

LA ASIMETRIA DEL PODER TRIBUTARIO Y DEL PODER DE GASTO DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS

JUAN RAMALLO MASSANET

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y EL ÁMBITO COMPETENCIAL.—III. EL PODER DE GASTO Y EL ÁMBITO COMPETENCIAL.—IV. EL PODER TRIBUTARIO Y EL ÁMBITO COMPETENCIAL: A) *Vinculación o correspondencia entre competencia material y tributaria:* a) Tributos con fines no fiscales; b) Tributos afectados; c) Tributos causales. B) *Entrecruce de competencias materiales y tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas.* C) *Desvinculación entre competencia material y tributaria.*—V. CONCLUSIÓN.

I. INTRODUCCION

Es largo ya el camino recorrido desde 1978 en la estructuración autonómica del Estado. Y uno de los elementos esenciales del mismo ha sido, sin lugar a dudas, la financiación de estos nuevos entes territoriales. Mas, dentro de lo que se incluye en el término «financiación autonómica», a su vez han habido distintos temas, algunos de los cuales tienen en estos momentos un alto grado de indefinición, lo cual garantiza que su presencia en los debates políticos y científicos no vaya a desaparecer fácilmente. Y la causa de que la financiación autonómica siga planteando incógnitas (coste de los servicios transferidos, condicionalidad del gasto estatal en competencias autonómicas, corresponsabilidad fiscal, etc.) hay que localizarla —aparte de en los problemas técnicos y políticos concretos de la financiación— en el carácter abierto del proceso de construcción autonómica, desde el punto de vista competencial. En efecto, en la medida en que el sistema constitucional español —a diferencia de lo que ocurre en los sistemas federales cerrados— se fundamenta en el pacto bilateral entre cada Comunidad Autónoma y el Estado y se instrumenta a través del mecanismo competencial de la doble lista flexible de los artículos 148 y 149 CE y de la doble cláusula residual del artículo 149.3 CE, el

proceso autonómico tiene un carácter abierto que implica que mientras no se cierre el mapa de transferencias no se podrá cerrar tampoco la financiación autonómica. Así pues, los mecanismos de financiación deberán seguir a los procesos de transferencias competenciales o deberán complementar la financiación de competencias ya transferidas y servicios traspasados. En cualquier caso, nos encontraremos ante la necesidad de vías de financiación autonómica no previstas en el sistema de financiación y que, por tanto, corren al margen de los instrumentos previstos en la LOFCA. Este desajuste es lo que, a mi entender, ha llevado a que se hable de «modelo de financiación» frente al «sistema de financiación»: éste sería el previsto constitucionalmente y en la LOFCA; aquél el que, además del previsto, necesariamente incluye vías para solucionar los problemas enunciados en relación al reparto material de competencias (1).

II. LA AUTONOMIA FINANCIERA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS Y EL AMBITO COMPETENCIAL

Si, como se acaba de indicar, condicionante ontológico de la financiación autonómica es el reparto competencial no otra cosa se desprende de los preceptos constitucionales y ordinarios. Así, el artículo 156.1 CE vincula ambos términos al decir que «las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias», y, en lógica congruencia, el artículo 1.1 LOFCA establece que «las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyen las leyes y sus respectivos Estatutos».

Por tanto, si, por un lado, el límite de la autonomía financiera —aparte de «los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles» del mismo artículo 156.1 CE— está situado en el ámbito de sus propias competencias, y, por otro, la autonomía financiera es la capacidad para decidir sobre la actividad de obtención de ingresos y de realización de gastos, la conclusión se producirá de una manera mecánica: habrá que ver la relación que existe entre el ámbito de competencias materiales autonómico y la obtención de ingresos, y entre aquel ámbito competencial y la realización de gastos. Porque si «la materia, como concepto jurídico rele-

(1) Vías que quedan plasmadas en los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 7 de noviembre de 1986 (para el período 1987-1991) y en el de 20 de enero de 1992 (para el período 1992-1996).

vante para definiciones competenciales, se erige en una de las líneas principales del sistema competencial» (STC 39/1982, de 30 de junio, FJ 5.º), lo que ahora se tratará de analizar será la vinculación a que se ve sujeto el poder autonómico sobre los ingresos —y concretamente de los ingresos tributarios— y el poder autonómico de gasto respecto, en ambos casos, de las competencias materiales autonómicas.

III. EL PODER DE GASTO Y EL AMBITO COMPETENCIAL

De las dos vertientes de la actividad financiera de un ente público —la de ingreso y la de gasto—, es la segunda la que en mayor medida permite el ejercicio de la autonomía —la decisión— por las Comunidades Autónomas, aunque ello implique el riesgo de «la creación por parte de los gobernantes de ilusiones financieras e incluso políticas en los ciudadanos contribuyentes, al hacer menos conscientes del coste de los bienes y servicios públicos que reciben» (2). En este sentido recuerda el TC, en su sentencia 13/1992, de 6 de febrero, como «uno de los rasgos característicos del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas diseñado por la LOFCA, en el marco de la Constitución, que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas viene definida en el bloque de la constitucionalidad más por relación a la vertiente del gasto público —y si acaso a la de las transferencias de ingresos procedentes de la Hacienda estatal y que constituyen un derecho de crédito frente a ésta a favor de las Haciendas autonómicas (las participaciones en los ingresos del Estado, las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial y las asignaciones complementarias que se establezcan en los Presupuestos Generales del Estado, conectadas directamente a la prestación de los servicios públicos fundamentales de las competencias de las Comunidades Autónomas, e incluso si así se prefiere los tributos cedidos)— que por relación a la existencia y desarrollo de un sistema tributario propio con virtualidad y potencia recaudatoria suficientes para cubrir las necesidades financieras de la Hacienda autonómica. Se configura así un sistema de financiación apoyado en mecanismos financieros de transferencias desde el Estado» (FJ 7.º).

