

EL IMPUESTO SOBRE GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL

Violeta Ruiz Almendral,
Profesora Ayudante Dr. de D. Financiero y Tributario

Juan Zornoza Pérez
Catedrático de D. Financiero y Tributario

Universidad Carlos III de Madrid¹

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN.- II. LA REGULACIÓN LEGAL DEL IMPUESTO SOBRE GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES.- 1. El objeto del Impuesto: su finalidad extrafiscal.- **2.** Hecho imponible.- **3.** Elementos de cuantificación del Impuesto.- **A.** Base imponible.- **B.** Base liquidable.- **C.** Tipo de gravamen.- **4.** Especial referencia a las técnicas desgravatorias aplicables.- **III. EL PODER TRIBUTARIO DE LAS CCAA Y LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DEL ESTADO Y LAS CORPORACIONES LOCALES: LAS PROHIBICIONES DE EQUIVALENCIA.- 1.** El artículo 6.2 de la LOFCA: ¿prohibición de coincidencia entre hechos imponibles o prohibición de equivalencia?.- **2.** El artículo 6.3 LOFCA, ¿reserva de materias imponibles o prohibición de equivalencia?.- **IV. ANÁLISIS DEL IGEC DESDE LOS LÍMITES DEL PODER TRIBUTARIO AUTONÓMICO.- 1.** Su posible equivalencia con el IAE.- **2.** El IGEC como impuesto extrafiscal.- **A.** Los efectos extrafiscales en la estructura del IGEC.- **B.** El

¹ Este trabajo se enmarca en el Proyecto de investigación titulado “*La financiación de las Comunidades Autónomas y las Entes Locales. Su marco jurídico*”, financiado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología (número de referencia: BJU2002-01764).

respeto a los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad.- C. La competencia material de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

I. INTRODUCCIÓN

Constituye el objeto principal de este trabajo el estudio del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC, en lo sucesivo), establecido por la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Parlamento de Cataluña², desde la perspectiva constitucional y, más en concreto, desde el punto de vista de los límites que el bloque de la constitucionalidad establece al poder tributario de las Comunidades Autónomas (CCAA, en lo sucesivo). Posteriormente a su establecimiento, las CCAA de Navarra y Asturias crearon sendos IGEC prácticamente idénticos, o incluso “clónicos”, respecto al catalán³. Por ello, aunque nuestro estudio se centra únicamente en el IGEC establecido por Cataluña, la mayor parte de sus consideraciones son también extensibles a estos otros dos impuestos, a los que por tanto no se hará mención expresa en las líneas que siguen.

Entre los límites al poder tributario autonómico, han representado un papel de especial importancia práctica, los previstos en el artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA (LOFCA,

² Esta Ley ha tenido desarrollo reglamentario con el Decret 342/2001, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales.

³ Respectivamente, mediante la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, para la creación de un Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales, y el capítulo VII de la Ley del Parlamento de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales (ley “de acompañamiento”).

en lo sucesivo), cuya interpretación en la jurisprudencia constitucional resulta, a nuestro entender, inadecuada y poco atenta a la finalidad del precepto en cuestión. Porque si, de un lado, al examinar la prohibición de que las CCAA establezcan tributos “sobre hechos imponderables gravados por el Estado” (artículo 6.2), el Tribunal Constitucional ha adoptado una postura formalista y excesivamente apegada a la letra del precepto; de otro lado, al precisar cuándo los tributos autonómicos inciden “sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales” (artículo 6.3), el mismo Tribunal ha patrocinado una interpretación expansiva del citado precepto, que termina por restringir severamente el espacio sobre el que las CCAA pueden legítimamente ejercer su poder tributario.

Por la materia sobre la que incide y su estructura jurídica, el establecimiento del IGEC constituye una buena ocasión para reflexionar sobre el significado y alcance de dichos límites al poder tributario de las CCAA, máxime teniendo en cuenta que la ley reguladora del impuesto en cuestión ha sido ya objeto de recurso de inconstitucionalidad, interpuesto por el Gobierno de la Nación, precisamente por entender infringido el artículo 6.3 de la LOFCA, sobre la base de la doctrina establecida en la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC, en lo sucesivo) 289/2000, de 30 de noviembre.

Para facilitar la comprensión de los argumentos que pretendemos desarrollar, nuestra exposición comenzará con una somera descripción del régimen jurídico del IGEC, en la que habremos de pronunciarnos, de modo especial, sobre el “carácter marcadamente extrafiscal” que le atribuye la Exposición de Motivos de la Ley 16/2000, dada la relevancia que a ese factor concede la

jurisprudencia, al pronunciarse sobre los límites que el bloque de la constitucionalidad impone al ejercicio del poder tributario autonómico. El estudio de dichos límites, a partir del análisis crítico de la doctrina que ha sentado el Tribunal Constitucional, constituirá el núcleo central de nuestro trabajo, tras el cual estaremos ya en condiciones de enjuiciar el citado Impuesto desde la perspectiva que hemos seleccionado.

II. LA REGULACIÓN LEGAL DEL IMPUESTO SOBRE GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES

La Ley 16/2000 (LIGEC, en los sucesivos), aparece en evidente conexión con las anteriores Leyes 1/1997 y 17/2000 de Equipamientos comerciales, dirigidas según sus Exposiciones de Motivos a fomentar un sistema de distribución eficiente, que asegure el aprovisionamiento de los consumidores con el mejor nivel de servicios posibles y el mínimo coste de distribución, haciendo al tiempo posible –y de ahí la ordenación que se efectúa– *“que las pequeñas, medianas y grandes empresas comerciales puedan concurrir de forma equilibrada”*. Existe, pues, una abierta preocupación por el modelo de distribución comercial en el ámbito de la Comunidad de Cataluña, que explica el sistema de licencias para la instalación de grandes establecimientos y los condicionantes para su otorgamiento, así como la previsión de medidas, incluso de carácter fiscal, para fomentar la modernización de los equipamientos comerciales existentes y desarrollar planes de actuación en áreas afectadas por los nuevos emplazamientos de grandes establecimientos, de tal modo que se eviten *“concentraciones empresariales susceptibles de dis-*

torsionar la libre y leal competencia”, así como *“los posibles efectos negativos que pueda representar para el pequeño comercio existente”* la apertura de grandes establecimientos comerciales.

Con esa previsión enlaza de forma directa el establecimiento del IGEC, que fue preparado por la disposición adicional segunda de la Ley 3/2000, de Presupuestos de la Generalidad, que encomendó al Gobierno presentar un estudio y, en su caso, un proyecto de ley *“sobre el establecimiento de un tributo que repercuta en los gastos y las inversiones originadas por las grandes superficies comerciales”*. Un proyecto de cuya tramitación ha resultado la Ley 16/2000 que, a la vista de lo dicho, no debe extrañar comience confesando de manera paladina su finalidad extrafiscal, en términos sobre los que merece la pena detenerse.

1. EL OBJETO DEL IMPUESTO: SU FINALIDAD EXTRAFISCAL

Siguiendo el tenor del citado texto legal, nos parece de especial importancia identificar correctamente la finalidad o finalidades de carácter extrafiscal a que pretende servir el establecimiento del IGEC. En primer lugar, porque como tendremos ocasión de examinar, la concurrencia de una finalidad extrafiscal constituye un elemento muy importante a tener en cuenta a la hora de llevar a cabo el examen de la prohibición de equivalencia que, a nuestro entender, establece el artículo 6 de la LOFCA y, junto a ello, en segundo lugar, porque según reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, para el establecimiento de tributos con dicha finalidad extrafiscal es preciso que la Comunidad Autónoma ostente un título

competencial que le habilite al efecto, lo que deberemos analizar en relación con las finalidades extrafiscales que parecen quererse alcanzar.

Pues bien, de la lectura de la Exposición de Motivos de la LIGEC no resulta sencillo discernir una finalidad clara y homogénea, dado que se hace referencia a diversos motivos que no resulta sencillo reconducir a unidad. Así, pueden identificarse hasta cuatro objetivos que el establecimiento del IGEC perseguiría; a saber:

El primero de ellos sería la protección del pequeño y mediano comercio frente a los grandes establecimientos, atendiendo a que su existencia constituye *“una circunstancia que singulariza el modelo de ciudad propio de los países mediterráneos”*, además de satisfacer *“necesidades vitales para los ciudadanos, de tal manera que cumple una función no sólo económica, sino también social y urbanística”*.

El segundo sería reducir el impacto que la implantación de explotaciones comerciales produce, *“en el equilibrio y la ordenación territoriales del país, tanto por la construcción de nuevas áreas urbanizadas en las cercanías de los centros comerciales como por el incremento del número total de desplazamientos que generan”*.

El tercero atendería a la mayor contaminación atmosférica que se produce porque el acceso a estos centros, normalmente situados en la periferia de las ciudades, se produce en buena medida empleando el automóvil.

Y, en cuarto y último lugar, el establecimiento del tributo en cuestión atendería también a la necesidad de incrementar las tareas de mantenimiento de la red viaria debido a la sobreutilización a que ésta se ve sometida como consecuencia del aumento del tráfico, además de la necesidad de construir nuevos accesos y viales.

Atendiendo a estas cuatro circunstancias, el impuesto se justificaría, sigue diciendo la Exposición de Motivos de la LIGEC, en la necesidad de que dichos Establecimientos asuman el coste de las externalidades negativas que su implantación produce *“tanto en el sector de la distribución comercial como en la ordenación territorial y en el medio ambiente”*. En definitiva, atendiendo de algún modo al principio de equivalencia, reflejado en la regla *“el que contamina paga”*, que se encuentra en la base de los tributos medioambientales, se pretendería que los grandes establecimientos comerciales, en cuanto generan costes sociales, los asuman por vía fiscal con cargo a sus cuentas de resultados.

Adicionalmente, se apunta también a la existencia de una singular capacidad económica que derivaría de dos circunstancias; a saber: en primer lugar, la ocupación de grandes superficies *“no sólo porque la ocupación de grandes extensiones es en ella misma denotativa de capacidad económica, sino también porque les facilita un aumento notorio del volumen de operaciones y, por lo tanto, la adquisición de una posición dominante en el sector”*; y, en segundo lugar, la *“existencia de un sobrebeneficio de estas entidades en tanto que no asumen el coste de las externalidades negativas sobre el medio ambiente y el territorio y la distribución comercial”*.

Pero no se trata así de justificar el tributo por motivos extrafiscales, sino de apuntar a la capacidad económica que constituye su fundamento o razón de ser, pues el establecimiento de impuestos que respondan principalmente a criterios de ordenación sólo es constitucionalmente legítimo, como ha establecido la jurisprudencia constitucional, *“sin desconocer o contradecir el principio de capa-*

cidad económica o de pago"⁴. Y ello, con entera independencia de que la identificación de la capacidad económica que se pretende hacer objeto de gravamen no resulte suficientemente precisa, al mezclarse lo que parecen dos fuentes de riqueza perfectamente diferenciadas que, sin embargo, se unifican cuando el artículo 2 de la LIGEC establece que el objeto del impuesto es someter a gravamen "la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, dado que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y puede generar externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente, cuyo coste no asumen".

2. HECHO IMPONIBLE

Dicha delimitación del objeto del impuesto se refleja, como parece lógico, en la configuración de su hecho imponible, que es necesario examinar en sus distintos elementos y aspectos, con el fin de establecer, más allá de comparaciones puramente formales, si se han respetado o no los límites establecidos en el artículo 6 de la LOFCA.

Pues bien, comenzando por el examen del elemento objetivo del hecho imponible del IGEC, puede decirse que está integrado por los siguientes aspectos:

a) El aspecto material, definido en el artículo 4.1 de la LIGEC como "la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del

⁴ Cfr. SSTC 37/1987, de 26 de marzo y 186/1993, de 7 de julio.

comercio urbano de Cataluña". Esta utilización es la llevada a cabo por los grandes establecimientos comerciales *individuales*⁵ dedicados a la venta al detalle, que se definen en el apartado 2 del mismo precepto como aquellos cuya superficie de venta sea igual o superior a 2.500 metros cuadrados; mientras que los que tengan una superficie menor no estarán sujetos al impuesto, salvo que se produzca una ampliación, en cuyo caso quedarán sujetos por la totalidad de la superficie. Es, en consecuencia, la superficie de venta de los establecimientos comerciales individuales la que determina la sujeción o no al IGEC, lo que explica que la disposición adicional segunda de su Ley reguladora habilite a la Ley de Presupuestos para que se modifique "la superficie de venta que determina la sujeción al impuesto".

Qué deba entenderse por tal superficie es algo que sin embargo sólo se ha concretado en el RIGEC, cuyo artículo 3 la define como la "superficie total de los lugares donde se exponen las mercaderías, con carácter habitual o periódico, a las cuales pueda acceder la clientela para efectuar las compras, los espacios internos destinados al tránsito de personal, la superficie de la zona de cajas, la comprendida entre dicha zona y las puertas de salida y las dedicadas a actividades de prestación de servicios, así como la ocupada

⁵ Dado que la LIGEC no define el término "gran establecimiento comercial individual", su significado debe extraerse *sensu contrario* de la noción de gran establecimiento comercial *colectivo* que prevé la Ley 17/2000, al señalar que tendrán ese carácter los "integrados por un conjunto de establecimientos individuales situados en uno o varios edificios, en los que, con independencia de que las respectivas actividades puedan ejercerse de forma empresarialmente independientes, concurren todos o algunos de los siguientes elementos: acceso común desde la vía pública, de uso exclusivo y preferente de los establecimientos o sus clientes, aparcamientos privados compartidos o servicios comunes para los clientes".

por las personas vendedoras a la que no tiene acceso el público”.

b) Por su parte, el aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible del IGEC se delimita, como no podía ser de otro modo, tratándose de un tributo autonómico, a la vista del artículo 157.2 de la Constitución, por referencia al territorio de la Comunidad Autónoma de Cataluña, según establece el artículo 1 de su Ley reguladora. Un precepto cuya aplicación no suscitará ningún tipo de problemas, dado que los establecimientos comerciales sujetos se localizan precisamente en inmuebles.

c) En cuanto al aspecto temporal, se encuentra delimitado en los artículos 12 y 13 de la LIGEC, donde se establece la existencia de un periodo impositivo coincidente con el año natural, de forma que el impuesto se devenga, o “acredita” en palabras de la ley, el 31 de diciembre de cada año. No obstante, dicho periodo impositivo no coincidirá con el año natural cuando la fecha de apertura del establecimiento sea posterior al 1 de enero, o cuando la fecha de cierre del mismo sea anterior al 31 de diciembre; supuestos en que se prevé la existencia de periodos impositivos cortos (artículo 12.2 LIGEC).

Desde la definición legal del hecho imponible del IGEC, puesto que su ley reguladora reconoce la existencia de un período impositivo, es claro que nos encontramos ante un tributo periódico; caracterización que, para dar lugar a un régimen coherente, exige que la cuantía de la cuota se module en función de la duración del periodo impositivo, lo que se prevé –con una sistemática más que discutible– al regular el pago en el artículo 17.2 y 3 de la LIGEC. En todo caso, tratándose de un tributo periódico parece que debería atenderse a la superficie utilizada con finalidades comerciales a lo largo del período impositivo,

establecida en su caso –si se hubieran producido variaciones significativas– en términos de promedio; y, sin embargo, nada dice la LIGEC, de modo que siendo el devengo el momento en que se entiende íntegramente realizado el hecho imponible, parece que deberá estarse a la superficie utilizada en la fecha en que aquél se produzca, esto es, como regla, a la superficie utilizada el 31 de diciembre de cada año.

d) Finalmente, el aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible, que expresa la medida o intensidad con que se realiza, será analizado con mayor detalle al analizar los elementos de cuantificación del tributo, por lo que bastará ahora con señalar que se delimita por referencia a la superficie del gran establecimiento comercial individual.

Por su parte, el elemento subjetivo del hecho imponible se define en el artículo 6 de la LIGEC, donde se establece que son contribuyentes los titulares de grandes establecimientos individuales, estén o no situados en un establecimiento comercial colectivo. El RIGEC recoge esta definición, adoptando una concepción formal de la titularidad (artículo 5.1)⁶.

