

CONSIDERACIONES SOBRE LA FINANCIACIÓN DE LA C.A.E.X.

Por el Dr. ISAAC MERINO JARA
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad del País Vasco*

Resumen

Se estudia la situación financiera de las Comunidades Autónomas de España, en particular la de Extremadura, desde la perspectiva histórica y la dirección que está tomando con la reforma de los Estatutos de Autonomía iniciada por Cataluña.

Abstract

It is studying the financial situation of the Autonomous Communities of Spain, particularly in Extremadura, from the historical perspective and the direction being taken because of the reform of the Statute of Autonomy initiated by Catalonia.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. L.O.F.C.A. Y ESTATUTOS DE AUTONOMÍA
- III. AUTONOMÍA, SOLIDARIDAD, LEALTAD INSTITUCIONAL Y COORDINACIÓN
- IV. RECURSOS DE LA C.A.E.X. EN ESPECIAL: IMPUESTOS CEDIDOS E IMPUESTOS PROPIOS

I. INTRODUCCIÓN

En el horizonte se empieza a divisar la reforma del Estatuto de Autonomía de Extremadura de manera que al cabo de no muchos meses quizás estemos hablando ya de un nuevo régimen de financiación. Todo apunta en esa dirección a la vista del proceso de reformas estatutarias emprendidos por diversas CC.AA. Como indica M. García-Moncó, la modificación del sistema de financiación de las CC.AA. «ha comenzado por la aprobación de un Estatuto en particular –el de Cataluña– que ha funcionado como un *fait accompli* y que exige inmediatamente una alteración de la L.O.F.C.A. condicionada por la anterior reforma y a su vez probablemente puede determinar la modificación del resto de los estatutos en una dirección similar al aprobado en primer lugar. Este proceder, es decir, iniciar una reforma del modelo de financiación autonómica partiendo de una negociación bilateral entre el Estado y una Comunidad Autónoma en concreto, presenta una evidente diferencia con el procedimiento seguido en reformas anteriores en que se partía siempre de una negociación previa multilateral. Conviene recordar al respecto que la anterior reforma fue aprobada por unanimidad en la reunión del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001 y que el presente supuesto no es comparable a la situación en 1979 cuando se aprobó el llamado Estatuto de Sau, por cuanto en esa época aun no se había aprobado la L.O.F.C.A. (Ley Orgánica 8/1980, de 8 de septiembre) mientras que ahora si existía la L.O.F.C.A.» A estas alturas, además del Estatuto Catalán, ya se han aprobado los nuevos Estatutos de Valencia y de Andalucía y se están tramitando en las Cortes los de Aragón, Baleares, Canarias y Castilla-León. No es previsible que, a corto plazo, lleguen a las Cortes otros Proyectos de Reforma de Estatutos, como pueden ser los de Castilla-La Mancha y Galicia, puesto que los trabajos para su aprobación por sus respectivos legislativos no acaban de concretarse en un texto articulado.

II. L.O.F.C.A. Y ESTATUTOS DE AUTONOMÍA

Tanto la L.O.F.C.A. como los Estatutos de Autonomía son Leyes Orgánicas. Constituye una opinión común que la relación entre ellos no es de jerarquía, sino de competencia. En el dictamen del Consejo Consultivo de Andalucía sobre la «Proposición de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía» se indica «que la ley prevista en el art. 157.3 no es una Ley necesaria, en el sentido de que sea el único instrumento de que disponga el Estado para la coordinación general del sistema de financiación y, en consecuencia, tampoco en el sentido de

que su existencia haya de ser previa al ejercicio de las potestades financieras de las Comunidades Autónomas definidas por sus propios Estatutos»; asimismo, se señala que la presencia de la L.O.F.C.A. «es contingente; puede que muy necesaria, pero contingente. Al punto de que puede haber un sistema de financiación sin L.O.F.C.A., siempre que se respeten los principios constitucionales a él referidos y la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda General (...) Así las cosas, la coordinación de los sistemas de financiación de cada Estatuto por parte de una Ley orgánica no deja de ser una posibilidad, y no lo única, de coordinación, colaboración y delimitación entre competencias autonómicas y competencias estatales (...) Es una exigencia implícita de la Constitución que las determinaciones de los Estatutos sobre financiación sean coordinables, más allá de los instrumentos formales para conseguirlo. No cabe una dispersión absoluta de criterios que haga imposible que el sistema de cada Estatuto sea generalizable. Con términos más técnicos, aunque las cláusulas estatutarias sobre financiación no tienen por qué ser idénticas en cada Estatuto, pueden ser entendidas en función de un mínimo común denominador». Se trata de una serie de afirmaciones razonable, como también es razonable afirmar que «la primacía de la L.O.F.C.A. sobre el Estatuto se ha impuesto en virtud del contenido de sus propios Estatutos (por ejemplo, disposición adicional séptima del E.A.C.), pero no deriva directamente de la Constitución. Ésta se limita (art. 157.3) a decir que el Estado “podrá regular el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado”, competencias que habrán sido asumidas previamente en los Estatutos, lo que comporta que su contenido y alcance puede ser diverso en cada Comunidad Autónoma. Por ello, lo que la Constitución impone es que el modelo autonómico sea “integrable” en un sistema general a través de una ley orgánica, pero no determina la primacía de la L.O.F.C.A. sobre el Estatuto (aunque tampoco del Estatuto sobre la L.O.F.C.A.). La L.O.F.C.A. regulará el ejercicio de unas competencias que pueden ser diferentes dentro del marco general previo que puede definir el Estado en ejercicio de su competencia sobre la Hacienda General del Estado (art. 149.1.14 C.E.)» (Tornos Mas). Igualmente debe tenerse presente que «la constitucionalidad de un precepto estatutario sólo puede enjuiciarse sobre la base de su conformidad con la norma fundamental» (S.T.C. 88/1986, de 1 de julio) y que según la S.T.C. 99/1986, de 11 de julio, «la aprobación de los Estatutos de Autonomía por Ley orgánica no constituye un simple revestimiento formal de una norma propiamente autonómica sino la incorporación, definitiva y decisiva, de la voluntad del legislador estatal a la configuración de lo que, por su contenido, constituye la norma institucional básica de cada Comunidad Autónoma». Ahora bien, a fecha de hoy, la L.O.F.C.A. sigue vigente, forma parte del bloque de constitucionalidad, y, como manifestara la S.T.C. 181/1988, de 13 de octubre, «la interpretación armónica entre las normas de L.O.F.C.A. y las de los Estatutos de Autonomía resulta lógicamente obligada». La S.T.C. 68/1996, de 18 de abril, manifestó que el art. 157.3 de la C.E. tiene por objeto «habilitar la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial a fin de alcanzar un mínimo grado de homogeneidad

en el sistema de financiación autonómico, orillando así la dificultad que habría supuesto que dicho sistema quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía. Su función no es, por tanto, como es obvio, la de establecer una reserva de Ley Orgánica en cuya virtud cualquier aspecto atinente al nutrido grupo de recursos autonómicos enumerados en el art. 157.1 C.E. requiriese ineludiblemente una norma de tal rango, sino sencillamente permitir que una Ley Orgánica –la actual L.O.F.C.A.– pudiese insertarse en el bloque de constitucionalidad delimitador del concreto alcance de las competencias autonómicas en materia financiera». Y la S.T.C. 192/2000, de 13 de julio, asegura que «la indudable conexión entre los arts. 133.1, 149.1.14 y 157.3 C.E. determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado».

III. AUTONOMÍA, SOLIDARIDAD, LEALTAD INSTITUCIONAL Y COORDINACIÓN

La S.T.C. 179/2006, de 13 de junio, afirma que el *principio de autonomía financiera* de las Comunidades Autónomas, «en tanto que se erige en un instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política, por lo que aquí interesa implica la capacidad de las Comunidades Autónomas para acceder a un sistema adecuado –en términos de suficiencia– de ingresos de acuerdo con los arts. 133.2 y 157.1 C.E. La autonomía financiera de los entes territoriales va, entonces, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas; es decir, para posibilitar y garantizar el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida en los arts. 137 y 156 C.E. (por todas, S.S.T.C. 289/2000, de 30 de noviembre, F.J. 3; 96/2002, de 25 de abril, F.J. 2; y 168/2004, de 6 de octubre, F.J. 4).

Ahora bien, el principio de autonomía no es el único principio constitucional que rige la financiación autonómica, también existen otros principios, como el *solidaridad* y el de coordinación, y todos ellos han de interpretarse armónicamente, de manera que ninguno de ellos se vea sacrificado a favor de los otros. «La potestad tributaria de las Comunidades Autónomas no se configura constitucionalmente con carácter absoluto, sino que aparece sometida a límites intrínsecos que no son incompatibles con el reconocimiento de la realidad constitucional de las haciendas autonómicas (S.S.T.C. 14/1986, 63/1986 y 179/1987), entre cuyos límites, algunos son consecuencia de la articulación del ámbito competencial –materia y financiero– correspondiente al Estado y a las Comunidades Autónomas (S.S.T.C. 13/1992 y 135/1992). Así la subordinación a los principios proclamados en el art. 156.1 de la C.E. (coordinación con la Hacienda Estatal

y de solidaridad entre todos los españoles) a los que hay que añadir los que resultan respecto de los impuestos propios de las Comunidades Autónomas de los art. 157.2 de la C.E. y 6 y 9 de la L.O.F.C.A.». Con respecto al principio de solidaridad, que la C.E. invoca repetidas veces, la S.T.C. 135/1992, de 5 de octubre, asegura que «en definitiva no es sino un factor de equilibrio entre la autonomía de las nacionalidades o regiones y la indisoluble unidad de la Nación Española art. 2). Su contenido más importante es el financiero y en tal aspecto parcial se le alude más adelante con carácter genérico y en tal aspecto parcial se le alude más adelante con carácter genérico (art. 156.1) y también con un talante Instrumental, como fundamento del Fondo de Compensación, con la finalidad de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad (art. 158.2)». El principio de solidaridad, según la S.T.C. 64/1990, de 5 de abril, requiere que «el Estado y las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de sus competencias, se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que les vincula entre sí y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de sus propios intereses». Ahora bien, se añade en la misma sentencia «ni la solidaridad, rectamente entendida, es exigencia de uniformidad ni como privilegio puede proscribirse toda diferencia e incluso mejora. Es precisamente la constancia de notables desigualdades de hecho, económicas y sociales, de unas partes a otras del territorio nacional, acentuadas en ocasiones por circunstancias coyunturales, pero debida también a elementos naturaleza –situación, recursos, etc.– difícilmente alterables, las que legitima, en aras y por imposición de la solidaridad interterritorial no sólo que zonas de mayor capacidad económica asuman ciertos sacrificios o costes en beneficio de otras menos favorecidas, sino también que éstas promuevan acciones encaminadas a lograr adaptarse, en forma en todo caso equilibrada, a la inevitable tendencia de los agentes económicos a operar allí donde las condiciones para la producción sean más favorables». A veces se olvida que «los impuestos no los pagan los territorios sino las personas en razón a su capacidad económica, según la renta, el patrimonio o el gasto o consumo que manifiestan. Que ello determine una transferencia de recursos o de rentas de una comunidad más rica a otra más pobre no es sino la lógica consecuencia del sistema fiscal en una Hacienda democrática como la que la Constitución establece» (Rodríguez Bereijo).