De lo que llevamos dicho hasta ahora se desprende uno de los núcleos del problema que se quiere plantear en el presente trabajo. En efecto: 1.º, si la autonomía financiera encuentra el límite en la esfera de las competencias, y 2.º, si la autonomía financiera es fundamentalmente una autonomía para

(2) A. RODRÍGUEZ BEREIJO: *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas*, «Rev. Esp. Der. Const.», núm. 15, 1985, pág. 71.

el gasto; la conclusión es clara en cuanto a la unión entre competencia y gasto, aunque con ello no se solucione la incógnita de cómo financiar ese gasto.

Y esta vinculación entre competencia y gasto es diferente —y, como veremos, también asimétrica— en el caso del Estado y en el de las Comunidades Autónomas. Tal como ha dicho la citada STC 13/1992, en el mismo FJ 7.º: «Puede decirse, con razón, que el poder de gasto del Estado o de autorización presupuestaria, manifestación del ejercicio de la potestad legislativa atribuida a las Cortes Generales (arts. 66.2 y 134 CE), no se define por conexión con el reparto competencial de materias que la Constitución establece (arts. 148 y 149 CE), al contrario de lo que acontece con la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas que se vincula al desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, le atribuyan los respectivos Estatutos y las Leyes (arts. 156.1 CE y 1.1 de la LOFCA). Por consiguiente, el Estado siempre podrá, en uso de su soberanía financiera (de gasto, en este caso), asignar fondos públicos a unas finalidades u otras, pues existen otros preceptos constitucionales (y singularmente los del capítulo III del título I) que legitiman la capacidad del Estado para disponer de su Presupuesto en la acción social o económica».

De dicha doctrina se derivan dos consecuencias importantes. Por un lado, mientras que las Comunidades Autónomas únicamente pueden gastar en atenciones que estén conectadas con las competencias materiales que se derivan del artículo 148, del artículo 149, en negativo, y de las correspondientes listas competenciales de sus Estatutos, siempre y cuando se les hayan traspasado los servicios que con anterioridad, siendo titularidad del Estado, hacían virtuales esas competencias, el Estado puede ejercer su poder de gasto sin estar constreñido por la lista competencial del artículo 149 CE, por muy amplio que sea su título. Es decir, el motivo que lleva al Estado a consignar determinadas dotaciones de gasto, y el título competencial que lo ampare, puede encontrarse en cualquier otra parte de la Constitución, no estando vinculado por competencia material alguna.

Por otro lado, no hay que confundir el que el poder de gasto del Estado no esté vinculado y constreñido a las materias del artículo 149 CE con que el ejercicio de su poder de gasto no tenga condiciones. A este respecto, cuanto más genérico y vago constitucionalmente sea el título competencial —en el sentido del artículo 149 CE o del resto de la Constitución— en que se fundamenta el Estado para decidir gastos, menores condiciones podrá imponer a las Comunidades Autónomas para la ejecución de ese gasto. La alternativa que se hubiera podido plantear en este punto podría haber consistido en forzar los títulos competenciales del artículo 149 CE —dada la gran amplitud que

alguno de ellos tiene— para dar cobijo en uno u otro a cualquier decisión de gasto del Estado en lugar de seguir el camino de la sentencia de tomar como título competencial impropio «los principios rectores de la política social y económica» del capítulo III del título I de la CE (3).

Sin entrar ahora en los condicionamientos concretos que el Estado tiene cuando ejerce su poder de gasto en competencias autonómicas (4), podemos sentar dos conclusiones a efectos de la tesis aquí mantenida: 1.^a Las Comunidades Autónomas sólo pueden ejercer su autonomía de gasto en competencias materiales propias; la realización del gasto autonómico no puede sobrepasar el ámbito de sus competencias materiales. 2.^a La anterior vinculación entre gasto y competencia no se da en el Estado el cual podrá ejercer su poder de gasto más allá de su concreto ámbito competencial material. Hay, en conclusión, una asimetría entre el poder de gasto estatal y el autonómico por referencia a sus respectivos ámbitos competenciales.

IV. EL PODER TRIBUTARIO Y EL AMBITO COMPETENCIAL

En cuanto al ámbito del poder tributario del Estado y de las Comunidades Autónomas en relación a sus correspondientes ámbitos competenciales de carácter material, el problema es algo más complicado. Ante todo hay que partir, a mi entender, de la comprensión de que el artículo 133 CE no reserva al monopolio estatal la legislación sobre los tributos, sean del propio Estado, sean de entes territoriales inferiores al mismo. Otra cosa es que la legislación del Estado condicione en mayor o menor grado las normas por las que se regulan o aplican los tributos de estos entes inferiores, al igual que, a su vez, también esa legislación estatal sobre tributos estatales está condicionada por la propia Constitución. Dando por reproducida aquí la crítica a la distinción entre poder originario y poder derivado que acoge el artículo 133 CE, sobre todo por lo que al poder tributario de las Comunidades Autónomas se refie-

(3) Esta es la opinión de G. FERNÁNDEZ FARRERES: *La subvención y el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas*, «Rev. Esp. Der. Const.», núm. 38, 1993.

(4) Me he ocupado de estos condicionamientos en *El poder de gasto del Estado: subvenciones y orden competencial*, de próxima aparición en el número monográfico de la «Revista Documentación Administrativa», sobre Comunidades Autónomas, dirigido por el profesor PÉREZ CALVO. En esencia, la doctrina del Tribunal Constitucional, que arranca de la sentencia 39/1982, de 30 de junio, queda centrada en que el Estado: 1.º, no tiene una competencia subvencional diferenciada que derive del poder financiero del mismo; 2.º, sólo puede ejercer sus competencias si justifica la existencia de un título, y 3.º, el poder de gasto o subvencional es instrumental y se ejerce «dentro» y no «al margen» de orden competencial.

re (5), dicho artículo se comporta como verdadero título competencial para el ejercicio del citado poder tributario autonómico.