Conviene aquí llamar la atención sobre un aspecto de capital importancia, y es que la titularidad a que se refiere este precepto no debería ser otra que la que legitima para la utilización del establecimiento, por cualquier título. Quiere decirse con ello que la titularidad se refiere al establecimiento comercial y no a las edificaciones o inmuebles en que tenga su sede, de modo que cuando no

⁶ Se añade asimismo que, para los casos de grupos de sociedades, se considerará titular la persona, física o jurídica, dominante de los mismos; artículo 5.2 RIGEC.

coincidan el titular del inmueble en que se encuentre el establecimiento y el titular de este último, esto es, quien desarrolla la actividad económica de carácter comercial o, en palabras del artículo 4 de la LIGEC, “*la utilización de grandes superficies*”, será éste último quien realice el hecho imponible y ocupe la posición de contribuyente. Esta nos parece la única interpretación coherente con la finalidad y estructura del Impuesto, mediante el que se pretende gravar, no la titularidad de inmuebles en sí misma considerada, sino el empleo de éstos para el desarrollo de actividades comerciales, según se desprende con nitidez, no sólo de la Exposición de Motivos de la LIGEC, sino de la definición del hecho imponible, de los sujetos pasivos, los supuestos de exención y reducción de la deuda atendiendo al tipo de actividad realizada, etc.

3. ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO

Puesto que al aludir al elemento subjetivo del hecho imponible nos hemos referido a la delimitación legal de los sujetos pasivos del IGEC, que lo son exclusivamente a título de contribuyentes, podemos pasar ya a exponer los elementos de cuantificación de la obligación tributaria de dicho tributo variable.

A. Base imponible

Sabido es que la base imponible tiene como función medir la capacidad económica puesta de manifiesto al realizar el hecho imponible, por lo que su definición legal debe de algún modo referirse al elemento objetivo del

hecho imponible, en concreto a su aspecto cuantitativo, con el que es preciso exista una cierta congruencia. En efecto, como señalara en su día J. RAMALLO MASSANET “(L)a relación entre hecho imponible y base imponible es una petición de principio: si se paga una deuda tributaria cuya cuantía deriva de la base imponible y cuya existencia deriva del hecho imponible, aquella base debe referirse a este hecho. Pero esta ligazón entre hecho imponible y la cuantía de la obligación, que implica la ligazón con la base imponible, no sólo es lógica, sino que además es una exigencia del ordenamiento positivo constitucional en cuanto que el mismo prescribe que la distribución de la carga fiscal se haga de acuerdo a la capacidad económica. Si por carga fiscal entendemos la que cada ciudadano soporta, lo que cada uno paga al ente público, resulta que lo que quedará sujeto a la exigencia constitucional mencionada será tanto el hecho que origina la obligación de pagar como el medio de cuantificación de ese pago”⁷.

Pues bien, para ser coherente con el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, la base imponible del IGEC debe estar conectada con la utilización del establecimiento, que la ley mide atendiendo, inicialmente, a su superficie. Así, la base estará constituida por la superficie total del gran establecimiento comercial individual, que se obtiene por la suma de la superficie de venta, la superficie destinada a almacenes y talleres y los aparcamientos (artículo 7 LIGEC). No obstante, a efectos del cálculo de cada uno de tales sumandos no se computa la superficie real destinada a cada una de dichas funciones, sino que:

⁷ Cfr. RAMALLO MASSANET, J. “Hecho imponible y cuantificación de la obligación tributaria”. REDF, n. 20, 1978, pp. 622 y 623.

En el caso de la superficie destinada a la venta se aplicará una reducción de 2.499 metros cuadrados en concepto de mínimo exento.

Por su parte, la superficie destinada a almacenes y talleres se reducirá en la proporción existente entre la superficie de venta reducida y la real, salvo que se aplique el sistema opcional de estimación simplificada establecida reglamentariamente⁸.

Por fin, la superficie de aparcamiento se obtiene mediante una estimación objetiva, de manera que no se tiene en cuenta la realmente destinada a tal fin, sino la que se obtenga aplicando a la superficie de venta reducida en el mínimo exento un coeficiente legalmente establecido, que varía en función de:

a) Que se trate de un *establecimiento especializado*, entendiéndose por tal (artículo 7.3 LIGEC) el que se dedica, con carácter principal, *“a la venta de una determinada gama de productos de consumo ocasional destinados al menaje del hogar, incluido el mobiliario, al equipamiento de la persona, al bricolaje, a la venta de juguetes, de artículos deportivos o de artículos culturales y de ocio”*. Para este tipo de establecimientos la superficie de aparcamiento resulta de reducir en un cincuenta por ciento –aplicando el coeficiente 0,5– la superficie de venta reducida.

⁸ El artículo 10 del RIGEC contempla la opción para los contribuyentes de estimar de forma simplificada (en realidad, objetiva) la superficie, aplicando los siguientes coeficientes sobre la superficie en metros cuadrados:

| | |
|----------------------|------|
| Hasta 5.000 m. | 0,15 |
| De 5.000 a 10.000 m. | 0,25 |
| Más de 10.000 m. | 0,35 |

b) Por su parte, para los establecimientos no especializados, la superficie de aparcamiento se estima aplicando coeficientes multiplicadores, que varían según la superficie de venta real, a la superficie de venta reducida, conforme a una escala que va desde el 1,2 para los establecimientos cuya superficie de venta real se encuentre entre 2.500 y 5.000 metros cuadrados y el 1,8 para aquellos cuya superficie de venta real supere los 10.000 metros cuadrados.

De este modo, en definitiva, para estimar la superficie de aparcamientos se introduce un nuevo elemento, la actividad del establecimiento, que permite calificarlo de especializado o no y que opera en otros lugares de la estructura del IGEC, jugando un papel de relevancia no desdeñable. Y es de señalar que el carácter especializado o no está contemplado en el desarrollo reglamentario con una casuística considerablemente amplia (artículo 12 RIGEC).

Como ha quedado expuesto, la superficie total del gran establecimiento, que constituye la base imponible del IGEC, resulta de la suma de diversas superficies que no son necesariamente reales, como reconoce con relación a la superficie de aparcamiento la propia Exposición de Motivos de la LIGEC, al señalar que el sistema objetivo de coeficientes empleado a tal fin arroja resultados no sólo inferiores a los reales sino, incluso, inferiores a los que resultaría de considerar los metros cuadrados reales que, con repercusión de los espacios comunes, exige la normativa sectorial de equipamientos comerciales. Y nos interesa destacarlo, como merece, porque esa estimación conscientemente a la baja de la superficie de aparcamientos no parece excesivamente coherente con el propósito extrafiscal de atender al impacto territorial y medioam-

biental que generan los grandes establecimientos comerciales, enunciado en la Exposición de Motivos de la LIGEC, como hemos visto más arriba.

B. Base liquidable

Para el cálculo de la base liquidable, establece el artículo 8 de la LIGEC un curioso sistema de reducciones de la base imponible que operan, respectivamente, en razón de la superficie horizontal del establecimiento, y el tipo de actividad para la que se utilice el mismo. Así, en función de la superficie de terreno ocupada por la proyección horizontal del establecimiento, se aplican coeficientes del 0,6 para los de menos de 5.000 metros cuadrados, de 0,8 para los situados entre 5.000 y 10.000 metros cuadrados y de 1 para los que excedan de dicha superficie horizontal. Y, por otro lado, el resultado así obtenido se reduce en un 60 por 100, en el caso de sujetos pasivos dedicados “*esencialmente*” a la venta de mobiliario, artículos de saneamiento, puertas y ventanas y centros de bricolaje, se supone que por la mayor superficie que, por razones relacionadas con el tipo de actividad, deben ocupar los establecimientos comerciales correspondientes, cuya identificación planteará también sin duda problemas, sobre los que luego volveremos.

C. Tipo de gravamen

Para finalizar este sucinto repaso de los elementos de cuantificación del IGEC, ha de hacerse referencia al tipo de gravamen que, al tener el Impuesto una base no monetaria, es establecido en el artículo 9 de su Ley reguladora en 17,429 euros por metro cuadrado. Una vez aplicado el

tipo de gravamen obtendremos la cuota íntegra, a la que aún habrá que aplicar las bonificaciones previstas en el artículo 11 para determinar la cuota a ingresar.

No obstante, como se trata de bonificaciones que se articulan a través de una deducción, con claros fines extrafiscales, su estudio se realizará junto con las restantes técnicas desgravatorias que incorpora la regulación del IGEC y que deben ser objeto de análisis conjunto si se quiere comprender el verdadero carácter y finalidad del tributo.

4. ESPECIAL REFERENCIA A LAS TÉCNICAS DESGRAVATORIAS APLICABLES

Como acabamos de indicar, la LIGEC ha previsto diversas técnicas desgravatorias que operan en distintos elementos de la estructura del tributo y que deben merecer una especial atención por dos tipos de razones.

En primer lugar, atendiendo al papel que, con carácter general, cumplen las normas de exención en relación con el hecho imponible de los tributos, resulta imprescindible conocer su contenido para valorar si el impuesto respeta los límites establecidos al poder tributario de las CCAA en el artículo 6.2 de la LOFCA. Porque, como es sabido, frente a las tesis que consideraban la exención como el envés del hecho imponible, y que consideraban las normas de exención ajenas a la estructura del tributo, en tanto se limitaban a excluir la consecuencia normalmente derivada de su presupuesto de hecho⁹, es hoy aceptado que la

⁹ SAINZ DE BUJANDA, F. “Teoría jurídica de la exención”. *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1964, p. 375. Vid. asimismo la

exención, no sólo forma parte de la estructura del tributo, sino que sirve para delimitar, conformar y modular el hecho imponible¹⁰. De modo que este tipo de normas pueden resultar decisivas a los efectos de la prohibición de equivalencia que, a nuestro entender, establece el artículo 6 de la LOFCA, por cuanto la exención no sólo no niega dicho presupuesto de hecho, sino que posee un contenido positivo, incorporando criterios de justicia que se proyectan sobre el hecho imponible¹¹.

Junto a ello, en segundo lugar, si aceptamos –aunque sea por el momento– que el IGEC es un tributo con fines no fiscales, el análisis de las técnicas desgravatorias que en él se emplean resultará imprescindible para comprobar si su estructura y efectos son, o no, coherentes con las finalidades extrafiscales que las inspiran. Porque si las exenciones y restantes normas con finalidad desgravatoria completan la delimitación del presupuesto de hecho del tributo, su articulación técnica deberá estar inspirada en las mismas finalidades no fiscales, hasta el punto de que podría decirse que un tributo pretendidamente extrafiscal cuyas técnicas desgravatorias obedezcan a razones diversas de las que se reflejan en la construcción de su presupuesto de hecho no tendrá realmente dicho carácter, a margen de que como veremos esto pueda además plantear problemas desde la perspectiva del principio de igualdad.

No obstante, nos limitaremos ahora a analizar cada una de las técnicas desgravatorias empleadas en la LIGEC, para describir su estructura y función desde la

recapitulación que de éstas tesis efectúa LOZANO SERRANO, C. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid 1988, pp. 16 a 21.

¹⁰ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Técnicas desgravatorias y debe de contribuir*, McGraw Hill, Madrid 1999, pp. 13 y 109 ss.

¹¹ LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* Op. Cit. pp. 37 y ss..

perspectiva de su finalidad, aplazando para un momento posterior el juicio que merecen desde la perspectiva constitucional. Pues bien, las concretas técnicas desgravatorias empleadas en la LIGEC atienden fundamentalmente a tres tipos de circunstancias, que pueden agruparse como sigue:

a) Un primer grupo de técnicas toma en consideración la superficie de venta del establecimiento comercial individual que, como hemos visto, es el elemento más relevante para la cuantificación del impuesto, de forma coherente con la delimitación de su hecho imponible, legalmente acotado por referencia a dicho parámetro, hasta el punto de que el artículo 4.3 LIGEC prevé la no sujeción de los establecimientos comerciales individuales cuya superficie sea inferior a 2.500 metros cuadrados.

Pues bien, la primera desgravación, articulada técnicamente como un mínimo exento, se establece en paralelo con esa no sujeción, al preverse la reducción de la base imponible “*en concepto de mínimo exento*” precisamente en 2.499 metros cuadrados que minorarán la superficie de venta, aunque dicho mínimo exento será también de aplicación, “*en la proporción que resulte de la relación entre la superficie de venta reducida y la superficie de venta real*” para reducir la destinada a almacenes, talleres, obradores y espacios de producción. Dicho mínimo exento es, como decimos, coherente con la no sujeción de los primeros 2.500 metros cuadrados de superficie, puesto que si la LIGEC considera que esa superficie inicial carece de entidad suficiente como para acreditar la capacidad económica sujeta al tributo, o para producir las externalidades y costes sociales que se intenta compensar mediante éste gravamen, entonces resulta lógico que aquellos establecimientos que por tener una superficie superior se encuen-

tren sujetos, tributen únicamente por el exceso de superficie sobre la que marca el umbral de la no sujeción.

Como hemos avanzado, la superficie se tiene también en cuenta para reducir la base imponible a efectos de la determinación de la base liquidable. Ahora bien, no se trata esta vez de la superficie total del establecimiento comercial, sino otra magnitud completamente diferente, cual es la proyección horizontal del inmueble en que éste se ubique, que se refiere a la planta de la edificación de que se trate (8.2 LIGEC, 13 RIGEC). De esta forma, se prevé la aplicación de dos coeficientes reductores distintos, según tramos de superficie, sin que para los establecimientos que ocupen –siempre en proyección horizontal, esto es, en planta– una superficie de terreno igual o superior a los 10.000 metros se prevea reducción alguna. Se trata aquí del empleo de una técnica desgravatoria cuya finalidad no acertamos a entender, al menos desde la lógica del IGEC manifestada en la Exposición de Motivos de su Ley reguladora, pues cualquiera que sea el propósito que anima al legislador, no cabe duda de los efectos derivados de la regulación establecida, que constituye un evidente incentivo para la construcción en altura, lo que no parece excesivamente coherente ni con el modelo de ciudad mediterránea que se dice querer preservar ni con una racional ordenación del territorio.

b) Un segundo grupo de técnicas desgravatorias atiende a la finalidad comercial con que se utiliza la gran superficie o, para ser más exactos, a los productos que se comercializan en los establecimientos. Dicha circunstancia se toma en consideración en tres momentos distintos de la regulación del tributo, ocasionando, como veremos no pocos problemas y alguna perplejidad. En efecto, en primer lugar, el artículo 5 de la LIGEC declara exenta la

utilización de grandes superficies cuando el establecimiento esté *“dedicado a la jardinería y a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales”*; exención que se justifica, según su Exposición de Motivos, por que la comercialización de estos bienes ocupa –por hipótesis– grandes superficies y, sin embargo, no suele afectar al consumo de masas, ni tiene fácil emplazamiento en los cascos urbanos. Parece cierto, al menos en la generalidad de las actividades comerciales referidas, que su sujeción efectiva al Impuesto no cumpliría ninguna finalidad en el ámbito de la ordenación del sector de distribución comercial, para la protección del pequeño y mediano comercio; sin embargo, no es menos cierto que los grandes establecimientos comerciales en que se desarrollan inciden notoriamente en la ordenación del territorio y el medio ambiente, a las que también pretende coadyuvar el IGEC, por lo que la exención comentada es, cuando menos, discutible desde la propia lógica de dicha figura tributaria, a no ser que se entienda que los productos de que se trata no son de consumo masivo y, en esa medida, también la incidencia de dichos establecimientos sobre el territorio y el medio ambiente es despreciable.

A esa misma circunstancia, esto es, a la actividad comercial desarrollada, parece obedecer la segunda técnica desgravatoria que contempla el artículo 7.2.c) de la LIGEC, al prever una reducción del 50 por 100 en la superficie de aparcamiento a computar en los denominados *“establecimientos especializados”*, que según la LIGEC son *“los que se dedican, preferentemente, a la venta de una determinada gama de productos de consumo ocasional destinados al menaje del hogar, incluido el mobiliario, al equipamiento de la persona, al bricolaje, a la venta de ju-*

guetes, de artículos deportivos o de artículos culturales y de ocio". La razón que justifica esta reducción especial no puede ser ahora la mayor superficie que requeriría la comercialización de estos productos, sino su consumo ocasional que, al parecer, reduce las externalidades negativas imputadas a los grandes establecimientos, hasta el punto de justificar una reducción de ese componente de la base que es la superficie de aparcamiento. Una reducción que no es sencillo valorar, pues ignoramos el sentido que se pretende dar a ese "consumo ocasional", que sin embargo parece ser también "consumo de masas"; pero más adelante volveremos sobre esto.

