariamente respetuosas con el orden constitucional de distribución de competencias, toda vez que "la normativa estatal a tener en cuenta como elemento de referencia para el enjuiciamiento de las normas autonómicas en procesos constitucionales en los que se controla la eventual existencia de excesos competenciales ha de ser la vigente en el momento de adoptarse la decisión por parte de este tribunal sobre la regularidad constitucional de los preceptos recurridos" (STC 1/2003, FJ 9.º, con cita de las SSTC 28/1997, de 13 de febrero, FJ 2.º; y 170/1989, de 19 de octubre, FJ 3.º).

<sup>18</sup> La doctrina constitucional en materia del «poder de gasto» afirma que «no constituye un título competencial autónomo» (STC 179/1985) que permita desplazar o limitar las competencias autonómicas, sino que solo se justifica cuando, por razón de la materia sobre la que opera el gasto, la competencia esté reservada al Estado (STC 39/1982, 144/1985, 95/1986, 146/1986, 88/1987, 152/1988, 201/1988, 75/1989, 96/1990 y 237/1992). Aunque es posible poner el «poder del gasto» del Estado al servicio de una política de equilibrio en sectores que la necesiten, en virtud de «mandatos o cláusulas constitucionales genéricas» que, aunque obligan a todos los poderes públicos, corresponde prioritariamente realizar a quien mayor capacidad de gasto tiene (STC 13/1992) (FALCÓN Y TELLA 2006: 222).

implícitamente, pueden los ayuntamientos utilizar la herramienta tributaria al servicio de la protección del medio ambiente» (FALCÓN Y TELLA 2006: 226)<sup>19</sup>.

### 3.2.1. **Ámbito competencial financiero**<sup>20</sup>

La competencia del Estado para adoptar medidas tributarias deriva del carácter originario del poder tributario del Estado con base en los artículos 133.1 y 149.1.14 de la CE, «cuyos tributos desplazan los eventuales impuestos [autonómicos] sobre la materia, sin perjuicio de la necesaria compensación, en los términos del artículo 6.4 de la LOFCA» (FALCÓN Y TELLA 2006: 224). No obstante, «la actividad financiera del Estado –ordenación y gestión de los ingresos y gastos públicos– habrá de desarrollarse dentro del orden competencial articulado en la constitución» (STC 13/1992, FJ 2.º). Esto se traduce en una doble exigencia, continúa diciendo el Tribunal Constitucional:

- «Prevenir que la utilización del [su] poder financiero [...] pueda "desconocer, desplazar o limitar" las competencias materiales autonómicas.
- Evitar [...] que la extremada prevención de potenciales injerencias competenciales acabe por socavar las competencias estatales en materia financiera, el manejo y la disponibilidad por el Estado de sus propios recursos y, en definitiva, la discrecionalidad política del legislador estatal en la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la actividad financiera pública.

Esto no quita para que el Estado tenga «competencia exclusiva para dictar un conjunto de normas en materia de «hacienda general» que proporcionen el marco jurídico para la estructura y funcionamiento del sistema tributario, ordenando mediante ley los principios con arreglo a los cuales ha de regir la materia tributaria» (SSTC 19/1987, FJ 4.º y 135/1992, FJ 6.º citadas en STC 19/2012, FJ 3.º b) y 26/2015, FJ 4.º b). Ni para que el «Estado no solo ostente la competencia para regular sus propios tributos, sino específicamente "el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las comunidades autónomas respecto de las del propio Estado"» (SSTC 72/2003, FJ 5.º; 31/2010, FJ 130.º; 32/2012, FJ 6.º y 101/2013, FJ 3.º citadas en STC 25/2015, FJ 4.º b), eso sí, de tal manera que no produzca un «vaciamiento de la competencia autonómica [...] que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria» (SSTC 150/1990, FJ 3.º; 289/2000, FJ 3.º; 210/2012, FJ 4.º y 53/2014, FJ 3.º a) citadas en STC 25/2015, FJ 4.º b).

En cuanto a las comunidades autónomas, excluido ya, por la última redacción de la LOFCA, el concepto de «materia reservada» que configuraba el objeto de los tributos locales establecido en la legislación de régimen local, ya solo ha de analizarse el ámbito competencial correspon-

<sup>19</sup> Véase también su nota 51 al pie de página.

<sup>20</sup> Véase también LÓPEZ DÍAZ (2013: 235 y 236).

diente al Estado y a las comunidades autónomas y para deslindar las competencias en relación con el régimen económico-financiero hay que atender a las normas reguladoras de la financiación autonómica y «[a]sí, [a] la subordinación a los principios proclamados por el artículo 156.1 CE ("coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad con todos los españoles") [...] hay que añadir los que resultan respecto de los impuestos propios de las Comunidades Autónomas de los artículos 157.2 de la CE y 6 y 9 de la LOFCA» (STC 49/1995, FJ 4.º en STC 168/2004, FJ 4.º).

La Constitución «reconoce a las Comunidades Autónomas "autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias" (art. 156.1 CE), competencias "que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos" (art. 1.1 LOFCA)» y garantiza esta autonomía atribuyendo a las comunidades autónomas «una serie de recursos financieros que están constituidos, entre otros, por sus "propios impuestos, tasas y contribuciones especiales" (art. 157.1 b) CE), y les habilita para "establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes" (art. 133.2 CE)» (STC 60/2013, FJ 2.º) y aunque carezcan de competencia específica para el desarrollo de los principios constitucionales de solidaridad e igualdad material «sí pueden, e incluso deben, por mandato constitucional, estatutario y legal, atender a la realización de tales principios en el ejercicio de sus competencias» (STC 150/1990, FJ 11.º).

Además, todos los Estatutos de Autonomía<sup>21</sup>, a excepción del de Navarra, disponen de un artículo en el que se dispone que la hacienda de la comunidad estará constituida, entre otros, con los rendimientos procedentes de sus propios tributos.

Esto supone, tal y como indica la STC 60/2013 en su FJ 2.º, que

«en virtud de su autonomía financiera constitucionalmente garantizada (art. 156.1 CE), son titulares de determinadas competencias financieras (STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 7.º), entre las que se encuentra la potestad de establecer tributos, bien como

<sup>21</sup> Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía, artículo 176.2 a); Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón, artículo 104.1; Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Asturias, artículo 44.1; Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Canarias, artículo 49 b); Ley Orgánica 8/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Cantabria, artículo 47.1; Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha, artículo 44.1; Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León, artículo 84 a); Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, artículo 202.3 a); Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, artículo 53.1; Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril, de reforma de la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de la Comunidad Valenciana, artículo 72 b); Ley Orgánica 1/2001, de 28 de enero, de reforma del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Extremadura, artículo 80.2 a); Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, del Estatuto de Autonomía de Galicia, artículo 44; Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, del reforma del Estatuto de las Illes Balears, artículo 128 a); Ley Orgánica 3/1982, de 9 de junio, de Estatuto de Autonomía de La Rioja, artículo 45 b); Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco, artículo 42 b); Ley Orgánica 4/1982, de 9 de junio, de Estatuto de Autonomía para la Región de Murcia, artículo 42 b).

una fuente de ingresos, esto es, como una manera de allegarles medios económicos para satisfacer sus necesidades financieras, fin fiscal; bien como instrumento al servicio de políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria, fin extrafiscal (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13.º; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6.º; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4.º; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7.º; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4.º; 179/2006, de 13 de junio, FJ 3.º; y 122/2012, de 5 de junio, FJ 4.º). Competencias financieras que no solo deben ser ejercidas dentro del marco y límites establecidos por el Estado en el ejercicio de su potestad originaria *ex arts.* 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE (SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 7.º; 31/2010, de 28 de junio, FJ 130.º; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3.º b); 32/2012, de 15 de marzo, FJ 6.º y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 7.º), sino también "dentro del marco de competencias asumidas" (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13.º; 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 4.º y 179/2006, de 13 de junio, FJ 3.º).

El Tribunal Constitucional aúna perfectamente en el FJ 5.º de la STC 96/2013 la doctrina sobre la competencia autonómica para el establecimiento de tributos propios señalando con carácter general que:

- Entre las competencias financieras de las comunidades autónomas se encuentra «la potestad de establecer tributos, bien como una fuente de ingresos [...]: fin fiscal; bien como instrumento al servicio de políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria: fin extrafiscal».
- Esta competencia puede ser ejercida no solo «dentro del marco y límites establecidos por el Estado en el ejercicio de su potestad originaria *ex* artículos 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE [...], sino también "dentro del marco de competencias asumidas" [...]». Así pues, si la comunidad autónoma ha asumido en su norma estatutaria la competencia para establecer tributos propios, esta puede establecerlos sobre las actividades que incidan en las materias de su orden competencial.
- Aparte de los señalados, el poder tributario autonómico tiene más límites, límites que difieren «en función de la concreta figura tributaria o de la manifestación de poder tributario de que se trate, en coherencia con la diferente finalidad y estructura de cada una de ellas».

Así, y con la finalidad del sostenimiento del gasto público inherente del sistema tributario en su conjunto, «las distintas categorías tributarias representan también formas distintas de allegar dichos recursos, en la medida en que implican opciones distintas de reparto de la carga tributaria» (STC 96/2013, FJ 5.º) como ya vimos al analizar la definición legal del tributo.

Todo lo anterior implica que las normas autonómicas han de pasar el canon de constitucionalidad derivado del contenido de las competencias asumidas en sus respectivos estatutos, de las leyes estatales dictadas en orden a delimitar el reparto competencial, de «las reglas y principios constitucionales aplicables a todos los poderes públicos que conforman el Estado en sentido am-

plio y... [de] las reglas y principios constitucionales específicamente dirigidos a las Comunidades Autónomas» (SSTC 7/2010, FJ 4.º; 74/2011, FJ 3.º y 196/2012, FJ 1.º c) en SSTC 60/2013, FJ 1.º; 53/2014, FJ 1.º y 22/2015, FJ 1.º a).

Solo añadir respecto de la tasa dos cuestiones: la primera que, sin perjuicio del resto de límites constitucionales, «el canon de constitucionalidad para enjuiciar si una tasa autonómica respeta o no el ámbito competencial se encuentra [...] principalmente en el artículo 7 de la LOFCA (que recoge el principio de que la tasa sigue al servicio [SSTC 37/1981, FJ 4.º; 149/1991, FJ 5.º; 204/2002, FJ 3.º; 35/2012, FJ 6.º y 162/2012, FJ 3.º en STC 71/2014, FJ 3.º]), en conexión con el reparto competencial de la materia sobre la que la tasa incide» (STC 71/2014, FJ 3.º).