En segundo lugar, para el análisis de la relación entre poder tributario y competencia material es imprescindible que hagamos algunas distinciones sobre los contenidos que pueden encontrarse bajo el término poder tributario. En efecto, no sólo se trata de la ya clásica distinción entre competencias normativas, ejecutivas o de gestión y de disfrute de rendimientos, sino más aún: 1.º, de la distinción entre las distintas clases de tributos —impuestos por un lado y tasas y contribuciones especiales por otro—; 2.º, de la distinción entre el fin fiscal y extrafiscal que pueden perseguir los tributos; 3.º, de la función que puede cumplir uno de los elementos fundamentales en el tributo, cual es, en términos generales, el beneficio fiscal, y 4.º, el hecho de que la recaudación de un tributo esté legalmente afectada a una determinada finalidad.

Los factores que se acaban de apuntar deben tenerse en cuenta para poder alcanzar alguna conclusión en el tema analizado. Y de tenerlos en cuenta llegaremos a la conclusión de que no existe una solución única y homogénea para todos los supuestos: es decir, la relación entre poder tributario y competencia material no opera siempre del mismo modo, sino que dependerá de la manifestación o contenido del poder tributario en cada caso.

Observando la «multifuncionalidad y diversificación (en fines y objetivos) de la actual actividad financiera pública»; Casado Ollero (6) se ha planteado «los límites que para la utilización extrafiscal del tributo supone el respeto al orden o distribución competencial resultante del bloque constitucional», partiendo para ello de la igualdad entre las subvenciones «o, lo que es igual a estos efectos, vía beneficios tributarios o estímulos extrafiscales». Dado este planteamiento, la conclusión a la que llega el citado autor es que un tributo con fin extrafiscal establecido por una Comunidad Autónoma sólo es posible cuando vaya referido a materias que sean competencia de la misma.

Esta posición, que a mi entender es esencialmente correcta, creo que

(5) Mantuve esta opinión ya en los momentos iniciales de nuestra Constitución: *Incidencia de la Constitución española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas*, en AA.VV.: *Hacienda y Constitución*, Madrid, Ed. Inst. Est. Fisc., 1979, pág. 95, y luego en *El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno*, «Rev. Esp. Der. Fin.», núm. 60, 1988, pág. 501. La asimilación del poder tributario de las Comunidades Autónomas al de las Corporaciones Locales a partir del artículo 133.2 CE ha llevado a posturas disidentes incluso dentro del propio TC, por ejemplo, en el voto particular de GABALDÓN LÓPEZ en STC 150/1990, de 4 de octubre.

(6) *Los fines no fiscales de los tributos*, en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, libro-homenaje al profesor Sainz de Bujanda, Madrid, Ed. Inst. Est. Fisc., 1991, vol. I, págs. 103 y sigs., en especial a partir de la pág. 137.

puede desarrollarse en dos sentidos: por un lado, cabe ampliar los supuestos en que se da la mencionada vinculación o correspondencia entre poder tributario autonómico y competencia material autonómica; por otro, hay que ver si existen supuestos en que dicha vinculación no opera de tal modo que la competencia material no constituya un límite a la competencia tributaria.

A) *Vinculación o correspondencia entre competencia material y tributaria*

En relación con el primer aspecto, entiendo que la competencia material autonómica vincula al poder tributario autonómico no sólo en el caso de un tributo con finalidad extrafiscal o que contenga normas que persigan dicha finalidad, sino también en el supuesto de un impuesto afectado, al igual que en todos los casos de los llamados tributos causales, es decir, de aquellos que suponen una actuación administrativa, bien por iniciativa de la propia Administración (contribución especial), bien previa provocación por el sujeto pasivo (tasa).

a) *Tributos con fines no fiscales*

Varios son ya los casos de tributos autonómicos con fines extrafiscales. Abrió brecha la Ley 8/1984, de 3 de julio, del Parlamento de Andalucía, sobre «Reforma agraria», cuyo capítulo IV reguló el «Impuesto sobre tierras infrutilizadas», del que no se dice explícitamente que tenga un fin extrafiscal —aunque sí se desprende de la regulación en su conjunto y de los apartados 8 y 13 de su exposición de motivos—, pero sí se afirma que es un impuesto afectado, ya que sus rendimientos se asignan al Instituto Andaluz de Reforma Agraria para el cumplimiento de los fines de dicha reforma (art. 41). La Asamblea de Extremadura, mediante la Ley 1/1986, de 2 de mayo, de «Regulación de las dehesas», estableció en su capítulo VI un «Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento» con «fin no fiscal» (artículo 21) y afectado «a la financiación del sector agrario» (art. 27); y mediante la Ley 3/1987, de 8 de abril, de «Regulación de las tierras de regadío», estableció en su capítulo IV un «Impuesto sobre las tierras calificadas como regadíos infrutilizados», igualmente con «fin no fiscal» (art. 25) y afectado «a la financiación del sector agrario» (art. 29). Por último, la Junta General del Principado de Asturias aprobó la Ley 4/1989, de 21 de julio, sobre «Ordenación agraria y desarrollo rural» cuyo capítulo VI estableció un «Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrutilizadas», con «fin no fiscal» (art. 66) y afectado «al cumplimiento de los fines de la presente Ley» (art. 74).

Vemos, por tanto, que el elemento del fin extrafiscal y de la afectación de los rendimientos es común a estos cuatro impuestos autonómicos. También es común a todos ellos, sobre lo que volveré más adelante, el que la materia gravable son las «fincas rústicas», las «dehesas», la «superficie de regadío» o «las fincas o explotaciones agrarias», es decir, los bienes inmuebles de carácter no urbano.

En todos los supuestos mencionados se requiere que la competencia tributaria ejercida por la Comunidad Autónoma lo sea en relación o sobre una materia que sea a su vez competencia de dicha Comunidad. Así, en la STC 37/1987, de 26 de marzo, sobre la Ley andaluza mencionada, el Tribunal Constitucional explícitamente afirma que: «La Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas “para el desarrollo y ejecución de sus competencias” (art. 156.1), lo que permite admitir la facultad de aquéllas para utilizar también el instrumento fiscal —como parte integrante de su autonomía financiera— en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria. Con ello hay, en definitiva, un implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma. En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía» (FJ 13). Por tanto, vemos que en el caso de impuesto con fin no fiscal la competencia material es una condición para el ejercicio de la competencia tributaria. Nada dijo el Tribunal Constitucional, sin embargo, sobre la afectación del tributo en este caso.