Por último, en razón también de los productos comercializados, se prevé una reducción en la base imponible para los "*sujetos pasivos dedicados esencialmente a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento, y de puertas y ventanas, y los centros de bricolaje*", que asciende al 60 por 100 de reducción de la base, que en su caso, habrá sido ya reducida como consecuencia de la aplicación de los coeficientes del apartado 2 del artículo 7 de la LIGEC. También en este caso, la justificación de esta desgravación se encuentra, según su Exposición de Motivos, en que las dimensiones de tales mercancías requiere *per se* una mayor superficie en sus establecimientos, lo que sin duda requiere un tratamiento singular, aunque en este caso es posible que en aplicación del principio de capacidad económica y no por razones de carácter extrafiscal.

En todo caso, como decíamos, el establecimiento de las desgravaciones que hemos descrito, atendiendo a las mercancías comercializadas por los grandes establecimientos suscita algunos interrogantes que conviene dejar planteados. Porque, para empezar, la descripción legal de las concretas actividades comerciales a las que afectan la

técnicas desgravatorias en cuestión resulta un tanto imprecisa. En efecto, la LIGEC se refiere a una serie de actividades comerciales que no sólo no es sencillo identificar con precisión, pues sus contornos son confusos (jardinería, menaje del hogar, incluido el mobiliario, equipamiento de la persona...etc.), sino que además se solapan entre sí, como ocurre con la venta de materiales de construcción, actividad exenta (artículo 5 LIGEC) que en ocasiones comprenderá la de artículos de saneamiento, puertas y ventanas (artículo 8.3 LIGEC), o con el bricolaje, que se desarrolla en establecimientos especializados (artículo 7.3 LIGEC) que, al parecer, deben ser distinguidos de los denominados centros de bricolaje, a los que se aplica una reducción especial. Y no resulta de gran ayuda, en este sentido, el desarrollo reglamentario de la norma, que no aclara nada, salvo para el caso de los citados establecimientos especializados, donde sin embargo se abunda en la casuística a modo de definición, estableciéndose (artículo 12 RIGEC) hasta cinco listas de productos que podrán entenderse incluidos, respectivamente, en cada tipo de establecimiento. Así por ejemplo, en el grupo de "productos de consumo ocasional destinados al menaje del hogar" de incluyen desde muebles, a tapicerías, electrodomésticos, aparatos eléctricos, muebles de oficina, etc., lo que hace dudar de su uso ocasional. O, volviendo sobre los establecimientos dedicados al bricolaje, para señalarse que éstos son aquellos dedicados "*a la venta de artículos de ferretería y de productos utilizados en pequeños trabajos de carpintería o ebanistería*", lo que tampoco aclara totalmente las dudas que plantea su delimitación con los citados centros de bricolaje, contemplados en el artículo 8.3 LIGEC.

Y tal imprecisión es todavía mayor si se atiende a las concretas fórmulas legales con que se hace referencia a la actividad desplegada por cada uno de los grandes establecimientos comerciales a los que se aplican técnicas desgravatorias, pues en ocasiones se alude a los "*establecimientos dedicados a*" las actividades exentas (artículo 5 LIGEC), en otras a que los establecimientos estén "*dedicados preferentemente a*" las mismas (artículo 7.3 LIGEC), y por último incluso se alude a una característica de los sujetos titulares de los establecimientos comerciales, cuando se otorga una especial reducción para el caso de "*sujetos pasivos dedicados esencialmente a*" otras actividades.

Se trata además de imprecisiones que generan problemas interpretativos de cierta importancia práctica, en especial en momentos en que los grandes establecimientos comerciales simultanean la práctica totalidad de las actividades de comercialización, de bienes y de servicios, introduciéndose en mercados que les eran ajenos, como la venta de vehículos e incluso de viviendas. Porque atendiendo al criterio de interpretación gramatical, conforme al sentido propio de las palabras, llegaríamos al absurdo de concluir que cualquier establecimiento donde se comercialicen los bienes enumerados en el artículo 5 de la LIGEC se encontraría exento del impuesto, lo que no parece haber sido la intención del legislador. No pocos problemas suscita determinar cuando una determinada actividad es, o no, comercialmente preferente, como requiere el artículo 7 del mismo texto legal, aunque en este caso siempre podría atenderse a datos tales como el volumen de operaciones. Y, por fin en cuanto a la actividad o dedicación esencial de los sujetos pasivos del tributo quizá para determinarla podríamos acudir a su clasifica-

ción en el IAE, que como sabemos no coincide con la que emplea la LIGEC y remite a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, de manera que no se estaría atendiendo a lo que efectivamente es objeto de comercio en el gran establecimiento individual, sino a la actividad que preferentemente realiza el sujeto pasivo titular del mismo, incluyendo por tanto el conjunto de sus actividades económicas.

No creemos que sean ésas las interpretaciones que deban prevalecer, pues en una interpretación teleológico-sistemática, que atienda al contexto de las normas que comentamos y a la finalidad de la Ley en que se incardinan, seguramente podríamos concluir que los tres preceptos están haciendo referencia a una misma realidad; a saber: grandes establecimientos comerciales individuales especializados en la venta de los bienes a que cada uno de ellos se refieren.

En este sentido, el desarrollo reglamentario no aclara gran cosa, pues sólo se concreta, como se ha señalado ya, el concepto de establecimiento especializado, del que sin embargo podría extraerse la anterior conclusión, pues se hace referencia a que la venta de los productos que se citan sea realizada de forma "*preferente*" (artículo 12 RIGEC).

Además, en último lugar, seguramente como consecuencia de esa deficiente diferenciación de actividades, la LIGEC emplea en ocasiones técnicas desgravatorias diversas y de efectos bien distintos, para atender a un mismo tipo de circunstancias, lo que puede plantear problemas desde la perspectiva del principio de igualdad. Por ejemplo, porque es difícil entender que las mayores superficies requeridas para la venta en grandes establecimientos de determinados productos den lugar en unos

casos –los del artículo 5 LIGEC– a la aplicación de una exención; mientras que en otros casos, atendiendo a idéntica circunstancia, únicamente se aplicará una reducción especial –la del artículo 8.3 LIGEC– para la determinación de la base liquidable¹².

c) Retomando el hilo de nuestra exposición, resta hacer referencia a la última técnica desgravatoria empleada en la LIGEC, atendiendo no tanto a la ubicación del gran establecimiento como a su conexión mediante una red de transporte público que permita el acceso al mismo, circunstancia que determina la aplicación de las bonificaciones contempladas en su artículo 11, donde se prevé una bonificación del 40 por 100 para aquellos establecimientos a los que se pueda acceder empleando dos o tres medios de transporte público. En concreto, dicha bonificación en la cuota será aplicable cuando se pueda acceder al establecimiento con tres o más medios de transporte público, o con dos si el establecimiento se encuentra situado en un municipio de hasta 50.000 habitantes, no integrado en el ámbito de actuación de la Autoridad del Transporte Metropolitano.

En su desarrollo reglamentario, esta bonificación se concreta estableciéndose un listado de distancias máximas del citado transporte público al establecimiento co-

¹² Que la justificación de tan dispares tratamientos es coincidente, se comprueba con la lectura de la Exposición de Motivos de la LIGEC, que indica que la exención de su artículo 5 atiende a que dichos establecimientos *“ocupan una gran superficie y se dedican a la comercialización de una gama de productos que no afectan al consumo de masas, y que tienen, algunos, un emplazamiento difícil en el casco urbano”*, mientras que la reducción del artículo 8 obedece a tratarse de *“establecimientos que, por razón de las dimensiones de las mercancías que comercializan...requieren por sí una superficie más grande”*.

mercial, al objeto de concretar que deba entenderse por *“acceso”* al centro. Y quizá lo que mayores perplejidades pueda causar, es que las citadas distancias varían en función del medio de transporte empleado, además de la integración del municipio en el citado ámbito de actuación de la Autoridad del Transporte. Así, para los municipios no integrados, las distancias máximas serán de 1.000 metros para el acceso por tren y por autobús. Para los municipios integrados en dicho ámbito de actuación, las distancias máximas serán de 800 metros para el tren, 500 para el metro, 400 para el tranvía y 300 para el autobús (artículo 15 RIGEC).

En suma, es claro que la obtención del derecho a la bonificación se hace depender, no ya un desarrollo reglamentario dudosamente acorde con la reserva de ley, sino sobre todo, de un dato que en nada depende de los contribuyentes, y que puede ser modificado en cualquier momento con las modificaciones de los planes de transporte.

Así mismo, como consecuencia de esta bonificación se produce una cierta paradoja, al favorecerse a los grandes establecimientos ubicados en cascos urbanos, accesibles por todos los medios de transporte público, lo que parece algo contradictorio con la finalidad de proteger la trama del comercio urbano.

En todo caso, sobre el conjunto de las técnicas desgravatorias aplicables en el IGEC y los problemas que suscitan volveremos en la última parte de este trabajo, cuando analicemos el IGEC como un tributo extrafiscal que, por lo que llevamos visto, pretende gravar el beneficio o utilidad que obtienen los titulares de grandes establecimientos comerciales, que por sus características inciden en la ordenación del territorio y en el medio ambiente, por la superficie que ocupan y la actividad a que se dedican. Y

dicha caracterización, extraída del análisis de su regulación legal deberá tenerse necesariamente presente a la hora de valorar la posible equivalencia del IGEC con otros tributos y, en consecuencia, su adecuación a los límites establecidos en los artículos 6.2 y 3 de la LOFCA.

III. EL PODER TRIBUTARIO DE LAS CCAA Y LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DEL ESTADO Y LAS CORPORACIONES LOCALES: LAS PROHIBICIONES DE EQUIVALENCIA

Como es sabido, las CCAA tienen constitucionalmente reconocido el denominado derecho a inventar impuestos (*Steuererfindungsrecht*) dentro de los límites previstos en la propia Constitución y, sobre todo, en la Ley Orgánica dictada en cumplimiento de su artículo 157.3. Un texto legal, la LOFCA, que más que desarrollar el procedimiento para el ejercicio de las competencias de las CCAA en relación a sus recursos financieros y, en particular, a sus tributos, se ha preocupado por establecer los límites dentro de los que ha de producirse, sometiendo el poder tributario autonómico a tales restricciones que, en la práctica, resta muy escaso margen para el desarrollo de su sistema tributario propio¹³.

Prescindiendo de otros límites, los que en la práctica se han mostrado más efectivos, por su constante alegación

¹³ En este sentido, tempranamente, con mayores referencias ZORNOZA PÉREZ, J. "Tributos propios y recargos de las CCAA". *MAEDF*, 1986-1987, tomo II, Madrid, 1987, pp. 976 ss. *Vid.* también acerca del papel de la LOFCA en la distribución de poder tributario; RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*. Valencia: Tirant lo blanch 262 y ss.

ante el Tribunal Constitucional, que los ha empleado reiteradamente en su jurisprudencia, son los establecidos en el artículo 6.2 y 6.3, que en su interpretación dominante determinan que los sistemas tributarios estatal y local, respectivamente, reduzcan a su mínima expresión el poder de establecer tributos de las CCAA, pues éstos ni podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado, ni tampoco sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales. Para comprender la magnitud de la limitación que suponen estos preceptos, de acuerdo con la citada interpretación, conviene recordar que, en puridad, sólo existe una materia imponible, que es la renta¹⁴, si bien ésta se puede utilizar como fundamento de la imposición su utilización (impuestos sobre el consumo), o su ahorro (impuestos sobre el patrimonio) o su obtención (impuestos sobre la renta). De otra manera, puede dividirse la riqueza gravable en dos grandes grupos: su obtención (*Entstehungsseite*) y su utilización (*Verwendungsseite*), a partir de los cuales se clasificarían los distintos tipos de tributos¹⁵. En cualquier caso, es evidente que la materia imponible o susceptible de gravamen por un ente territorial es, por definición, limitada o finita.

Ese tipo de interpretación, resultante en la jurisprudencia constitucional de la conjunción de los criterios establecidos, respecto al artículo 6.2 de la LOFCA, en las SSTC 37/1987 y 186/1993 y, en relación al artículo 6.3 de dicho texto legal, en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, no resulta satisfactoria, entre otras razones, porque

¹⁴ TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung*. Tomo I. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2003, 580, sobre el concepto de renta, *vid.* asimismo 624 y ss.

¹⁵ BIRK, D: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983, pp. 32 y 33.

pierde de vista que ambos apartados del artículo 6 de la LOFCA tienen una misma finalidad, que debería haber orientado su interpretación en un sentido unitario, ya que así lo exige la lógica de la organización territorial y del reparto de competencias tributarias¹⁶. En efecto, a nuestro juicio, dichas reglas obedecen a un único e idéntico propósito, cual es la resolución de los eventuales conflictos que puedan producirse con motivo del ejercicio de sus competencias tributarias por parte de las CCAA, frente al Estado o las Corporaciones Locales, cuyos sistemas tributarios se constituyen, de uno u otro modo, como límite al establecimiento de tributos propios de las CCAA. Es más, en realidad nos encontramos ante dos normas de conflicto de diferente tenor literal pero que, en último extremo, establecen un mismo principio regulador de las relaciones entre los tres niveles en que se articula territorialmente el Estado español, con la finalidad de evitar que las fuentes de tributación asignadas a uno de ellos puedan ser invadidas por otro titular de potestades tributarias¹⁷. Y, precisamente por ello, su interpretación debe orientarse en el mismo sentido, sobre todo si se considera que en el orden tributario, el conflicto entre las CCAA y las Corporaciones Locales es sólo aparente, ya que en virtud de la competencia exclusiva del Estado para la ordenación legal del sistema tributario local, se traduce en un conflicto entre

¹⁶ No comparten nuestra tesis de la interpretación unitaria, entre otros: FALCÓN Y TELLA, R.: "La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro". *Quincena Fiscal*, n. 5/2001, 5 y ss.; CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los Impuestos Propios de las Comunidades Autónomas*. Pamplona: Aranzadi, 2002, 45 y ss.

¹⁷ En ese sentido, sobre la base de la doctrina alemana, nos manifestamos ya en ZORNOZA PÉREZ, J. "Tributos propios..." cit., pp. 978 y ss.

éste y las CCAA que, por tanto, no tiene sentido resolver de acuerdo con reglas diversas.

Tras la STC 233/1999, de 16 de diciembre, pese a partirse de "*la naturaleza compartida de las competencias que, en materia de Haciendas locales, poseen el Estado y las CCAA que, ..., han asumido en sus respectivos Estatutos facultades en orden al desarrollo de las bases estatales sobre el régimen jurídico de las Administraciones Públicas*", resulta indiscutible que la competencia para la regulación del sistema tributario local corresponde exclusivamente al Estado, en virtud del artículo 149.1.14 de la Constitución, pues así ocurre "*en aquellos casos en los que la normativa estatal tenga por objeto la regulación de instituciones comunes a las distintas Haciendas o de medidas de coordinación entre la Hacienda estatal y las Haciendas de las Corporaciones Locales. O también cuando su finalidad sea la salvaguarda de la suficiencia financiera de las Haciendas locales garantizada por el artículo 142 de la Constitución*" (FJ. 4.b). Siendo ello así, si es el Estado quien de forma exclusiva ordena el sistema tributario local y, para cumplir con las exigencias de la reserva de ley, no sólo delimita el objeto imponible de las distintas figuras tributarias, sino que regula sus elementos esenciales o configuradores, carece de sentido establecer para la protección de dicho sistema, frente a una hipotética invasión de dicho "territorio tributario" por parte de las CCAA, reglas distintas de las que protegen el "territorio" propio del mismo Estado.

Por ello, frente a una interpretación apegada en exceso al sentido de las palabras, como la que ha realizado el Tribunal Constitucional en la jurisprudencia que hemos citado, intentaremos ofrecer una solución más atenta a la finalidad de las normas, a su posición en el sistema nor-

mativo y, además, a los principios rectores de las Haciendas local y autonómica, que no carecen de significado a los efectos del correcto entendimiento de las reglas formuladas en el artículo 6 de la LOFCA. Porque, como es sabido, los principios de suficiencia y de autonomía financiera tienen alcances distintos respecto a cada una de las dos Haciendas territoriales, ya que, si bien ambos están presentes en su estructuración, en el caso de las Haciendas locales el principio estructural básico es el de suficiencia, mientras que en el caso de la Hacienda de las CCAA lo es el de autonomía financiera¹⁸, lo que puede tener consecuencias de importancia en la interpretación del citado precepto de la LOFCA en términos tales que resulten coherentes con ambos principios y, en definitiva, con la posición institucional de cada una de las haciendas territoriales.