En todo caso, hacer realidad el principio de solidaridad no sólo es responsabilidad del Estado, también lo es de las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias, tal como declara la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre: «Es cierto que los principios de igualdad material y solidaridad que sancionan los arts. 2, 9, 40, 138.1 y 139 de la Constitución y concordantes de los Estatutos de Autonomía, y que reitera el art. 2 de la L.O.F.C.A., no suponen por sí mismos la atribución de competencias a las Comunidades Autónomas. Pero es asimismo evidente que tales principios vinculan a todos los

poderes públicos, en ejercicio de sus respectivas competencias, y no sólo al Estado, sin que pueda entenderse que se oponga a esta conclusión la mención que en el art. 138.1 de la Constitución hace del Estado como garante del principio de solidaridad ...en consecuencia, si bien las Comunidades Autónomas carecen de una competencia específica para desarrollar, con cualquier alcance, los principios constitucionales de solidaridad e igualdad material, sí pueden e incluso deben, por mandato constitucional, estatutario y legal, atender a la realización de tales principios en el ejercicio de sus competencias propias».

La solidaridad constitucional, en última instancia, como señala la S.T.C. 11/1986, de 28 de enero, no es sino, a su vez, «concreción del más amplio principio del deber de fidelidad a la Constitución», lo cual obliga a que la actuación de los entes territoriales y el ejercicio de sus competencias se desarrolle con arreglo a las exigencias de la buena fe. Es decir, existe «un *deber de lealtad* de todos ellos en el ejercicio de sus propias competencias de modo que no obstaculice el ejercicio de las demás» (S.T.C. 46/1990, de 5 de marzo), siendo una manifestación fundamental de la misma «la valoración del impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones del Estado legislador en materia tributaria o la adopción de medidas de interés general que eventualmente puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, y que deberán ser objeto de valoración anual en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas», según exige el art. 2.1.e) L.O.F.C.A.

Por último, en un sistema complejo de distribución del poder financiero entre los distintos entes territoriales como el que se plasma en la Constitución no puede dejarse a un lado el *principio de coordinación*, al contrario ha de tenerse muy presente. «La coordinación persigue la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones y reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían respectivamente la realidad misma del sistema» (S.T.C. 32/1983, de 28 de abril). «La coordinación general debe ser entendida como la fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta de las autoridades ... estatales y comunitarias en el ejercicio de sus respectivas competencias de tal modo que se logre la integración de actos parciales en la globalidad del sistema», como señala la S.T.C. 70/1997, de 10 de abril, en la que después también se dice que «el principio de coordinación opera como límite a la diversidad, persiguiendo «la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones y reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían, respectivamente, la realidad misma del sistema». Como indica la S.T.C. 181/1988, de 13 de octubre, «el correcto funcionamiento del Estado de las Autonomías depende en buena medida de la sujeción de uno y otras a las fórmulas racionales de cooperación, consulta,

participación, coordinación, concertación o acuerdo». El principio de coordinación, en demasiadas ocasiones es mirado con recelo y no tiene necesariamente que ser así, en la medida en que, como declara la S.T.C. 102/1995, de 26 de junio, «la coordinación, cuya esencia es la unidad de actuaciones, no significa dirección o gestión, ni tampoco por tanto ejecución, por moverse en una dimensión formal, no material y en plano horizontal ajeno a cualquier tentación de jerarquía o verticalidad».

IV. RECURSOS DE LA C.A.E.X. EN ESPECIAL: IMPUESTOS CEDIDOS E IMPUESTOS PROPIOS

Los trabajos para la reforma del vigente sistema de financiación de las Comunidades Autónomas ya se han iniciado. A pesar de la confesada vocación de permanencia que se explicita en la Exposición de Motivos de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, como se indica en el Documento del Ministerio de Economía y Hacienda titulado «Problemática del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común regulado en la Ley Orgánica 8/1980 y en la Ley 21/2001, publicado en diciembre de 2006 (en lo sucesivo, «Documento» «acontecimientos vinculados a las propias características del mismo, al incremento de la población de forma heterogénea entre las Comunidades Autónomas (debido fundamentalmente a la inmigración), así como a los factores endógenos y exógenos vinculados a la prestación pública de la sanidad, entre otras razones, han hecho que se plantee el análisis de lo acontecido durante los cinco de vigencia del sistema (2002 a 2006)». Ya han comenzado a ponerse de manifiesto que la financiación autonómica será, nuevamente, el resultado de un largo proceso de negociación política, y, en ese sentido, las Comunidades Autónomas ya están tomando posiciones tratando de introducir en el debate las variables que más le interesan. En ese sentido, en el mencionado «Documento» se indica que determinadas CC.AA. consideran que deberían tomarse en consideración variables relacionadas con la población que no están contempladas en el actual sistema de financiación tales como, la población inmigrante (que supone mayores gastos en sanidad y educación), la población de cero a tres años de vida (Andalucía), la población residente no censada (Cantabria) o la población en situación de exclusión social (Estatuto de Autonomía de Cataluña, art. 206.6). También se ha planteado la revisión de la ponderación de la población mayor de 65 años. El incremento de la población es asimétrico, como se recoge en los cuadros 1 a 3, que, como todas las que utilizamos en este trabajo se contienen en dicho «Documento» y que recoge los últimos datos definitivos de que se dispone (año 2004).

También es interesante conocer la financiación por habitante que se recoge en el cuadro 4.

Cuadro I. Evolución de la población en las CC.AA. de régimen común											
CC.AA.	1999-2002			1999-2003			1999-2004				
	Variación	% de variación	Diferencia sobre la media (%)	Variación	% de variación	Diferencia sobre la media (%)	Variación	% de variación	Diferencia sobre la media (%)		
Cataluña	298.907	4,8	0,6	496.613	8,0	1,5	605.786	9,8	2,0		
Galicia	7.033	0,3	-4,0	20.757	0,8	-5,8	20.648	0,8	-7,1		
Andalucía	173.315	2,4	-1,9	301.731	4,1	-2,4	382.401	5,2	-2,6		
Principado de Asturias	-10.343	-1,0	-5,2	-8.933	-0,8	-7,4	-10.553	-1,0	-8,8		
Cantabria	13.797	2,6	-1,6	21.212	4,0	-2,5	26.306	5,0	-2,8		
La Rioja	16.346	6,2	2,0	22.212	8,4	1,8	28.375	10,7	2,9		
Región de Murcia	95.865	8,5	4,3	138.102	12,2	5,7	163.566	14,5	6,7		
Valenciana	260.234	6,4	2,2	404.411	10,0	3,4	476.830	11,7	3,9		
Aragón	30.665	2,6	-1,7	43.241	3,6	-2,9	62.735	5,3	-2,5		
Castilla-La Mancha	55.839	3,2	-1,0	89.582	3,2	-1,4	122.682	7,1	-0,7		
Canarias	171.066	10,2	6,0	222.179	13,3	6,7	242.851	14,5	6,7		
Extremadura	-524	-0,1	-4,3	330	0,0	-6,5	1.712	0,2	-7,7		
Illes Balears	95.148	11,6	7,4	125.541	15,3	8,7	133.225	16,2	8,4		
Madrid	381.827	7,4	3,2	573.617	11,2	4,6	659.504	12,8	5,0		
Castilla y León	-7.693	-0,3	-4,5	-416	0,0	-6,6	5.856	0,2	-7,6		
Total CC.AA.	1.581.572	4,2	0,0	2.450.179	6,6	0,0	2.921.924	7,8	0,0		

Fuente: Cifras Oficiales de Población (I.N.E.).

Cuadro 2. Población de las CC.AA. de régimen común (habitantes)						
CC.AA.	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Cataluña	6.207.533	6.261.999	6.361.365	6.506.440	6.704.146	6.813.319
Galicia	2.730.337	2.731.900	2.732.926	2.737.370	2.751.094	2.750.985
Andalucía	7.305.117	7.340.052	7.403.968	7.478.432	7.606.848	7.687.518
Principado de Asturias	1.084.314	1.076.567	1.075.329	1.073.971	1.075.381	1.073.761
Cantabria	528.478	531.159	537.606	542.275	549.690	554.784
La Rioja	265.178	264.178	270.400	281.614	287.390	293.553
Región de Murcia	1.131.128	1.149.328	1.190.378	1.226.993	1.269.230	1.294.694
Valenciana	4.066.474	4.120.729	4.202.608	4.326.708	4.470.885	4.543.304
Aragón	1.186.849	1.189.909	1.199.753	1.217.514	1.230.090	1.249.584
Castilla-La Mancha	1.726.199	1.734.261	1.755.053	1.782.038	1.815.781	1.848.881
Canarias	1.672.689	1.716.276	1.781.366	1.843.755	1.894.868	1.915.540
Extremadura	1.073.574	1.069.420	1.073.381	1.073.050	1.073.904	1.075.286
Illes Balears	821.820	845.630	878.627	916.968	947.361	955.045
Madrid	5.145.325	5.205.408	5.372.433	5.527.152	5.718.942	5.804.829
Castilla y León	2.488.062	2.479.118	2.479.425	2.480.369	2.487.646	2.493.918
Total CC.AA.	37.433.077	37.715.934	38.314.618	39.014.649	39.883.256	40.355.001

Fuente: Cifras Oficiales de Población (I.N.E.).

Cuadro 3. Peso relativo de la población en las CC.AA. de régimen común							
CC.AA.	1999 (%)	2000 (%)	2001 (%)	2002 (%)	2003 (%)	2004 (%)	
Cataluña	16,6	16,6	16,6	16,7	16,8	16,9	
Galicia	7,3	7,2	7,1	7,0	6,9	6,8	
Andalucía	19,5	19,5	19,3	19,2	19,1	19,0	
Principado de Asturias	2,9	2,9	2,8	2,8	2,7	2,7	
Cantabria	1,4	1,4	1,4	1,4	1,4	1,4	
La Rioja	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	
Región de Murcia	3,0	3,0	3,1	3,1	3,2	3,2	
Valenciana	10,9	10,9	11,0	11,1	11,2	11,3	
Aragón	3,2	3,2	3,1	3,1	3,1	3,1	
Castilla-La Mancha	4,6	4,6	4,6	4,6	4,6	4,6	
Canarias	4,5	4,6	4,6	4,7	4,8	4,7	
Extremadura	2,9	2,8	2,8	2,8	2,7	2,7	
Illes Balears	2,2	2,2	2,3	2,4	2,4	2,4	
Madrid	13,7	13,8	14,0	14,2	14,3	14,4	
Castilla y León	6,6	6,6	6,5	6,4	6,2	6,2	
Total CC.AA.	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	

Fuente: Cifras Oficiales de Población (I.N.E.).