Antes de pasar al análisis de este problema debemos señalar que la vinculación que acaba de verse sobre la extrafiscalidad de los tributos autonómicos no es distinta a la que ocurre en el ámbito de la tributación local. Cuando se ha pretendido por algún Ayuntamiento el establecimiento de un arbitrio con fin no fiscal sobre máquinas tragaperras, la Abogacía del Estado (7) se ha opuesto a la legalidad de la medida porque la materia sobre la que recae el arbitrio no es de competencia municipal. El razonamiento sobre dicha incompetencia es doble. Por un lado, porque «la finalidad que, a través del tributo,

(7) Informe elaborado por el abogado del Estado en Zaragoza, J. M.^o SAS LLAUDARÓ, en *Anales de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, 1985-1989*, Madrid, Ministerio de Justicia, 1990, pág. 526.

se trata supuestamente de conseguir, constituye una finalidad atribuida a la competencia de la Administración estatal, que la ejerce por medio de la potestad sancionadora que tiene legalmente encomendada. Y en la medida en que pudiera mantenerse una función colaboradora municipal sobre esta materia concreta, parece evidente que la vía adecuada no sería la creación de un nuevo tributo con fines no fiscales, sino la vigilancia del cumplimiento de las previsiones normativas (estatales) al respecto». Por otro lado, porque «los fines atendibles para la creación de un tributo de esta naturaleza, vienen definidos por la competencia municipal, sin que, dentro del amplio elenco de competencias que el artículo 25 de la Ley de Bases del Régimen Local atribuye a los Municipios, sea posible descubrir ninguna que se relacione, directa o indirectamente, con la materia relativa a las máquinas recreativas o de azar».

b) *Tributos afectados*

La afectación de los ingresos producidos por un determinado recurso se ha planteado en el caso del *non nato* recargo de la Comunidad Autónoma de Madrid sobre el Impuesto estatal no cedido que grava la Renta de las Personas Físicas y destinado a dotar un Fondo de Solidaridad Municipal. La Asamblea de Madrid aprobó la Ley 15/1984, de 19 de diciembre, que fue impugnada de inconstitucionalidad en marzo de 1985, ante lo cual la propia Asamblea suspendió la aplicación de aquella Ley por la Ley 14/1985, de 18 de abril. El Tribunal Constitucional, en su sentencia 150/1990, de 4 de octubre, estableció, en lo que ahora nos interesa, que «no es posible encontrar en la LOFCA, y menos aún en la Constitución o en el Estatuto de Autonomía de Madrid, un criterio en virtud del cual los ingresos obtenidos por la exacción de los recargos sobre impuestos estatales deban dedicarse a determinados fines y no puedan destinarse a otros, en el ámbito de las competencias de la Comunidad Autónoma. Por ello hay que concluir que, con arreglo a las normas del bloque de la constitucionalidad que los regulan, los recargos no son tributos de carácter finalista. Al igual que ocurre con otros ingresos de las Haciendas autonómicas, la potestad de establecer recargos es una facultad instrumental, derivada de la autonomía financiera de las nacionalidades y regiones, que éstas pueden ejercitar para el cumplimiento de sus fines en general o de cualesquiera de ellos en particular. La cuestión se reduce entonces a determinar si la Comunidad de Madrid tiene o no competencia para crear un Fondo de Solidaridad Municipal como el que prevé la Ley 15/1984, destinando al mismo una parte de sus propios recursos» (FJ 10).

Del anterior pasaje se desprende —además del carácter recaudatorio del recargo, con carácter general— que si el recurso autonómico está vinculado

a un fin, el servicio o la atención al que va dirigido debe estar en el ámbito competencial autonómico. En definitiva, es más una consideración que afecta a la relación entre poder de gasto y competencia material que a la existente entre ésta y el poder tributario, porque el mismo Tribunal acepta que el recargo no vulnera el artículo 157.2 CE cuando prohíbe medidas tributarias autonómicas «sobre bienes situados fuera de su territorio», ya que —dice en su FJ 5.º— «una cosa es adoptar medidas tributarias sobre bienes y otra distinta establecer un recargo tributario cuyos efectos pueden alcanzar mediata e indirectamente en el plano de lo fáctico a los bienes como fuente de la riqueza o renta que constituye el hecho imponible». El problema estaría, pues, en determinar si un recargo afectado a una competencia material no autonómica es por ello inconstitucional o mantiene su legitimidad constitucional en la medida en que su rendimiento se destine al cumplimiento de fines generales o de algunos en particular, pero que estén dentro de su esfera competencial.

Los dos casos más claros de tributos propios autonómicos afectados a un fin son el «Canon de infraestructura hidráulica» de Cataluña y el «Canon de saneamiento» de Baleares. En cuanto al primero, la Ley 5/1990, de 9 de marzo, del Parlamento de Cataluña señala en su preámbulo tanto la competencia material de la Generalidad sobre las obras públicas hidráulicas (art. 9.13 del Estatuto) como el que el canon «se conforma como un tributo de la Generalidad de Cataluña que participa de la naturaleza jurídica de los impuestos con afección de destino de los recursos económicos generados por la exacción» que será «la financiación de gastos de inversión en obras y actuaciones fijadas en el Programa de Obras Hidráulicas» (art. 7.3 de la Ley). En cuanto al segundo, la Ley 9/1991, de 27 de noviembre, del Parlamento de las Islas Baleares hace hincapié en su preámbulo en ambos factores: por un lado, que el Estatuto de Autonomía (art. 10, apartados 3, 4, 6 y 9) atribuye a la Comunidad Autónoma competencia exclusiva en materia de ordenación del territorio, obras hidráulicas que no sean de interés general del Estado, régimen de aguas y aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos; por otro, afirma que el canon «se configura como un tributo destinado a la financiación de las actuaciones de saneamiento del agua en los medios urbanos... la recaudación del cual debe destinarse íntegramente a esa finalidad» (art. 1 de la Ley).