Pero, para verlo, conviene comenzar examinando de manera separada las reglas del artículo 6.2 y 6.3 de la repetida LOFCA, haciendo lógicamente mayor hincapié en el análisis del segundo atendiendo a la menor atención que ha merecido, tanto en la doctrina como por parte de la jurisprudencia constitucional.

¹⁸ Cfr. PITA GRANDAL, A. M.: "Reflexiones en torno a los límites de la previsión contenida en el artículo 6.3 de la LOFCA". *Impuestos*, tomo II, 1987, p. 137.; y RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. "Autonomía y suficiencia en la financiación de las Haciendas Locales". *REALA* núm. 259, 1993, pp. 501 y ss.

1. EL ARTÍCULO 6.2 DE LA LOFCA: ¿PROHIBICIÓN DE COINCIDENCIA ENTRE HECHOS IMPONIBLES O PROHIBICIÓN DE EQUIVALENCIA?

El artículo 6.2 de la LOFCA prohíbe a las CCAA establecer tributos que recaigan sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Como es sabido, el significado y alcance de la prohibición ha sido ya precisado por el Tribunal Constitucional que ha mantenido una doctrina constante al respecto. Así, según el razonamiento contenido en la STC 37/1987, de 26 de marzo, parece que el alcance de la prohibición se circunscribe a que las CCAA establezcan tributos con hechos imponibles idénticos a los del Estado. En efecto, el Tribunal llevó a cabo una interpretación literal del precepto, fundamentándola en la necesidad de dejar un espacio a las CCAA para que puedan establecer tributos, afirmando que *"parece incuestionable, que el artículo 6.2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las CCAA que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría...a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos por el momento, nuevos impuestos autonómicos. Lo que el artículo 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente"*(FJ. 14º).

Si bien es loable el intento de tratar de evitar la anulación del poder tributario autonómico, hay cierto acuerdo en la doctrina en que a partir de la interpretación restrictiva del artículo 6.2 que se lleva a cabo en esta Sentencia – cuya doctrina ha sido posteriormente refrendada por las

SSTC 186/1993, de 7 de julio¹⁹ y la más reciente STC 289/2000 de 30 de noviembre²⁰ - el citado límite ha devenido prácticamente inefectivo, ya que bastaría con que uno de los elementos del hecho imponible fuera diverso para que el tributo autonómico no incurriera en doble imposición²¹. En definitiva, parece que en los casos examinados el Tribunal lleva a cabo un análisis del hecho imponible formal, definido por el legislador, sin entrar siquiera en el análisis de sus distintos elementos -objetivo, subjetivo, espacial y temporal- a los que rara vez se refieren las correspondientes definiciones legales. En efecto, suele ser habitual en las leyes tributarias establecer una definición bastante genérica del hecho imponible que posteriormente se concreta a través del resto de elementos estructurales del tributo²², hasta tal punto que el mero análisis del hecho imponible configurado en la norma no es suficiente para identificar el tributo, siendo necesario, como señalábamos más arriba, el estudio de sus elementos, entre los que ocupan un lugar significativo las técnicas desgravatorias²³.

Un buen ejemplo de las consecuencias que pueden derivarse de un entendimiento *ad pedem literis* de la doctri-

¹⁹ Donde se enjuiciaba la constitucionalidad del impuesto extremeño sobre Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento.

²⁰ Que, como veremos, ha declarado inconstitucional el Impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

²¹ En relación con esta doctrina constitucional, y para ver las distintas opiniones doctrinales vertidas al respecto, véase I. JIMÉNEZ COMPAIRED: *La imposición propia de las CCAA*. Madrid: B.OE., 1994, pp. 291 y ss, así como doctrina por él citada.

²² Como afirma ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias...* cit. p. 27.

²³ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias...* cit. p. 53.

na del Tribunal Constitucional es la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 de mayo de 2000²⁴ en relación con la concurrencia del impuesto sobre el bingo establecido por la Comunidad de Madrid²⁵ y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), que alegaba la parte demandante. La Sentencia, basándose en la doctrina de la STC 37/1987, que cita expresamente, niega la doble imposición atendiendo a que no se da una estricta coincidencia entre hechos imponibles, ya que *“no se da la doble imposición que combate la recurrente, pues el gravamen del pago del premio es sobre el jugador premiado, en la medida que contra él repercute la empresa que organiza el juego, que es quien paga (artículo 3.º), no habiendo coincidencia estricta con otro hecho imponible, en este caso el IRPF como preconiza la recurrente. En la línea de lo que apunta el artículo 6.º 2 de la LOFCA a que nos hemos referido anteriormente”* (FJ. 3º).

Pues bien, una comparación que, trascendiendo la mera comparación entre los hechos imponibles legalmente enunciados, analizara de manera algo más detallada sus distintos elementos, seguramente hubiera llevado a una conclusión distinta, pues es cierto que el hecho imponible este impuesto está constituido (Artículo 2.1), por *“el pago de todo tipo de premios a jugadores”*, mientras que el del IRPF es la obtención de renta, (el incremento de patrimonio en el caso de la obtención de premios de este tipo), y es también cierto que en el impuesto madrileño sobre el bingo son sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes, *“las empresas comercializadoras titulares de autorizaciones*

²⁴ Sala de lo Contencioso-Administrativo, Recurso n.º 181/1999.

²⁵ Regulado por la Ley 12/1994, de 27 de diciembre, de tributación sobre los juegos de suerte, envite o azar.

de establecimientos al público de Juegos Colectivos de Dinero y Azar o, en su caso, las sociedades de servicios que tengan a su cargo la gestión del juego del bingo" (artículo 3), mientras que en el IRPF es contribuyente quien percibe la renta. Ahora bien, teniendo en cuenta, en primer lugar, que el pago de un premio equivale a su percepción, pues no son más que dos maneras de mirar el mismo fenómeno, y que además se prevé en la ley del impuesto autonómico la posibilidad de que las empresas pagadoras del premio repercutan el impuesto a los jugadores, parece evidente que, si bien no se da una coincidencia estricta entre hechos imposables, sí se produce un alto grado de equivalencia en el aspecto material del elemento objetivo²⁶ del hecho imponible, lo que probablemente posibilitaría la aplicación del 6.2 para anular el impuesto madrileño. Coincidencia que niega el TSJ de Madrid desconociendo que el impuesto autonómico constituye un gravamen sobre las ganancias patrimoniales procedentes del juego del bingo, que equivale en todo a un impuesto parcial sobre ese tipo de rentas, que se encuentran incluidas en la Base imponible del IRPF, según establece el artículo 31 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre. Y de este modo, se corrobora que, como ha escrito I. JIMÉNEZ COMPAIRED, "la doctrina sentada por el Alto Tribunal resuelve muchos, si no todos los problemas que podrían originarse al comparar un impuesto regional con otro estatal: sencillamente establece la ineficacia del precepto"²⁷.

Pero es que además, la interpretación de este límite ha llevado a que tampoco pueda ser empleado por el propio

²⁶ También el aspecto cuantitativo del hecho imponible coincide, pues de acuerdo con el artículo 4.º la base imponible está constituida por "la cantidad entregada en concepto de premio en cada partida".

²⁷ *La imposición propia...* cit. p. 306.

Tribunal. En efecto, es probable que, de haber empleado este rasero en la STC 49/1995, de 16 de febrero, donde se enjuiciaba la constitucionalidad del Impuesto balear sobre las Loterías, el Tribunal no hubiera tenido más remedio que declarar la compatibilidad entre éste y el IVA, pues no existía una evidente similitud en la configuración de ambos hechos imposables²⁸. Seguramente por ello el Tribunal rehuyó ese tipo de análisis, acudiendo en su lugar al socorrido título de la "Hacienda general" (artículo 149.1.14ª Constitución) que, pese a carecer de un contenido preciso se emplea cada vez en mayor medida por su Jurisprudencia, según hemos visto (STC 233/1999).

Creemos por tanto que hay que invitar a una relectura de la jurisprudencia, que seguramente permite interpretar el artículo 6.2 en términos de prohibición de equivalencia. Para ello bastaría con extender la comparación no tanto al hecho imponible formal, legalmente definido, como al hecho imponible material cuya reconstrucción exige el análisis de todos y cada uno de sus elementos y aspectos. Algo que desde luego sería más coherente con el fundamento de la prohibición, que como hemos dicho radica en el reparto de competencias tributarias entre Estado y CCAA. En efecto, si bien es cierto que el artículo 6.2 constituye una cierta garantía de que los ciudadanos no estarán sujetos a una doble imposición, no es ésta, creemos, la razón de su existencia²⁹. Antes al contrario, con la prohi-

²⁸ Como afirmó JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia...* cit. pp. 297 y ss. Véase también: ORTIZ CALLE, E.: "Los límites de la competencia legislativa tributaria de los Länder en la República Federal de Alemania: un análisis comparado (I)". *Impuestos*, núm. 9/1999, p. 119.

²⁹ Véase: ZORNOZA PÉREZ, J.: "Tributos propios y recargos..." cit. p. 979. Sí lo entiende así, por el contrario, y entre otros: CORS MEYA, X.: "Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n. 263/2002, 35.

bición de equivalencia contenida en el artículo 6.2 y 3 LOFCA se pretende reordenar el ejercicio del poder tributario de los tres niveles territoriales, previendo así compensaciones económicas para que el ejercicio de su poder por un Ente superior que incida sobre uno inferior, o cuya autonomía financiera es más limitada, (Estado-Comunidad Autónoma; Comunidad Autónoma-Ente local) no merme su suficiencia financiera (artículo 6.3 y 6.4 LOFCA).

En definitiva, pese a que no puede negarse que dicha prohibición supone una protección de los contribuyentes frente a las sobreimposiciones no coordinadas y también, simultáneamente, frente a gravámenes desiguales procedentes de distintos titulares del poder tributario, no es esa su finalidad primaria en el marco jurídico-constitucional. En cuanto norma de colisión, la prohibición de equivalencia se limita a establecer un principio regulador de las relaciones entre distintos niveles de gobierno, con la finalidad de impedir que las fuentes de tributación asignadas a un titular de potestades tributarias puedan ser vaciadas por otros titulares de potestades, o, en términos más amplios y posiblemente más correctos, con la finalidad de impedir que el legislador central se vea coartado en su ámbito de configuración jurídico-tributario por la concurrencia de tributos establecidos por otros niveles de gobierno, de manera que le queden reservadas las decisiones político-económicas y político-sociales que han de adoptarse en el ámbito de sus competencias tributarias y se impida la modificación o falseamiento de tales decisiones por los legisladores situados en otros niveles de gobierno. Se intenta así, con esta norma de conflicto, delimitar el espacio tributario de Estado y CCAA. Esto implica que se reserva a cada uno, no sólo el establecimiento de tributos

en sí, sino las decisiones políticas que dicho establecimiento conlleva. Por ejemplo, el Impuesto sobre el Patrimonio prevé una exención para la vivienda habitual del contribuyente³⁰; si concluyéramos que la finalidad del 6.2 es impedir una sobreimposición de los contribuyentes, tendríamos que admitir la existencia de un impuesto autonómico que gravara la vivienda habitual, (supongamos que el hecho imponible se delimita de forma diversa, de forma que no hay colisión de acuerdo con la interpretación estricta del 6.2 que mantiene el Tribunal). Sin embargo, resulta evidente que dicho gravamen coartaría la libertad del Estado en la configuración del tributo³¹, pues dejaría sin efecto, en la práctica, la exención prevista³². Esta finalidad hay que conectarla con el principio de Es-

³⁰ El artículo 4.9 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en la redacción dada por el Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, prevé esta exención hasta el límite máximo de 150.253,03 euros.

³¹ Al respecto véase: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Tributos propios...cit. p. 976; ORTIZ CALLE, E.: "Los límites...(I), cit. p. 120, donde afirma que "la regulación de un supuesto de exención supone un ejercicio negativo de la competencia legislativa concurrente...[de manera que]...deben ser contemplados como supuestos de hecho regulados. Algo distinto sería la supresión de un gravamen o supuesto de hecho que de estar regulado pasa a no serlo por la instancia central". En otras palabras, que el Estado abandonara algún hecho imponible, como apuntaba RAMALLO MASSANET, J., en: "Contenido, instrumentos y límites de la corresponsabilidad fiscal". *Revista Catalana de Derecho Público, Autonomies*, núm. 20/1995, pp. 24 y ss.

³² No obstante, en la STC 49/1995, el Letrado del Consejo de Gobierno Balear sostenía que el 6.2 cuando se refiere hechos imposables gravados por el Estado "quiere aludir a realidades jurídicas o económicas que, integradas en la definición legal de un hecho imponible, se encuentren sujetas a impuesto, soportando además una determinada carga tributaria" (antecedente de hecho 3º), lo que le lleva a concluir que el impuesto sobre las Loterías que era objeto de impugnación no colisionaba con el IVA, ya que este último preveía una exención para las adquisiciones de Lotería. Como sabemos, el Tribunal eludió hábilmente entrar en el análisis del 6.2.

tado de Derecho, que exige que cada Ente territorial ejerza sus competencias teniendo en cuenta el ejercicio que de éstas hacen los demás Entes³³.

Atendiendo a los dos intereses en conflicto: la competencia tributaria estatal y la autonómica, es evidente que la interpretación de la norma para su posterior aplicación no constituye una tarea sencilla³⁴. La prohibición de equivalencia establecida en el artículo 6.2 LOFCA atribuye en la práctica, a todo el sistema tributario estatal, la función de delimitar el poder tributario autonómico. Pero es preciso tener en cuenta, que dicha delimitación del poder tributario encontraría a su vez un límite, cual es el de no suponer la anulación del poder tributario que la Constitución atribuye a las CCAA³⁵. En suma, se trataría de evitar lo que en la doctrina alemana se denomina vaciamiento (*Aushölung*), que no es más que la anulación o limitación de una competencia de un Ente territorial por el ejercicio que, de la suya propia, haga otro Ente, en este caso el Estado. Dicho principio implica que ninguna competencia puede interpretarse de manera que otra quede total o parcialmente anulada³⁶.

³³ En este sentido, ORTIZ CALLE, E.: "Los límites de la competencia legislativa tributaria de los *Länder* en la República Federal de Alemania: un análisis comparado (II)". *Impuestos*, núm. 10/1999, p. 74.

³⁴ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Una reflexión sobre el sistema general de financiación de las CCAA", en REDC, núm. 15/1985, pp. 75 y ss.

³⁵ Véase: ZORNOZA PÉREZ, J.: "Tributos propios y recargos...cit. p. 977.

³⁶ Véase al respecto VIVER I PI-SUNYER, C.: *Materias competenciales y Tribunal Constitucional*. Barcelona: Ariel, 1989, pp. 174 a 180; donde cita varias Sentencias del Tribunal que recogen dicho principio (SSTC 72/1983, de 29 de julio, -FJ. 3º-, 12/1984, de 2 de febrero; 125/1984, de 20 de diciembre, -FJ. 1º-; 119/1986, de 20 de octubre).

El significado de la prohibición de equivalencia ha sido estudiado con mayor profundidad por la doctrina alemana³⁷, donde se han apuntado diversos criterios para su interpretación³⁸. Atendiendo a la finalidad de la norma de conflicto citada, parece que la única solución razonable es llevar a cabo, caso por caso, una comparación de los tributos que presuntamente colisionan, analizando sus elementos esenciales para comprobar el grado de equivalencia. Así, habrá que analizar la estructura de los tributos en conflicto para deslindar los efectos económicos y de ordenación que cada uno conlleva³⁹. Desde luego que no quedan así zanjados todos los problemas, pues habrá que llevar a cabo un examen exhaustivo donde se tengan en cuenta, no todos y cada uno de los mencionados efectos, sino sólo los principales, esto es, los efectos queridos por el legislador o que éste razonablemente hubiera podido prever al establecer el impuesto, so pena de, en caso contrario, anular la propia existencia del poder tributario autonómico. No por compleja deja de ser ésta la solución más adecuada, ya que parece evidente que la comparación externa de los impuestos concurrentes no puede resultar satisfactoria.