La segunda que, en materia de dominio público<sup>22</sup>, el artículo 157.3 de la CE que remite al artículo 7.1 de la LOFCA (actual) dispone que las comunidades autónomas podrán establecer tasas sobre la utilización de su dominio público, de donde se extrae *sensu contrario* que corresponde al Estado establecer las tasas que graven la utilización del dominio público estatal, sin perjuicio de que «los tributos que en ellos se crean hayan de ser gestionados, recaudados o percibidos por [la administración autonómica], que han de destinarlos a la protección y mejora del dominio» (STC 227/1988, FJ 28.º).

**Especialidad de Navarra.** La Comunidad Foral de Navarra como consecuencia de su garantía institucional en materia tributaria se rige por el régimen de tributos convenidos, figura que tiene carácter pactado (STC 208/2012, FJ 5.º). «Junto a tales tributos convenidos existen los que podemos denominar "tributos propios forales" tributos que estarían fuera del sistema paccionado, específico para las concretas figuras tributarias "convenidas", pero incluidos en el sistema de coordinación general que para el resto de figuras tributarias supone la LOFCA» (STC 208/2012, FJ 5.º).

En suma, «a estos tributos que el artículo 2.2 de la Ley [28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra] denomina "distintos de los convenidos" les son plenamente aplicables los límites contenidos en los artículos 6 y 9 [de la] LOFCA, además de los específicamente contenidos en el artículo 7 de la Ley del Convenio» (STC 110/2014 FJ 3.º).

**Invasión de las competencias de la autonomía local.** En relación con esta cuestión tan solo traer a colación lo señalado en el FJ 11.º de la STC 150/1990:

«Los artículos 140 y 142 de la Constitución no prescriben, con alcance general, que los ingresos que perciban las Entidades locales en concepto de participación en los tributos del Estado o de las Comunidades Autónomas hayan de quedar a la entera y libre disponibilidad de aquellas Corporaciones. No exigen que dicha participación se instrumente, en cualquier caso, mediante transferencias y subvenciones a un destino concre-

<sup>22</sup> «[L]a titularidad del dominio público no predetermina la titularidad de las competencias sobre él atribuidas» (FALCÓN Y TELLA 2006: 225).

to, siempre que, en el ejercicio de sus propias competencias, concurra en ello el interés del Ente que transfiera sus propios recursos o subvenciona a las Haciendas locales».

### 3.2.2. **Ámbito material: medio ambiente**<sup>23</sup>

Es competencia exclusiva del Estado la «legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección» (CE, artículo 149.1.23, 1978), lo que, en definitiva, supone «la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan desarrollar también, mediante normas legales o reglamentarias, la legislación estatal, cuando específicamente sus Estatutos<sup>24</sup> les hayan atribuido esta competencia» (STC 149/1991, FJ 1.º en STC 71/2014, FJ 3.º).

En una materia tan amplia y heterogénea, esto no significa que «todas las competencias que se ejerzan sobre esa materia hayan de corresponder también al Estado y, en particular, cuando de lo que se trata es de regular su régimen económico-financiero, [como ya hemos visto] "resulta decisivo atender a lo que establecen las normas reguladoras de la financiación autonómica"» (STC 227/1988, FJ 28.º citada STC 71/2014, FJ 3.º).

Así pues, «dentro del marco de la política global del medio ambiente y de respeto al principio de solidaridad son constitucionalmente posibles una diversidad de regulaciones» (STC 64/1982, FJ 3.º) tanto del Estado, como de las comunidades autónomas.

«La ausencia de [legislación básica] no impide a las Comunidades Autónomas ejercer su competencia legislativa siempre que se respeten las bases o normas básicas entendidas como nociones materiales que se deduzcan racionalmente de la legislación vigente, estén o no formuladas de forma expresa, y sin perjuicio de que el Estado pueda dictar en el futuro tales normas que, naturalmente, serán entonces aplicables a las Comunidades Autónomas» (SSTC 32/1981 y 5/1982 en STC 64/1982, FJ 5.º).

«Las normas de protección, conservación, restauración y mejora de un espacio natural se integran dentro de la legislación sobre protección del medio ambiente, y se trata de una materia sobre la que el Estado tiene competencia exclusiva para dictar la legislación básica» (STC 170/1989, FJ 2.º). No obstante, «las bases estatales son de carácter mínimo y, por tanto, los niveles de protección que establecen pueden ser ampliados o mejorados por la normativa autonómi-

<sup>23</sup> Sobre esta materia puede leerse también GONZÁLEZ GONZÁLEZ (2000) y LÓPEZ DÍAZ (2013).

<sup>24</sup> EAA, artículo 49; EAAR, artículo 75.4.ª; EAPA, artículos 10.32 y 11.6; EACan, artículos 30.26 y 32.9; EACant, artículos 24.31 y 25.8; EACLM, artículos 31.26 y 32.8; EACyL, artículos 70.1.24.º y 71.1.10.º; EACat, artículos 133 y 144; EACM, artículos 26.1.11 y 27.8; EACV, artículos 49.1.16.ª y 50.5; EAEx, artículos 9.1.37 y 10.1.7; EAG, artículos 27 y 28; EAIB, artículos 30.35 y 31.15; EAR, artículos 8.1.18, 9. 2; Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra, artículos 44.6 y 57 f); EAPV, 10.11, 11.2 c); EARM, artículos 10.1.28 y 11.4.

ca (STC 170/1989, FJ 2.º). Sin embargo, y como ya se anticipa en la cita de las SSTC 32/1981 y 5/1982 en STC 64/1982, FJ 5.ª, aunque en el momento de dictarse las normas autonómicas no exista normativa estatal básica, el elemento de enjuiciamiento de las normas autonómicas ha de ser la vigente (SSTC 87/1985, 137/1986, 27/1987 y 154/1988 citadas en STC 170/1989, FJ 3.º).

Conviene, en este punto, hacer una pequeña reseña al principio de solidaridad en esta materia pues

«[e]n una de sus aplicaciones, [el art. 128.1 CE] supone que no pueden substraerse a la riqueza del país recursos económicos que el Estado considere de interés general, aduciendo otras finalidades, como la protección del medio ambiente. Se trata de nuevo de armonizar la protección del medio ambiente con la explotación de los recursos económicos» (STC 64/1982, FJ 6.º).

## 4. REQUISITOS FORMALES: NORMA QUE SE EMPLEA EN SU ELABORACIÓN

### 4.1. RESERVA DE LEY

La reserva de ley del artículo 31.3 de la CE para las prestaciones patrimoniales de carácter público no es absoluta aunque «reclama que [,] al menos[,] la creación *ex novo* de la prestación coactiva y la determinación de los elementos esenciales o configuradores de la misma se lleven a cabo mediante ley» (STC 233/1999, FJ 4.º), no pudiéndose dejar nunca estas cuestiones «a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria» (STC 6/1983, FJ 4.º).

Incluso esta inicial afirmación del Tribunal Constitucional se ha ido matizando con el tiempo y así, si bien son elementos esenciales:

- El tipo de gravamen, «sin embargo, cuando se está ante tributos de carácter local puede el legislador hacer una parcial regulación de los tipos, predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición por la corporación local a la que corresponderá la fijación del tipo que haya de ser aplicado» (SSTC 179/1985 y 19/1987 en STC 221/1992, FJ 7.º) y;
- La base imponible; la complejidad de las operaciones técnicas a realizar para su cálculo, permite la remisión a normas reglamentarias para la concreta determinación de alguno de los elementos configuradores de la base (STC 221/1997, FJ 7.º).

La reserva de ley tributaria, por tanto, no opera con igual intensidad en relación con cada uno de los elementos esenciales del tributo (SSTC 233/1999, FJ 9.º, 150/2003, FJ 3.º y 121/2005, FJ 5.º en STC 85/2013, FJ 6.º b). Solo «[e]l grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible» (STC 221/1992, FJ 7.º y STC 233/1999, FJ 9.º en SSTC 63/2003, FJ 4.º

y 121/2005, FJ 5.º), siendo menor en la regulación de otros elementos como el tipo de gravamen y la base imponible (221/1992, FJ 7.º y 121/2005, FJ 5.º en STC 85/2013, FJ 6.º b). «[Esta] menor intensidad es igualmente predicable de [...] las bonificaciones, que se aplica sobre la cuota líquida del tributo» (STC 85/2013, FJ 6.º b).

Cabe señalar que hay una especial flexibilidad en la reserva de ley tributaria respecto de todas las prestaciones patrimoniales de carácter público a que se refiere el artículo 31.3 de la CE, aunque como ya se ha indicado no opera de igual manera en relación con cada uno de los elementos esenciales del tributo (STC 63/2003, FJ 4.º). De todos modos, «la determinación en la Ley de un límite máximo de la prestación de carácter público, o de los criterios para fijarlo, es absolutamente necesaria para respetar el principio de reserva de ley» (SSTC 233/2000, FJ 19.º y 63/2003, FJ 7.º).

#### 4.1.1. Remisiones a normas reglamentarias

«El principio [de reserva de ley] no excluye, ciertamente, la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley» (STC 83/1984, FJ 4.º), siempre, claro está, «que la colaboración se produzca "en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad"» (SSTC 37/1981 y 19/1987 en STC 63/2003, FJ 4.º).

El alcance de esta remisión ha de reducirse a ser un complemento de la regulación legal indispensable por motivos técnicos o con el objeto de optimizar el cumplimiento de las finalidades tributarias, lo que implica la imposibilidad de «una total abdicación por parte del legislador de su facultad para establecer reglas limitativas, transfiriendo esta facultad al titular de la potestad reglamentaria, sin fijar ni siquiera cuáles son los fines u objetivos que la reglamentación ha de perseguir» (STC 83/1984, FJ 4.º).