c) *Tributos causales*

Por último —y junto a los supuestos de tributos con fin no fiscal o afectado que se acaban de analizar—, los tributos de tipo causal (tasas y contribuciones especiales) exigen *per se* estar vinculados a competencias materiales. En cuanto a los segundos, únicamente la Ley 9/1991, de 8 de mayo, del Parla-

mento de Canarias ha previsto la posibilidad de establecer contribuciones especiales autonómicas para la financiación de carreteras (art. 20.2) «habida cuenta de que en el Archipiélago todas las competencias en materia de carreteras pertenecen estatutariamente a la Comunidad Autónoma» (Preámbulo, párrafo primero). Por lo que hace referencia a las tasas, todas las Comunidades Autónomas han desarrollado una amplia actividad legislativa en esta materia, cuya lógica reside en ser tributos propios al haberse traspasado los servicios estatales que les servían de presupuesto de hecho. De todos modos, el TC ha tenido oportunidad de señalar esta vinculación cuando dijo que «en el momento actual, la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias tiene competencia para regular el régimen del Hospital Provincial de Asturias y sus tasas» (STC 46/1985, de 26 de marzo, FJ 3.º).

B) *Entrecruce de competencias materiales y tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas*

Lo hasta ahora expuesto parece bastante claro y relativamente sencillo. Sin embargo, hay otros supuestos en que la vinculación entre poder tributario y competencia material es conflictiva —y en algunos casos se le han dado soluciones contrarias— debido a lo ya apuntado en cuanto a que tanto el poder tributario como la competencia sobre una materia permiten variadas operaciones no todas atribuidas al mismo ente. Tres son las limitaciones que en estas relaciones podemos encontrar:

1.º Desde la competencia tributaria autonómica, ejercida sobre una competencia material propia, no se puede invadir la competencia material del Estado. A este respecto, la STC 46/1985, de 26 de marzo, si bien admite la competencia de la Comunidad Autónoma para establecer tasas sobre el Hospital Provincial —es decir, sobre materia de competencia autonómica—, no lo puede hacer de tal forma que vincule la competencia del Estado, y, en consecuencia, declaró inconstitucional el que la Tasa de la Comunidad Autónoma estableciese como sujeto responsable de la misma a la Seguridad Social, es decir, al Estado, lo cual supone que una Ley de una Comunidad Autónoma invade competencias estatales o «incide legislativamente el régimen jurídico y económico de la Seguridad Social», que no es competencia de la Comunidad Autónoma (8).

(8) Este sería el caso paralelo en la vertiente del tributo al planteado en la vertiente del gasto por el Decreto del Gobierno Vasco 108/1981, de 28 de septiembre, y que dio lugar a la STC 39/1982, de 30 de junio, en donde se dice que «como en la materia laboral la legislación está reservada al Estado, no podrán los poderes autonómicos, al abrigo de sus potestades respecto al gasto público, recabar para sí una competencia sobre áreas reservadas al Estado».

2.º Desde la competencia material autonómica no se puede condicionar el poder tributario estatal. Esta situación se ha planteado en aquellos casos en que el supuesto de hecho de un tributo es de competencia autonómica, en concreto, la calificación jurídica de dicho supuesto de hecho, lo cual tiene efectos en un tributo de exclusiva competencia estatal.

Estaríamos ante el caso en que desde la competencia material autonómica no se puede invadir la competencia tributaria del Estado, no pudiendo escudarse la Comunidad Autónoma en una competencia material para, al ejercerla, penetrar ámbitos tributarios estatales que no le pertenecen. En este sentido, la STC 87/1987, de 2 de junio, declara inconstitucional la competencia de la Comunidad Autónoma para clasificar películas como X o como de arte y ensayo porque «lleva aparejada en la legislación estatal (Ley 1/82 IGTE) una serie de efectos de carácter fiscal cuya adjudicación no puede realizarse sino de una manera uniforme en todo el territorio, al corresponder a impuestos y exacciones estatales. Así, las películas X quedan sujetas a una exacción parafiscal y a un tipo agravado del impuesto sobre espectáculos públicos (artículos 3.º y 4.º) y así también la exhibición comercial de las películas de arte y ensayo resulta exenta del deber de tributar por el IGTE (art. 8.º)». Pero el fundamento utilizado por el TC no es el de la competencia tributaria del Estado sobre el Impuesto de Tráfico de Empresas, sino el de que «este peculiar régimen fiscal ha de encontrar una aplicación uniforme, pues sería inconciliable con lo prevenido en el artículo 149.1.1, en relación con los deberes tributarios en presencia (art. 31.1), la existencia en este punto de una potencial diversidad de criterios para la adjudicación de unas calificaciones que así operan como presupuesto de tratamientos específicos respecto de impuestos y exacciones estatales» (FJ 3.º).

En este supuesto, sin embargo, no deja de plantearse alguna duda debida precisamente al carácter extrafiscal de las normas tributarias estatales que aumentan el gravamen —caso de las películas X— o lo disminuyen —caso de las películas de arte y ensayo—. Y el problema se plantea en términos de congruencia con las posiciones del Tribunal Constitucional, que vincula competencia material con competencia tributaria ejercida con fines no fiscales, ya que en el presente caso esa vinculación se rompe, pues el Tribunal Constitucional impide que quien tiene la competencia material (clasificar películas) lo pueda hacer por producir un efecto en un tributo estatal, aunque el fin perseguido por dicho tributo sea extrafiscal (desgravación o sobregravamen).