³⁷ En la Constitución alemana se contiene una previsión similar al 6.2 LOFCA en el artículo 105.2.a), que establece que: "*los Estados federados tienen el derecho a legislar sobre los impuestos locales de consumo y lujo, siempre que no fueran equivalentes a los impuestos regulados por la ley federal*".

³⁸ Un análisis reciente de las distintas posturas doctrinales y de la, a menudo cambiante, jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán puede verse en: ORTIZ CALLE, E.: "Los límites de la competencia legislativa...(I)", cit. pp. 107 y ss. Véase también: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Tributos propios y recargos...cit.

³⁹ ORTIZ CALLE, E.: "Los límites de la competencia legislativa...(I)", cit. p. 116, con abundantes referencias.

Si uno de los elementos de la comparación es la finalidad de ordenación del tributo o la decisión política que su establecimiento implica, parece evidente que una forma de evitar la equivalencia es el establecimiento de tributos autonómicos con finalidad extrafiscal⁴⁰. El propio Tribunal Constitucional ha admitido expresamente la extrafiscalidad como vía de escape a la prohibición de equivalencia, aunque de una manera, creemos, más bien accesoria. Así, en la ya citada STC 37/1987, llega a admitir que la finalidad extrafiscal del tributo que era objeto de enjuiciamiento –el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas– constituye un elemento diferenciador esencial con respecto del Impuesto sobre el Patrimonio, de forma que *“el impuesto autonómico impugnado no grava un hecho imponible ya gravado por el Estado, pues el contemplado por aquél no es la propiedad de un patrimonio ni la obtención de una renta, sino el rendimiento de una finca considerado no suficiente”* (FJ. 12º). Seguramente hubiera bastado este argumento, seguido del análisis de que efectivamente concurre dicha finalidad –llevado a cabo, con una conclusión positiva, en el FJ. 13º– para declarar que el impuesto andaluz no infringía la prohibición del artículo 6.2 LOFCA, habiéndose así salvaguardado la operatividad de la regla.

Esta “vía de escape” a la prohibición de equivalencia abre a su vez un nuevo núcleo de problemas, entre otros: cuándo nos hallamos ante un tributo de esta naturaleza; qué problemas constitucionales se derivan del establecimiento de tributos de este tipo, análisis éste que se centraría en la necesidad de salvaguardar los principios de

⁴⁰ Como ya afirmara J. J. ZORNOZA PÉREZ: “Tributos propios y recargos...cit. pp. 980 y ss.

capacidad económica e igualdad, por un lado, y en evitar colisiones de competencias materiales en que se pretenda incidir por vía tributaria, por otro. Por último, es preciso analizar qué fin o fines de ordenación tiene el impuesto y qué encaje constitucional tiene dicho fin. Tendremos ocasión de ocuparnos de estas cuestiones más abajo, precisamente al hilo del análisis del IGEC que, como hemos visto, tiene vocación de tributo extrafiscal.

2. EL ARTÍCULO 6.3 LOFCA, ¿RESERVA DE MATERIAS IMPONIBLES O PROHIBICIÓN DE EQUIVALENCIA?

El segundo límite, que refleja también la especial ubicación del poder tributario autonómico entre dos Haciendas preexistentes, se contiene en el artículo 6.3 de la LOFCA, que establece que: *“Las CCAA podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”*.

La interpretación de esta segunda regla de conflicto resulta algo más compleja que la anterior, entre otras razones, porque ha merecido menor atención por parte de la doctrina y del propio Tribunal Constitucional, que con anterioridad a la STC 289/2000 de 30 de noviembre, donde se enjuicia la constitucionalidad del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente

(IBIIMA), no había abordado su interpretación⁴¹. La argumentación del Tribunal acerca del contenido del artículo 6.3 de la LOFCA viene a cerrar la iniciada en la STC 37/1987, en relación con el artículo 6.2 del mismo texto legal, lo que necesariamente deberá tener consecuencias en el enjuiciamiento de la constitucionalidad del resto de tributos autonómicos y en concreto, por lo que aquí nos interesa, en el del IGEC. La doctrina constitucional establece las siguientes pautas para la aplicación del precepto:

En primer lugar, el Tribunal lleva a cabo una interpretación literal del citado artículo 6.3 de la LOFCA y, para ello, parte de la interpretación que ya había dado a su apartado 2, señalando que es preciso distinguir entre el concepto de hecho imponible y materia imponible, pues mientras el primero 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”*⁴² el

⁴¹ Y es que el Tribunal ha perdido no pocas ocasiones para entrar en el análisis de la regla del artículo 6.3 LOFCA. Un buen ejemplo de cómo se elude dicho análisis lo encontramos en la STC 37/1987, ya citada, donde descartó abordar el 6.3 afirmando que *“En nuestro análisis debemos descartar, de entrada, la referencia que los recurrentes hacen a la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, puesto que, desde la vigencia de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, el mencionado gravamen es un tributo (regulado en los artículos 232 y siguientes del Texto Refundido del Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril) al que no es aplicable, por tanto, el citado artículo 6.2 de la LOFCA, que sólo prohíbe la duplicidad de tributación, por los mismos hechos imponibles entre tributos autonómicos y tributos estatales, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales”*. En realidad, la no invocación del precepto por las partes no impide su análisis por el Tribunal Constitucional (artículo 39.2 LOTC).

⁴² Y emplea aquí el Tribunal las palabras literales que utilizara en las SSTC 37/1987, de 26 de marzo, (FJ. 14º) y 186/1993, de 7 de junio, (FJ. 4º).

término materia imponible u objeto del tributo hace referencia a *“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”* (FJ. 4º). Se afirma así expresamente que el ámbito objetivo de la prohibición del artículo 6.3 de la LOFCA es mucho más amplio que el contenido en el apartado 2 del mismo precepto⁴³.

En segundo lugar, se precisa en la Sentencia que el término materia imponible *“se considera sinónimo de los términos materia reservada a los que alude el artículo 6.3 de esa misma Ley”*. Esto tiene como consecuencia que, si bien dicho término *“no es sinónimo de materia competencial...tiene un contenido más amplio que el correspondiente al concepto de hecho imponible”*, de manera que *“por “materia reservada” debe entenderse sólo aquellas materias que configuran el objeto de los tributos locales por haberlo establecido así la “legislación de régimen local” que en materia financiera no es otra, en la actualidad, que la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales”*. De acuerdo con esta interpretación, las CCAA precisarían de una habilitación legal previa para establecer tributos que recaigan sobre la

⁴³ En efecto, y por si quedara alguna duda, concluye el Tribunal que *“el artículo 6 LOFCA contiene dos límites al poder tributario propio de las CCAA: los hechos imponibles gravados por el Estado (apartado 2º) y las materias imponibles reservadas a las Corporaciones Locales (apartado 3º). El primero “no tiene por objeto impedir a las CCAA que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado” [STC 186/1993, FJ 4 c)], sino que “lo que el artículo 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente” [STC 37/1987, FJ 14; y en términos similares STC 186/1993, FJ 4 c)]. Es decir, la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base” (FJ 4º).*

riqueza gravada por los locales, y ello “con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible” puesto que, de acuerdo con este precepto; “resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico”(FJ. 4º). En definitiva, el límite que encierra este precepto está formado por la materia imponible gravada por los tributos locales.

En tercer lugar, delimitado el concepto de materia imponible respecto al de hecho imponible, y aclarado que dicha materia no es otra que la que constituye el objeto de los tributos locales y por tanto, en opinión del Tribunal, reservada a éstos, en los FFJJ 5º y 6º se precisa el concepto de materia imponible en relación con la estructura del tributo objeto de enjuiciamiento. En concreto, y con el objeto de determinar si el IBIIMA grava materias imponibles reservadas a las Corporaciones Locales, en la Sentencia que analizamos se comparan los hechos y las bases imponibles de éste con las del IBI. La conclusión del análisis es que, si bien los primeros se definen de manera diferente y las bases imponibles emplean criterios de valoración que son también distintos, ambos tributos recaen sobre la titularidad de bienes inmuebles, y puesto que es ésta la riqueza gravada por el IBI, se trata de una materia reservada a las Corporaciones Locales sobre la que las CCAA no pueden incidir, salvo que así lo autorice la LHL. En el fondo, el análisis de los elementos de los tributos parece resultar infructuoso, porque el fallo se corresponde con la premisa inicial, de manera que el IBIIMA es inconstitucional porque se solapa con la materia imponible gravada por el IBI. Es decir, ni siquiera se exige que el tributo recaiga exactamente sobre la misma

materia, bastando una mera incidencia o solapamiento con ella.

Pues bien, como apuntábamos más arriba, creemos que sería deseable una reinterpretación del artículo 6.3 LOFCA, que lo recondujera al sentido que en nuestra opinión le corresponde. Con esta finalidad, se podrían realizar las siguientes objeciones a la citada doctrina constitucional:

Por un lado, el resultado a que conduce la interpretación del Tribunal puede llegar a suponer una importante restricción, o incluso vaciamiento, de la competencia de las Haciendas autonómicas para establecer tributos. En efecto, la identificación de materia imponible con riqueza gravada y la consiguiente interpretación de que el artículo 6.3 de la LOFCA establece una reserva para las Corporaciones Locales de la riqueza gravada por los tributos locales, implica en la práctica casi una anulación del poder tributario autonómico. Esta interpretación tiene un encaje constitucional que no resulta del todo evidente, pues en ningún lugar de la Constitución se hace reserva de riqueza gravable a favor de uno u otro Ente territorial, por lo que no hay tampoco un “reparto implícito” de materias imponibles entre ellos⁴⁴.

La citada lectura del precepto coloca además a las CCAA en una situación de cierta inferioridad con respecto de los Entes Locales en lo referente al alcance de su autonomía financiera. Es claro que estos últimos tienen garantizada la autonomía tributaria desde el propio texto constitucional. En coherencia con ello, los tributos propios constituyen un elemento esencial de la Hacienda de

⁴⁴ Como hemos afirmado, con mayores referencias, en: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos...*cit. pp. 251 y ss.

las Corporaciones Locales⁴⁵, por lo que, de acuerdo con el carácter bifronte de su régimen jurídico⁴⁶, Estado y CCAA no podrían ocupar de tal manera la materia susceptible de gravamen que impidieran a las primeras disponer de tributos propios. Sin embargo, también es evidente que ninguna competencia puede ser interpretada de manera que impida el ejercicio de las que correspondan al resto de entes territoriales. Y en este sentido, creemos que la doctrina sentada por el Tribunal sitúa el poder de establecer tributos por las CCAA en una posición difícil, pues éstos no podrán recaer sobre hechos imponible ya gravados por Estado, pero tampoco sobre materias reservadas a las Corporaciones Locales. Teniendo en cuenta que la materia imponible sobre la que recaen la mayoría de los tributos locales es precisamente la propiedad inmobiliaria⁴⁷, no sería entonces posible el establecimiento de ningún tributo autonómico que recayera sobre la materia “titularidad de bienes inmuebles”⁴⁸, materia que por cierto también está gravada por el Estado; de manera que el IBI y el IIVTNU recaen sobre riqueza ya gravada por el IRPF, y lo

⁴⁵ RUIZ GARCÍA, J. R.: “Algunas consideraciones sobre la autonomía tributaria local”. REDF, núm. 46/1985, p. 237; FERREIRO LAPATZA, J.: “La financiación de las Entidades locales en Cataluña”. REDF, núm. 45/1985, p. 39; RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Autonomía y suficiencia...cit. pp. 502 y ss.

⁴⁶ STC 84/1982, de 23 de diciembre, entre otras.

⁴⁷ Como afirmaban J. RAMALLO MASSANET; J. J. ZORNOZA PÉREZ, criticando precisamente que el sistema tributario municipal continúe vinculado “a una concepción anticuada de la riqueza, ligada a la propiedad inmobiliaria, con las secuelas de rigidez y falta de elasticidad inherentes a este tipo de materia imponible”, en: “Autonomía y suficiencia...cit. p. 510.

⁴⁸ JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia*...cit. p. 310.

mismo ocurre con el IBI y el IVTM y el Impuesto sobre el Patrimonio⁴⁹.

Por otro lado, la interpretación del Tribunal Constitucional nos parece también criticable en tanto que parece ubicar a la LHL dentro del propio bloque de la constitucionalidad, otorgándole un papel –el de regular el ejercicio de las competencias financieras por las CCAA– que la Constitución ha reservado a una ley orgánica (la LOFCA), por lo que no parece evidente que sea aquella norma la destinataria de la remisión contenida en el artículo 6.3 LOFCA⁵⁰.

En realidad, parte del origen del problema se encuentra en el propio empleo de la técnica de remisión normativa, que se produce además por partida doble; en primer lugar, hay una remisión de la LOFCA a la legislación de régimen local, que se suponía iba a ser única; y, en segundo, otra remisión de la LRBRL a la LHL que, como se indica en la Exposición de Motivos de esta última, pretende ser una ley complementaria de la de Bases. La técnica de la remisión es un instrumento de relación entre normas perfectamente válido, siempre que se respeten ciertos límites; entre ellos, que no se trate de un reenvío en blanco o en condiciones tan amplias que desvirtúe la reserva que a esta ley hay establecida en la Constitución⁵¹. El problema surge cuando los términos en que ésta se articula son tan amplios que *de facto* trasladan a otra norma, en este caso la legislación de régimen local, la

⁴⁹ Véase al respecto: CALVO ORTEGA, R.: “Constitución y Haciendas locales”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 100/1999, p. 563.

⁵⁰ Sí lo ha entendido así JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia*...cit. p. 43.

⁵¹ Como ya ha tenido ocasión de afirmar el Tribunal Constitucional en repetidas ocasiones; véase al respecto la S. 137/1986, de 6 de noviembre.

delimitación del poder tributario de las CCAA; materia constitucionalmente reservada a ley orgánica. Y esto es precisamente lo que sucede en este caso, pues en definitiva la interpretación del Tribunal del 6.3 de la LOFCA implica que buena parte de los límites al poder tributario autonómico quedan establecidos por una ley ordinaria; en este caso la LHL⁵².

Por ello, adelantando conclusiones, quizá hubiera sido más adecuado atender a la que nos parece la verdadera *ratio* del precepto, que no es otra que la prohibición de equivalencia, exactamente igual que la norma de conflicto contenida en el artículo 6.2 de la LOFCA. Ambos apartados obedecen así a una finalidad común: la delimitación de los ámbitos normativos en materia tributaria entre el Estado y las CCAA. En un caso dicha delimitación se efectúa con respecto de los tributos que integran el sistema estatal, y en otro con respecto de los tributos que, creados y regulados por el Estado en sus elementos esenciales, pasan a integrarse en el sistema tributario local.

⁵² De acuerdo con el Informe emitido por el Consejo de Estado, de 24 de marzo de 1983, en relación con el rango exigible al Anteproyecto de Ley Reguladora de los Recargos, sólo en dos circunstancias es obligado que una ley que afecte a las figuras tributarias de las Haciendas autonómicas adopte el rango de ley orgánica: cuando modifique la LOFCA, y cuando aborde materias no reguladas por la LOFCA que sean propias de ley orgánica por exigirlo así el artículo 157.3 de la Constitución. En dicho informe se apoya I. JIMÉNEZ COMPAIRED para considerar la presente remisión conforme a Derecho, concluyendo que "dicha ley ordinaria, reguladora del Régimen local, será la que, en cada momento, determine cuál es la materia tributaria reservada a las Corporaciones Locales y podrá juzgar cual es la más adecuada para ser incluida entre los supuestos a que se refiere el artículo 6.3 LOFCA"; en *La imposición propia...* cit. p. 44. En contra, P. YEBRA MARTUL-ORTEGA: "Las dificultades de un tributo autonómico (el IVTM)", en *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, n. 61, 1991, p. 23.

Pero antes de cerrar este problema, y para terminar de analizar el significado del precepto, conviene detenerse brevemente en su compleja tramitación parlamentaria. En este sentido, en un primer momento, la redacción de la norma se limitaba a arbitrar un sistema de compensación por la "ocupación" de las materias imponibles locales. Así, en la *Memoria* que acompañaba al Proyecto se afirmaba expresamente la intención de delimitar el poder tributario autonómico entre los dos ámbitos territoriales ya existentes: Estado y Corporaciones Locales, si bien con respecto de los segundos no se preveía la prohibición de doble imposición, sino exclusivamente que la Comunidad Autónoma que estableciera una exacción sobre "*hechos imponibles gravados o susceptibles de gravamen por las Corporaciones Locales...deberá establecer, al mismo tiempo, los necesarios mecanismos de coordinación y, en su caso, la compensación adecuada a favor de aquéllas si como consecuencia de la exacción de la Comunidad Autónoma tuviese que desaparecer la correspondiente a las Corporaciones Locales de su ámbito territorial*"⁵³. El objetivo parecía estar claro: se trataba de dejar a las CCAA un cierto margen de maniobra a la hora de establecer tributos, salvaguardando a la vez la suficiencia de las Corporaciones Locales.