Esta cuestión ha de ponerse necesariamente en relación con la potestad reglamentaria de las entidades locales y así, el Tribunal Constitucional «[e]stim[ó] contraria a la reserva de Ley en materia tributaria la remisión en blanco que la ley [...] hace a los acuerdos de los Ayuntamientos, en lo referente a la fijación del tipo de gravamen a aplicar» (STC 179/1985, FJ 3.º) por tratarse de elementos esenciales del tipo. En ese mismo sentido las SSTC 37/1981 y 6/1983 ya se habían pronunciado al establecer en sus FFJJ 4.º que si bien la reserva de ley en materia tributaria ha sido establecida por la Constitución (arts. 31.3 y 133 CE) de una manera flexible, tal reserva cubre los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y concretamente la creación *ex novo* del tributo y la determinación de sus elementos esenciales o configuradores. Criterio que también es aplicable a los cánones y tasas autonómicos (STC 179/1985, FJ 3.º).

No hay que perder de vista pues que «[l]a necesidad de dar efectividad a los principios de suficiencia de las Haciendas Locales, autonomía de las Corporaciones Locales y solidaridad (arts. 2, 137, 138.1 y 142 CE)» no sirve para subsanar el defecto de inconstitucionalidad que implica la falta de reserva de ley en materia tributaria (STC 179/1985, FJ 3.º).



Por otro lado, también ha afirmado el Tribunal Constitucional que «el alcance de la colaboración del reglamento "estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las misma"» (STC 185/1995, FJ 5.º en STC 233/1999, FJ 9.º) y así, por ejemplo, hay una «especial flexibilidad de la reserva de ley tributaria cuando se trata de las tasas» (STC 37/1981, FJ 4.º en STC 233/1999, FJ 9.º), por cuanto que se tratan de contraprestaciones fruto de un servicio o actividad administrativa (STC 185/1995 en STC 233/1999, FJ 9.º).

Ya hemos comentado que en ningún caso puede conllevar la creación *ex novo* de tales prestaciones pero esta especial flexibilidad sí que puede ser «especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías - estrechamente relacionadas con los costes concretos de los diversos servicios y actividades y de otros elementos de la prestación dependientes de las específicas circunstancias de los distintos servicios y actividades» (SSTC 185/1985, FJ 5.º; 223/1999, FJ 9.º en STC 63/2003, FJ 4.º).

«El hecho de que la Ley permita que normas reglamentarias fijen la cuantía de la prestación patrimonial de carácter público no vulnera por sí misma el principio de reserva de ley» (SSTC 185/1995 y 233/1999 en 63/2003, FJ 6.º), si bien la ley habrá de fijar «los criterios idóneos para circunscribir la decisión de los órganos que han de fijar el *quantum* de dichos cánones, desterrando una actuación libre, no sometida a límites», es decir, «los criterios idóneos para cuantificar las prestaciones tributarias que establecen, de forma que garanticen una decisión suficientemente predeterminada» (STC 63/2003, FJ 6.º).

Por último, y aunque obvio, no podemos dejar de señalar que el legislador, dentro del marco constitucional y respetando sus específicas limitaciones, puede asumir la regulación de materias que anteriormente había encomendado al poder reglamentario (SSTC 5/1981, FJ 21.º b); 18/1982, FJ 3.º y 73/2000, FJ 15.º en STC 273/2000, FJ 13.º).

#### 4.1.2. Reserva de ley en la tributación local

El Tribunal Constitucional nos dice que la determinación o la regulación para la determinación de los tipos impositivos, al ser esenciales en la definición normativa del tributo, corresponden a la ley. Esto no quita para que en los tributos de carácter local, el legislador deba reconocer a las corporaciones locales un margen de intervención en su establecimiento o exigencia, y así cabe la regulación parcial de los tipos con base en criterios y límites que puedan ser concretados *a posterior* por cada corporación local (STC 19/1987, FJ 5.º).

La misma sentencia, en su mismo fundamento jurídico, señala que no cabe «[la] renuncia plena por la Ley a todo encuadramiento normativo de la potestad tributaria local» ya que iría en contra de lo establecido en los artículos 133.2 y 31.3 de la CE, pues la reserva de ley «está también al servicio de la procuración del "sistema" tributario [...] y de la igualdad de los ciudadanos dentro de él y no se compadece, por ello, con las habilitaciones indeterminadas para la configuración de los elementos esenciales de los tributos» (STC 19/1987, FJ 5.º).

De todos modos, el imperativo de la reserva de ley «se relativiza más cuando estamos ante figuras distintas de los impuestos» (STC 233/1999, FJ 34.º) y así [r]esulta admisible una mayor intervención de la potestad de ordenanza en aquellos ingresos [...] en los que se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático» (SSTC 19/1987 y 185/1995 en STC 233/1999, FJ 9.º).

## 4.2. EL PROBLEMA DE LOS DECRETOS-LEYES<sup>25, 26</sup>

### 4.2.1. Límites formales. Presupuesto habilitante: extraordinaria y urgente necesidad

Ha de partirse de la base de que la constitucionalidad del decreto-ley, aparte de tener que ajustarse a la relación de materias que puede comprender, cuestión que analizaré más adelante, pasa por la necesidad de «ser la respuesta normativa adecuada congruentemente con la situación de necesidad alegada como título habilitante de la puesta en marcha de esta fuente del derecho» (STC 6/1983, FJ 5.º).

Y así, «solo cuando concurra una causa suficiente de necesidad, adjetivada por las circunstancias de extraordinaria urgencia, puede el Gobierno utilizar este instrumento» de todos modos, y si bien «[e]l Tribunal Constitucional puede controlar jurídicamente la concurrencia de aquel presupuesto y» prevenir su empleo "en «supuestos de uso abusivo o arbitrario [...] no puede desconocerse [...] el peso que en la apreciación de lo que haya de considerarse como caso de extraordinaria y urgente necesidad" se debe conceder "al juicio puramente político de los órganos a los que incumbe la dirección política del Estado" (SSTC 29/1982, FJ 3.º y 111/1983, FJ 5.º en STC 29/1986, FJ 2.º A).

En este sentido, y con carácter general, «no es posible considerar arbitraria o abusiva la utilización del decreto-ley como respuesta rápida y necesaria ante la persistencia de una coyuntura

<sup>25</sup> Artículo 86 de la CE.

1. En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general.
2. Los Decretos-leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, convocado al efecto si no estuviere reunido, en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación. El Congreso habrá de pronunciarse expresamente dentro de dicho plazo sobre su convalidación o derogación, para lo cual el Reglamento establecerá un procedimiento especial y sumario.
3. Durante el plazo establecido en el apartado anterior, las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia.

<sup>26</sup> Esta cuestión también es analizada por DE JUAN CASADEVALL (2012).

económica de crisis» (STC 29/1986, FJ 2.º A). De todos modos, y al hilo del apartado anterior sobre la remisión a normas reglamentarias, «las razones de extraordinaria y urgente necesidad no amparan bajo ningún punto de vista la inclusión de un precepto exclusivamente deslegalizador que remit[a] al futuro la regulación de la materia deslegalizada», y menos todavía si no se fija un plazo límite para dicha regulación (STC 29/1982, FJ 6.º en STC 29/1986, FJ 2.º A).

Además, si «la regulación nacida de una situación coyuntural y destinada a cubrir necesidades muy concretas traspasara nítidamente tales límites y manifestara claramente su tendencia a la permanencia y a la normalidad, [...] podría hablarse de una sobrevenida falta de adecuación entre la situación habilitante y la normativa producida» (STC 6/1983, FJ 7.º).

A modo de conclusión, señalar que «para controlar la concurrencia del presupuesto habilitante del decreto-ley (la "extraordinaria y urgente necesidad"), es preciso analizar dos elementos: en primer lugar, los motivos que, habiendo sido tenidos en cuenta por el Gobierno en su aprobación, hayan sido explicitados de una forma razonada (SSTC 29/1982, FJ 3.º; 111/1983, FJ 5.º; 182/1997, FJ 3.º; 137/2003, FJ 4.º; 189/2005, FJ 3.º; 329/2005, FJ 5.º; 68/2007, FJ 7.º y 31/2011, FJ 3.º); y en segundo lugar, la existencia de una necesaria conexión entre la situación de urgencia definida y la medida concreta adoptada para subvenir a la misma (SSTC 29/1982, FJ 3.º; 182/1997, FJ 3.º; 137/2003, FJ 4.º; 189/2005, FJ 4.º; 329/2005, FJ 6.º; 68/2007, FJ 7.º; 31/2011, FJ 3.º y STC 100/2012, FJ 8.º).

#### 4.2.2. Límites materiales. Materias excluidas de regulación

Conviene empezar este apartado señalando, en palabras del Tribunal Constitucional, «el Decreto-Ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo» (STC 182/1997, FJ 7.º). Es decir, «entre los deberes cuya afectación está vedada al Decreto-ley, [está incluido] el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 de la CE<sup>27</sup> (SSTC 6/1983, 41/1983, 51/1993, 82/1997 y 137/2003 en STC 108/2004 FJ 7.º). Además «[v]ulnerará el artículo 86 de la CE cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario» (STC 182/1997, FJ 7.º).

Bajo estas premisas iniciales, no ha de entenderse que el ámbito tributario queda excluido del campo de regulación del decreto-ley, pero sí que este solo «podrá penetrar en la materia tributaria siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no "afec-

<sup>27</sup> Artículo 31 de la CE.

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

te", en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas, límite material "que no viene señalado por la reserva de Ley"» (SSTC 182/1997 y 137/2003 en STC 108/2004, FJ 7.º).

De este forma, «la cláusula restrictiva del artículo 86.1 de la Constitución ("no podrán afectar") debe ser entendida de modo tal que ni reduzca a la nada el Decreto-ley, que es un instrumento normativo previsto por la Constitución [...] ni permita que por Decreto-ley se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del título I» (SSTC 111/1983, FJ 8.º; 60/1986, FJ 4.º; 182/1997, FJ 6.º y 137/2003, FJ 6.º en STC 108/2004, FJ 7.º).

«[E]l Decreto-ley "no puede alterar ni el régimen general ni los elementos esenciales del deber de contribuir"» (SSTC 108/2004, FJ 7.º y 111/1983, FJ 8.º; 182/1997, FJ 7.º; 137/2003, FJ 6.º; 108/2004, FJ 7.º; 189/2005, FJ 7.º en STC 100/2012, FJ 9.º). Dicho deber de contribuir se concreta en la Constitución en el criterio de capacidad económica en relación con el conjunto del sistema tributario (SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992 y 134/1996 en STC 108/2004, FJ 7.º).