No sé si ha sido este último razonamiento el que ha llevado a dar una solución en un caso similar —concretamente en la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido a la enseñanza privada— de sentido opuesto a la doctrina del TC. En efecto, el artículo 20.9 de la Ley 37/1992, de 28 de

diciembre, establece entre las exenciones en operaciones interiores la de enseñanzas «realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades». El artículo 7 del Reglamento del Impuesto (Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre) considera como entidades privadas autorizadas «aquellos centros educativos cuya actividad está reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros entes públicos competentes en la materia». El problema surge porque las competencias en materia de educación han sido transferidas por el Estado a diversas Comunidades Autónomas, resultando por ello que su regulación es diferente en unas y otras Comunidades, como reconoce la Resolución de 4 de marzo de 1993 de la Dirección General de Tributos (punto sexto), la cual señala también que mientras unas Comunidades exigen el reconocimiento o autorización para el regular funcionamiento del centro, otras no lo prevén en su legislación. Ante tal divergencia, la resolución mencionada opta por una doble solución: *a)* en las Comunidades Autónomas en donde el previo reconocimiento o autorización se exige, esta exigencia condicionará la concesión de la exención, y *b)* en las Comunidades Autónomas en donde no se exige el previo reconocimiento se entenderá que un centro está «autorizado o reconocido, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando sus actividades sean única y principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable». En cualquier caso, y en sentido opuesto a la doctrina del TC en la mencionada sentencia 87/1987, será la decisión de la Comunidad Autónoma en el ámbito de su competencia material (educación) la que condicionará el ejercicio del poder tributario del Estado concediendo o no la exención del impuesto.

3.º La competencia material del Estado atrae su competencia tributaria y condiciona la competencia tributaria autonómica, en unos casos excluyéndola totalmente, en otros sólo parcialmente.

El primero de los supuestos es el que encontramos en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y que dio lugar a la STC 17/1991, de 31 de enero. Se cuestionaba la constitucionalidad del Registro General (art. 12) y del Inventario General (art. 26), dependientes de la Administración del Estado en la medida en que la inscripción en los mismos condiciona el disfrute de beneficios fiscales (art. 69) tanto en tributos estatales (renta, sociedades), como cedidos a las Comunidades Autónomas (patrimonio), como locales (bienes inmuebles). El problema era, por tanto, «determinar si el establecimiento de beneficios fiscales condicionados a la inscripción en el Registro o Inventario excede del título competencial del Estado». El TC

desecha, en primer lugar, que la competencia estatal en este caso se fundamenta en el poder de gasto, con lo cual pone de manifiesto el entendimiento que tiene de los beneficios fiscales como gasto público —tesis de la que hemos partido en toda esta parte del análisis—, «sino que encuentra cobertura en las competencias que el Estado ostenta en materia de Patrimonio Histórico», con lo que el razonamiento es bien sencillo: «Si, como antes razonamos, corresponde al Estado la competencia respecto del Registro y los Inventarios, lo que aquí se discute es mera consecuencia» (FJ 13). En definitiva, pues, la competencia tributaria (para otorgar el beneficio fiscal en todos los impuestos a los que afecta) es consecuencia de la competencia material del Estado (Registros e Inventarios), excluyendo la competencia tributaria de la Comunidad Autónoma.

En otra ocasión, la competencia tributaria de la Comunidad Autónoma sólo parcialmente es excluida por el hecho de que la competencia material sea del Estado. Es el supuesto planteado por la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas, que dio lugar a la STC 227/1988, de 29 de noviembre. Por lo que a nosotros interesa, los recurrentes consideraban inconstitucional el canon de utilización de determinados bienes de dominio público y el de vertido en aguas públicas «porque gravan objetos tributarios de competencia autonómica». El TC afirma (FJ 28), por un lado, que el dominio público hidráulico es en su totalidad de titularidad estatal y que «las exacciones que regulan estos artículos (se refiere a los artículos 104 y 105 de la Ley) tienen como presupuesto de hecho o hecho imponible la utilización del dominio público hidráulico»; por otro, en base al artículo 157.3 CE y artículo 7.1 LOFCA, «las Comunidades Autónomas podrán establecer tasas sobre la utilización de su dominio público, de donde se sigue a *sensu contrario* que corresponde al Estado establecer las tasas que gravan la utilización del dominio público estatal» (9). Hasta aquí la competencia material arrastra la competencia tributaria del Estado, pero ello no va a suponer que excluya completamente la competencia tributaria de la Comunidad Autónoma por cuanto los preceptos de la propia Ley, y el TC está de acuerdo con ellos, estipulan que «los tributos que en ellos se crean hayan de ser gestionados, recaudados o percibidos por los organismos de cuenca, lo que equivale a decir por la Administración hidráulica de las Comunidades Autónomas en las cuencas intracomunitarias,

(9) Hay que señalar que la Ley de Aguas a la que se refiere esta STC 227/1988 es anterior a la modificación de la Ley General Tributaria por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de «Tasas y precios públicos» y de la correspondiente modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 1/1989, de 13 de abril, igualmente, en virtud de las cuales el dominio público quedó sujeto a la exigibilidad de precios públicos en lugar de a tasas.

que han de destinarlos a la protección y mejora del dominio público y de la calidad de las aguas». Y me parece de sumo interés resaltar el motivo por el que el TC está de acuerdo con el sistema de la Ley: «El hecho de que el dominio público hidráulico sea en su totalidad de titularidad estatal no significa que todas las competencias que se ejerzan sobre el mismo hayan de corresponder también al Estado, ya que el dominio público no es concepto que por sí solo delimite competencias en la Constitución o en los Estatutos de Autonomía.» Y la importancia reside, a mi entender, en que con dicho razonamiento se está rompiendo la inexorable vinculación de la competencia tributaria —en este caso de gestión y de disfrute de rendimientos— a la competencia material. Estamos ante una suerte de tributo cedido, es decir, aquel que es de legislación estatal (art. 10 LOFCA) y que siendo una tasa nunca se convertirá en tributo propio de la Comunidad Autónoma porque su hecho imponible —la utilización del dominio público hidráulico— es competencia estatal, y no puede ocurrir —según vimos— lo mismo que con las antiguas tasas estatales, que al ser traspasados los servicios a los que iban unidas se convirtieron en tributos propios de la Comunidad Autónoma (art. 7.2 LOFCA).

Pero no sólo tendrá que seguir la vía de la cesión de tributos aquel que esté vinculado a un hecho imponible de titularidad estatal. También en el caso opuesto se utiliza esta fórmula, como, por ejemplo, con la tasa sobre el juego, en la que, siendo el hecho imponible una materia transferida a las Comunidades Autónomas, sin embargo el tributo que la grava no se ha convertido en un tributo propio de las mismas, sino que únicamente ha sido objeto de cesión. La competencia material autonómica no ha arrastrado la competencia normativa tributaria, sino exclusivamente la de gestión y rendimiento.