⁵³ DGCHT: *Ley Orgánica de Financiación de las CCAA. El debate en las Cortes Generales*. Madrid: MEH, 1982, p. 95. De manera que la redacción del Proyecto de Ley remitido por el Gobierno era como sigue: "*Cuando las CCAA establezcan tributos sobre hechos imponibles gravados o susceptibles de gravamen por las Corporaciones Locales deberán determinar las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las mismas* (en p. 217). Una exposición de la tramitación de este precepto en las Cortes Generales puede verse en: YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "La absorción por las CCAA de la materia imponible de las Corporaciones Locales", en *Impuestos*, tomo II/1985, pp. 209 a 213.

Pero aquella redacción fue pronto modificada, y así en el Borrador del preinforme de la Ponencia, la dicción es que *“las CCAA podrán establecer tributos sobre las materias (hechos impondibles) que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones”*⁵⁴. Esta nueva redacción es consecuencia de algunas enmiendas que tenían por objeto preservar la autonomía financiera de las Corporaciones Locales⁵⁵, si bien no resultan del todo claras las razones concretas de la modificación, que posiblemente obedecieran a un contexto histórico más familiarizado con el gobierno local, que con unos nuevos entes territoriales cuya existencia y extensión no estaba nada clara.

La última modificación del 6.3 LOFCA tuvo lugar en el Dictamen de la Comisión Constitucional del Congreso, donde se suprime la referencia a *“hechos impondibles”*, quedando sólo el término *materias impondibles*, y se añade la siguiente coletilla: *“...de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”*⁵⁶, que enfatiza aún más la finalidad principal del precepto: ga-

⁵⁴ DGCHT: *Ley Orgánica de Financiación...* cit. p. 330. Redacción que se mantiene en el Informe de la ponencia (p. 344).

⁵⁵ Concretamente, la número 74, firmada por D. Francisco Fernández Ordóñez (Grupo Centrista UCD), que proponía incluir en el apartado 2 la prohibición de que los tributos autonómicos no pudieran recaer sobre *“hechos impondibles gravados o susceptibles de gravamen por las Corporaciones Locales”*, en DGCHT: *Ley Orgánica de Financiación...* cit. p. 284.

⁵⁶ DGCHT: *Ley Orgánica de Financiación...* cit. p. 362, consecuencia de la enmienda núm. 122, presentada por el Partido Comunista.

rantizar la suficiencia de los Entes locales⁵⁷. Curiosamente, la alternativa entre *“hecho impondible”* y *“materia impondible”*, conceptos bien distintos, no planteó mayores discusiones durante la tramitación de la ley en el Parlamento, probablemente porque se consideraron sinónimos. Por otro lado, las discusiones se centraron en garantizar un mínimo de autonomía a las Corporaciones Locales, para concederles *“soberanía sobre el producto”* de los tributos locales, no en aspectos propiamente tributarios⁵⁸.

A efectos interpretativos, es también relevante tener presente que en los momentos en que se produjo la tramitación de la LOFCA no se había aprobado aún la LHL. La norma que entonces regulaba la Hacienda local era el Real Decreto 3250/1976, sobre Haciendas locales, donde se establecía un listado de tributos locales (artículos 1 y 130). De ahí que entonces algún autor sostuviera que las materias reservadas a las que hace referencia la LOFCA no eran otras que aquéllas sobre las que recaían los tributos previstos en el Real Decreto citado⁵⁹, de manera que el

⁵⁷ Ésta es la tesis que mantiene, en el momento presente, C. CHECA GONZÁLEZ, en relación con la interpretación que debe darse al 6.3 de la LOFCA, precepto cuya finalidad principal radicaría en evitar que se produzca un *“ahondamiento de la insuficiencia financiera de las Haciendas locales”*; en: *Los impuestos ...* cit. pp. 95 y ss.

⁵⁸ Véase intervención de P. YEBRA MARTUL-ORTEGA en el debate en el pleno; DGCHT: *Ley Orgánica de Financiación...* cit. pp. 407 y ss.

⁵⁹ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *“La absorción por las CCAA de la materia impondible...* cit. p. 222, concluyendo que *“corresponderá a la Comunidad Autónoma la configuración de los mismo o nuevos hechos impondibles para el establecimiento de sus tributos sobre, y creo que esto es lo más importante, aquellas materias impondibles que constituyen ese objeto material del hecho impondible de los actuales o futuros tributos locales regulados en la correspondiente Ley de Régimen Local sobre las Haciendas de las Corporaciones Locales”*. Entiende aquí el autor por *materia impondible* los *“bienes económicos o riqueza que aparecen descritos en las normas que aparecen en las normas que en el Real Decreto van*

artículo 6.3 de la LOFCA, más que una prohibición, lo que contendría sería una autorización a las CCAA para subrogarse en la posición de las Haciendas locales, de forma que se estaría de hecho reconociendo una auténtica “potestad tributaria adicional de las CCAA”⁶⁰.

En todo caso, una vez aprobada la LHL estas interpretaciones pierden en parte su vigencia, a la vista del contenido de su Disposición adicional 5ª, que establece que “conforme al artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA, éstas podrán establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”⁶¹, lo que en una interpretación apegada al texto del

determinando el hecho imponible de cada tributo y sobre los que dicho tributo recae o grava”, definición que toma de FERREIRO LAPATZA, J.: *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons, 1983, p. 435, y que coincide con la posteriormente adoptada por el Tribunal Constitucional en la citada Sentencia 37/1987.

⁶⁰ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*. Madrid: ICE, 1983, p. 208. Afirma P. YEBRA MARTUL-ORTEGA que “la facultad que aquí se contiene [artículo 6.3 LOFCA] a favor de las CCAA, les permite a éstas hacer uso de la misma para una reordenación de las Haciendas locales en el territorio de la respectiva Comunidad, con una finalidad –entre otras- inmediata: la sistematización y racionalización de la vida financiera local”, si bien admite el autor que “no debe olvidarse que esta reorganización está condicionada en virtud de lo que dispone el propio precepto a lo que sobre la materia disponga la legislación de régimen local”, en “La absorción por las CCAA...cit. p. 202. En sentido similar, LAGO MONTERO, J. M.: *El Poder Tributario*. Pamplona: Aranzadi, 2000, pp. 55 y 56 y GUERVÓS MAÍLLO, M. A.: *El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 186, esta última autora lleva a cabo una interpretación literal del precepto, en la línea seguida, con posterioridad, por el Tribunal Constitucional en la Sentencia citada (pp. 221 y ss).

⁶¹ No se sabe muy bien –y poca luz parecen arrojar al respecto los debates parlamentarios- porqué se autoriza este impuesto y no otro u otros;

precepto supondría una limitación considerable de la potestad tributaria autonómica. Sin embargo, de la lectura sistemática de los apartados 4º y 5º de la citada Disposición adicional se desprende que lo que se prevé en realidad es la posibilidad de la absorción de este impuesto por las CCAA. En efecto, la norma establece que la creación de un tributo propio autonómico sobre esta materia implicará automáticamente la supresión del IVTM, y que en caso de que éste fuera posteriormente suprimido por la Comunidad, los Ayuntamientos integrados en la misma estarán obligados a exigir de nuevo el impuesto. Parece así que la LHL pretende el mantenimiento a toda costa del impuesto⁶², lo cual no puede ser más que una declaración de intenciones, pues es perfectamente posible que, tras ser asumido por la Comunidad Autónoma, ésta establezca las exenciones que considere oportunas o modifique la configuración del impuesto como estime procedente⁶³. Por otro lado, la citada Disposición contiene una segunda autorización relativa al Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca⁶⁴. En este supuesto no se prevé la supresión del impuesto municipal, pero se establece la obligación de

véase al respecto: YEBRA MARTUL-ORTEGA, en “Las dificultades de un tributo autonómico (el IVTM)”. RHAL, núm. 61, 1991, p. 10.

⁶² P. YEBRA MARTUL-ORTEGA: “Las dificultades de un tributo...cit. p. 12.

⁶³ P. YEBRA MARTUL-ORTEGA: “Las dificultades de un tributo...cit. pp. 15 y 21.

⁶⁴ Como es sabido, en un principio esta disposición sólo autorizaba el establecimiento de tributos en la materia gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Sólo posteriormente, a través de una modificación operada por la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se añade el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios. Da cuenta de este caos legislativo I. JIMÉNEZ COMPAIRED, en: *La imposición propia...cit. pp. 47 y 48.*

que la cuota del último sea deducible de la del autonómico.

Parece claro, a la luz de lo anterior, que esta Disposición contempla un supuesto de identidad total de tributos, más que una mera similitud de materias imposables. Conectando esto con el artículo 6.3 LOFCA, podría ensayarse una reinterpretación del mismo –por oposición a la llevada a cabo por el Tribunal Constitucional en la Sentencia citada– en la línea de lo que apuntaban también algunos autores ya mencionados; esto es, como una potestad a favor de las CCAA, establecida por el Estado a través de la regulación de las figuras tributarias cuya titularidad se atribuye a las Haciendas locales. De esta forma, el artículo 6.3 contendría una habilitación a que el Estado, de acuerdo con la competencia exclusiva que –como hemos visto– ostenta sobre esta materia, reordene los tributos locales estableciendo la posibilidad de que algunos de ellos sean absorbidos por las CCAA. La potestad de las CCAA derivada del artículo 6.3 en relación con la LHL se podría enmarcar así en lo dispuesto en el artículo 148.1.2ª, que establece la posibilidad de que las Autonomías asuman competencias en *“las funciones que correspondan a la Administración del Estado sobre las Corporaciones Locales y cuya transferencia autorice la legislación sobre Régimen Local”*⁶⁵. De esta manera, cuando el artículo 6.3 LOFCA contempla *“materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales”* se está refiriendo, no a materia imponible, sino a tributos

⁶⁵ Así lo entiende CALVO ORTEGA, R.: “Constitución y Haciendas locales...cit. p. 569, que sin embargo afirma que “estamos ante una posibilidad (que una Ley estatal autorice la normación de la tributación municipal por una Ley autonómica) que normalmente no se dará por ser contraria a la lógica constitucional”.

propios de éstas. Por ello, el artículo 6.3 no estaría prohibiendo que se establezcan tributos autonómicos que graven la misma fuente de riqueza que los locales, sino facultando, en determinados supuestos, a que algunos tributos propios locales se transformen en autonómicos.

Esta reinterpretación sería plenamente conforme con la regulación actual (artículo 6.3 LOFCA y disposición adicional 5ª LHL), y dejaría un margen de maniobra a las CCAA significativamente superior al que deja la Sentencia citada lo cual, dicho sea de paso, no es muy difícil. Así mismo, es también coherente con entender que el precepto contiene una prohibición de equivalencia, entendiéndose ésta en un sentido similar al que debe darse al límite del artículo 6.2⁶⁶; como una identidad sustancial de tributos. La única diferencia entre el 6.2 y el 6.3 radicaría entonces en que éste último precepto reconocería la posibilidad de que en algunos supuestos, expresamente previstos en la legislación de régimen local, sí se produzca dicha equiva-

⁶⁶ Para I. JIMÉNEZ COMPAIRED, el cambio de redacción que experimentó el artículo 6.3 de la LOFCA pasando de “hecho imponible” a “materia imponible”, supuso en realidad dejar un mayor margen de maniobra a las CCAA, por cuanto, haciendo una interpretación en positivo, el precepto permite a las CCAA tanto absorber un tributo local sustituyéndolo por uno autonómico, como establecer uno propio sobre la materia gravada por los tributos locales a que haga referencia la legislación de régimen local –esto es, la disposición adicional 5ª de la LHL–, de manera que de haber pervivido la referencia a “hecho imponible”, las CCAA habrían estado forzadas a configurar un tributo con el mismo hecho imponible que el local. A partir de ahí, concluye el autor que sólo serían incompatibles los tributos autonómicos que recayeran sobre los mismos hechos imposables que los locales. En definitiva, a través de una interpretación finalista interpreta el artículo 6.3 a la luz del 6.2, conclusión con la que estamos de acuerdo, en: *La imposición propia...*cit. pp. 46 y 311. También ve este precepto como una ampliación de la potestad tributaria de las CCAA operada por el Estado LAGO MONTERO, J. Mª.: *El Poder tributario de las CCAA*. Aranzadi: Madrid, 2000, pp. 55 a 61.

lencia, aunque sea estableciendo a cargo de las CCAA un deber de compensar a las Corporaciones Locales, algo que por otro lado resulta coherente con los principios estructurales que informan las Haciendas local y autonómica. Ciertamente que también en el caso del ejercicio del poder tributario estatal que incida en el autonómico hay prevista, como es sabido, una compensación del Estado con la finalidad de no mermar la suficiencia de recursos de las Autonomías, sin embargo, dicha previsión difiere notablemente de la contenida en el apartado 3, ya que sólo tiene lugar cuando el ejercicio del poder tributario estatal suponga una efectiva disminución de ingresos para las CCAA (artículo 6.4), mientras que el apartado 3 prevé el establecimiento de medidas de compensación o coordinación "en todo caso".

Un último argumento en el sentido que defendemos, es que no parece excesivamente lógico que lo que no se quiso impedir con la interpretación del artículo 6.2 LOFCA, el desarrollo del poder tributario autonómico, se impida ahora con una interpretación del 6.3 en sentido excesivamente literal⁶⁷.

Recapitulando, los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA deberían ser objeto de una interpretación unitaria, dado que tienen idéntica finalidad, la de delimitar el espacio fiscal puesto a disposición de las CCAA, respecto del sistema tributario estatal, por un lado, y el de las Corporaciones Locales, por otro. Ambas reglas tendrían en común que impiden el establecimiento, por las CCAA, de tributos equivalentes a los del Estado y Corporaciones Locales, respectivamente. Serían así dos aspectos o ver-

⁶⁷ Como ha afirmado I. JIMÉNEZ COMPAIRED: *La imposición propia...* cit. p. 311.

tientes de una misma regla de conflicto: la prohibición de equivalencia, en un caso referida al sistema tributario estatal, y en otro al local, que es definido también por el Estado, de acuerdo con la jurisprudencia, ya mencionada, del Tribunal Constitucional (en especial, STC 233/1999). La única diferencia entre ambos preceptos derivaría precisamente del papel que representa el principio de suficiencia financiera en materia de financiación local y la función de garante que desempeñan el Estado y las CCAA con respecto de las Corporaciones Locales; de esta forma, la prohibición del artículo 6.3 permite determinados supuestos de equivalencia, a modo de excepción, y estableciendo la necesidad de arbitrar mecanismos de compensación que permitan salvaguardar la suficiencia financiera de las Entidades locales⁶⁸.

Una vez determinada la finalidad común a los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA -la prohibición de equivalencia-, procede ahora entrar en el análisis del IGEC para determinar si existe equivalencia con algún tributo -estatal o local- y si la pretendida finalidad extrafiscal del impuesto representa algún papel en este sentido.

⁶⁸ Por eso tampoco podemos estar de acuerdo con el voto particular a la Sentencia que formula el Magistrado don Pablo García Manzano y al que se adhieren los Magistrados don Julio Diego González Campos y doña María Emilia Casas Baamonde, donde se propone atender a sí el impuesto autonómico ha mermado efectivamente la capacidad recaudatoria de los Municipios afectados por el mismo, y llevar a cabo una interpretación restrictiva del término materia imponible, sin cuestionar el fondo de la Sentencia, que desconoce, como hemos visto, el fundamento del artículo 6.3 LOFCA, que no es otro que prohibir la equivalencia de tributos.