Cuadro 4. Financiación por habitante en términos de homogeneidad competencial a 1 de enero de 2004 y con recaudación real de los tributos cedidos tradicionales				
CC.AA.	<i>Financiación por habitante 1999 (euros)</i>	<i>Financiación por habitante 2002 (euros)</i>	<i>Financiación por habitante 2003 (euros)</i>	<i>Financiación por habitante 2004 (euros)</i>
Cataluña	1.552,86	1.863,53	1.990,32	2.171,33
Galicia	1.588,17	1.940,35	2.078,30	2.231,86
Andalucía	1.489,55	180,6,80	1.976,15	2.155,14
Principado de Asturias	1.539,29	1.898,13	2.061,97	2.209,90
Cantabria	1.828,11	2.184,66	2.370,45	2.539,02
La Rioja	1.949,75	2.262,65	2.375,25	2.588,75
Región de Murcia	1.423,92	1.658,32	1.777,49	1.942,72
Valenciana	1.393,17	1.678,17	1.792,15	1.967,33
Aragón	1.659,25	2.008,16	2.168,77	2.303,88
Castilla-La Mancha	1.574,50	1.901,84	1.991,18	2.182,19
Canarias	1.563,37	1.766,21	1.846,38	1.952,24
Extremadura	1,685,30	2.048,73	2.243,47	2.368,24
Illes Balears	1.540,42	1.676,50	1.774,43	1.918,24
Madrid	1.439,81	1.770,98	1.907,94	2.055,80
Castilla y León	1.650,90	2.022,81	2.155,23	2.337,27
Total CC.AA.	1.527,48	1.838,71	1.973,51	2.138,28

Por último, en el citado «Documento» también han sido demandadas variables no relacionadas con la población y no contempladas en el actual Sistema: kilómetros de costa (Galicia), orografía (Galicia, Asturias y Cantabria), preservación del medio ambiente y de la masa forestal (Castilla y León) o la dimensión de los núcleos urbanos (Estatuto de Autonomía de Cataluña, art. 206.6).

A los presentes efectos, nos limitaremos a realizar un breve resumen de lo dispuesto en el art. 157.1 de la Constitución, para pasar después a exponer, con un poco más de detalle, la normativa extremeña reguladora de los impuestos cedidos y de los impuestos propios.

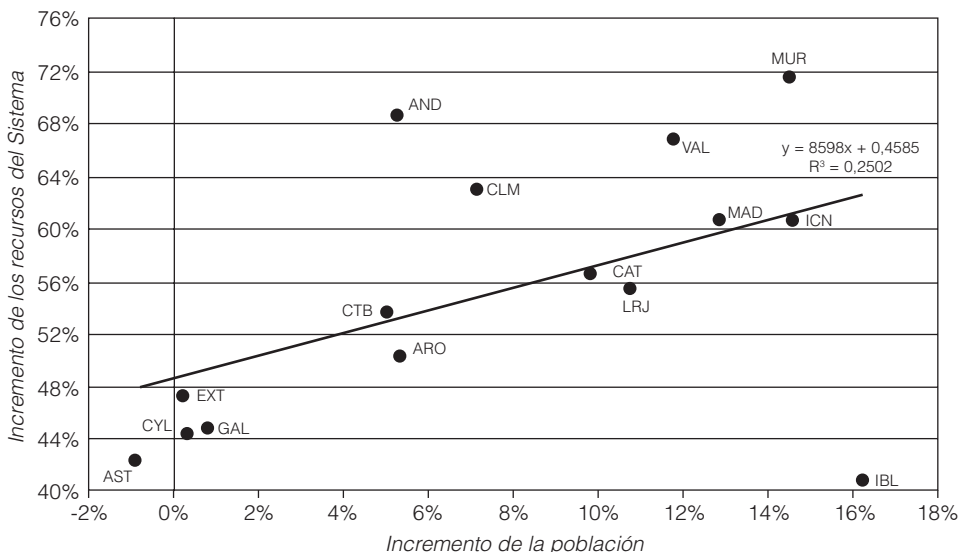
El art. 157.1 de la Constitución establece que los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

- c) Transferencias de un fondo de compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- e) El producto de las operaciones de crédito.

La importancia cuantitativa de los recursos tributarios sobre el total de recursos del Sistema de Financiación de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, es cada vez mayor, como se desprende del siguiente gráfico:

Relación entre el incremento de la población y el incremento de los recursos tributarios 1999-2004



Específicamente en el año 2004 el desglose de los recursos de carácter tributario, por Comunidades Autónomas, se puede ver en el cuadro 5.

En general, la evolución de los recursos del sistema entre los años 1999 y 2004 ha sido la que se muestra en el cuadro 6.

Por su importancia, recordaremos que el apartado 1 del art. 13 de la L.O.F.C.A. establece que las Comunidades Autónomas participaran, a través de su *Fondo de suficiencia*, en los ingresos del Estado, y el apartado 2 que el Fondo de suficiencia cubrirá la diferencia entre las necesidades de gasto de cada Comunidad Autónoma propio y su capacidad fiscal. A continuación recogemos dos cuadros relativos al mismo, el primero recoge la evolución del sistema en los últimos años (Cuadro 7) y el segundo, desglosa lo que cada Comunidad Autónoma ha percibido en 2004 (Cuadro 8).

Cuadro 5. Peso relativo de los recursos en el año 2004. Recursos tributarios en términos de recaudación real																				
C.C.A.A.	IRPF. (con ejerc. cap. normativa) (%)	25,84	20,46	0,45	0,01	0,11	3,02	5,01	1,12	14,32	0,49	70,83	1,89	1,43	1,86	76,01	23,30	0,69	100,00	
	I.V.A. (%)	13,73	16,50	0,29	0,01	0,07	1,88	4,57	1,08	46,30	1,74	86,16	1,15	1,43	0,73	89,47	9,62	0,91	100,00	
	I. s/alcohol y beb. der. (%)	13,03	16,14	0,34	0,01	0,11	2,57	4,31	0,72	42,02	0,39	79,63	1,44	0,87	0,52	82,46	16,51	1,04	100,00	
	I. s/prod. interm. (%)	18,34	18,64	0,39	0,01	0,09	2,20	3,94	1,55	35,61	2,33	83,11	1,07	1,53	1,03	86,73	11,99	1,27	100,00	
	I. s/cerveza (%)	16,08	16,96	0,46	0,01	0,11	2,17	4,57	1,14	38,37	0,53	80,41	1,14	0,96	1,45	83,95	15,29	0,76	100,00	
	I. s/industrial (%)	16,96	15,53	0,34	0,01	0,09	1,89	4,70	0,75	38,85	0,71	79,84	1,07	1,01	1,54	83,45	16,04	0,51	100,00	
	I. s/energía (%)	15,07	17,37	0,34	0,01	0,11	3,04	6,16	1,00	34,48	0,00	77,57	1,81	1,29	0,75	81,42	18,05	0,53	100,00	
	I. s/transporte (%)	18,89	19,60	0,42	0,01	0,12	3,41	5,29	1,02	22,94	0,00	71,70	2,02	1,07	1,20	75,99	23,42	0,59	100,00	
	I. s/seguros (%)	20,04	17,93	0,42	0,01	0,10	2,38	5,82	1,16	29,95	1,06	78,86	1,11	1,19	1,24	82,40	16,73	0,87	100,00	
	I. s/financ. (%)	12,38	14,64	0,29	0,01	0,09	2,31	7,21	0,98	45,84	0,43	84,18	1,15	1,44	0,45	87,21	11,88	0,90	100,00	
	I. s/lotería (%)	15,69	0,00	0,43	0,01	0,15	0,00	0,00	0,00	0,77	66,95	1,42	85,41	0,00	0,00	0,80	86,21	13,00	0,79	100,00
	I. s/industria (%)	8,83	13,13	0,26	0,01	0,07	2,07	4,23	0,52	59,09	1,60	89,80	0,81	0,87	0,28	91,76	7,37	0,87	100,00	
	I. s/energía (%)	22,43	41,02	0,66	0,01	0,18	6,14	6,03	1,01	-10,14	2,11	69,46	2,07	1,07	1,64	74,24	24,94	0,82	100,00	
	I. s/energía (%)	34,05	23,02	0,44	0,01	0,13	2,38	3,77	0,84	-1,20	0,00	63,43	3,43	1,34	2,53	70,72	28,20	1,08	100,00	
	I. s/energía (%)	14,73	16,05	0,36	0,01	0,09	2,04	6,30	0,80	41,09	1,70	83,18	1,06	1,38	0,79	86,35	12,47	1,18	100,00	
	Total C.C.A.A.	19,59	13,05	0,39	0,01	0,11	2,54	4,69	0,94	29,33	0,69	76,34	1,71	1,16	1,23	80,43	18,69	0,89	100,00	

Cuadro 6. Evolución de los recursos del sistema entre los años 1999 y 2004 (en términos de homogeneidad competencial a 1 de enero de 2004). Recursos tributarios en términos de recaudación real																	
CC.AA.	Δ 1999-2004																
	IR.P.F. (con ejerc. cap. normativa) (%)	LVA (%)	L. s/alcohol y beb. der. (%)	L. s/prod. intern. (%)	L. s/cerveza (%)	L. s/lab. tabaco (%)	L. s/hidrocarb. (%)	L. s/eletric. (%)	L. s/del. med. lle (%)	L. s/stas. mn. hidrocarb. (%)	L. s/partimonio (%)	L. s/sucesiones y donaciones (%)	ITP y AJD (%)	Tributos sobre el juego (%)	Tasas afetas a serv. transferidos (%)	Fondo de suficiencia (%)	Total recursos del sistema de financiación* (%)
Cataluña	53,31	44,33	21,46	-5,65	19,44	56,16	8,14	34,68	15,06	78,71	21,92	44,86	137,38	5902	33,25	33,25	53,47
Galicia	51,80	41,32	16,51	11,53	15,85	49,30	7,44	31,16	6,73	98,39	21,97	103,25	101,52	27,57	33,25	33,25	41,59
Andalucía	79,02	42,75	23,01	-6,39	55,39	51,56	19,49	26,82	36,13	40,82	38,72	40,67	197,37	34,53	33,25	33,25	52,26
Principado de Asturias	50,41	30,17	38,71	21,18	32,55	38,19	7,58	24,88	8,77	139,72	10,23	-5,82	111,00	17,37	33,25	33,25	42,17
Cantabria	57,81	54,72	52,40	27,62	52,30	33,44	18,29	22,59	10,07	40,39	32,57	30,02	120,23	53,45	33,25	33,25	45,80
La Rioja	56,67	52,93	45,64	-3,81	58,29	30,14	15,80	35,44	-4,02	42,74	38,48	109,04	139,93	23,58	33,25	33,25	46,98
Región de Murcia	88,81	47,15	9,27	-18,59	38,71	45,63	23,38	50,36	29,40	44,51	52,50	53,14	188,99	61,73	33,25	33,25	56,16
Valenciana	68,27	44,48	21,68	-8,69	35,00	48,73	16,97	41,10	27,05	35,53	19,81	42,22	205,96	31,05	33,25	33,25	57,77
Aragón	58,66	40,49	41,08	3,75	34,23	33,66	16,80	37,52	-2,82	36,23	6,56	50,58	140,41	37,53	33,25	33,25	46,19
Castilla-La Mancha	84,37	52,05	7,00	-17,29	34,61	34,39	19,90	45,66	20,33	35,92	33,49	56,64	199,38	58,46	33,25	33,25	48,45
Canarias	51,80		3,52	-25,22	10,32			46,53			726,29	60,65	98,34	20,24	33,25	33,25	43,00
Extremadura	62,45	40,93	13,58	-22,75	18,56	24,01	15,50	44,32	10,81	39,92	16,40	73,96	148,89	6,27	33,25	33,25	40,75
Illes Balears	57,12	25,39	6,67	-19,10	15,18	65,36	13,47	40,54	12,92	20,28	17,87	67,77	82,08	29,86	33,94	33,94	44,71
Madrid	50,88	57,56	0,89	-17,33	15,80	24,33	5,11	38,63	53,32	115,13	19,75	90,43	141,71	27,87	33,25	33,25	61,08
Castilla y León	51,78	43,29	42,44	16,51	42,13	28,57	12,00	32,90	5,63	32,65	-6,19	69,20	104,89	68,87	33,25	33,25	41,91
Total CC.AA.	58,66	44,81	17,78	-7,49	28,79	43,96	13,20	35,18	27,23	61,14	23,58	69,20	150,80	37,61	33,24	33,25	50,91

* Incluye la garantía de crecimiento mínimo de la financiación sanitaria dentro de los recursos del año 2004.