Así pues, ante un reparto competencial tributario igual —en las tasas de la Ley de Aguas y en el juego—, en el que la legislación del tributo es retenida por el Estado y en el que la gestión y el rendimiento es cedido a las Comunidades Autónomas, la competencia material sobre el hecho imponible es distinta, ya que en la Ley de Aguas corresponde al Estado, mientras que en el juego está transferida a las Comunidades Autónomas.

La conclusión de este apartado es que mientras la competencia material del Estado atrae la competencia tributaria del mismo en mayor o menor grado, la inversa no es cierta: el que el Estado no tenga la competencia material no implica que no pueda tener la competencia tributaria igualmente en mayor o menor grado.

C) *Desvinculación entre competencia material y tributaria*

Cuando nos apartamos de los supuestos de tributos que tengan un destino específico (afectados) o una finalidad extrafiscal (equiparable a las subvenciones) o financie una actividad pública en forma causal (contraprestación de un servicio), nos queda el caso esencial del tributo, y más concretamente del impuesto, de carácter recaudatorio o con fin fiscal. Es decir, del tributo que sirve de vehículo para distribuir los costes de los servicios públicos de carácter general. Y la pregunta debe ser la misma: ¿están vinculadas las Comunidades Autónomas a sus competencias materiales a la hora de establecerse un impuesto con finalidad recaudatoria? ¿Puede establecer un impuesto autonómico cuyo hecho imponible sea objeto, materialmente, de competencia estatal?

La exigencia de tributos propios autonómicos de estas características es escasa. Cabría considerar entre ellos los tributos sobre el juego —esencialmente los impuestos sobre los premios del juego del bingo—. En ninguna de las Leyes autonómicas que regulan dicho impuesto se hace mención alguna sobre la competencia autonómica en la materia, excepto en la Ley balear (Ley 13/1990, de 29 de noviembre), en que se aduce el artículo 10.10 de su Estatuto de Autonomía, que declara la competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma en esta materia. En segundo lugar, el destino o afectación de recursos obtenidos con dichos impuestos es, en el conjunto de leyes autonómicas, extremadamente ambiguo. En unos casos no se hace mención alguna sobre dicha afectación (Asturias, País Vasco); en otros hay una afectación de carácter territorial (Cantabria); en la mayoría de los casos hay una afectación genérica: a inversiones (Balears), a bienestar social (Castilla-La Mancha, Murcia, Cantabria, Galicia); por último, el impuesto valenciano comenzó siendo afectado (Ley de 23 de febrero de 1985; daños a la agricultura), y luego, en la Ley 14/1985, de 27 de diciembre, es decir, a los diez meses, desaparece la afectación y se considera «como instrumento apto y permanente en orden a la satisfacción de necesidades generales» (10).

La tormentosa tributación autonómica sobre el juego (11) ha planteado, a los efectos que aquí interesa, la necesidad de distinguir, dentro de las «tasas y demás exacciones sobre el juego», en cuanto cedibles según la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, cuáles tienen naturaleza de impuesto y cuáles la de tasa.

(10) Asturias: Ley 5/1989, de 22 de diciembre. País Vasco: Ley 6/1992, de 16 de octubre. Cantabria: Ley 3/1988, de 26 de octubre. Baleares: Ley 13/1990, de 29 de noviembre. Castilla-La Mancha: Ley 4/1989, de 14 de diciembre. Murcia: Ley 12/1984, de 27 de diciembre. Galicia: Ley 7/1991, de 19 de junio.

(11) Como se pone de manifiesto con claridad en la monografía de G. ORÓN MORATAL: *Régimen fiscal del juego en España*, Madrid, Ed. Tecnos, 1990, en especial capítulos 4 y 5.

Porque los primeros son los susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas (exacciones sobre casinos, bingos, máquinas recreativas, juegos mediante boletos, apuestas y combinaciones aleatorias), mientras que las segundas (rifas y tómbolas) únicamente podrían pasar a las Comunidades Autónomas por la vía del artículo 7.2 LOFCA como tributos propios cuando también se hubiere transferido la competencia material sobre estos juegos, lo cual no sería aplicable a las llamadas tasas —aun con naturaleza de impuesto— citados en primer lugar. Ello no obstante, en ocasiones se ha pretendido que unos y otras sólo podían ser transferidos a las Comunidades en la medida en que pudieran ejecutar competencias en materia de juego, e incluso que sólo se podrían convertir en gravámenes autonómicos cuando se transfiriesen las competencias materiales a las que estaba afectado el rendimiento de los citados gravámenes, todos ellos fines de carácter asistencial y de bienestar social recogidos en el artículo 7.3 del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero (12).

Con independencia de todos estos problemas, lo que sí parece claro es que estos recursos autonómicos ni lo son por estar vinculados al ejercicio de determinadas competencias ni están afectados a satisfacer los gastos generados por dicho ejercicio. Con lo cual no queda otra alternativa que, como dice el preámbulo de la Ley 14/1985, de 27 de diciembre, de las Cortes Valencianas, considerarlos «no ya tanto para la cobertura de necesidades específicas o coyunturales, sino como instrumento apto y permanente en orden a la satisfacción de necesidades generales».

Aparte de la tributación sobre el juego, la actuación de las Comunidades Autónomas en el terreno de los impuestos propios se ha tenido que enfrentar siempre con la tradicional dificultad de encontrar hechos imponible vacantes (13), de falta de espacio para ejercer esta competencia, el *Steuerfindungsrecht* de la doctrina alemana, además de que, cuando ha logrado dar con alguna figura, se encuentra de inmediato con el correspondiente recurso de inconstitucionalidad, promovido no exclusivamente por los grupos políticos contrarios al que establece el tributo, sino, en ocasiones, por el Gobierno de la nación, y no sólo porque no acabe de entender el artículo 6.2 de la LOFCA cuando impide que los tributos autonómicos puedan recaer «sobre hechos imponible gravados por el Estado». Como puso de manifiesto con rotundidad

(12) G. ORÓN MORATAL: *Régimen fiscal del juego en España*, cit., págs. 145-146.