Así pues, de las sentencias 19/1987, FJ 4.º; 182/1997, 45/1989, FJ 2.º; 150/1990, FJ 5.º; 214/1994, FJ 5.º; 134/1996, FJ 6.º; 137/2003, FJ 7.º y 108/2004, FJ 8.º, se puede concluir que la afectación a los impuestos de carácter general y personal, de imposición directa, en el que los principios de capacidad económica e igualdad y progresividad tributarias se materializan en objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 IRPF) están prohibidos por el artículo 86.1 de la CE, no así la afectación de impuestos indirectos, instantáneos, objetivos y reales (que afecta a un objeto) que carecen de una configuración de tributo global, sino que grava específicamente una específica manifestación de capacidad económica (como el consumo de alcoholes o los medios de transporte) (STC 108/2004, FJ 8.º).

«Es decir, no hay afectación cuando la modificación "no ha alterado de manera relevante la presión fiscal que deben soportar los contribuyentes y, por consiguiente, no ha provocado un cambio sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE"» (STC 108/2004 FJ 8.º).

### 4.3. PROHIBICIÓN DEL EMPLEO DE LEYES DE PRESUPUESTOS

«La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una Ley tributaria así lo prevea» (CE, art. 134.7, 1978).

En relación con esta cuestión hay que diferenciar lo que es una ley de presupuestos de aquellas que, pese a contener preceptos de naturaleza estrictamente presupuestaria, no lo son. Y así:

«La Ley a que se refiere en sus distintos apartados el art. 134 de la Constitución es aquella que, como núcleo fundamental, contiene la aprobación de los Presupuestos

Generales del Estado, es decir, las previsiones de ingresos y las autorizaciones de gastos para un ejercicio económico determinado. Y, si bien dentro de la misma es posible incluir materias que no siendo estrictamente presupuestarias inciden en la política de ingresos y gastos del sector público o la condicionan, ello solo puede efectuarse dentro de ciertos límites –derivados de la propia Constitución en el caso de los tributos–, y ni tal inclusión puede desvirtuar el contenido primordial que caracteriza a dicha Ley, ni de ella se sigue que dichas materias hayan de formar necesariamente parte de su contenido y no puedan ser reguladas por una ley ordinaria» (STC 126/1987, FJ 5.º).

No puede, por tanto, calificarse de presupuestaria una norma que «no tiene su razón de ser en la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado, sino en el hecho de que tales Presupuestos no hubieran sido aprobados antes de iniciarse el ejercicio económico correspondiente» (STC 126/1987, FJ 5.º).

Así pues, este límite, al igual que otros ya analizados, no es absoluto, y solo «[c]uando se trate de la variación de un impuesto, que no consista en la mera adecuación circunstancial del mismo, habrá de cumplirse, necesariamente, la exigencia constitucional de que la modificación aparezca prevista en una «Ley tributaria sustantiva»». Y esto quiere decir, «cualquier Ley ("propia" del impuesto o modificadora de esta) que, exceptuando la de Presupuestos, regule elementos concretos de la relación tributaria» (STC 27/1981, FJ 3.º).

## 5. REQUISITOS MATERIALES DE CONSTITUCIONALIDAD

### 5.1. DERIVADOS DEL ARTÍCULO 31 DE LA CE<sup>28</sup>

De la lectura del artículo 31 de la CE<sup>29</sup> y estando ya tratada la reserva de ley, podemos extraer con claridad del sistema tributario los siguientes requisitos: generalidad o universalidad, capacidad económica y justicia, que han de inspirarse en los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

**Generalidad.** En palabras del Tribunal Constitucional esta generalidad en relación con la titularidad de la obligación de contribuir se manifiesta en la expresión «todos» del artículo 31.1

<sup>28</sup> Artículo 31 de la CE.

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en el principio de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

<sup>29</sup> Y de la sinopsis de ARANDA ÁLVAREZ (2003).

de la CE, expresión que incluye a «cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica» (SSTC 27/1981, FJ 4.º; 150/1990, FJ 9.º; 221/1992, FJ 4.º y 233/1999, FJ 14.º en STC 96/2002, FJ 7.º).

Quiebra este principio, por tanto, la exención o bonificación «en cuanto que neutraliza una obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica», excepción que «solo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifique, [...] pues [...] los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo»» (STC 134/1996, FJ 8.º en STC 96/2002, FJ 7.º).

**Capacidad económica**<sup>30</sup>. La capacidad económica, «a efectos de contribuir a los gastos públicos», significa «la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra». Es «un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria» y si bien no es la única, es una más de las medidas de justicia de los tributos (SSTC 27/1981, FJ 4.º; 76/1990, FJ 3.º y 150/1990, FJ 9.º en STC 221/1992, FJ 4.º).

Como apunta la STC 76/1990 en su FJ 3.º, si el contribuyente está obligado «a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos», los poderes públicos lo están «a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación» (STC 96/2002, FJ 7.º en STC 193/2004, FJ 3.º).

Así pues, el legislador, en su libertad de configuración y para cualquier tributo independientemente de su posición en el sistema tributario, su naturaleza: real o personal, o su finalidad: fiscal o extrafiscal, «no podrá gravar más capacidad económica que la real o potencial, sin que pueda recaer el tributo sobre una capacidad económica inexistente o ficticia» (SSTC 221/1992, FJ 4.º; 194/2000, FJ 9.º y 193/2004, FJ 5.º), siendo posible, respetando este principio, establecer impuestos que respondan a «criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza» (STC 37/1987, FJ 13.º)<sup>31</sup>. La STC 37/1987 en su FJ 13.º nos dice que también es manifestación de esta capacidad real o potencial «la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado». No obstante, basta con que la capacidad económica se manifieste «en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto» (STC 186/1993, FJ 4.º en STC 14/1998, FJ 11.º B).

<sup>30</sup> Sobre el tema MARTOS GARCÍA (2011), DE VICENTE DE LA CASA (2012: 151-67) y PÁEZ MEDINA (2012), entre otros, hacen un completo análisis.

<sup>31</sup> En este sentido FALCÓN Y TELLA (2006: 216) nos dice: «La admisión de fines extrafiscales en la imposición no supone [...] desconocer absolutamente las exigencias de la capacidad económica, sino únicamente limitarlas o matizarlas en función de otras finalidades».

Las normas que definan la capacidad económica y su método de determinación tienen que dar a los sujetos tributarios un trato igual, sin que quepa introducir «entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, o de las relaciones que existen entre ellos y otras personas cuando ni aquella condición ni estas relaciones son elementos determinantes del impuesto en cuestión» (STC 45/1989, FJ 4.º).

Del principio de capacidad económica, y en relación con los sistemas de valoración de las bases imposables y de sus elementos integrantes, «no puede deducirse la obligatoriedad de practicar, en todo caso, correcciones monetarias, ni estas tienen por qué articularse, necesariamente, de forma automática mediante la aplicación de un cierto índice con exclusión de otros posibles métodos» (STC 221/1992, FJ 6.º). Basta con articular una técnica que posibilite tener en cuenta los efectos que la elevación del nivel general de precios pueda tener sobre la base imponible del impuesto, toda vez que el legislador no permite desconocer esta cuestión por completo, sobre todo en aquellos casos en los que la erosión inflacionaria sea de tal grado que haga inexistente o ficticia la capacidad económica gravada por el tributo (STC 221/1992, FJ 6.º).

Tampoco el principio de capacidad económica «exige necesariamente que se otorgue un tratamiento idéntico y simétrico a los rendimientos positivos o negativos que provengan de una determinada fuente de renta», y así, «el legislador puede establecer restricciones o condicionamientos a la integración y compensación de las rentas negativas siempre y cuando exista una suficiente fundamentación objetiva y razonable» (STC 214/1994, FJ 4.º).

De este principio, tampoco «puede deducirse que la Ley deba necesariamente arbitrar técnicas adecuadas que permitan reflejar en la base del impuesto en concreto sistema de financiación de los elementos productores de renta que el sujeto pasivo libremente haya adoptado» (STC 214/1994, FJ 6.º C).

Este principio, además, «proyecta sus exigencias en relación con los tributos, que son las figuras contributivas, pero no así necesariamente y en la misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha» (STC 164/1995, FJ 8.º).

**Sistema justo.** Aunque hay autores<sup>32</sup> que sostienen, entroncando este principio con el anterior, que «[e]l tributo solo será justo si en cada acto concreto de imposición se grava una capacidad económica real y no ficticia o presunta: la injusticia cometida con un contribuyente no se salva ni se subsana con la justicia de la generalidad de los casos» (CHECA GONZÁLEZ, 1994: 1.117 citado en DE VICENTE DE LA CASA, 2012: 167), lo cierto es que la justicia se proclama del sistema como determina la literalidad del artículo 31.1 de la CE.

Por otro lado «[e]l sistema justo [...] no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad» (STC 27/1981, FJ 4.º). Esto hace que el sistema justo

<sup>32</sup> También MARTÍN DELGADO (1981: 1596-7) citado en DE VICENTE DE LA CASA (2012: 167).

deba presentar para su adecuado cumplimiento «una cierta desigualdad cualitativa», sin que pueda ser reconducido exclusivamente al principio de igualdad (STC 27/1981, FJ 4.º).

«La igualdad a que se contrae este precepto constitucional atiende a un tratamiento fiscal diverso de los contribuyentes, a pesar de concurrir las mismas circunstancias en todos ellos» (STC 27/1981, FJ 5.º).

El análisis de la justicia del sistema implica por la propia definición de justicia el análisis de la razón que justifique la medida y su proporcionalidad, aunque realmente podemos reconducir su análisis al de proporcionalidad, pues, como veremos más adelante, el estudio de la proporcionalidad de la medida tiene como primer requisito el estudio de su idoneidad.

Así, el principio de proporcionalidad, aunque no aparece constitucionalizado de forma expresa como límite a los poderes públicos y a la actividad del legislador (STS 26/1981, 66/1985, 65/1986 y 37/1989) puede dar lugar a la inconstitucionalidad de una norma cuando exista una desproporción de tal entidad que vulnere el principio de Estado de Derecho, el valor de la justicia y la dignidad de la persona humana (SSTS 65/1996, 160/1997 y 24/1993). «[N]o constituye [...] un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales. [...] Opera [...] como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones de concretas normas constitucionales» (STC 55/1996, FJ 3.º).

El Tribunal Constitucional con ocasión de la supresión del recurso previo de inconstitucionalidad tuvo ocasión de señalar que «La desproporción entre el fin perseguido y los medios empleados para conseguirlo solo puede dar lugar a un enjuiciamiento por este Tribunal cuando esa falta de proporción implica un sacrificio excesivo e innecesario de derecho que la Constitución garantiza» (STC 66/1985, FJ 1.º).