Cuadro 7. Cálculo del índice de evolución del Fondo de Suficiencia (I.T.E.) (en miles de euros)

	1999 (para 2002 y 2003)	2002	Δ I.T.E. 2002/1999	2003	Δ I.T.E. 2003/1999	1999 (para 2004 y siguientes)	2004	Δ I.T.E. 2004/1999	2005	Δ I.T.E. 2004/1999
Ingresos tributarios del Estado a efectos del I.T.E.	53.822.358,69	65.282.340,37	1.2129	69.706.161,84	1.2951	52.964.404,09	70.576.275,11	1.3325	79.692.537,93	1.5046

Cuadro 8. Liquidación del fondo de suficiencia de 2004. Cálculo de la liquidación del fondo de suficiencia				
<i>Comunidad Autónoma/Ciudad</i>	<i>Valor fondo de suficiencia 1999 aplicable en 1-1-04, excluido Fondo I.T. (miles de euros)</i>	<i>Valor definitivo fondo de suficiencia (miles de euros)</i>	<i>Entregas a cuenta realizadas en el año 2004 (miles de euros)</i>	<i>Liquidación definitiva (miles de euros)</i>
	(1)	(2) = (1) I.T.E.n o I.T.E.r	(3)	(4) = (2) - (3)
Cataluña	1.589.570,72	2.118.102,98	2.080.744,48	37.358,50
Galicia	2.133.222,67	2.842.519,21	2.792.464,92	50.054,29
Andalucía	5.224.282,49	6.961.356,42	6.840.127,38	121.229,04
Principado de Asturias	634.218,02	845.095,51	830.244,65	14.850,86
Cantabria	405.595,00	540.455,34	530.957,92	9.497,42
La Rioja	221.572,93	295.245,93	290.047,65	5.198,28
Región de Murcia	650.853,83	867.262,73	852.041,98	15.220,75
Valenciana	1.539.069,11	2.050.809,59	2.014.574,71	36.234,88
Aragón	647.075,67	862.229,33	846.785,63	15.442,70
Castilla-La Mancha	1.388.065,15	1.849.596,81	1.816.895,07	32.701,74
Canarias	1.878.955,04	2.503.707,59	2.459.709,99	43.997,60
Extremadura	1.129.347,10	1.504.855,01	1.478.419,19	26.435,82
Illes Balears	-139.674,39	-185.683,13	-182.831,82	-2.851,31
Madrid	-107.654,18	-143.449,19	-136.971,80	-6.477,39
Castilla y León	1.797.328,42	2.394.940,12	2.352.769,91	42.170,21
Subtotal	18.991.827,58	25.307.043,25	24.865.979,86	441.063,39

Por su parte, el art. 158.1 establece que en los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una *asignación* a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio nacional. Desarrollado por el art. 15 de la L.O.F.C.A. «Los instrumentos de nivelación no deben asegurar una misma cifra de recursos financieros por ciudadano sino un mismo nivel prestación de cada servicio básico, lo que exige tener en cuenta el coste por habitante; es decir, el coste de producción y prestación del servicio atendiendo a las características de cada Comunidad. Quiere ello decir que, además del volumen de población, deben tener un peso considerable en la cuantificación de los recursos que deben aportar los mecanismos de nivelación otras variables que influyen notablemente en el coste de los servicios, como la dispersión de la población, su edad o el nivel de renta» (Collado Yurrita).

Por último, el art. 158.2 C.E. dispone que con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad se constituirá un *Fondo de Compensación* con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas. Este precepto constitucional se desarrolla por el art. 16 L.O.F.C.A., que contempla el Fondo de Compensación y el Fondo Complementario del mismo y la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial, cuyo reparto, por Comunidades Autónomas, ha sido los tres últimos años el siguiente:

Cuadro 9. Fondos de compensación territorial en los años 2004, 2005 y 2006 (importe en miles de euros)				
<i>Comunidad Autónoma o ciudad</i>	<i>Año 2004</i>	<i>Año 2005</i>	<i>Año 2006</i>	<i>Variación 2005/2006 (%)</i>
Galicia	163.941,83	170.180,99	183.536,12	7,8
Andalucía	398.818,60	419.498,88	449.327,74	7,1
Principado de Asturias	44.761,58	48.579,83	51.525,33	6,1
Cantabria	8.910,43	9.753,60	9.626,75	-1,3
Región de Murcia	41.754,54	42.610,59	47.254,38	10,9
Comunidad Valenciana	61.994,65	70.460,09	82.403,97	17,0
Castilla-La Mancha	78.919,47	82.754,01	92.761,56	12,1
Canarias	45.239,07	44.962,74	62.431,05	38,9
Extremadura	81.269,04	83.548,52	87.794,03	5,1
Castilla y León	70.058,82	73.052,68	75.300,97	3,1
Melilla	7.815,29	8.206,41	8.964,40	9,2
Ceuta	7.815,29	8.206,41	8.964,40	9,2
Total	1.011.208,61	1.061.81475	1.159.890,70	9,2

Pasando ya a analizar la regulación de los impuestos cedidos en Extremadura comenzaremos, en primer lugar, llamando la atención sobre su importancia cuantitativa, tal como se recoge en el cuadro 10.

Las competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los impuestos cedidos corresponden al Estado. No obstante, con el paso del tiempo se han ido atribuyendo determinadas competencias normativas a las Comunidades Autónomas. Estas competencias se concretan, generalmente, en la regulación particular de tipos de gravamen, tarifas y otros elementos de cuantificación de la obligación tributaria. Actualmente es la ya citada Ley 21/2001, de 27 de diciembre, la que establece, para cada impuesto cedido, el alcance del poder tributario que se atribuye a las Comunidades Autónomas (Cuadro 11).

«Es cierto que la cesión de facultades normativas sobre impuestos estatales puede verse obstaculizada por diversas causas, particularmente las exigencias de armonización europea o los imperativos de la unidad de mercado pero sin que la importancia o requerimiento de esas exigencias puedan desmesurarse para restringir, más allá de lo necesario, el reconocimiento de competencias legislativas pues ello iría en contra de una vertiente del principio de lealtad constitucional, que implica una elevada dosis de confianza mutua entre Estado y Comunidades Autónomas y que permite no sólo evitar roces o desencuentros sino que, en positivo, se traduce en una mayor eficiencia para el sistema» (Collado Yurrita). La cesión del tributo no tiene carácter irrevocable (S.T.C. 192/2000, de 13 de julio), pero no están claras las condiciones de la revocación. «Si es una decisión más o menos discrecional para el propio Estado o si el Ordenamiento puede en determinadas circunstancias excepciones imponer al Estado dicha revocación» (Grau Ruiz). El «Documento» señala, con respecto a la litigiosidad constitucional derivada del uso de las competencias normativas por parte de las CC.AA., que, a diferencia de lo que ha acontecido con los tributos propios que ha sido fuente de muchos conflictos entre la Administración General del Estado y las CC.AA., el uso de competencias normativas en materia de tributos cedidos apenas si ha dado lugar a ellos. Específicamente, por lo que se refiere a Extremadura, mediante Auto 379/2005, de 25 de octubre de 2005 se acordó tener por desistido al Abogado del Estado del recurso de inconstitucionalidad n.º 1505/2003, promovido por el Presidente del Gobierno contra los arts. 1 (que regula el Impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas) 4.2 (que establece una deducción autonómica por trabajo dependiente en el I.R.P.F.) y 7.3 (relativo a la tributación de las actas de finalización de obra por Actos Jurídicos Documentados) de la Ley de la Comunidad Autónoma de Extremadura 8/2002, de 14 de diciembre.

Y dicho esto, tal como anunciamos vamos a resumir seguidamente la regulación extremeña de los impuestos cedidos.

En el *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* la Comunidad Autónoma de Extremadura puede regular la tarifa autonómica progresiva, con idéntico número

Cuadro 10. Relación entre los recursos tributarios y el total de recursos del sistema de financiación (datos en miles de euros)								
	2001*		2002		2003		2004	
	Importe	(%)	Importe	(%)	Importe	(%)	Importe	(%)
Recursos tributarios del sistema	22.508.070,63	59,1	48.492.395,67	68,0	53.889.572,54	68,6	60.390.578,85	70,0
Recursos por transferencias	15.559.114,98	40,9	22.824.762,10	32,0	24.637.603,94	31,4	25.899.879,50	30,0
Total recursos del sistema	38.107.185,61	100,0	71.317.157,77	100,0	78.527.176,48	100,0	86.290.458,35	100,0

* Con el fin de lograr una mayor homogeneidad en los ratios, en el ejercicio 2001 se ha utilizado el siguiente denominador: recursos derivados del sistema de financiación en vigor en 2001 + tributos cedidos + tasas afectas a los servicios transferidos (equivaldría a los recursos del sistema para el resto de ejercicios).

Cuadro 11. Relación entre los tributos cedidos con capacidad normativa y los tributos cedidos sin capacidad normativa (datos en miles de euros)				
	2001	2002	2003	2004
Tributos cedidos con capacidad normativa	15.434.265,81	28.001.348,04	31.746.801,17	36.557.525,05
Tributos cedidos sin capacidad normativa	6.366.675,32	19.793.830,25	21.398.125,09	23.066.938,73
Total tributos cedidos	21.800.941,13	47.795.178,28	53.144.926,26	59.624.463,78
Total recursos del sistema	38.107.185,61	71.317.157,77	78.527.176,48	86.290.458,35
Tributos cedidos con capacidad/total tributos cedidos	70,8%	58,6%	59,7%	61,3%
Tributos cedidos con capacidad/total recursos del sistema	40,5%	39,3%	40,4%	42,4%

de tramos que la del Estado, aplicable a la base liquidable general, pero no ha hecho uso de esta facultad, por lo que es aplicable la tarifa establecida en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Comunidad Autónoma de Madrid ha sido la única que ha reducido la tarifa autonómica de este impuesto para el año 2007.