V. ANÁLISIS DEL IGEC DESDE LOS LÍMITES DEL PODER TRIBUTARIO AUTONÓMICO

1. SU POSIBLE EQUIVALENCIA CON EL IAE

Como ya se ha anunciado, en el examen de la equivalencia entre dos tributos es preciso comparar todos los elementos y aspectos del hecho imponible, sin que sea suficiente el análisis de la configuración formal que del mismo realiza la correspondiente norma. Decíamos también que la finalidad de las normas de conflicto previstas en el artículo 6 de la LOFCA era la distribución de competencias tributarias entre el Estado y las CCAA, con independencia de que la prohibición de equivalencia tenga también el efecto de evitar dobles imposiciones no coordinadas, constituyendo así además una garantía para los contribuyentes. Por ello, la comparación no podrá circunscribirse a la capacidad económica o riqueza gravada por uno y otro tributo, aunque éste sea un elemento a examinar, en tanto que forma parte del elemento objetivo del hecho imponible.

Siguiendo a J. J. FERREIRO LAPATZA, materia imponible u objeto del tributo es aquella parte de la riqueza acotada por las normas que delimitan el hecho imponible y en tanto en cuanto aparece en las circunstancias descritas por estas normas. De esta forma, se trata en cualquier caso de un concepto jurídico⁶⁹. Pues bien, la materia imponible del IGEC está constituida por la titularidad de bienes inmuebles en los que se lleva a cabo una actividad comercial. Partiendo de este dato, parece que los impues-

⁶⁹ FERREIRO LAPATZA, J.: "El objeto del tributo", en *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 10/1976, p. 236.

tos con los que podría encontrar una mayor similitud serían tres: el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Puesto que los dos primeros son únicamente impuestos sobre el patrimonio, sin que el ejercicio de una actividad económica tenga relevancia en sus estructuras, creemos que no merece la pena entrar a analizar la posible equivalencia con el IGEC, por ser evidente que la conclusión sería negativa. Por ello, aquí nos centraremos únicamente en el IAE. No obstante, conviene advertir de que si siguiéramos al pie de la letra el razonamiento de la STC 289/2000, posiblemente se podría argumentar que sí se produce la citada equivalencia con el IBI, pues también el IGEC recae sobre, incide en y se solapa con la materia "titularidad de bienes inmuebles", objeto de gravamen por este impuesto local⁷⁰.

El hecho imponible del IAE es, de acuerdo con el artículo 79 LHL, "el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto". El del IGEC, como hemos visto, lo constituye "la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano de Cataluña". Como vemos, no parece haber mucha coincidencia en las definiciones legales del hecho imponible, lo que no hace sino confirmar la inutili-

⁷⁰ En este sentido, partiendo expresamente de los razonamientos del tribunal: FALCÓN Y TELLA, R.: "La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear...cit. p. 6; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: "La inconstitucionalidad del nuevo impuesto catalán sobre grandes superficies a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional". *Impuestos*, n. 11/2001, pp. 101 y ss.

dad de llevar a cabo una mera comparación formal de los hechos imposables de los impuestos a efectos de aplicar la norma de conflicto del artículo 6.2 y 3 LOFCA, pues como se comprobará a continuación, esta total falta de coincidencia entre los hechos imposables del IAE e IGEC es sólo aparente.

En efecto, la conclusión es probablemente diferente cuando se analizan los demás aspectos de los respectivos hechos imposables. Así, en la determinación del aspecto cuantitativo del hecho imponible de ambos impuestos se tienen en cuenta tres factores similares: la superficie del local, la ubicación de la actividad y la propia actividad. Y aunque el ejercicio de la actividad económica en un local no forma parte del hecho imponible del IAE, por lo que no es preciso para que se produzca la sujeción, cuando esto se produce, el local desempeña un papel muy importante en la cuantificación del tributo, como se deduce del artículo 86.1.Cuarta LHL. La cuota tributaria varía en función de los metros del local⁷¹, al igual que ocurre en el IGEC. La ubicación de la actividad, que como veíamos al principio puede dar lugar a una bonificación en la cuota del IGEC, (artículo 11 LIGEC), se tiene también en cuenta en el IAE para modular la carga tributaria (artículos 88 y siguientes LHL). Por último, en ambos impuestos la actividad económica que se realiza tiene una incidencia directa en el gravamen. En el IAE la cuota varía en función de la actividad; en el IGEC, el objeto principal con que se comercie en los establecimientos determina, como veíamos más arriba, desde la exención total del impuesto (artículo 5 LIGEC), hasta importantes reducciones en la

⁷¹ Regla 14^o del R.D.Leg. 1175/1990, de 28 de septiembre, regulador de las tarifas e Instrucción del IAE.

carga tributaria (artículos 7 y 8 LIGEC). En definitiva, aunque se tiene en cuenta en distintos lugares de la estructura, la actividad realizada tiene una incidencia directa sobre el gravamen a soportar en ambos tributos.

El aspecto temporal es también coincidente en ambos tributos, pues ambos son de carácter periódico. Por otro lado, aunque el aspecto espacial es distinto, esto sólo es una consecuencia de su carácter de impuestos vinculados a Entes de base territorial diferente, por lo que su comparación, aunque forma parte del hecho imponible, carece de sentido a efectos de analizar la prohibición de equivalencia.

Por último, el elemento subjetivo puede ser también coincidente en ambos impuestos. De acuerdo con el artículo 84 de la LHL, *“son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible”*, y según el artículo 6 LIGEC, *“es sujeto pasivo...la persona física o jurídica titular del gran establecimiento comercial individual...”*. Puesto que el RIGEC concreta esta definición sentando una concepción formal de titularidad, de forma que no se exige la coincidencia entre titular y persona que ejerce la actividad económica, esta coincidencia no se producirá en todos los casos.

En definitiva, de lo anterior podemos concluir que los hechos imposables del IAE y el IGEC, teniendo en cuenta el conjunto de sus elementos, son muy similares, pues el hecho imponible del IGEC es parcialmente coincidente con el del IAE. En efecto, en ambos impuestos se someten a gravamen actividades económicas realizadas en un establecimiento, teniéndose en cuenta elementos parecidos

a efectos de la cuantificación de la deuda tributaria. Cier- to que la Base imponible es distinta, de forma que los hechos imposables se cuantifican de forma diversa, pero en ambos tributos se tienen en cuenta la realización de determinadas actividades económicas, la superficie del local en que éstas se realicen y su ubicación en un deter- minado municipio. El propio Tribunal Constitucional, en la ya citada Sentencia 289/2000, al analizar la coinciden- cia entre el IBIIMA y el IBI, cuyas Bases imposables eran también muy diferentes, resta importancia a este hecho afirmando que lo relevante es el "módulo de referencia" que ambos toman en consideración, que en aquél caso estaba constituido por el valor de los bienes inmuebles (FJ. 6º).

Finalmente, ambos impuestos también recaen sobre una misma manifestación de capacidad económica: el beneficio que se presume de quien realiza una actividad económica en un local. Ahora bien, con carácter adicional, o incluso principal, el IGEC persigue un fin de orde- nación, que se concretaría en el gravamen de una capacidad económica adicional o complementaria deriva- da de dos circunstancias: realizar la actividad en una gran superficie y no internalizar determinados costes como la incidencia medioambiental o la sobreutilización de las vías públicas. Esta posible finalidad extrafiscal del IGEC, según hemos mantenido, podría salvar su equivalencia⁷² con el IAE, que a su vez cumple también, de manera se- cundaria, otra finalidad extrafiscal distinta a la pretendida por el IGEC; la de servir de instrumento de control al ser-

⁷² Cfr.: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Tributos propios...cit. p. 978; RAMA- LLO MASSANET, J.: "La asimetría...cit. p. 48; ORTIZ CALLE, E.: "Los límites de la competencia...(II), cit. p. 82.

vicio de la Hacienda pública, proporcionando un registro de contribuyentes con actividades económicas.

2. EL IGEC COMO IMPUESTO EXTRAFISCAL

Desde su Sentencia 37/1987, el Tribunal Constitucio- nal viene afirmando que la finalidad extrafiscal de un tri- buto autonómico es base suficiente para sostener que no es equivalente con otros tributos estatales de carácter fis- cal. Este razonamiento se reitera en la STC 289/2000, donde además representa un papel central en la anulación del tributo autonómico, pues se afirma que "*si el IBIIMA gravase la actividad contaminante internalizando los costes derivados de actuaciones "distorsionadoras del medio ambiente" -como dice la Exposición de Motivos de la Ley- nin- guna tacha cabría hacerle desde la perspectiva del artículo 6.3 LOFCA en relación con el IBI: ambos impuestos grava- rían fuentes de riqueza distintas y, en consecuencia, afecta- rían a materias imposables dispares*". Aunque no podemos compartir del todo este aserto, pues el carácter extrafiscal del tributo en nada afecta o ninguna relación tiene con la materia imponible gravada, lo relevante es la citada co- nexión entre extrafiscalidad y no equivalencia, que justifi- ca un examen detenido acerca de la concurrencia de dicha finalidad en el IGEC.

Pero más allá del análisis concreto de la equivalencia entre tributos autonómicos y estatales o locales, la extra- fiscalidad de cualquier tributo plantea un problema cons- titucional que no se puede pasar por alto en este examen, y es que la desigualdad necesaria que esta clase de tribu- tos suponen, al someter a gravamen de forma distinta, en razón del fin extrafiscal, capacidades económicas que son

iguales, precisa de una justificación. En este sentido, será suficiente que el fin perseguido por el tributo coincida con un fin constitucionalmente protegible, pues es claro que “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 sociales constitucionalmente ordenados” (STC 37/1987, FJ. 13^o)⁷³. Incluso, teniendo en cuenta esta función, los impuestos extrafiscales pueden ser un buen instrumento para coadyuvar al cumplimiento de los fines del Estado Social⁷⁴.

Esto conecta a su vez con otro aspecto que deberá ser objeto de examen en el IGEC, y es que las materias sobre las que éste incida deben ser de la competencia de la Comunidad catalana, requisito que fue también resaltado en la STC 37/1987. Asimismo, y en la medida en que sean de su competencia, se cumplirá también parte del requisito de justificación de la desigualdad que todo impuesto extrafiscal supone, pues los fines perseguidos serán de interés social, en tanto que integrados en ámbitos competenciales concretos. Pero en cualquier caso es evidente que dicho fin deberá además poderse deducir de la propia estructura del impuesto, pues de lo contrario estaríamos ante un gravamen desigual injustificado o arbitrario, contrario por tanto al principio de capacidad económica leído en términos de igualdad.

⁷³ Similar argumentación se contiene en la STC 186/1993, de 7 de junio, sobre el *Impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento*.

⁷⁴ ZORNOZA PÉREZ, J.: “El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales”. *Hacienda Pública Española*, n. 113/1988, pp. 47 y ss.

A. Los efectos extrafiscales en la estructura del IGEC

El problema principal que plantea este análisis es que rara vez existen impuestos extrafiscales “químicamente puros”⁷⁵, pues todos los impuestos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos⁷⁶, de manera que en todo impuesto es preciso distinguir entre sus fines y sus efectos (*Zwecken und Wirkungen*), o entre la intención del legislador tributario y los efectos concretos, queridos o no, que la norma tributaria produce en la vida social y económica⁷⁷. En este sentido, lo que diferencia un impuesto fiscal de uno 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 ordenar la conducta de los individuos⁷⁸. Por ello, aunque todo impuesto siempre generará otros efectos económicos o sociales, lo relevante es que éstos constituyan o no su principal razón de ser.

⁷⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*...cit. pp. 21 y ss.

⁷⁶ NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, p. 261.

⁷⁷ BIRK, D.: *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*. München: Verlag C. H. Beck, 1994, pp. 8 y ss.; NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter*...cit. pp. 262 y ss. Dentro de los efectos es además posible distinguir entre los que afectan a la carga económica (*Belastungswirkungen*), y los efectos sobre comportamientos (*Gestaltungswirkungen*), como señalara en un trabajo ya clásico; BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983, pp. 67 y ss.

⁷⁸ VOGEL, K.: “Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht”. *StuW*, n. 2/1977, pp. 97 y 98; TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung I*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1993, 122 y ss.

Aunque la distinción es clara en la teoría, en el análisis concreto de cada tributo los perfiles son difusos⁷⁹, entre otras razones porque hay también distintos tipos de impuestos extrafiscales. Así, el ejemplo clásico de impuesto extrafiscal en estado puro sería aquél cuyos efectos son “asfixiantes” (*Erdrosselungssteuer*), en el sentido de que acaba con la conducta sobre la que recae, momento en que también pierde sentido el impuesto como tal, que por tanto desaparece cuando cumple su función. Un ejemplo remoto es el “impuesto sobre los ruiseñores” (*Nachtingallensteuer*), establecido en 1844 por la ciudad de Postdam con el objeto de proteger la población de estos pájaros en los jardines del Rey. La carga tributaria por su posesión era tan alta que cumplió totalmente su cometido, ya que en el año 1897 ningún ciudadano tenía ruiseñores en su casa⁸⁰. Pero en la actualidad la mayor parte de los impuestos extrafiscales no pretende el citado efecto de asfixia, sino que normalmente pretende fomentar la racionalidad en determinadas conductas (uso del medio ambiente, por ejemplo), o la internalización de su coste, cumpliendo así una función de equivalencia en cierto sentido.

Cualquiera que sea el efecto pretendido por el impuesto, el juicio de extrafiscalidad se deberá realizar sobre su estructura y configuración, donde desempeñarán un papel relevante los elementos de cuantificación de la obligación tributaria. Éste es el punto de partida de la STC 289/2000 (FJ. 5º) donde también se recalca que no puede ser determinante que la Exposición de Motivos de la norma

⁷⁹ VOGEL, K.: “Die Absichtung von Rechtsfolgen...cit. pp. 97 y ss; TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung*. Tomo I. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993, pp. 125 y ss.

⁸⁰ VOGEL: 1968/69, 230 y ss.

mencione la citada finalidad extrafiscal. En aquella Sentencia, y entre otros argumentos, se declara que el impuesto balear controvertido no es realmente extrafiscal, por no estar suficientemente acreditada la exigida vinculación entre fin y estructura, lo que conduce a calificar el IBIAMA únicamente como un impuesto que recae sobre el patrimonio⁸¹.

En el análisis del impuesto que nos ocupa, es claramente irrelevante que la Exposición de Motivos de la LIGEC haga referencia a esta finalidad, como tampoco resulta por sí mismo determinante que su artículo 4 defina el hecho imponible como “la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano de Cataluña”, porque como hemos visto, este precepto contiene sólo un enunciado formal del hecho imponible, que necesariamente será preciso completar con otros elementos que contribuyen a su delimitación.

De acuerdo con la exposición del impuesto realizada en la primera parte de este trabajo, el IGEC persigue distintas finalidades que pueden resumirse en gravar la mera existencia de grandes establecimientos, como fenómeno que acarrea una serie de externalidades cuyos costes se internalizan por los sujetos pasivos mediante el impuesto,

⁸¹ Como por otro lado ya se había señalado con anterioridad; entre otros trabajos, en: ADAME MARTÍNEZ, F. D.: *Tributos propios de las CCAA*. Granada: Comares, 1996, p. 235; HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Marcial Pons-Ministerio de Medio Ambiente: Madrid, 2000, pp. 291 a 296; GUERVÓS MAILLÓ, M. A.: *El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*. Marcial Pons: Madrid, 2000, pp. 154 a 163.

que no pretende así ni la eliminación de la conducta sometida a gravamen ni su modificación.

Esta finalidad queda reflejada en los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, donde la superficie de los locales tiene una importancia esencial. También las diversas técnicas desgravatorias empleadas son en principio coherentes con la citada finalidad. Así por ejemplo la exención prevista en el artículo 5 LIGEC para determinados establecimientos debido a que los productos que comercializan precisan de una mayor superficie -por lo que normalmente estarán situados en grandes establecimientos- y que no suelen afectar al consumo de masas, parece también coherente con la finalidad de gravar aquellos establecimientos donde haya un tráfico continuado de consumidores, que son los que causarán una sobreutilización de las vías públicas y una mayor contaminación atmosférica en caso de que accedan en automóvil privado al centro.

Quizá no sean ya tan lógicas ni coherentes con la finalidad del impuesto las técnicas desgravatorias ubicadas en los artículos 7 y 8 de la LIGEC que atienden a las actividades de los establecimientos, pero más que un problema de extrafiscalidad, esto puede plantear problemas desde la perspectiva del principio de igualdad, por lo que recibirán la atención que merecen más adelante.

Por último, también la bonificación en la cuota prevista en el artículo 11 responde a la finalidad de protección del ambiente atmosférico, pues se prima a los establecimientos a donde se pueda acceder, en mayor medida, mediante la utilización de medios de transporte público. Pero esto a su vez implica que los grandes establecimientos situados en las ciudades estarán sometidos a una menor carga tributaria que aquellos situados en el extrarradio, lo

cual no parece totalmente conforme con la finalidad de proteger el modelo de ciudad mediterránea que, en la interpretación de la Exposición de Motivos, es un modelo de ciudad sin grandes establecimientos. No obstante, creemos que esto es más bien un problema de inevitable colisión entre las propias finalidades del impuesto⁸², que un indicativo de que el impuesto no es extrafiscal. Por otro lado, y como también afirmábamos más arriba, esta bonificación podría plantear problemas en el sentido de que depende exclusivamente de la actuación de los poderes públicos en materia de transportes.

Por último, en la argumentación en torno a la extrafiscalidad del IGEC se ha dejado fuera de toda consideración su carácter de impuesto afectado (artículo 3 LIGEC)⁸³ porque entendemos que este elemento no puede tener ninguna relación con el juicio de extrafiscalidad, pese a que así se pudiera inferir de la Exposición de Motivos. En efecto, por su propia naturaleza, la afectación de

⁸² Colisión y falta de claridad, en suma, de las distintas finalidades, que ha merecido también el reproche de C. CHECA GONZÁLEZ: *Los impuestos propios...* cit. p. 124.

⁸³ El artículo 3 de la LIGEC establece que el impuesto estará afectado, "de acuerdo con los criterios que se establezcan por Ley del Parlamento, al: a) Fomento de medidas para la modernización del comercio urbano de Cataluña; b) Desarrollo de planes de actuación en áreas afectadas por los emplazamientos de grandes establecimientos comerciales." La afectación ha sido regulada en mayor detalle por la disposición adicional 5ª de la Ley 15/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas que, en su redacción otorgada el artículo 17 de la homónima Ley 31/2002, de 30 de diciembre, establece que deberá otorgarse (1) un mínimo del 40 por 100 de la recaudación al desarrollo de infraestructuras de equipamiento municipal y urbanismo comercial; (2) un mínimo del 30 por 100 al desarrollo de planes de actuación y dinamización comercial en áreas afectadas por grandes establecimientos comerciales, y (3) un mínimo del 10 por 100 a planes de actuación ambiental en las mismas áreas. Como puede observarse, la concreción no es mucho mayor que la efectuada por la LIGEC.

un impuesto es algo que concierne a la vertiente del gasto, por lo que aunque pueda tener relevancia como indicativo de la política pública que subyace al establecimiento del gravamen correspondiente, no puede representar ningún papel determinante respecto del mismo⁸⁴; máxime si se considera que la afectación de la recaudación a una política pública concreta, establecida en la LIGEC, carece de eficacia vinculante para el legislador, que podría desconocerla en las sucesivas leyes anuales de presupuestos sin que se produjera consecuencia jurídica alguna, por lo que, en puridad, no deja de ser –más que otra cosa– una mera manifestación de la voluntad política de emplear la recaudación procedente del tributo en un determinado tipo de actuaciones públicas.

⁸⁴ En este sentido, y haciendo hincapié en que además la no afectación constituye incluso una garantía del principio democrático, WALDHOFF, C.: “Die Zwecksteuer. Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung des Aufkommens von Abgaben”, *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4/2002, sobre todo pp. 312 y ss.; WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalem Steuersystem*. Habil. Münster 2003; de próxima publicación en: Tübingen: Mohr Siebeck, 2004, parágr. 16, 382. [obra aquí citada por párrafos (parágr), además de por páginas, pues estas últimas variarán previsiblemente en la versión publicada], parágr. 21, en especial, p. 576.

Por otro lado, L. MATEO RODRÍGUEZ, manifestaba fundadas dudas de que la afectación del tributo no incidiera además sobre la propia “sinceridad” del fin extrafiscal, pues un impuesto extrafiscal terminaría por no obtener recaudación alguna: “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, *REDF*, núm. 39/1983, p. 362; en sentido similar: ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Los impuestos...* cit. pp. 30 y 31. No obstante, el anterior argumento sólo es válido para los tributos extrafiscales en estado puro, casi inexistentes.

B. El respeto a los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad

Es sobradamente conocido que el principio de capacidad económica, definido como la obligación que recae sobre el legislador tributario de *buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra* (STC 27/1981), supone en nuestro Ordenamiento tributario tanto el fundamento o *prius* lógico de cualquier modalidad de imposición, como un principio que debe informar la estructura de todos los tributos, de acuerdo con el artículo 31.1 de la Constitución⁸⁵.

Pues bien, teniendo en cuenta que los tributos extrafiscales no se fundamentan en manifestaciones de capacidad económica, es claro que su relación con este principio no carece de problemas⁸⁶. Partiendo de que en la creación de esta clase de impuestos no se encuentra como elemento central la detección de una fuente de riqueza, sino un elemento distinto, hay al menos dos opciones para aco-

⁸⁵ En relación con el papel central del principio de capacidad económica *vid.*: ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, 1993, pp. 37 y ss; RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100/1999, en especial, pp. 613 y ss; ALGUACIL MARÍ, M. P.: “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, en *RDFyHP*, núm. 253/1999, pp. 585 y ss. y pp. 611 y ss.

⁸⁶ Razón por la cual, en una tesis ya superada, se les ha negado su carácter tributario; en este sentido, C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA sostiene que los impuestos extrafiscales no son auténticos impuestos sino recursos coactivos, ya que en ellos –apunta el Profesor– no se encuentra presente el requisito de la capacidad económica, y su finalidad principal no es financiar los gastos públicos, sino otra finalidad ajena a la propia de los impuestos (*extrafiscal*, por tanto), en “La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento sociológico”, en *Revista Crónica Tributaria*, núm. 58/1989, pp. 29 y ss.

modar esta clase de imposición a la capacidad económica: sostener un concepto muy amplio de este principio, o aceptar que dicho acomodo es diferente, y que los citados impuestos poco o nada tienen que ver con dicha capacidad.

La primera opción ha sido predominantemente seguida por la doctrina española, y adoptada por el Tribunal Constitucional, que ha aceptado que la capacidad económica se encuentra presente en estos tributos aunque pueda ser sólo de forma "potencial" (STC 37/1987, FJ. 13º). En la STC 289/2000 se avanza un paso más, admitiéndose que con los tributos extrafiscales se someta a gravamen la capacidad económica "como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de "quien contamina paga")" (FJ. 5º). Parece alinearse aquí el Tribunal con las tesis que han defendido la posibilidad de definir la contaminación, u otra incidencia extrafiscal, como un *índice imperfecto de capacidad económica*⁸⁷. Esta modulación del principio

⁸⁷ Véase al respecto: HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental*...cit. p. 159, y doctrina por él citada.

En relación con la imposición medioambiental, aunque extrapolable a otras modalidades de extrafiscalidad, ha habido intentos en la doctrina alemana de construir una capacidad económica a partir de la utilización del medio ambiente (*Umweltleistungsfähigkeit*). La justificación es la mayor capacidad que demuestra quien no asume el coste infligido al medio, lo que equivale a una utilización gratuita de una parte de sus factores productivos. Esta teoría se apoya en un entendimiento distinto de la capacidad económica, no como capacidad de pago sino como capacidad de disponer de riqueza; *vid.* estos argumentos en: GAWEL, E.: "Umweltlenkungssteuern und Leistungsfähigkeitsprinzip". *Steuer und Wirtschaft*, n. 4/1999, pp. 374 y ss.; SACKOFSKY, U.: "Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts". *Neu Juristische Wochenschrift*, Heft 36, 2000, p. 2621.

constitucional en función de los fines extrafiscales ha recibido numerosas críticas, principalmente procedentes de la doctrina alemana⁸⁸, en las que no procede ahora entrar, pero que en todo caso evidencian que "en su formulación extrema, escasamente realista, el principio de capacidad económica sería totalmente incompatible con los fines extrafiscales de los impuestos"⁸⁹.

Por lo que respecta al análisis concreto del IGEC, no hay duda que éste recae o se fundamenta en una fuente de capacidad económica, constituida por la titularidad de un gran establecimiento comercial, pero también es claro que la modulación posterior de la carga tributaria no obedece con carácter principal a dicha capacidad, sino a otros criterios conectados con la citada finalidad extrafiscal.

Pues bien, como señalábamos más arriba, este alejamiento de la capacidad económica en términos de igual-

⁸⁸ Crítico con esta postura se muestra E. ORTIZ CALLE, en: "Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico (Comentario a la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Tribunal Constitucional del Impuesto balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente)", *Revista interdisciplinaria de gestión ambiental*. núm. 27/2001.

En la doctrina alemana, estas construcciones han recibido recientemente la crítica de R. WERNSMANN que apunta, por un lado, la imposibilidad de medición de este daño o utilización gratuita del medio ambiente y las dificultades para justificar esta modulación de la capacidad económica en este caso y no en otros donde también se produciría esa utilización (un *pic-nic* en un parque público, etc.). Y por otro lado, que con esta interpretación de capacidad económica siempre que no se grave la citada utilización el resultado equivaldrá a una subvención pública, que tendría que ser adecuadamente justificada para no caer en el terreno prohibido por la normativa europea de las ayudas de Estado. Lo que a su vez supondría importantes problemas a efectos de su adecuada valoración monetaria; en: WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung*...cit. parágr. 16, pp. 380 y ss.

⁸⁹ PALAO TABOADA, C.: "Los principios de capacidad económica...cit. p. 633.

dad precisa de una motivación⁹⁰. A estos efectos, será necesario que, por un lado, los fines perseguidos por el impuesto sean jurídicamente protegibles⁹¹, lo que en el caso concreto coincide además con que sea una competencia de la Comunidad Autónoma; y por otro, que la estructura del tributo sea coherente con la consecución del fin, so pena de incurrir en desigualdades arbitrarias. El primer aspecto se examinará en el siguiente epígrafe. En cuanto al segundo, se exige en concreto que el legislador tributario emplee de forma coherente con la finalidad extrafiscal aquellos elementos del tributo que permiten modular la carga tributaria en función o en equivalencia con dicha finalidad (*Äquivalenzgesichtspunkten*), lo que en todo caso permite un amplio ámbito de actuación para el legislador⁹². Pues bien, es precisamente en este segundo juicio, que toma como referente la coherencia interna del impuesto extrafiscal, donde el IGEC nos plantea algunos problemas.

El mayor núcleo de problemas en este sentido son los provocados por la articulación de técnicas desgravatorias, que es algo imprecisa, de manera que en ocasiones resulta difícil determinar el criterio a que obedecen. El problema se presenta especialmente en las que se articulan en función de la actividad a que se dedique el gran establecimiento, provocando una importante desigualdad de trato entre grandes establecimientos por razón de la materia. En este sentido, y aunque ningún problema plantea la exención contenida en el artículo 5 LIGEC, coherente con

⁹⁰ BIRK, D.: *Steuerrecht I...*cit. pp. 14 y ss.; KIRCHHOF, P.: "Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung". *Steuer und Wirtschaft*, n. 1/1996, p 10.

⁹¹ BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip...*cit. pp. 236 y ss. TIPKE; LANG: 2002, § 4, párr. 25.

⁹² WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung...*cit. parágr. 16, 383.

la finalidad del impuesto, distinta debe ser la conclusión en relación con las establecidas en los artículos 7 y 8. En el primer caso, el beneficio fiscal obedece a que los productos que se comercializan suelen ser objeto de *consumo ocasional*, lo cual se puede conectar con la finalidad del artículo 5 que, según la Exposición de Motivos, es dejar exentos los establecimientos que comercialicen determinados productos porque no son objeto de *consumo de masas*, de forma que cuanto menor sea la demanda de esos productos menor gravamen soporta el establecimiento que se dedica a su comercialización. Por otro lado, la reducción del artículo 8 se establece, también según la Exposición de Motivos, atendiendo a que los productos que se comercializan requieren de una mayor superficie. El argumento también resulta coherente con las finalidades del impuesto. Pues bien, el problema que plantean estas reducciones es que muchas de las materias enumeradas en los preceptos se enuncian en términos tan vagos e imprecisos que se solapan entre sí, por lo que a los problemas de respeto al principio de igualdad habría que añadir una posible infracción del principio de seguridad jurídica. Para solucionar esta indeterminación de las materias, ya hemos señalado que probablemente hubiera sido más efectivo hacer una remisión a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, lo cual sin duda habría aclarado enormemente el ámbito de aplicación de las reducciones. No podemos descartar la posibilidad de que el legislador del IGEC haya querido evitar, a propósito, la mención a la citada clasificación, so pena de que esto evidenciara la equivalencia que, como hemos visto, es posible que se produzca con el IAE.

Y lo que hay que preguntarse entonces es hasta qué punto todos estos supuestos encuentran una justificación

suficiente desde la perspectiva de la citada coherencia interna del impuesto y, en suma, no suponen en realidad una desigualdad de trato injustificada “*por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados*”, pues por mucho que el fin extrafiscal esté justificado y sea coherente, para que la diferencia de gravamen sea adecuada al citado principio es claro que “*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 se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos*”⁹³.

C. La competencia material de la Comunidad Autónoma de Cataluña

Por último, es preciso analizar si la finalidad extrafiscal del IGEC se enmarca en el ámbito competencial de la Comunidad Autónoma de Cataluña, lo que implicará tanto que se verifica la justificación de la extrafiscalidad, o se admite la modulación de la capacidad económica que ésta implica, como que se cumple un elemento fundamental de validez de un tributo autonómico extrafiscal (STC 37/1987), pues “*el empleo de la imposición con fines inter-*

⁹³ STC 76/1990, de 26 de abril, FJ. 9º. *Vid.* al respecto: PALAO TABOADA, C. en: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, en REDF, núm. 88/1995, p. 630.

vencionistas presupone la doble competencia, material y tributaria”⁹⁴.

En este sentido, no es suficiente con que se *afecten* de manera colateral otras materias, se tratará, por tanto, de una cuestión de grado⁹⁵. En efecto, teniendo en cuenta que, de acuerdo con el modelo de organización territorial español, la gran mayoría de las competencias son compartidas o concurrentes entre el Estado y las CCAA, por lo que lógicamente cualquier impuesto autonómico producirá algún tipo de efecto sobre alguna materia estatal. En este sentido, el criterio más adecuado para delimitar cuándo este efecto no supone un abuso o extralimitación de la competencia tributaria por parte de la Comunidad Autónoma es, como apunta E. ORTIZ CALLE, que el fin extrafiscal no sea incompatible con la política llevada a cabo por el legislador material en el sector afectado por el tributo⁹⁶.

Desde esta perspectiva, la regulación del IGEC no debería plantear problema alguno, pues la Generalidad de Cataluña tiene atribuidas estatutariamente⁹⁷ las competencias normativas exclusivas correspondientes a la ordenación del territorio⁹⁸, la competencia exclusiva, “*de acuerdo con las bases y la ordenación de la actividad eco-*

⁹⁴ PALAO TABOADA, C.: “En torno a la Jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59/1988, p. 447. Véase también al respecto: ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal...* cit. pp. 65 y ss.

⁹⁵ ORTIZ CALLE, E.: “Los límites de la competencia legislativa...(II) cit. p. 67.

⁹⁶ En: “Los límites de la competencia...(II), cit. p. 82.

⁹⁷ Aprobado por Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre.

⁹⁸ Artículo 9.9: “*Ordenación del territorio y del litoral, urbanismo y vivienda*”.

nómica general y la política monetaria del Estado, corresponde a la Generalidad, en los términos de lo dispuesto en los artículos 38, 131 y en los números 11 y 13 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución" (artículo 12.1), sobre la materia comercio interior⁹⁹ y, en el marco de lo que establezca la legislación básica del Estado, sobre protección del medio ambiente¹⁰⁰. En consecuencia, y conectando estas competencias con las finalidades extrafiscales que, según vemos en la primera parte del trabajo, persigue el IGEC, ningún problema plantea este tributo en relación con la competencia material. Y último, parece también justificada, por razón del carácter público de los fines perseguidos, la utilización del instrumento tributario extrafiscal.

⁹⁹ Artículo 12.1.5: "Comercio interior, defensa del consumidor y del usuario, sin perjuicio de la política general de precios y de la legislación sobre la defensa de la competencia".

¹⁰⁰ Artículo 10.1.6: "Protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de la Generalidad para establecer normas adicionales de protección".