El juicio de proporcionalidad se realiza a partir del test alemán de proporcionalidad bajo un triple control (STC 66/1995, FJ 5.º):

- Idoneidad. Que la medida sea idónea para conseguir el objetivo pretendido, es decir, adecuada para conseguir la finalidad perseguida aunque el medio elegido no sea el óptimo.

«Los tributos ambientales han de ser idóneos para alcanzar su objetivo, constituir un verdadero objetivo para la protección del medio ambiente, para poder justificar el desvío del principio de capacidad económica. No basta con el ejercicio de determinadas actividades económicas, sino que la estructura del impuesto incida en reducir el impacto ambiental» (STC 37/1988 y 186/2000).

- Necesidad. Que la medida sea adecuada y que el objetivo no pueda conseguirse con otros medios menos restrictivos. No obstante el juicio de necesidad es más reducido pues dicho juicio compete esencialmente al legislador «salvo que se establezca un



sacrificio patentemente innecesario» (SSTC 66/1995, 55/1996, 207/1996, 37/1997 y 186/2000).

«En este ámbito podrían admitirse este tipo de gravámenes cuando no existan otras medidas igualmente eficaces y económicas que permitan alcanzar los objetivos de protección medioambiental y un menor alejamiento de los principios constitucionales, así como de los derechos de los contribuyentes» (SSTC 66/1995, 55/1996, 207/1996, 37/1997 y 186/2000).

- Proporcionalidad. Que la medida sea proporcionada en sentido estricto, es decir, que de ella se deriven «más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto».

El hecho imponible ecológico debe tipificar el daño producido al medio ambiente y su cuantía, incentivando conductas más limpias, reflejando una cierta capacidad económica (real o potencial) (STC 186/1993).

**Igualdad**<sup>33</sup>. Hay que diferenciar el principio de igualdad recogido en el artículo 14 de la CE, que trataremos en profundidad más adelante, de la igualdad ante la ley tributaria, que es indisociable de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad que se enuncian en el artículo 31.1 de la CE (STC 209/1988, FJ 6.º), y no puede ser reconducida, sin más, a los términos del artículo 14 de la CE (STC 54/1993, FJ 1.º, con cita en STC 27/1981, FJ 4.º en STC 159/1997, FJ 3.º).

Esto quiere decir que, en este ámbito, la igualdad «no puede ser entendid[a] en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de estas o a cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia» (ATC 230/1984, FJ 1.º y 2.º en STC 159/1997, FJ 3.º). *A sensu contrario*, opera como un límite al legislador de tal modo que «no puede establecer desigualdades cuando la diferencia de trato carezca de justificación objetiva y razonable» (SSTC 223/1980, FJ 3.º; 48/1981, FJ 3.º; 7/1982, FJ 2.º en STC 59/1982, FJ 2.º).

Por tanto, el artículo 31.1 de la CE se refiere a las diferencias entre personas o grupos de personas «basadas en razones objetivas atinentes a la renta o a los ingresos de los sujetos» y, a modo de anticipo, el artículo 14 de la CE a «las diferencias entre personas o grupos de personas por razones subjetivas» (STC 159/1997, FJ 3.º).

Así pues, «[d]ado que el juicio de igualdad es de carácter relacional «requiere como presupuestos obligados, de un lado, que como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de

<sup>33</sup> Véase sobre la materia PATÓN GARCÍA (2010 y 2012).

personas» y, de otro, que las situaciones subjetivas que quieran traerse a la comparación, sean, efectivamente, homogéneas o equiparables» (SSTC 181/2000, FJ 10.º; 148/1986, FJ 6.º; 29/1987 FJ 5.º y 1/2001, FJ 3.º en STC 96/2002, FJ 8.º).

En cuanto a la posibilidad de diferenciación, el Tribunal Constitucional la admite entre los ciudadanos no residentes y señala que «[L]a cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del artículo 31.1 de la CE un trato dispar, pues el tributo no es solo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales» (STC 96/2002, FJ 8.º).

Ha de profundizarse también en los distintos elementos de los tributos en relación con el principio de igualdad y, así se puede afirmar que «la forzada inclusión de varios sujetos en una unidad tributaria para sujetarlos conjuntamente a un impuesto de naturaleza personal no puede ser arbitraria, pues de otro modo lesionaría, ya por eso, el principio de igualdad» (STC 45/1989 FJ 5.º)<sup>34</sup>.

Este principio, en términos de capacidad económica, si bien «no exige que el legislador deba tomar en consideración cada una de las posibles conductas que los sujetos pasivos puedan llevar a cabo en orden a la obtención de sus rendimientos, en el ámbito de su autonomía patrimonial», permite deducir que «la Ley debe arbitrar necesariamente los medios oportunos o las técnicas adecuadas que permitan reflejar la totalidad de los rendimientos obtenidos por cada sujeto pasivo en la base imponible del ejercicio, ya sean, regulares, ya tengan naturaleza irregular», sin que sea necesario dar un trato igualitario a los rendimientos de diferente naturaleza (STC 46/2000, FJ 7.º).

Por último y a modo de introducción del siguiente principio, la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto y solo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto» (STC 45/1989, FJ 4.º).

**Progresividad y regresividad.** «[L]a progresividad que proclama el artículo 31.1 de la CE es del "sistema tributario" en su conjunto, es decir, se trata de "la progresividad global del sistema tributario", a diferencia del principio de capacidad económica que opera, en principio, respecto de "cada uno"» [SSTC 27/1981, FJ 4.º; 76/1990, FJ 6.º b); 182/1997, FJ 3.º; 7/2010, FJ 6.º y ATC 71/2008, FJ 5.º en STC 19/2012, FJ 4.º].

Así pues, «en un «sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema» (STC 7/2010, FJ 6.º en STC 19/2012, FJ 4.º) y «que el hecho de que en la determinación de un tributo, un aspecto pueda tener un efecto regresivo, no convierte *per se* ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en in-

<sup>34</sup> STC 45/1989, FJ 5.º: «[C]omo exigencia derivada de los arts. 14 y 31, es indispensable que la sujeción conjunta no incremente la carga tributaria que, con arreglo a las normas generales, le correspondería a cada uno de los sujetos pasivos integrados en la unidad tributaria de acuerdo con su propia capacidad económica, de manera que la sujeción conjunta no actúe como un factor que agrave la obligación propia de cada uno de estos sujetos en relación con la que tendrían si, con la misma capacidad económica, la imposición fuese separada».

constitucional, siempre y cuando esa medida tenga una incidencia menor «en el conjunto del sistema tributario» (STC 7/2010, FJ 6.º en STC 19/2012, FJ 4.º).

«La regresividad de una norma tributaria debe apreciarse en términos globales y no en relación con un precepto aislado» (STC 27/1981, FJ 5.º)

**No confiscatoriedad**<sup>35</sup>. «La prohibición de no confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible. Sustrato, base o exigencia de toda imposición - so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio» (STC 150/1990, FJ 9.º).

Confiscatoriedad que tendría lugar «si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución» (SSTC 150/1990, FJ 9.º y 14/1998, FJ 11.º B) en STC 233/2000, FJ 23.º).

Y lo que se prohíbe es que la imposición tenga «alcance confiscatorio» y así, «el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades» (STC 150/1990, FJ 9.º).

Pero el carácter confiscatorio no se predica tan solo del sistema fiscal en su conjunto, sino que se puede manifestar también en cada una de las figuras tributarias y «sería asimismo [...] evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto [...] cuya progresividad alcanzara un gravamen del 100 por 100 de la renta» (STC 150/1990, FJ 9.º).

De todo modos «[u]n impuesto no necesita llegar a un gravamen del 100% para ser confiscatorio» (DE VICENTE DE LA CASA, 2012: 169), si bien «su estimación concreta queda sujeta a juicio de valor» (CORS MEYA 1991: 99 y 100 citado en DE VICENTE DE LA CASA, 2012: 169), juicio de valor que recae en el Tribunal Constitucional.

Criterios de eficiencia y economía.

«Tan solo indirectamente afecta a la justicia tributaria y es más un principio de ordenación del gasto público, [que] se articula sobre la base de dos postulados: la equidad en la asignación de los recursos públicos y el criterio de eficiencia y economía en su tramitación y ejecución. El primero, se refiere a los fines que constitucionalmente deben dirigir la política del Estado para conseguir los principios de generación y distribución de la riqueza; el segundo, de carácter más técnico supone requerir al Estado que actúe con los criterios que la ciencia y la técnica pongan a su disposición en cada

<sup>35</sup> Sobre el tema CHICO DE LA CÁMARA (2008: 161-85), MARTOS GARCÍA (2011) y DE VICENTE DE LA CASA (2012: 167-71) hacen un completo análisis.

momento para gestionar mejor los bienes públicos (Sentencias 29/1982 de 31 de mayo, 214/1989 de 21 de diciembre, 13/1992 de 6 de febrero)» (ARANDA ÁLVAREZ, 2003).

## 5.2. DERIVADOS DE OTROS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES

El Tribunal Constitucional, sin embargo, no solo somete la constitucionalidad de la normativa tributaria a la verificación del cumplimiento del artículo 31 de la CE, sino que amplía su escrutinio, como no puede ser de otro modo, a otros preceptos, de los que excluiríamos en este análisis, como ya indicamos, los derivados de los artículos 24 y 25 de la CE que tienen su origen en el procedimiento sancionador.

### 5.2.1. Desde la perspectiva del artículo 9 de la CE<sup>36</sup>

**Sumisión de los poderes todos los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento.** Este primer apartado, aunque vinculado al principio de seguridad jurídica, se ha abordado con cierta autonomía por el Tribunal Constitucional que ha señalado que la pretensión de «aplazar *sin die* en el tiempo la entrada (y a través de la promulgación de sucesivas leyes de suspensión) la entrada en vigor de una Ley estatal, válidamente promulgada» (STC 46/1990, FJ 4.º) supone, en palabras del propio tribunal:

«La vulneración de la obligación de todos los poderes públicos (incluidos naturalmente los autonómicos) de acatar la Constitución y el resto del ordenamiento jurídico, que implica un deber de lealtad de todos ellos en el ejercicio de sus propias competencias de modo que no se obstaculice el ejercicio de la ajenas» (STC 46/1990, FJ 4.º).

**Irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales.** En el ámbito tributario, el Tribunal Constitucional, de manera expresa señaló que

«no cabe considerar, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que expresamente se refiere el art. 9.3 de la Constitución, por cuanto tales normas tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obli-

<sup>36</sup> Artículo 9 de la CE.

1. Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.
2. Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.
3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

gada del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, impuesto a todos los ciudadanos por el artículo 31.1 de la Norma fundamental» (STC 126/1987, FJ 9.º).

Podemos decir, por tanto, que este principio de irretroactividad no implica una prohibición a la retroactividad de la legislación tributaria (STC 173/1996, FJ 3.º), sin embargo, esta afirmación tampoco significa que la eficacia retroactiva de las normas tributarias no pueda vulnerar otros principios constitucionales (SSTC 126/1987, FFJJ 6.º y 9.º; 150/1990, FJ 8.º; 182/1987, FJ 11.º en STC 234/2001, FJ 9.º), como, por ejemplo, y como veremos más adelante, el de seguridad jurídica (STC 173/1996, FJ 3.º) o el de interdicción de la arbitrariedad, contenidos en este precepto, o el de capacidad económica a que se refiere el artículo 31.1 de la CE» (STC 126/1987, FJ 7.º).

A esta cuestión añadir, en relación con el denominado derecho a la exención o a la bonificación tributaria, que «el concepto de "derecho individual" no puede confundirse con el *ius quaesitum*»<sup>37</sup> (STC 27/1981, FJ 10.º) y que este mal llamado derecho es en realidad «un elemento de la relación jurídica obligacional, que liga a la Administración y al contribuyente» (STC 6/1983, FJ 2.º) y su supresión es una cuestión completamente legítima encuadrada dentro de la discrecionalidad del legislador, «ya que su existencia legal no configura un auténtico derecho subjetivo a su mantenimiento» (SSTC 6/1983, FJ 2.º y 134/1986, FJ 3.º en STC 235/2001, FJ 8.º). También hace suya esta doctrina la STC 19/2012, FJ 9.º.

**Seguridad jurídica.** Este principio «es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad» (STC 27/1981, FJ 10.º; 71/1982, FJ 4.º; 126/1987, FJ 7.º; 227/1988, FJ 10.º; 65/1990, FJ 6.º; 150/1990, FJ 8.º; 173/1996, FJ 3.º; 225/1998, FJ 2.º; STC 104/2000, FJ 7.º; 235/2000, FJ 8.º en STC 96/2002, FJ 5.º y 90/2009, FJ 4.º en STC 100/2012, FJ 10.º) y presenta una doble vertiente: objetiva o garantía de certeza de la norma (STC 273/2000, FJ 10.º) y subjetiva o previsibilidad de la medida adoptada.

El requisito de certeza se cumple cuando una norma, además de cierta, es precisa y está formalmente publicada (STC 27/1981, FJ 10.º). Esta certeza no debe, en ningún caso, entenderse como invariabilidad ni, en este ámbito, «como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal» (STC 126/1987, FJ 11.º), por lo que este principio «no se infringe porque el legislador lleve a cabo modificaciones en las normas legales» (STC 134/1996, FJ 3.º).

Tampoco se vulnera este aspecto del principio de seguridad jurídica «cuando un texto normativo no se plantea y resuelve por sí mismo de modo explícito todos los problemas que puede suscitar su aplicación» (STC 150/1990, FJ 9.º), y así solo se podría concluir que el precepto o norma infringe el citado principio si «el contenido o las omisiones [...] produjeran confusión o dudas que generan en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos» (STC 150/1990, FJ 9.º).

<sup>37</sup> Derechos adquiridos.

En cuanto a la vertiente subjetiva, la doctrina del Tribunal Constitucional lo vincula a la previsibilidad y justificación de la modificación y así señala que «el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles» (STC 173/1996, FJ 5.º B), pero incluso ante el carácter retroactivo de una importante modificación «podría reputarse conforme a la Constitución si existieran claras exigencias de interés general que justificaran que el principio de seguridad jurídica debiera ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos» (STC 173/1996, FJ 5.º C).

En relación con este último inciso, empezar señalando que una norma es retroactiva cuando «la incidencia de la norma nueva sobre relaciones consagradas puede afectar a situaciones agotadas» (STC 27/1981, FJ 10.º) y que como indicábamos con anterioridad «la retroactividad será inconstitucional solo cuando se trate de disposiciones sancionadoras no favorables o en la medida que restrinja derechos individuales» (STC 27/1981, FJ 10.º). En este ámbito, lo que va a ser relevante será pues, por un lado, el grado de retroactividad del precepto o de la norma y por otro las circunstancias específicas del caso.

«[A] estos efectos resulta relevante la distinción entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia Ley y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En el primer supuesto –retroactividad auténtica–, la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y solo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio; en el segundo –retroactividad impropia–, la licitud o ilicitud de la Disposición resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso» (STC 126/1987, FJ 11.º). También señalado en STC 89/2009, FJ 3.º en STC 116/2009, FJ 3.º.

Entre otras, se considera retroactividad de grado máximo cuando la retroactividad de la norma se proyecta sobre relaciones jurídico-tributarias ya agotadas, con la consiguiente conclusión de su ilegitimidad constitucional. Esto se produce, por ejemplo, cuando el devengo del tributo se produce con anterioridad a la entrada en vigor de la ley (STC 126/1987, FJ 12.º); de todos modos hay que tener en cuenta que si bien «en los hechos imponderables instantáneos el devengo coincide con la existencia de [su] elemento material [...], en los duraderos el legislador puede [...] situarlo al término o al comienzo de un periodo impositivo legalmente predeterminado» (STC 126/1987, FJ 12.º).

En los supuestos de retroactividad de grado medio o «retroactividad impropia» como lo denomina la doctrina alemana, hay que tomar en consideración la finalidad de la norma y las circunstancias específicas que concurren en el caso (STC 126/1987, FJ 13.º), y así, por ejemplo, no puede reputarse inconstitucional una norma de carácter transitorio cuya aplicación se limita al ejercicio

en que la ley se aprueba, y que no puede calificarse de imprevisible cuando su objetivo es adecuar la presión tributaria del sector a fin de lograr una mayor justicia tributaria (STC 126/1987, FJ 13.º).

La imposición de una «imprevisible y más onerosa obligación tributaria, con base a un supuesto de hecho realizado en su integridad, y plenamente agotados en sus efectos jurídicos beneficiosos o exoneratorios al amparo de la regulación jurídico-tributaria anterior», implica un grado de retroactividad calificable como plena o auténtica, supone la vulneración del principio constitucional de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la CE siempre que no encuentre justificación constitucional en la ponderación de otros bienes o valores prevalentes para el interés general. (STC 234/2001, FJ 11.º).

Concluir esta cuestión señalando que la reducción progresiva de prestaciones no afecta a las ya recibidas o devengadas (STC 27/1981, FJ 10.º).

**Interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.** Para empezar y como nos recuerda el Tribunal Constitucional, no ha de confundirse la opción del legislador por configurar una determinada materia con la arbitrariedad, «capricho, inconsecuencia o incoherencia, creadores de desigualdad<sup>38</sup> o de distorsión en los efectos leales, ya en lo técnico legislativo, ya en situaciones personales que se crean o estimen permanentes (SSTC 27/1981, FJ 10.º; 66/1985, FJ 1.º y 99/1987, FJ 4.º en STC 96/2002, FJ 6.º).

LOZANO CUTANDA y VÁZQUEZ COBOS (2012b: 4) van más allá al señalar que «en la medida en que en el diseño del impuesto la base imponible se defina en desconexión con el hecho imponible, la delimitación legal de estos dos elementos esenciales del tributo será inconcreta y arbitraria.

De todos modos, el Alto Tribunal establece que lo que ha de verificarse es la existencia o no de discriminación, pues esta «entraña siempre una arbitrariedad, o bien, si aun no estableciéndola, carece de toda explicación racional [...] sin que sea pertinente un análisis a fondo de todas las motivaciones posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias» (SSTC 27/1981, FJ 10.º; 66/1985, FJ 1.º; 99/1987, FJ 4.º; 227/1988, FJ 7.º; 65/1990, FJ 6.º; 239/1992, FJ 5.º; 60/1993, FJ 4.º; 142/1993, FJ 9.º y 212/1996, FJ 16.º en 233/1999, FJ 12.º y STC 96/2002, FJ 6.º).

### 5.2.2. Igualdad del artículo 14 de la CE<sup>39</sup>

Partiendo de la base de que la aplicación de este principio no solo se refiere a la norma, sino que también alcanza a los criterios de ejecución de la norma que han de producir un resultado desigualitario, salvo que se amparen en una justificación objetiva o razonable (STC 8/1986, FJ

<sup>38</sup> STC 27/1981, FJ 10.º: «Y no ya desigualdad referida a la discriminación –que esta concierne al art. 14–, sino a las exigencias que el 9.2 conlleva, a fin de promover la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra, finalidad que, en ocasiones, exige una política legislativa que no puede reducirse a la pura igualdad ante la Ley».

<sup>39</sup> Véase sobre la materia PATÓN GARCÍA (2010 y 2012).

4.º), el Tribunal Constitucional parece ser claro en la definición y delimitación del derecho fundamental a la igualdad y así señala que:

«El derecho fundamental que el art. 14 de la CE confiere a todos los españoles lo es a la igualdad jurídica, es decir, a no soportar un perjuicio –o una falta de beneficio– desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos. Naturalmente, se trata de los criterios jurídicos normativos, contenidos en las normas jurídicas, así como los criterios jurídicos adoptados para la aplicación de las normas, puesto que... la igualdad a que se refiere el art. 14 CE lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. Lo que no protege el precepto constitucional, como derecho fundamental, es la legítima aspiración a la igualdad material o de hecho, frente a desigualdades de trato que no derivan de criterios jurídicos discriminatorios, sino de otras circunstancias objetivas y razonables» (STC 8/1986, FJ 4.º).

Por otro lado, resume los rasgos esenciales del principio de igualdad ante la ley de la siguiente manera:

a) no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del art. 14 C.E., sino que dicha infracción la produce solo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable;

b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hechos se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamentos racional;

c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino solo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados;

d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que s[e] produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos» (STC 76/1990, FJ 9.º A) y STC 214/1994, FJ 8.º B)).