La Comunidad Autónoma de Extremadura puede establecer y regular deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta. En relación con la deducción por inversión en vivienda, las facultades de la Comunidad Autónoma permiten aumentar o disminuir los porcentajes de deducción autonómica establecidos en la ya citada Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En uso de estas competencias, la Comunidad Autónoma de Extremadura ha establecido, deducciones por adquisición de vivienda para jóvenes y para víctimas del terrorismo con residencia en la Comunidad Autónoma de Extremadura, por trabajo dependiente, por ciertas donaciones y por conservación y difusión del Patrimonio Histórico y Cultural Extremeño, por deducción por alquiler de vivienda habitual para menores de 35 años, familias numerosas y minusválidos, por deducción por cuidado de familiares discapacitados y por acogimiento de menores.

La deducción por adquisición de vivienda para jóvenes consiste en el 3% de las cantidades satisfechas, excluidos los intereses, en la adquisición de una vivienda nueva situada en Extremadura, acogida a determinadas modalidades de protección pública, que constituya o vaya a constituir la primera residencia habitual del contribuyente.

Tienen derecho a esta bonificación los contribuyentes que: tengan su residencia habitual en Extremadura; con edad igual o inferior a 35 años en la fecha del devengo del impuesto; y, que obtengan rentas no superiores a 18.000 euros.

Para tener derecho a la deducción es preciso: satisfacer cantidades para la adquisición de una vivienda nueva de protección pública –concretamente, son tales las modalidades previstas en el art. 23 de la Ley 3/2001, de 26 de abril, de la Calidad, Promoción y Acceso de la Vivienda de Extremadura– situada en territorio extremeño y que constituya o vaya a constituir la primera residencia habitual del contribuyente:

Las cantidades satisfechas sobre las que se aplica el porcentaje no pueden exceder del importe anual establecido como límite para la deducción de vivienda habitual en la Ley estatal del I.R.P.F.

La aplicación de la deducción por adquisición de viviendas para jóvenes requiere que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente, al finalizar el período de la imposición, exceda del valor que arroja su comprobación al inicio del mismo, al menos en la cuantía de las inversiones realizadas.

A la misma deducción y los mismos requisitos expuestos (salvo los de la edad, dado que en este caso no existen límites) sin que ambas puedan simultanearse, tendrán derecho las personas que tengan la condición de víctimas del terrorismo o, en su defecto y por este orden, su cónyuge o pareja de hecho o los hijos que vinieran convivencia con las mismas.

También se establece una deducción por trabajo dependiente, para los contribuyentes que perciban retribuciones en ese concepto, siempre que éstas no superen la cantidad de 15.000 euros anuales. Tendrán derecho a una deducción de 120 euros, siempre que los rendimientos íntegros procedentes de las demás fuentes de renta no excedan de 600 euros. Recuérdese que mediante Auto 379/2005, de 25 de octubre de 2005 se acordó tener por desistido al Abogado del Estado del recurso de inconstitucionalidad n.º 1505/2003, promovido por el Presidente del Gobierno contra, entre otros, el art. 4.2 (que establece la deducción autonómica por trabajo dependiente en el I.R.P.F.) de la Ley de la Comunidad Autónoma de Extremadura 8/2002, de 14 de diciembre.

Además, se contemplan deducciones para el fomento del Patrimonio Histórico y Cultural Extremeño. Con esta finalidad los contribuyentes tendrán derecho a deducir, sobre la cuota íntegra autonómica, hasta un importe total que no exceda de 300 euros:

- a) El 10% del valor administrativamente comprobado de las donaciones puras y simples de bienes integrantes del Patrimonio Histórico y Cultural Extremeño que se hallen inscritos en el Inventario General del citado patrimonio, efectuadas en favor de la Comunidad Autónoma de Extremadura durante el período impositivo.
- b) El 5% de las cantidades destinadas por sus titulares a la conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes pertenecientes al Patrimonio Histórico y Cultural Extremeño inscritos en el Inventario del Patrimonio Histórico y Cultural de Extremadura, siempre y cuando dichos bienes puedan ser visitados por el público.

También está prevista una deducción por alquiler de vivienda habitual para menores de 35 años, familias numerosas y minusválidos.

El contribuyente podrá deducir de la cuota íntegra autonómica el 10% de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de alquiler de vivienda habitual, con el límite de 300 euros anuales (si con relación a una misma vivienda dos o más contribuyentes tuvieran derecho a la deducción, su importe se prorrateará entre ellos), siempre y cuando se cumplan los requisitos siguientes:

- a) que tenga en la fecha del devengo del impuesto menos de 35 años cumplidos, que forme parte de una familia que tenga la consideración legal de numerosa o que padezca una discapacidad física, psíquica o sensorial con un grado igual o superior al 65%;

- b) que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, ocupada efectivamente por el mismo;
- c) que el contribuyente no tenga derecho a la compensación económica por arrendamiento de vivienda prevista en la Ley estatal del I.R.P.F.;
- d) que se haya satisfecho por el arrendamiento y, en su caso, por sus prórrogas, el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales;
- e) que el contribuyente no tenga derecho durante el mismo período impositivo a deducción alguna por inversión en vivienda habitual, con excepción de las cantidades depositadas en cuentas viviendas;
- f) que ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar sean titulares del pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute de otra vivienda situada a menos de 75 kilómetros de la vivienda arrendada;
- g) que la suma de las partes general y especial de la base imponible no sea superior a 18.000 euros en declaración individual o a 22.000 euros en declaración conjunta.

La Comunidad Autónoma de Extremadura puede regular los siguientes elementos del *Impuesto sobre el Patrimonio*: el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones de la cuota. Hasta el momento sólo Cantabria ha establecido una tarifa distinta de la estatal. Por su parte, Extremadura, sólo ha regulado el mínimo exento estableciendo que será el siguiente:

- a) 120.000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 33% e inferior al 50%.
- b) 150.000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 50% e inferior al 65%.
- c) 180.000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 65%.

En el *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, la Comunidad Autónoma de Extremadura puede regular y establecer:

- a) Reducciones de la base imponible que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma o que supongan una mejora de las establecidas por el Estado.
- b) La tarifa del impuesto.
- c) Las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
- d) Las deducciones y bonificaciones de la cuota.
- e) La gestión y liquidación del impuesto.

Las particularidades del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de Extremadura se concretan o bien en una mejora de las reducciones en la base imponible establecidas en la normativa estatal, y a las cuales sustituyen, o bien en el estableciendo de reducciones en la base imponible propias de la Comu-

nidad Autónoma y que se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado.

Y así, se mejora la reducción personal en las adquisiciones por causa de muerte para los causahabientes incluidos en el Grupo I de parentesco, estableciéndose que podrán aplicarse una reducción en la base imponible de 18.000 euros, más 6.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el contribuyente, sin que la reducción pueda exceder de 70.000 euros.

Igualmente se mejora de la reducción de la base imponible para las personas discapacidad en las adquisiciones por causa de muerte, estableciéndose que, además de la reducción que les pudiera corresponder en función de su grado de parentesco con el causante, las personas con discapacidad se podrán aplicar sobre la base imponible una reducción:

- a) de 60.000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 33% e inferior al 50%.
- b) 120.000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 50% e inferior al 65%.
- c) 180.000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 65%.

Asimismo, se mejora la reducción de la base imponible en la adquisición por causa de muerte, cuando en la misma se incluya el valor de la vivienda del causante, de manera que el porcentaje de reducción será el que resulte de aplicar la siguiente escala:

<i>Valor real del inmueble</i>	<i>Porcentaje de reducción (%)</i>
Hasta 72.000	100
Desde 72.000,01 hasta 90.000	99
Desde 90.000,01 hasta 120.000	98
Desde 120.000,01 hasta 150.000	97
Desde 150.000,01 hasta 180.000	96
Más de 180.000	95

Esta reducción será de aplicación con los mismos límites y requisitos establecidos en la legislación estatal.

De igual modo, se mejora la reducción por la adquisición por causa de muerte de explotaciones agrarias, de manera que se elevan al 100%, con el límite del valor real de los bienes y derechos transmitidos, las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones previstas en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Además, se contemplan dos reducciones más, en este caso, propias de la Comunidad Autónoma, que se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa estatal.

La primera consiste en una reducción del 100% en la base imponible que se aplicará, en la adquisición por causa de muerte en la adquisición, sobre el valor de la vivienda habitual del causante situada en Extremadura. Para generar derecho a la deducción extremeña es necesario que concurran los requisitos que indicamos a continuación.

Como requisitos objetivos: a) la vivienda debe ser la habitual del causante; b) debe estar situada en Extremadura; y c) ha de tratarse de una vivienda de protección pública, concretamente, son tales las modalidades previstas en el art. 23 de la Ley 3/2001, de 26 de abril, de la Calidad, Promoción y Acceso de la Vivienda de Extremadura.

Como requisitos subjetivos: el adquirente debe reunir algunos requisitos y cumplir determinadas condiciones para que nazca el derecho a la deducción de la base imponible.

En primer lugar, requisitos de parentesco: que el adquirente sea el cónyuge, ascendientes o adoptantes, descendientes o adoptados. Esta deducción también se aplicará a las parejas de hecho, dado que están equiparadas a los matrimonios por la Ley 5/2003, de 20 de marzo, de parejas de hecho de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

En segundo lugar, requisito de convivencia: el adquirente debe haber convivido con el causante durante el año anterior a su muerte.

Y, en tercer lugar, una condición de titularidad y de uso: el adquirente ha de conservar en su patrimonio y continuar usando la vivienda durante los cinco años siguientes, salvo que fallezca en ese plazo.

Finalmente, se contempla una reducción del 100% en la base imponible que se aplicará, en la adquisición por causa de muerte, sobre el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones societarias, siempre que concurran las siguientes circunstancias:

- a) que sea de aplicación la exención regulada en el apartado 8.º del art. 4 de la Ley estatal del Impuesto sobre el Patrimonio;
- b) que la actividad se ejerza en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura;
- c) que la adquisición corresponda al cónyuge o a descendientes, y si faltan estos últimos a los ascendientes o colaterales pro consanguinidad hasta el tercer grado de parentesco la persona fallecida;
- d) que tratándose de adquisición de participaciones en entidades societarias, el causahabiente alcance al menos el 50% del capital social;
- e) que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciere a su vez dentro de ese plazo;
- f) que se mantenga el domicilio fiscal de la empresa o negocio o el domicilio fiscal y social de la entidad societaria en el territorio de la Comu-

nidad Autónoma durante los días años siguientes al fallecimiento del causante.

La reducción no será aplicable a las empresas individuales, negocios profesionales o entidades societarias cuya actividad sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Las competencias normativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura sobre el *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados* permiten regular:

- a) Los tipos de gravamen de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas que afectan a concesiones administrativas, transmisiones, constitución y cesión de derechos reales (excepto de garantía), y arrendamientos.
- b) Los tipos de gravamen de los documentos notariales.
- c) Deducciones y bonificaciones en la cuota en los actos y documentos sobre los que existe capacidad de regulación del tipo de gravamen.
- d) La gestión y liquidación del impuesto.

En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, modalidad de transmisiones onerosas, se han establecido algunas modificaciones sobre los tipos de gravamen previstos por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre del impuesto. El tipo aplicable, con carácter general, a la transmisión de bienes inmuebles y a la constitución y cesión de derechos reales sobre bienes inmuebles (excepto los de garantía) es el 7%.

En cambio, cuando se trata de la transmisión de viviendas de protección oficial que tengan fijado un precio máximo legal y que vayan a constituir vivienda habitual del adquirente el tipo de gravamen se reduce al 3%. También se prevé un tipo reducido, en este caso el 6%, en las adquisiciones de viviendas habituales que no tengan la consideración de viviendas de protección de precio máximo legal, siempre que el valor de la vivienda no supere los 122.606,47 euros y, además, que la renta del adquirente no supere determinada cuantía (18.000 euros en declaración individual, o 22.000 euros en tributación conjunta). En estos dos casos sólo se contempla la transmisión de la vivienda y no la constitución o cesión de derechos reales sobre la misma.

En último lugar, se ha establecido una norma tendente a desincentivar la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en la transmisión de bienes inmuebles efectuada por empresarios o profesionales. La renuncia a la exención en las transmisiones empresariales tiene la ventaja de que el adquirente deduce el I.V.A. que soporta y, por tanto, no resulta afectado por la cuota el impuesto; a ello se añade que deja de pagar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Así pues, cuanto más alto sea este impuesto más interés habrá

en renunciar a la exención. La renuncia perjudica a la Comunidad Autónoma que deja de recaudar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dado que la operación queda sujeta solamente al Impuesto sobre el Valor Añadido (Simón Acosta). Por este motivo, se aplica el tipo reducido del 3% a la transmisión de inmuebles adquiridos por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que resulte aplicable alguna de las exenciones previstas en el apartado Uno del art. 20, n.º 20.º, 21.º y 22.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, y no se haya renunciado a la misma. Esta medida se completa con una elevación del tipo de gravamen del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados que grava las primeras copias de las escrituras donde se documenten las operaciones por las que se renunció a la exención de Impuesto sobre el Valor Añadido, situándose en el 2%.

En la modalidad de *Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados* la Comunidad Autónoma de Extremadura puede establecer el tipo de gravamen de los documentos notariales, así como deducciones y bonificaciones sobre estos mismos documentos. La Comunidad de Extremadura ha hecho uso de estas facultades y ha introducido algunas particularidades relativas a los tipos de gravamen de los documentos notariales, y así:

- a) El tipo de gravamen porcentual con que se gravan las primeras copias de escrituras y actas notariales es el 1%.
- b) También se aplica el 1% sobre el acta notarial de terminación de obra, si no hubiera sido autoliquidada la escritura de obra nueva en construcción. Igualmente, para el caso en que el acta notarial de terminación de obra ponga de manifiesto la existencia de una variación sobre la declaración inicial contenida en la escritura de la obra nueva en construcción, se prevé que se aplique un 1% sobre la base imponible que en este caso estará constituida por el valor de lo modificado. Recuérdese que mediante Auto 379/2005, de 25 de octubre de 2005 se acordó tener por desistido al Abogado del Estado del recurso de inconstitucionalidad n.º 1505/2003, promovido por el Presidente del Gobierno contra, entre otros, el art. 7.3 (relativo a la tributación de las actas de finalización de obra por Actos Jurídicos Documentados) de la Ley de la Comunidad Autónoma de Extremadura 8/2002, de 14 de diciembre.
- c) El 0,1% en los documentos notariales de constitución y cancelación de derechos reales de garantía cuyo sujeto pasivo sea una Sociedad de Garantía Recíproca que desarrolle su actividad en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
- d) El 0,4% para las escrituras públicas que documenten la adquisición de inmuebles destinados a vivienda habitual del sujeto pasivo, así como la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación, siempre que el valor de la vivienda no supere los 122.606,47 euros y, además, que la renta del adquirente no supere determinada cuantía (18.000 euros en declaración individual, o 22.000 euros en tributación conjunta).

- e) El 2% en las escrituras que documenten transmisiones en las que se produzca la renuncia expresa de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido prevista en el apartado Dos del art. 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Se trata de aproximar la tributación autonómica de las operaciones de transmisión de inmuebles sujetos al Impuesto últimamente citado (sobre las que puede incidir el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados), con las transmisiones empresariales de inmuebles que tributan por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (Simón Acosta).

Por último se establece una bonificación del 20% de la cuota para la adquisición de vivienda habitual la que, conforme antes se ha indicado, le fuese aplicable el 6%, siempre que concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) que el contribuyente tenga en la fecha del devengo del impuesto menos de 35 años cumplidos; b) que vaya a constitución una vivienda habitual de una familia que tenga la consideración legal de numerosa en la fecha de adquisición, y, c) que el contribuyente padezca una discapacidad física, psíquica o sensorial reconocida que alcance un grado igual o superior al 65%.

En los *tributos cedidos sobre el juego*, la Comunidad Autónoma de Extremadura puede regular las exenciones, la base imponible, los tipos de gravamen y cuotas fijas, las bonificaciones, el devengo y la gestión, recaudación e inspección.

En uso de sus competencias, la Comunidad Autónoma de Extremadura ha regulado la tarifa aplicable a los casinos, siendo actualmente la siguiente:

<i>Porción de base imponible comprendida entre euros</i>	<i>Tipo aplicable (%)</i>
Entre 0 y 1.322.226,63 euros	20
Entre 1.322.226,64 euros y 2.187.684,06 euros	35
Entre 2.187.684,07 euros y 4.363.347,88 euros	45
Más de 4.363.347,88 euros	55

Las tarifas de la tasa que recae sobre las máquinas recreativas con premio o de azar contenidas en la Disposición Adicional segunda de la Ley 10/2006, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2007 son las siguientes:

- a) Explotación de máquinas de tipo B o recreativas con premio: cuota anual de 3.335 euros, que aumenta en función del número de jugadores que puedan intervenir simultánea e independientemente.
- b) Explotación de máquinas de tipo C o de azar: cuota anual de 4.526 euros.

También se regulan en el Decreto Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre, algunos aspectos de la gestión y recaudación de las tasas de juego.

Con respecto al *Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte* las Comunidades Autónomas disponen de competencia normativa para elevar el tipo de gravamen fijada por la Ley estatal. El margen de que disponen ha sido incrementado por la Ley 25/2006, de 17 de julio, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera, pasando del 10% al 15%. Hasta el momento ninguna Comunidad Autónoma ha utilizado dicha competencia normativa.

Con respecto al *Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Hidrocarburos* también se reconoce competencia normativa a las Comunidades Autónomas, de forma que se les permite establecer, dentro de una banda, los tipos de gravamen. La recién citada Ley 25/2006, de 17 de julio, ha ampliado la banda dentro de la cual las Comunidades Autónomas pueden fijar el tramo autonómico del impuesto. Hasta el momento Extremadura no se ha hecho uso de esa posibilidad, cosa que sí han hecho Madrid, Asturias, Galicia, Cataluña, Castilla-La Mancha y Valencia.

<i>Producto gravado</i>	<i>Tipo estatal</i>	<i>Tipo autonómico</i>
Gasolinas	24 €/1.000 litros	Hasta 48 €/1.000 litros
Gasóleo de uso general	24 €/1.000 litros	Hasta 48 €/1.000 litros
Gasóleo de usos especiales y de calefacción	6 €/1.000 litros	Hasta 12 €/1.000 litros
Fuelóleo	1 €/tonelada	Hasta 2 €/tonelada
Queroseno de uso general	24 €/1.000 litros	Hasta 48 €/1.000 litros

Por último, nos vamos a ocupar de los impuestos propios.

La Constitución atribuye a las Comunidades Autónomas la potestad de establecer y exigir tributos. Los recursos de la Comunidad Autónoma de Extremadura son los enumerados en los arts. 157 de la Constitución, 4 de la Ley Orgánica de Financiación Autónoma y 57 del Estatuto de Autonomía, entre los cuales, se encuentran los impuestos propios, las tasas y las contribuciones. El poder tributario autonómico también está sujeto a límites; algunos de ellos son comunes a todos los entes impositores, otros, sin embargo, están pensados sólo para las Comunidades Autónomas. Entre los primeros, merecen destacarse los contenidos en el art. 31.3 de la C.E. (reserva de ley, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, igualdad y progresividad...); entre los segundos, merecen reseñarse los dos que se desprenden del art. 6 de la L.O.F.C.A. El primer límite «no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado» [S.T.C. 186/1993], sino que «lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imposables, estrictamente» [S.T.C. 37/1987; y en términos similares S.T.C. 186/1993]. 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. Por el contrario, el segundo límite reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible. En este segundo supuesto, (...), resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico» (S.T.C. 289/2000, de 30 de noviembre). Es decir, que a las Comunidades Autónomas no les está vedada la potestad de «inventar» tributos, incluso pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal (S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo).

Como se señala el «Documento» sólo la Comunidad de Castilla y León carecen en la actualidad de impuestos propios. Uno de los instrumentos para alcanzar la autonomía financiera, S.T.C. 179/2006, de 13 de junio, «en la vertiente de los ingresos, es la posibilidad que tienen las Comunidades Autónomas –conforme a los arts. 157.1 C.E., 4 y 5 L.O.F.C.A.– de establecer y exigir «sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales». Ahora bien, conviene recordar que «el poder tributario propio, reconocido por la Constitución a las Comunidades Autónomas, en nuestro Ordenamiento está también constitucionalmente condicionado en su ejercicio» (S.T.C. 289/2000, de 30 de noviembre, F.J. 3); dicho de otro modo, «la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas no se configura constitucionalmente con carácter absoluto, sino que aparece sometida a límites intrínsecos y extrínsecos que no son incompatibles con el reconocimiento de la realidad constitucional de las haciendas autonómicas» (S.T.C. 49/1995, de 16 de febrero, F.J. 4). Entre dichos límites, que inciden «de forma importante en la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer un sistema de tributos propio como consecuencia de la ocupación de la riqueza gravable tanto por los tributos estatales como por los locales» (S.T.C. 289/2000, de 30 de noviembre, F.J. 4), se encuentra la prohibición de doble imposición establecida en el art. 6 L.O.F.C.A., precepto que somete la creación por las Comunidades Autónomas de tributos propios a dos límites infranqueables: de un lado, dichos tributos «no podrán recaer sobre hechos imponderables gravados por el Estado» (art. 6.2 L.O.F.C.A.); de otro, aunque «podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales», sin embargo, sólo lo podrán hacer «en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple» (art. 6.3 L.O.F.C.A.)».

Como ya hemos anticipado la Comunidad Autónoma de Extremadura ha sido una de las más activas a la hora de establecer impuestos propios. A estas alturas del desarrollo constitucional prácticamente todas las CC.A.A. han aprobado impuestos propios. La mayoría de los impuestos autonómicos tienen una reconocida finalidad extrafiscal. En ese sentido, interesa traer nuevamente a colación la S.T.C. 179/2006, de 13 de junio, en tanto en cuanto resume la posición del T.C. al respecto, pues tras señalar que «el tributo puede no ser

sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal), esto es, el legislador puede «configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales» (S.S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo, F.J. 13; 197/1992, de 19 de noviembre, F.J. 6; 194/2000, de 19 de julio, F.J. 7; y 276/2000, de 16 de noviembre, F.J. 4)», añade acto seguido que la doctrina del T.C. es que «las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal» (S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo, F.J. 13), ya que «constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter» (S.T.C. 186/1993, de 7 de junio, F.J. 4), aunque ello ha de hacerse «dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía» (S.S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo, F.J. 13; y 164/1995, de 13 de noviembre, F.J. 4). Tributos extrafiscales en los que «la *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos» (S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo, F.J. 13), sino, por ejemplo, «disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles» (S.T.C. 37/1987, de 30 de noviembre, F.J. 13, con relación al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas); o «coadyuvar a disuadir a los titulares de esas propiedades del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra» (S.T.C. 186/1993, de 7 de junio, F.J. 4, con referencia al impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento); o estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 C.E. (S.T.C. 289/2000, de 30 de noviembre, F.J. 5, respecto del impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente), o, en fin, proteger personas y bienes en situaciones de emergencia (S.T.C. 168/2004, de 6 de octubre, F.J. 7, relativa al gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil y situados en el territorio de Cataluña)».

El peso de los impuestos propios en relación con el resto de los recursos de las CC.AA. en el período 2001-2004 se muestra en el cuadro 12.

El desglose correspondiente a 2004 por Comunidades Autónomas y el peso recaudatorio con respecto a otros recursos de las CC.AA. se puede observar en el cuadro 13.

Cuadro 12. Relación de tributos propios con otras magnitudes del sistema (datos en miles de euros)				
	2001	2002	2003	2004
Impuestos propios*	815.732,56	704.709,46	813.154,71	943.520,10
Tasas afectas a servicios transferidos	707.129,50	697.217,39	744.646,28	766.115,07
Tributos propios	1.522.862,06	1.401.926,85	1.557.800,99	1.709.635,17
Recursos tributarios del sistema	22.508.070,63	48.492.395,67	53.889.572,74	60.390.578,85
Total recursos del sistema	21.800.941,13	47.795.178,28	53.144.926,26	59.624.463,78
Relación impuestos propios/tributos cedidos	38.107.185,61	71.317.157,77	78.527.176,48	86.290.458,35
Relación tasas/tributos cedidos	3,7%	1,5%	1,5%	1,6%
Relación tributos propios/tributos cedidos	3,2%	1,5%	1,4%	1,3%
Relación impuestos propios/recursos tributarios	7,0%	2,9%	2,9%	2,9%
Relación tasas/recursos tributarios	3,6%	1,5%	1,5%	1,6%
Relación tributos propios/recursos tributarios	3,1%	1,4%	1,4%	1,3%
Relación impuestos propios/recursos tributarios	6,8%	2,9%	2,9%	2,8%
Relación impuestos propios/recursos del sistema	2,1%	1,0%	1,0%	1,1%
Relación tasas/total recursos del sistema	1,9%	1,0%	0,9%	0,9%
Relación tributos propios/total recursos del sistema	4,0%	2,0%	2,0%	2,0%

* Recaudación real efectiva (se excluyen tasas y recargos sobre tributos estatales). No se dispone de datos de la C.A. de Cantabria.

Cuadro 13.

CC.AA.	Impuestos propios* (miles de euros)	Tributos cedidos tradicionales (miles de euros)	I. propios/tributos cedidos tradicionales (miles de euros)	Recursos del sistema (miles de euros)	I. propios/recursos del sistema (miles de euros)
Cataluña	268.483,68	3.447.198,00	7,79%	14.793.981,96	1,81%
Galicia	37.807,18	590.748,00	6,40%	6.139.819,54	0,62%
Andalucía	38.869,20	2.734.732,00	1,42%	16.567.643,53	0,23%
Principado de Asturias	20.991,92	284.625,00	7,38%	2.372.902,30	0,88%
Cantabria	0,00	215.373,46	0,00%	1.408.609,22	0,00%
La Rioja	7.503,01	121.866,00	6,16%	759.935,83	0,99%
Región de Murcia	33.067,01	453.882,00	7,29%	2.515.233,41	1,31%
Valenciana	135.217,41	2.093.283,00	6,46%	8.938.195,11	1,51%
Aragón	7.148,07	481.734,00	1,48%	2.878.891,37	0,25%
Castilla-La Mancha	15.079,96	479.490,00	3,15%	4.034.611,03	0,37%
Canarias	253.496,33	486.073,00	52,15%	3.739.589,11	6,78%
Extremadura	31.994,69	187.570,00	17,06%	2.546.540,30	1,26%
Illes Balears	42.850,00	456.824,00	9,38%	1.832.009,07	2,34%
Madrid	51.011,64	3.364.702,00	1,52%	11.933.549,04	0,43%
Castilla y León	0,00	726.800,00	0,00%	5.828.947,52	0,00%
Total R. común	943.520,10	16.124.900,46	5,85%	86.290.458,35	1,09%

* Recaudación líquida 2004 (último definitivo) en miles de euros.

La litigiosidad constitucional en materia de impuestos propios ha sido más abundante que en materia de impuestos cedidos. En concreto, como se recoge en el «Documento» se ha interpuesto recurso de inconstitucionalidad contra diecisiete impuestos autonómicos, de los cuales:

Cuatro terminaron en sentencias que declararon el tributo impugnado acorde con la Constitución y la L.O.F.C.A., y son los siguientes:

- Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas (S.T.C. 37/1987).
- Impuesto extremeño sobre las Dehesas calificadas en Deficiente Aprovechamiento (S.T.C. 186/1993).
- Impuesto extremeño sobre Aprovechamientos Cinegéticos (S.T.C. 14/1998).
- Gravamen catalán de protección civil (S.T.C. 168/2004).

Dos terminaron en declaración de inconstitucionalidad:

- Impuesto balear sobre las Loterías (S.T.C. 49/1995).
- Impuesto balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio ambiente (S.T.C. 289/2000).

De un recurso ha desistido el Estado por derogación de la Ley que lo regulaba.

- Impuesto balear sobre estancias en empresas turísticas de alojamiento.

De cinco recursos ha desistido el Estado tras lograr compromisos de modificación la normativa reguladora por parte de las CC.AA.

- Impuesto extremeño sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente. Aunque la Administración General del Estado desistió del recurso de inconstitucionalidad 3892/1997 promovido por el Presidente del Gobierno en relación con dicho impuesto, regulado por la Ley de la Asamblea de Extremadura 77/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, el T.C. acabó dictando sentencia (179/2006, de 13 de junio, declarando la inconstitucionalidad de la redacción del impuesto anterior a la modificación llevada a cabo por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de Reforma de Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
- Impuesto extremeño sobre solares sin edificar y edificaciones ruinosas.
- Impuesto castellano-manchego sobre Producción y Transporte de Energía eléctrica (integrado dentro del Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el Medio ambiente). No obstante, el T.C. se tendrá que pronunciar sobre la constitucionalidad de este Impuesto que por providencia de 6 de junio de 2006, se admite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad n.º 8556-2005, planteada por la Sección Segunda de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en

relación con el art. 2.1. b) y c) de la Ley 11/ 2000 de 26 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, debido a la posible vulneración de los arts. 133.2 y 157.3 de la Constitución.

- Impuesto castellano-manchego sobre Almacenamiento de residuos radiactivos (integrado dentro del Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente).
- El Impuesto andaluz sobre Depósito de Residuos Radiactivos.

Los cinco recursos de inconstitucionalidad restantes aun no son ha sido resueltos por el T.C., y, se refieren a:

- Los impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales de Asturias, Cataluña, Navarra y Aragón.
- El Impuesto extremeño sobre Depósitos en Entidades de Crédito.

Pues bien, actualmente, son cuatro los impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Aprovechando la reciente publicación del Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos propios, vamos a exponer, seguidamente, los rasgos generales de cada uno de ellos.

El *hecho imponible del Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos* está constituido por el aprovechamiento cinegético, autorizado administrativamente, de terrenos radicados en el territorio de Extremadura. El aprovechamiento puede ser de caza mayor y de caza menor. Los sujetos pasivos, en condición de contribuyentes, son las personas físicas o jurídicas o comunidades de bienes, así como las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la Ley General Tributaria, titulares de las expresadas autorizaciones, cualquiera que sea su domicilio. La base imponible está constituida por la superficie del acotado expresado en hectáreas, teniendo en cuenta el grupo en que se clasifique el coto en función de la riqueza que se autorice aprovechar, entendiéndose por ésta el grado de aprovechamiento de las reses o piezas de caza existentes en un terreno cinegético. Los tipos de gravamen están en función del tipo de coto (cotos deportivos y cotos privados). Cuando la totalidad o una parte diferenciable de un coto privado de caza haya sufrido la pérdida sobrevenida de sus recursos cinegéticos por alguna causa natural de fuerza mayor que no le sea imputable a su titular se liquidará el impuesto aplicando un tipo reducido en la totalidad o en la parte afectada del coto. La cuota íntegra será el resultado de multiplicar el tipo de gravamen aplicable según la clasificación del coto por la extensión superficial real del terreno cinegético acotado. De la cuota íntegra resultante es deducible el importe abonado por el Impuesto municipal de gastos suntuarios que grava, igualmente, los aprovechamientos cinegéticos. El período impositivo coincide con la temporada cinegética, excepto en los casos de declaración de alta, en que abarcará desde

la fecha de la autorización administrativa de aprovechamiento cinegético hasta el final de la temporada. El impuesto se devenga el primer día de la temporada cinegética. En los casos de declaración de alta, el devengo tendrá lugar el día en que se produzca la primera autorización administrativa de aprovechamiento cinegético. Como ya se ha indicado, la S.T.C. 14/1988, de 22 de enero, declaró su constitucionalidad.

El Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente que grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura ocasiona la realización de determinadas actividades (producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica; y, transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática efectuada por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones), a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a los demás, con el fin –y con ello se quiere destacar su carácter extrafiscal–, de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural. Es un impuesto afectado en la medida en que los ingresos que se recauden por él financiarán medidas y programas de carácter medio ambiental, y entre ellos: Programas de Fomento de las Energías Renovables, Tecnologías Limpias y Ahorradoras de Energía; Descontaminación y mejoras medioambientales en el sector energético; Programas de utilización racional de la energía racional que fomenten el ahorro de las mismas; Programas que estimulen la reducción, reutilización y reciclaje de residuos; y, Programas de apoyo al Transporte Público. En consonancia con su objeto, el hecho imponible del impuesto está constituido por la realización por el sujeto pasivo mediante los elementos patrimoniales afectos a ellas, de las actividades antes señaladas. No están sujetas las actividades que se realicen mediante instalaciones y estructuras que se destinen a la producción y almacenaje de productos para el autoconsumo o la producción de las energías solar o eólicas, salvo que éstas alteren de modo grave y evidente el medio ambiente. Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes tributarios, las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el art. 35.4 L.G.T. que realicen las actividades ya mencionadas. Son responsables solidarios de la deuda tributaria, las personas físicas, jurídicas o entidades referidas en el art. 35.4 de la citada norma que sucedan, por cualquier concepto, en la titularidad o ejercicio de las actividades sometidas a gravamen. La base imponible, tratándose de actividades relacionadas con los procesos de producción de energía eléctrica, estará constituida por la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresada en kw/h, y, tratándose de la actividad de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática, estará constituida por la extensión de las estructuras fijas expresadas en kilómetros y en número de postes o antenas no conectadas entre si por cables. A la hora de determinar la cuota tributaria también se distingue entre los distintos tipos de actividades, de suerte que tratándose de actividades de producción, almacenaje y transformación de energía eléctrica será el resultado de multiplicar la producción bruta expresada

en kw/h por 0,0013 euros o por 0,0009 euros, dependiendo de que si es o no energía eléctrica de origen termonuclear, mientras que si se trata de actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática la cuota tributaria será 601,01 euros por kilómetro, poste o antena. El Impuesto se devenga anualmente el 30 de junio de cada año, salvo que se produjera el cese de la actividad antes de esa fecha, en cuyo caso el devengo será el último día de la actividad. Impuesto extremeño sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente. Como ya se ha dicho, la S.T.C. 179/2006, de 13 de junio, declaró la inconstitucionalidad de este impuesto, pero en su redacción anterior, puesto que la regulación que se ha incorporado al Decreto Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre, procede de la redacción del impuesto llevada a cabo por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de Reforma de Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura, que, hasta el momento al menos, no ha sido cuestionada ante el T.C.

El *Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas* grava la titularidad de los terrenos radicados en Extremadura que, teniendo como destino natural la edificación, no lo estén en los plazos que determina su ley reguladora. Asimismo grava la titularidad de las edificaciones sitas en territorio extremeño que, habiendo sido declaradas en ruina, no hayan sido objeto de sustitución o de rehabilitación. Este impuesto tiene una finalidad primordialmente extrafiscal. En consonancia con ello constituye el hecho imponible alguna de las tres siguientes situaciones: a) para el suelo edificable, no haber procedido a su completa edificación en el plazo de cinco años; b) para el suelo urbanizable, no haber procedido a su completa edificación en el plazo de cuatro años; y, c) para las edificaciones declaradas en ruina, el no haber solicitado la correspondiente licencia para proceder a la sustitución o a la rehabilitación en el plazo de cinco años. Están previstas las siguientes exenciones: a) las Administraciones públicas, sus organismos autónomos, así como las empresas públicas íntegramente participadas de una y otras destinadas a la construcción de viviendas o de obras de urbanización; b) los terrenos sitos en determinados municipios en atención a la disponibilidad en el mismo de suelo no especulativo; c) los titulares de bienes sujetos al impuesto cuando la base imponible no supere determinados importes; y d) las personas físicas que adquieren un bien sujeto al impuesto con la finalidad de construir su vivienda habitual. Los sujetos pasivos, a título de contribuyentes, son las personas físicas y jurídicas y las entidades a las que se refiere el art. 35.4 de la Ley General Tributaria, sea cual sea el lugar de su residencia habitual, que, siendo propietarias, usufructuarias con facultad de disponer, o titulares de un derecho de superficie, del suelo edificable o de edificios declarados en ruina sitos en el territorio de Extremadura, hubiesen incurrido en alguna de las conductas tipificadas como hechos imponibles. Sujetos pasivos, a título de sustitutos, si no coincide en ellos la condición de contribuyentes, son quienes materialmente vayan a efectuar, o estuviesen realizando ya, las obras de edificación. Los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con domicilio en España

para que les represente ante la Administración tributaria extremeña en relación con sus obligaciones por este impuesto. En todo caso, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes responderá solidariamente del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a este impuesto por los bienes o derechos depositados o cuya gestión tenga encomendada. Por lo demás, la enajenación de fincas no modificará la situación de su titular en orden a las limitaciones y deberes instituidos por la legislación urbanística aplicable o impuestos, en virtud de la misma, por los actos de ejecución de sus preceptos. El adquirente quedará subrogado en el lugar y puesto del anterior propietario en los derechos y deberes vinculados al proceso de urbanización y edificación, así como en los compromisos que, como consecuencia de dicho proceso, hubiere contraído con la Administración urbanística competente. La base imponible, con carácter general, es el valor catastral de los terrenos no edificados o de los terrenos con edificación declarada en ruina, en cambio, para los terrenos destinados a uso industrial y dotacional, la base imponible está constituida por el 50% de su valor catastral. El tipo de gravamen es el 10%, pero se incrementará anualmente en un punto porcentuales, si los obligados por el impuesto no acometieran las obras cuya ausencia da lugar a la exacción del impuesto hasta llegar al máximo del 20%, no incrementándose en lo sucesivo. Está prevista una bonificación del 95% en la cuota que se aplicará: a) las personas físicas titulares de suelo edificable que carezcan de los necesarios medios económicos para cumplir adecuadamente las diversas exigencias derivadas del deber de edificar; b) las personas físicas titulares de edificaciones declaradas administrativamente en situación de ruina, que no dispongan de medios económicos bastantes para proceder a la rehabilitación, o la sustitución, de dichas edificaciones; y, c) las entidades jurídicas sin fines lucrativos que persigan intereses generales, siempre y cuando sean titulares sólo y exclusivamente de un único solar en la Comunidad Autónoma de Extremadura.

El A.T.C. 417/2005, de 22 de diciembre, confirma su plena constitucionalidad pues tras declara que «su finalidad no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, cual ocurre en el impuesto sobre bienes inmuebles con la mera titularidad, sino la de estimular a los titulares de solares y edificaciones declaradas en ruina a cumplir con el fin social de la propiedad. En efecto, el tributo cuestionado se dirige a disuadir el incumplimiento de las obligaciones que la normativa autonómica de Extremadura impone a los titulares de los bienes inmuebles descritos, buscando estimular una utilización racional, eficaz y eficiente del suelo, vinculándose así a la verdadera aptitud de cada sujeto para cumplir con las obligaciones inherentes a la función social de los bienes inmuebles de su propiedad»; que buena prueba del carácter extrafiscal de este Impuesto «es la vinculación de la tributación establecida a la consecución de la finalidad pretendida, de tal manera que quienes cumplen con su obligación de edificar un solar o restaurar una edificación declarada en ruina en el plazo legalmente establecido (de 4 años) quedan liberados de la obligación

tributaria, estando gravados únicamente quienes, por su propia voluntad, optan por no cumplir con la misma. En coherencia con esto, de un lado, el art. 5 de la Ley cuestionada establece que «[l]as leyes anuales de Presupuestos podrán establecer excepciones geográficas en atención a la disponibilidad del suelo no especulativo, especialmente en aquellos municipios en los que la emigración, la mortalidad o la abundancia de suelo urbano haga innecesaria la edificación de nuevas viviendas», y, de otro lado, el art. 12 de la misma norma dispone que disfrutarán de una reducción, nada menos que del 95% de la cuota del impuesto, aquellos titulares del suelo o edificaciones ruinosas que no dispongan de medios económicos suficientes para cumplir las exigencias derivadas del deber de edificar o rehabilitar»; y, que a este carácter extrafiscal del impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas alude la Exposición de Motivos de la Ley 9/1998, en virtud de la cual el tributo se articula como una medida que, complementando las ya existentes en el campo urbanístico, «proporcione una respuesta eficaz frente a la insolidaria y asocial conducta de aquellos titulares de suelo incumplidores de su deber de edificar», medida extrafiscal que se adopta por la Comunidad Autónoma para la eficaz salvaguardia de la función social de la propiedad (arr. 33.2 C.E.), en cumplimiento de la obligación de todos los poderes públicos de velar por la «utilización racional de todos los recursos naturales» (art. 45.2 C.E.) y del mandato de que todos los españoles tengan derecho al disfrute de una vivienda digna y adecuada (art. 47 C.E.), para los cual los poderes públicos han de establecer las condiciones y normas oportunas para hacer real y operativo ese derecho [arts. 148.1.13.^a C.E., y 1.2, 6.2.a) y 7.1.2 del Estatuto de Autonomía de Extremadura]», concluye señalando que «aun cuando el impuesto articule su gravamen sobre el valor catastral de los solares o edificaciones ruinosas, no por ello hace coincidir su verdadero objeto o materia imponible con el impuesto sobre bienes inmuebles, dado que su única y exclusiva finalidad es la de conseguir determinadas conductas de los ciudadanos, estimulando la construcción en los solares o la rehabilitación de edificaciones declaradas en ruina. Se trata, a fin de cuentas, de un gravamen sobre la «infrautilización» de los solares urbanos o edificaciones ruinosas y no de su mera titularidad como fuente de riqueza susceptible de tributación, lo que permite ya apreciar en este momento su conformidad con el art. 6.3 L.O.F.C.A.».

El período impositivo coincide con el año natural. El devengo se produce el 31 de diciembre de cada año.

El *Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito* grava la captación de fondos reembolsables por parte de las entidades de crédito, y que comporten la obligación de restitución. El hecho imponible está constituido por la captación de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, por parte de las entidades de crédito y que comporten la obligación de restitución. Están exentos el Banco de España y las autoridades de regulación monetaria, en cuanto tales, el Banco Europeo de Inversiones y las secciones de crédito de las cooperativas. Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las entidades de crédito, por

los fondos captados por su casa central y sus sucursales que estén situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura. La base imponible está representada por la cuantía económica total, en términos de fondos, calculada promediando aritméticamente los saldos finales de cada trimestre natural de cada año de la suma de determinados epígrafes del Balance Reservado de las Entidades de Crédito. La cuota tributaria se obtiene mediante la aplicación de una escala de gravamen, cuyo tipos van desde el 0,3 al 0,5%. Están previstas deducciones generales (cuando la casa central y los servicios generales de la entidad estén efectivamente radicados en Extremadura y por cada sucursal) y específicas (por la realización de determinadas inversiones de utilidad pública o interés social, concretamente, para 2007, las enumeradas en la Disposición Adicional cuarta de la Ley 10/2006, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2007). El período impositivo será el año natural, salvo cuando el sujeto pasivo haya iniciado su actividad en Extremadura, bien mediante sucursal o a través de su casa central, en fecha distinta al primero de enero, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural. El impuesto se devenga el último día del período impositivo. Como se ha indicado anteriormente, contra este Impuesto se promovió por el Presidente del Gobierno recurso de inconstitucionalidad con objeto de que se declare que la Comunidad Autónoma en el ejercicio de su potestad tributaria no ha respetado, bien el límite previsto en el art. 6.2 L.O.F.C.A., o bien el recogido en el art. 6.3 L.O.F.C.A., ora por recaer el impuesto impugnado sobre los mismos hechos imposables gravados por el Estado, ora por incidir en una materia que la legislación de régimen local reserva a las Corporaciones Locales sin haber establecido las medidas de compensación o coordinación adecuadas.