(13) La doctrina en general pone de manifiesto este problema, aunque no han faltado propuestas concretas como la de que, aun dentro de la limitación, «la imposición propia de las Comunidades Autónomas podría ocupar un espacio apreciable (verbigracia: Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Jurídicas, Impuesto sobre el Volumen de Ventas en fase Minoristas)». A. RODRÍGUEZ BEREJO: *Una reflexión...*, cit., pág. 75.

el Tribunal Constitucional en su sentencia 37/1987, de 26 de marzo, no cabe identificar a efectos del artículo 6.2 de la LOFCA materia imponible y hecho imponible, ya que siempre queda abierta la posibilidad de que, en palabras de la citada sentencia, «en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes», argumentando que «parece incuestionable, según resulta incluso de los propios términos literales del precepto, que el artículo 6.2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría... a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos de momento, nuevos impuestos autonómicos», concluyendo su FJ 14 que «lo que el artículo 6.2 prohíbe en sus propios términos es la duplicidad de hechos imposables estrictamente» (14).

Es curioso notar que los dos únicos impuestos autonómicos existentes con carácter netamente fiscal, cuya recaudación está destinada al ejercicio de las funciones asumidas constitucional y estatutariamente, hayan sido objeto de impugnación por el presidente del Gobierno de la nación a través del correspondiente recurso de inconstitucionalidad (art. 162 CE). Ambos impuestos son de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares: el «Impuesto sobre las Loterías», aprobado por Ley 12/1990, de 28 de diciembre (15), y el «Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente», aprobado por Ley 12/1991, de 20 de diciembre (16).

En relación con el punto tratado en este apartado hay que concluir, a mi entender, que no parece que exista vinculación alguna entre competencia

(14) Parece que el TC se pronuncia por una interpretación técnico-jurídica del término «hecho imponible», interpretación cuyos problemas fueron puestos de manifiesto hace ya años por J. ZORNOZA y cuyas líneas de solución han sido enunciadas tanto por la doctrina como por la jurisprudencia constitucional alemana en torno al principio del *Gleichartigkeitsverbot* (prohibición de equivalencia), que el citado autor recoge en su ponencia «Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas», presentada a las XIII Jornadas del ILADT, celebrada en Palma de Mallorca en septiembre de 1987. *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1986-1987*, Madrid, 1988, págs. 978-980.

(15) Recurso de inconstitucionalidad 2.902/1990, fundamentado en que el impuesto autonómico, al gravar la venta de billetes de Lotería Nacional y boletos de Lotería Primitiva, vulnera el artículo 6.2 LOFCA por incurrir en una doble imposición, ya que la entrega de bienes está sujeta a tributación en el Impuesto estatal sobre el Valor Añadido.

(16) Recurso de inconstitucionalidad 838/1992, que en este caso se fundamentó en la vulneración del artículo 6.3 LOFCA en la medida en que el impuesto autonómico pudiera incidir

material autonómica y competencia tributaria autonómica. Ni la Constitución, ni la LOFCA, ni los Estatutos de Autonomía establecen dicha vinculación y, en consecuencia, no se puede convertir en un límite de la competencia tributaria de una Comunidad Autónoma el que el impuesto que establezca deba circunscribirse a «materias» competencia de dicha Comunidad. Los límites, que indudablemente existen en el bloque de la constitucionalidad, en ningún caso hacen referencia a esa vinculación. Una Comunidad Autónoma podrá con toda legitimidad constitucional establecer un impuesto cuya recaudación se destine «al cumplimiento de sus fines», siempre y cuando respete tanto los límites de carácter material y formal, que con carácter general se contienen en la Constitución para el establecimiento de los tributos (principio de capacidad económica, principio de legalidad), como los límites y criterios de reparto de competencias tributarias entre Comunidades Autónomas y el Estado por un lado y con las Corporaciones Locales por otro, y que se encuentran recogidos tanto en la Constitución como en la LOFCA.

V. CONCLUSION

En el poder tributario con fin fiscal no ocurre lo mismo que con el poder de gasto respecto del cual la Comunidad Autónoma sí tiene siempre un límite en la competencia material a ella atribuida y no puede gastar si no es en el «cumplimiento de sus funciones», lo cual no le ocurre al Estado, que no se ve constreñido por una lista de competencias exclusivas, ni tan siquiera concurrentes, en las que pueda esgrimir algún título competencial, sino que su poder de gasto y subvención —con las condiciones o consecuencias analizadas— está legitimado por la Constitución en su conjunto y, por tanto, más allá de aquella lista.

La conclusión de todo ello es, pues, que la competencia autonómica de gasto y la de establecer normas tributarias de estructura causal o con fines extrafiscales o con destino afectado está limitada por su ámbito material de competencia, y esa limitación no opera ni es constitucionalmente legítima cuando la Comunidad Autónoma ejerce su competencia tributaria establecien-

sobre materias imponibles propias de las Corporaciones Locales, concretamente sobre bienes inmuebles. Este argumento no fue utilizado en el recurso de inconstitucionalidad contra el impuesto autonómico andaluz sobre tierras infrautilizadas, ni los otros impuestos de igual naturaleza (Extremadura, Asturias) fueron tan siquiera objeto de impugnación constitucional. Y en todos ellos es más evidente que en el impuesto balear la presencia de los bienes inmuebles como materias imponibles. La suspensión de la aplicación de la Ley impugnada fue levantada por Auto del TC de 9 de septiembre de 1992 en base a la «presunción de constitucionalidad» de la misma.

do un impuesto que —respetando, repito, todos los límites generales y de delimitación *inter entes* del bloque constitucional— persiga el fin de obtener recursos con los que hacer frente a los gastos originados por el ejercicio de sus competencias. Si la atribución al Estado de una determinada competencia material fuese suficiente para excluir la actuación del poder tributario de las Comunidades Autónomas sobre todas las actividades relacionadas con aquélla, ello equivaldría a negar sustantividad propia a la categoría del poder tributario como título competencial autónomo e independiente de cualquier otro.