Cuestión aparte es que el principio de igualdad en materia tributaria también ha de ponerse en relación con la territorialidad y con los principios rectores de la organización del Estado, y así el Alto Tribunal señala que los artículos 1, 9.2, 14, 31.1, 38, 139, 149.1.1 y 149.1.13 de la Constitución «no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudada-



nos [...] en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo [...], una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales» (STC 150/1990, FJ 7.º).

Y así, se puede sostener que el ejercicio de las competencias en materia tributaria por las comunidades autónomas cuando estas se producen en el marco de la Constitución, de su Estatuto de Autonomía y de la LOFCA, no requieren de «una justificación explícita de la desigualdad tributaria que produce, ya que es una manifestación de su autonomía financiera» (STC 150/1990, FJ 7.º).

Esta compatibilidad entre autonomía e igualdad también «puede trasladarse sin más problemas a las Corporaciones locales» (STC 233/1999, FJ 26.º). Una disposición legal puede hacer «posible un trato tributario diferenciado entre los contribuyentes del país, a causa de los tributos de referencia y en virtud de los Acuerdos que adopten para sus respectivos ámbitos territoriales los plenos de las corporaciones municipales» (STC 19/1987, FJ 3.º)<sup>40</sup>.

«Lo que no le es dable al legislador –desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario– es localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE), que la Constitución Española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho» (art. 1.1 CE) (SSTC 19/1987, FJ 4.º; 182/1997, FJ 9.º y 46/2000, FJ 6.º en STC 96/2002, FJ 8.º).

El criterio de temporalidad también es un elemento que nuestro Alto Tribunal tiene en cuenta a la hora de realizar el juicio de igualdad y rechaza

«aquellas comparaciones que intentan establecerse "entre la configuración jurídica que se encontraba vigente en distintos momento temporales", pues el principio de igualdad "establece la interdicción de la desigualdad injustificada o arbitraria, no de la desigualdad causada por la sucesión temporal de normas de contenido distinto, adoptadas por el legislador en ejercicio de su libertad de configuración normativa dentro del marco de la constitución; ni tampoco proscribire dicho precepto los perjuicios ocasionados por los cambios legislativos" (STC 53/1999, FJ 5.º). Por tanto, el principio de igualdad "no impide el distinto tratamiento temporal de situaciones iguales motivado por la sucesión normativa, porque no exige que se deba dispensar un idéntico tratamiento a todos los supuestos con independencia del tiempo en que se originaron o produjeron sus efectos"» (SSTC 38/1995, FJ 4.º; 339/2006, FJ 3.º; 84/2008, FJ 7.º en STC 19/2012, FJ 9.º).

<sup>40</sup> STC 19/1987, FJ 3.º: «Puede el legislador diferenciar los efectos jurídicos que haya de extraer de supuestos de hechos disímiles, en atención a la consecución de fines constitucionalmente lícitos. Tratándose de tributos de carácter local, nada impide que las normas que los ordenen atiendan a esa diferenciación de situaciones y de finalidades a conseguir, estableciendo regímenes jurídicos que pueden ser, por lo menos parcialmente, distintos».

En sentido similar se pronuncian las SSTC 128/1989, FJ 3.º; 158/1990, FJ 5.º; 58/1991, FJ 4.º y ATC 152/1985, FJ 4.º.

Esta doctrina también es de aplicación al ámbito tributario, y así, el Tribunal Constitucional señala que «con relación a la materia tributaria [...] la desigualdad generada como consecuencia de modificaciones normativas no constituye, en sí misma, una infracción del principio de igualdad cuando la diferencia de régimen es consecuencia de una sucesión de normas que responden a principios y condiciones diversas» (SSTC 103/1984, FJ 3.º; 121/1984, FJ 2.º; 128/1989, FJ 3.º y 54/2006, FJ 5.º en STC 19/2012, FJ 9.º).

Ha de añadirse que la intervención del Estado relacionada con el funcionamiento del mercado también queda al margen de la realización de un enjuiciamiento técnico desde la perspectiva del principio de igualdad, «[b]asta con constatar, [...] que los fines a conseguir resultan justificados y que las medidas en cuestión no se revelan arbitrarias en relación con los objetivos perseguidos». Así, nos dice el Alto Tribunal que «las exigencias derivadas del mencionado principio [...] pueden concretarse en dos puntos: a) Las medidas adoptadas, que originan desigualdad, han de estar en función del interés público sin postergar arbitrariamente otros intereses dignos de protección, y b) dichas medidas han de contar con un fundamento técnico-económico» (STC 25/1989, FJ 3.º).

Por tanto, no puede calificarse de arbitraria o irrazonable, ni contraria al principio de igualdad, una medida económicamente fundada que deriva de la necesidad de estabilizar el sector (art. 40.1 CE), equilibrar y armonizar su desarrollo (art. 131.1 CE), velar por la utilización racional de los recursos naturales (art. 45.2 CE) y además congruente con una política de fomento del empleo (art. 40.1 CE) y de protección del medio ambiente (art. 45.1 CE) (STC 25/1989, FJ 3.º).

Aparte de estas cuestiones, el principio de igualdad tampoco sirve para «fundamentar un reproche de discriminación por indiferenciación», es decir, no incluye el supuesto «derecho a imponer o exigir diferencias de trato» (STC 164/1995 FJ 7.º).

Llegados a este punto, si añadimos lo ya señalado de este principio en relación con el artículo 31 de la CE, podemos decir que la interpretación del principio de igualdad en materia tributaria en nuestro ordenamiento es complicada. Pero se complica aún más pues el Tribunal Constitucional permite el tratamiento «dispar de situaciones homologables»<sup>41</sup> siempre que concurra la siguiente doble garantía:

<sup>41</sup> STC 209/1988, FJ 6.º: «Las diversificaciones normativas son conformes a la igualdad, en suma, cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad, con el fin así perseguido. Tan contraria a la igualdad es, por lo tanto, la norma que diversifica por un mero voluntarismo selectivo como aquella otra que, atendiendo a la consecución de un fin legítimo, configura un supuesto de hecho, o las consecuencias jurídicas que se le imputan, en desproporción patente con aquel fin, o sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidad». STC 75/1983, FJ 2.º en STC 96/2002, FJ 7.º: «Las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia

- «La razonabilidad de la medida»; la infracción solo la produce «aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carecen de una justificación objetiva y razonable»;
- «La proporcionalidad de la medida» Solo le están vetadas al legislador las «desigualdades en la que no existe razón de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida» (SSTC 76/1990, FJ 9.º; 214/1994, FJ 8.º; 46/1999, FJ 2.º; 200/2001, FJ 4.º y 39/2002, FJ 4.º en STC 96/2002, FJ 7.º).

Aparte de esta doble garantía también establece que las «desigualdades[,] para que generen una vulneración del derecho a la igualdad, no deben producirse "en supuestos puntuales", pues "las leyes 'en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad'"» (SSTC 73/1996, FJ 5.º; 289/2000, FJ 6.º; 47/2001, FJ 7.º y 21/2002, FJ 4.º en STC 193/2004, FJ 3.º).

Y añade salvedades como que «las diferentes rentas, en función de la fuente de la que provengan, por mucho que puedan coincidir en su cuantía, no representan idénticas manifestaciones de capacidad económica susceptibles de ser, en principio, comparables» (ATC 245/2009, FJ 4.º en STC 19/2012, FJ 7.º).

Sentado todo lo anterior, puede darse aún el caso de que nos encontremos ante una desigualdad de hecho, pues bien, cuando esto ocurre, el Tribunal Constitucional nos dice que «[h]ay que preguntarse entonces si la desigualdad existente tiene relevancia jurídica y si no está justificada» añadiendo que «[l]a respuesta negativa a cualquiera de estas dos preguntas privará a la cuestión de toda trascendencia desde el punto de vista constitucional» (STC 59/1982, FJ 2.º).

Podemos concluir en palabras del Tribunal Constitucional que «[l]a vulneración del art. 14 CE por la Ley Tributaria solo se producirá, eventualmente, "cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación"» (ATC 230/1984, FJ 1.º y 2.º en STC 159/1997, FJ 3.º).

## 6. CONCLUSIONES

El legislador dentro del marco constitucional puede crear tributos de «pretendida» naturaleza extrafiscal que realmente se desentienden de la protección medioambiental, es decir, bajo esta «falsa apariencia» el tributo creado tiene un fin principalmente recaudatorio, y esto es así porque

---

nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido. Tan contraria a la igualdad es, por lo tanto, la norma que diversifica por un mero voluntarismo selectivo como aquella otra que, atendiendo a la consecución de un fin legítimo, configura un supuesto de hecho, o las consecuencias jurídicas que se le imputan, en desproporción patente con aquel fin o sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidad».

el Tribunal Constitucional minimiza la posibilidad de declarar la inconstitucionalidad y nulidad de un tributo con base en la ausencia de la finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente, siendo necesario que concurra otra vulneración constitucional<sup>42</sup>.

Con el debido respeto al Tribunal Constitucional, creo que su planteamiento es erróneo. Entiendo que el Tribunal Constitucional sea permisivo con la legislación tributaria toda vez que es la principal fuente de financiación del Estado, sin embargo, siendo competentes tanto el Estado como las comunidades autónomas para crear tributos de cualquier naturaleza, no debería permitir su creación bajo un falso pretexto, porque supone un engaño de los poderes públicos a la ciudadanía.

A mi entender, falsear el fin del tributo y vestirlo de la finalidad extrafiscal de defensa del medio ambiente, cuando no la tiene, supone *per se* una vulneración constitucional que debería determinar su inconstitucionalidad y nulidad.

Se vulnera, por un lado, el artículo 31 de la CE, en la vertiente del sistema justo, ya que el falseamiento del fin supone inevitablemente en incumplimiento de la doctrina constitucional sobre la idoneidad, necesidad y proporcionalidad del tributo y, por otro, se vulnera la doctrina constitucional relacionada con la interdicción de la arbitrariedad del artículo 9 de la CE. El Tribunal Constitucional sostiene que existe arbitrariedad cuando la norma carece de toda explicación racional, pues bien, si el fin que justifica la creación del tributo es falso o inexistente, desaparece la explicación racional que justifica su existencia.

Otra cuestión a destacar del análisis realizado, y con la que tampoco estoy de acuerdo, es cuando el Tribunal Constitucional, para salvar la inconstitucionalidad de una norma tributaria, señala que el principio (progresividad y confiscatoriedad) o la propia finalidad de recaudar sustancial al concepto de tributo se predica del conjunto del sistema. Sin embargo, ninguna de sus sentencias en estos casos contiene un análisis detallado de todo el sistema tributario aplicable al caso, para ver si realmente se produce o no tal vulneración en el sistema. Y no lo hace porque entraría a definir criterios indefinidos, que interesa que se mantengan así, y porque con base en esta doctrina, podría llegar a darse el caso de que para determinados supuestos todo el sistema tributario estuviera viciado de alguna de estas razones para declarar su inconstitucionalidad.

En definitiva, creo que en materia tributaria en general y medioambiental en particular, a través de la interpretación flexible de los preceptos constitucionales, el Tribunal Constitucional es bastante permisivo con el legislador, más de lo que realmente necesitaría serlo.

A modo de resumen final se presenta la siguiente tabla de constitucionalidad de las normas tributarias. Recoge de manera sintética los criterios interpretativos de la doctrina del Tribunal Constitucional y los principales parámetros a valorar de cada uno de ellos. Esta sistematización, que vertebra la estructura del trabajo, proviene del estudio y análisis de aproximadamente 200

<sup>42</sup> En el mismo sentido se pronuncian LOZANO CUTANDA y VÁZQUEZ COBOS (2012a).

sentencias del Tribunal Constitucional que recogen, si no toda, sí su principal doctrina en materia tributaria desde 1980 hasta 2015.

Este estudio es el que me ha llevado a estructurar el análisis de la constitucionalidad tributaria en cuatro grandes bloques: el ejercicio de la potestad tributaria, la distribución de competencias, los requisitos formales de los tributos y sus requisitos materiales.

**Tabla de constitucionalidad de las normas tributarias**

<b>Límites de la potestad tributaria</b>	
Doble imposición	Identidad de hecho imponible. (Valoración del resto de elementos del tributo).
Libertad de empresa	Introducción en el mercado de factores externos artificiales (medidas coactivas o ayudas) sin justificación legitimadora.
Libertad de residencia y circulación	Medidas que persigan obstaculizar la circulación o que generen consecuencias objetivas desproporcionadas respecto del fin constitucionalmente legítimo perseguido.
<b>Competencias</b>	Tanto el Estado como las comunidades autónomas tienen competencias en tributación ambiental.
<b>Requisitos formales</b>	
Reserva de ley	El hecho imponible. Tipo de gravamen y base imponible (excepciones).
Decretos-leyes	Solo puede afectar a impuestos indirectos, instantáneos, objetivos y reales.
Leyes de presupuestos	Mera adecuación circunstancial del impuesto.
<b>Requisitos materiales</b>	
<i>Artículo 31</i>	
Generalidad	Veta exenciones o bonificaciones tributarias sin justificación en el interés general.
Capacidad económica	Real o potencial. Basta con se manifieste en la generalidad de los supuestos.
Sistema justo	Análisis de proporcionalidad (idoneidad/necesidad/proporcionalidad).
Igualdad	Diferencias entre personas o grupos de personas por razones objetivas atinentes a la renta o a los ingresos de los sujetos. Requiere justificación objetiva y razonable.
.../...	

.../...	
Progresividad	Se predica el sistema. Caben tributos no progresivos.
Confiscatoriedad	Se predica del sistema. O del tributo si gravamen 100 %.
<i>Artículo 9</i>	
Irretroactividad	Con carácter general no afecta a la normativa tributaria. Supresión legítima de exenciones.
Seguridad jurídica	Certeza + previsibilidad de la norma (excepción si el interés general lo justifica).
Arbitrariedad	Si existe discriminación o si la norma y sus elementos carecen de toda explicación racional.
Artículo 14	Diferencias entre personas o grupos de personas por razones subjetivas. Requiere arbitrariedad.

## Bibliografía

AIZEGA ZUBILLAGA, J. M. [2001]: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Bilbao: Servicio Editorial Universidad del País Vasco.

AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE [1996]: *El Tributo Ambiental. Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente*, Luxemburgo: Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. [2004]: *Los impuestos especiales como tributos medioambientales*, en Esteve Pardo, J., *Derecho del medio ambiente y administración local*. 2.ª ed., Barcelona: Fundación Democracia y Gobierno Local, págs. 229-246.

ARANDA ÁLVAREZ, E. [2003]: «Sinopsis al art. 31 de la Constitución Española», en [www.congreso.es](http://www.congreso.es)

BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L. M. y MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J. [2013]: *Los tributos del sector eléctrico*, Madrid: Thomson Reuters-Aranzadi.

BORRERO MORO, C. J. [1999]: *La tributación ambiental en España*, Madrid: Tecnos.

CASADO OLLERO, G. [1981]: «El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional)», *Publicaciones del Instituto de Desarrollo Regional*, Granada: Universidad de Granada.

CASADO OLLERO, G. [1991a]: «Los fines no fiscales de los tributos», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 41, núm. 213, págs. 455-512.

– [1991b]: «Los fines no fiscales de los tributos», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: Libro Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol I. Madrid: IEF, págs. 103-152

- CHECA GONZÁLEZ, C. [1994]: «Impuesto sobre Actividades Económicas y capacidad contributiva», en *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*, vol. III, pág. 1.117.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. [2008]: «La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medio ambiental», en Becker Zuazua, F.; Cazorla Prieto, L. M. y Martínez-Simancas Sánchez, J., *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Madrid: Thomson Reuters-Aranzadi, págs. 161-185.
- CORS MEYA, F. X. [1991]: *Los principios de justicia tributaria en la LGT. Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, Madrid: IEF, págs. 99 y 100.
- DE JUAN CASADEVALL, J. [2012]: «Reflexiones sobre la constitucionalidad del Real Decreto-Ley de reinstauración del impuesto sobre el patrimonio», *Quincena Fiscal*, núm. 19, págs. 127-153.
- DE VICENTE DE LA CASA, F. [2012]: «Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos», *Crónica Tributaria*, núm. 144/2012, págs. 149-175.
- EUROSTAT COMISIÓN EUROPEA [2013]: *Environmental Taxes. A statistical guide*, Luxemburgo Publications Office of the European Union.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2006]: «Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional», en Esteve Pardo, J., *Derecho del medio ambiente y administración local*, 2.ª ed., Barcelona: Fundación Democracia y Gobierno Local, págs. 229-246.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I. [2000]: «La tributación medioambiental y su utilización como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas. Especial referencia a la Comunidad Autónoma de Castilla y León», en 7.º Congreso de Economía Regional de Castilla y León: *Comunicaciones*, vol. II, págs. 1.268-1.288.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F. [2011]: «El canon eólico como tributo medioambiental», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 21.
- INE: *Estudio sobre impuestos ambientales en el sistema fiscal español (1995-2010)*.
- JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. [1996]: «El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, año 12, núm. 1, págs. 85-100.
- JORGE GARCÍA-INÉS, M. [2007]: «La fiscalidad medioambiental en el marco comunitario: referencia especial a España», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm. 14, págs. 139-162.
- GÓMEZ PORRAS, T. A. [2012]: «Cánones eólicos en España: Su regulación jurídica y conformidad al derecho español», *Papeles de discusión IELAT*, núm. 4.
- HERRERA MOLINA, P. M. [2000]: *Derecho Tributario Ambiental*, Madrid: Marcial Pons.
- LABANDEIRA Y LINARES [2013]: «Impuestos energético-ambientales en España. [Informe 2013]», *Economics for energy*.
- LÓPEZ DÍAZ, A. [2013]: «Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL», *Dereito*, vol. 22, págs. 225-244.
- LOZANO CUTANDA, B. y ALLI TURRILLAS, J-C. [2013]: *Administración y Legislación Ambiental. Adaptado al EEES*, 7.ª ed., Madrid: Dykinson.
- LOZANO CUTANDA, B. y VÁZQUEZ COBOS, C. [2012a]: *¿Tiene un soporte constitucional el nuevo canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica?*, Análisis GA&P.
- [2012b]: *Impuestos verdes: No todo vale (Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre del 2012)*, Análisis GA&P.

MARTÍN DELGADO, J. M. [1981]: *El control constitucional del principio de capacidad económica. El Tribunal Constitucional*, vol. II, Madrid: IEF.

MARTÍN QUERALT, J. [2005]: «Los fines extrafiscales de los gravámenes sobre el agua conforme a las políticas hidrológica europea y española y su adecuación a ellos del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua regulados en el texto refundido de la Ley de aguas», *XI Congreso Nacional de Comunidades de Regantes*, Palma de Mallorca.

MARTOS GARCÍA, J. [2011]: «Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular. Análisis constitucional a propósito de la nueva redacción del art. 6.3 LOFCA y de la propuesta comunitaria de transformación del IVTM en un impuesto ambiental», *Quincena Fiscal*, núm. 10, págs. 35-72.

MOLINA LEBRÓN, A. [2014]: «El canon a la generación hidroeléctrica. Problemas de inconstitucionalidad e incumplimiento del derecho comunitario», *RCyT. CEF*, núm. 382, págs. 5-42

MOLINA HERRERA, P. M. [2000]: *Derecho Tributario Ambiental*, Madrid: Marcial Pons.

MUÑOZ VILLAREAL, A. [2014]: «Fiscalidad y medioambiente: estado de la cuestión (II)», *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLVII, págs. 117-132.

PÁEZ MEDINA, M. E. [2012]: *La capacidad contributiva en los tributos medioambientales*, tesis de licenciatura, Grado en Derecho, Universidad de Salamanca.

PATÓN GARCÍA, G. [2012]: *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, Lima: Sunat.

– [2010]: «La interpretación del principio de igualdad tributaria según el Tribunal Constitucional español», *Revista jurídica online*, págs. 211-247.

– [2006]: «Las políticas fiscales y el estado de bienestar», *Crónica tributaria*, núm. 121/2006, págs. 97-112

PUIG VENTOSA, I. y JOFRA SORA, M. [2014]: *Fiscalidad ambiental e instrumentos de financiación de la economía verde*, Barcelona: Fundación Fórum Ambiental.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T. R. [1996]: «Tributos ecológicos en el ámbito municipal», *Impuestos*, núm. 2, págs. 387-402.

– [1995]: *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Madrid: Marcial Pons.

– [1988]: *Elementos de derecho tributario*, Barcelona: PPU.

VARONA ALABERN, J. R. [2009]: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons.