

## III

## RÉXIME FINANCEIRO, TRIBUTARIO E SUBVENCÍONS

## Estudio preliminar

Isabel Torralba Mena

## 1. Aproximación inicial á competencia estatal en materia de Facenda xeral e ás competencias autonómicas sobre a Facenda autonómica.

De acordo co artigo 149.1.14<sup>3</sup> CE, o Estado ten competencia exclusiva en materia de "Hacienda general y Deuda del Estado". Este título competencial permite ao "Estado regular íntegramente su propia hacienda, así como establecer las instituciones comunes a las distintas haciendas y las medidas para su coordinación y para subvenir a su suficiencia (STC 233/1999, de 13 de diciembre, FJ 4)" (STC 130/2013, do 4 de xuño, FX 5). O Tribunal Constitucional remarca a diferenza entre facenda pública e Administración da facenda pública nos seguintes termos (STC 65/2020, do 18 de xuño, FX 4)<sup>1</sup>:

*"(...) Debe recordarse que una cosa es la "hacienda pública", entendida como conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico que constituyen el patrimonio financiero de un ente público territorial (entre cuyos derechos de contenido económico se encuentran los tributos), y otra distinta la "Administración de hacienda pública" o "Hacienda Pública" subjetiva, entendida como conjunto de órganos de la Administración (y entes de derecho público) encargados de su gestión; esto es, una función consistente en convertir a través de procedimientos administrativos los derechos de contenido económico (entre ellos, los tributos) en ingresos públicos con los que satisfacer el gasto público (...)"*

O artigo 149.1.14<sup>3</sup> CE debe completarse coas previsións constitucionais aplicables na materia, que poden estruturarse en tres grupos: un primeiro grupo, formado polos artigos 133 a 136 CE, que contén previsións xerais aplicables a todas as Administracións Públicas mais a regulación especificamente aplicable ao Estado; un segundo grupo normativo formado polo artigo 142 CE, que contén a regulación das facendas locais e que parte do principio de suficiencia; e, por último, a regulación das facendas autonómicas, que se contén nos artigos 156, 157 e 158 CE, que responde á finalidade de dotar dun sistema de ingresos e gastos ás Comunidades Autónomas na medida en que "la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas es correlato necesario de su autonomía política (STC 13/1992, de 6 de febrero, F. 7)" (STC 204/2011, do 15 de decembro FX 2)<sup>2</sup>. Este último grupo de preceptos sobre a Facenda autonómica, con-

<sup>1</sup> Sentenza do Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 65/2020, do 18 de xuño, recurso de inconstitucionalidade núm. 4362/2017, interposto polo Presidente do Gobierno contra o art. 5 da Lei da Generalitat de Cataluña 17/2017, de 1 de agosto, do Código Tributario de Cataluña e de aprobación dos Libros Primeiro, Segundo e Terceiro, relativos á Administración Tributaria da Generalitat (ECLI: ECLI:ES:TC:2020:65).

<sup>2</sup> Sentenza núm. 204/2011, do 15 decembro, recurso de inconstitucionalidade núm. 1849/2002 promovido por mais de cincuenta Deputados do Grupo Parlamentario Socialista no Congreso de los Diputados contra os arts. 6 j), apartados 1 e 2; 7, apartado 3; 16, apartado 1; disposición derogatoria única; e, disposición derradeira segunda, apartado 2, da Lei 21/2001, do 27 de decembro, pola que se regulan as medidas fiscais e administrativas do novo

tidos no Título VIII da CE, establece como principios reitores da Facenda autonómica os de autonomía financeira, solidariedade, equilibrio económico entre rexións e coordinación coa Facenda autonómica, regulando tamén a prohibición de crear barreiras económicas interiores<sup>3</sup>. De acordo con ese marco normativo, o artigo 149.1.14<sup>a</sup> CE "*«no es obstáculo para que deba admitirse que la Hacienda privativa de las Comunidades Autónomas "es materia propia de dichas Comunidades"» (SSTC 14/1986, de 31 de enero, FJ 2 y 192/2000, de 13 de julio, FJ 6), pues la organización de la propia hacienda «es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autonómica» (STC 14/1986, FJ 2) " (STC 130/2013, do 4 de xuño, FX 5)<sup>4</sup>. Agora ben, por razón do mesmo marco normativo (en concreto, pola aplicación do artigo 149.1.14<sup>a</sup> CE en relación co previsto nos artigos 133 e 157.3 CE), a competencia estatal alcanza, non soamente á regulación dos tributos propios do Estado, senón tamén á determinación do marco xeral de todo o sistema tributario e os principios comúns ao mesmo. E o mesmo sucede coa vertente dos gastos públicos: a competencia estatal comprende, non soamente o réxime xurídico dos gastos da Administración do Estado, senón tamén a determinación das normas e principios comúns da actividade financeira das distintas facendas, coa finalidade de garantir o cumprimento dos principios constitucionais que deben rexer o gasto público: legalidade (art. 133.4 CE); eficiencia e economía (art. 31.2 CE), asignación equitativa dos recursos públicos (art. 31.2 CE); subordinación da riqueza nacional ao interese xeral (art. 128.1), estabilidade orzamentaria (art. 135 CE; STC 134/2011, de 20 de xullo) e control (art. 136 CE)<sup>5</sup>.*

Dada a súa importancia en relación co alcance da competencia estatal prevista no artigo 149.1.14<sup>a</sup> CE e a delimitación da competencia autonómica, merecen especial atención os artigos 133, 135 e 157 CE. O artigo 133 CE<sup>6</sup> atribúe ao Estado a potestade orixinaria para establecer os tributos, determina que as Comunidades Autónomas e as Corporacións locais poderán establecer e esixir tributos de acordo coa Constitución e as leis e establece que as administracións públicas soamente poderán contraer obrigas financeiras e realizar gastos de acordo coas leis. Pola súa parte, o artigo 135 CE<sup>7</sup> establece o principio de estabilidade orzamentaria aplicable a

sistema de financiamento das Comunidades Autónomas de réxime común e cidades con Estatuto de Autonomía por vulneración dos arts. 9.3,147 e 156 da CE. No mesmo sentido poden citarse a STC 289/2000, FX 3, e a STC 31/2010, FX 130.

3 MONASTERIO ESCUDERO, C., *"El laberinto de la Hacienda Autonómica"*, Cuadernos Civitas, Editorial Aranzadi, SA, 2010. Páxina 24.

4 Sobre a competencia autonómica en materia de facenda autonómica a STC 65/2020, do 18 de xuño, engade (FX 4): "*Es más, de una lectura conjunta del art. 156.1 CE sobre autonomía financiera autonómica, del art. 157.3 CE sobre delimitación de competencias financieras autonómicas mediante Ley Orgánica y del art. 149.3 CE (al ser una materia no expresamente atribuida al Estado y por tanto asumible estatutariamente por las comunidades autónomas), se desprende que la hacienda privativa autonómica "es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autonómica" (TC 14/1986, de 31 de enero, FJ 2; citada, entre otras, en SSTC 192/2000, de 13 de julio, FJ 6; y 130/2013, de 4 de junio, FJ 5)*".

5 STC 130/2013, do 4 de xuño, FX5. Tamén STC 31/2010, FX 130 (Sentenza do Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 31/2010, do 28 xuño, recurso de inconstitucionalidade núm. 8045/2006, interposto por noventa e nove Deputados do Grupo Parlamentario Popular do Congreso contra diversos preceptos da Lei Orgánica 6/2006, de 19 de xullo, de reforma do Estatuto de Autonomía de Cataluña).

6 Artigo 133 CE:

*"1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.*

*2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.*

*3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.*

*4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes"*.

7 Artigo 135 CE:

*"1. Todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria.*

*2. El Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros.*

*Una ley orgánica fijará el déficit estructural máximo permitido al Estado y a las Comunidades Autónomas, en relación con su producto interior bruto. Las Entidades Locales deberán presentar equilibrio presupuestario.*

*3. El Estado y las Comunidades Autónomas habrán de estar autorizados por ley para emitir deuda pública o contraer crédito.*

*Los créditos para satisfacer los intereses y el capital de la deuda pública de las Administraciones se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de sus presupuestos y su pago gozará de prioridad absoluta. Estos créditos no podrán ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión.*

*El volumen de deuda pública del conjunto de las Administraciones Públicas en relación con el producto interior bruto del Estado no podrá superar el valor de referencia establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.*

*4. Los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública sólo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados.*

*5. Una ley orgánica desarrollará los principios a que se refiere este artículo, así como la participación, en los procedimientos respectivos, de los órganos de coordinación institucional entre las Administraciones Públicas en materia de política fiscal y financiera. (...)"*

*6. Las Comunidades Autónomas, de acuerdo con sus respectivos Estatutos y dentro de los límites a que se refiere este artículo, adoptarán las disposiciones que procedan para la aplicación efectiva del principio de estabilidad en sus normas y decisiones presupuestarias"*.

todas as Administracións Públicas, con previsións específicas en materia de déficit estrutural e débeda pública. Destaca, en particular, a prohibición aplicable ao Estado e ás CCAA de incorrer en déficit estrutural por encima das marxes establecidas pola Unión Europea para os Estados membros así como o mandato dirixido ás Comunidades Autónomas de adoptar as disposicións que sexan necesarias para a aplicación efectiva do principio de estabilidade nas súas normas e decisións orzamentarias. O Tribunal Constitucional afirma sobre o principio de estabilidade orzamentaria consagrado no artigo 135 CE (STC 139/2016, do 21 de xullo, FX 12)<sup>8</sup> o seguinte:

*"(...) Según la STC 157/2011, de 18 de octubre, FJ 3 "Estamos, pues, ante un mandato constitucional que, como tal, vincula a todos los poderes públicos y que por tanto, en su sentido principal, queda fuera de la disponibilidad –de la competencia– del Estado y de las Comunidades Autónomas (...)".*

A noción de estabilidade orzamentaria está directamente vinculada coa configuración da Unión Europea como unha unión económica e monetaria. Nunha unión desa natureza a política fiscal ten unha relevancia primordial como instrumento que os gobernos poden utilizar a curto prazo para compensar os posibles desaxustes cíclicos. Agora ben, unha utilización reiterada desa política orzamentaria pode determinar déficits públicos con consecuencias negativas non soamente para o Estado membro afectado senón tamén para as economías do resto dos Estados membros da Unión e para a propia Unión. Por este motivo o acervo comunitario incorpora un conxunto de principios básicos da política económica, indispensables para alcanzar obxectivos de crecemento común e evitar inestabilidades internas. As normas fundamentais na materia se conteñen no artigo 119.3 do Tratado de Funcionamento da Unión Europea (en diante, TFUE) que impón aos Estados membros a obriga de respectar *"los siguientes principios rectores: precios estables, finanzas públicas y condiciones monetarias sólidas y balanza de pagos estable"*; no artigo 121 TFUE, de acordo co que os Estados membros *"considerarán sus políticas económicas como una cuestión de interés común y las coordinarán en el seno del Consejo"*, regulando así mesmo as bases da supervisión multilateral das políticas económicas e da evolución económica dos Estados membros e dos programas de estabilidade e converxencia; e no artigo 126 TFUE, que impón aos Estados membros a obriga de evitar déficits públicos excesivos, articulando o mecanismo de reacción fronte a aqueles Estados que incumpran este compromiso<sup>9</sup>. En aplicación do artigo 135 CE o Estado ditou a Lei orgánica 2/2012, do 27 de abril, de Estabilidade Orzamentaria e Sustentabilidade Financeira, que forma parte do bloque de constitucionalidade nesta materia (artigo 28 LOTC en relación co artigo 135). A Lei galega 2/2011, do 16 de xuño, de disciplina orzamentaria e sustentabilidade financeira, é a norma autonómica ditada dentro no marco estatal básico *"co obxecto de garantir a estabilidade orzamentaria e a sustentabilidade financeira ao longo do ciclo económico"* en Galicia (artigo 1). Esta norma parte do recoñecemento do papel esencial das Comunidades Autónomas no proceso, posterior á crise económica e financeira de 2008 e 2009, de saneamento orzamentario no longo prazo e a utilización eficiente dos fondos públicos *"non só por xestionar un importante volume de gasto, senón tamén porque sen unha actuación coordinada de todas as administracións públicas será difícil manter a confianza na sustentabilidade a longo prazo das finanzas públicas"*<sup>10</sup>. A Lei<sup>11</sup>

8 Sentenza núm. 139/2016, do 21 xullo, recurso de inconstitucionalidade núm. 4123/2012 interposto polo Parlamento de Navarra contra certos preceptos do Real Decreto-Lei 16/2012, de 20 de abril de medidas urxentes para garantir a sustentabilidade do Sistema Nacional de Saúde.

9 Ditame do Consejo de Estado núm. 164/2012 sobre o proxecto de Lei Orgánica de Estabilidade Orzamentaria e Sustentabilidade Financeira das Administracións Públicas (Fundamento xurídico terceiro).

10 Exposición de motivos da Lei 2/2011, do 16 de xuño, de disciplina orzamentaria e sustentabilidade financeira.

11 A Lei 2/2011, do 16 de xuño, é aplicable ao sector público autonómico, aos órganos con dotación diferenciada nos orzamentos xerais da Comunidade Autónoma de Galicia, ás universidades públicas de Galicia e axentes vinculados ou dependentes destas así como a aqueles outros axentes determinados pola Consellería competente en materia de Facenda atendendo ao inventario do sector público autonómico e aos criterios de contabilidade nacional.

identifica os seguintes principios reitores da política orzamentaria autonómica: o principio de sustentabilidade financeira (artigo 3), o principio de estabilidade orzamentaria (artigo 4), o principio de elaboración dos orzamentos nun escenario plurianual compatible co principio de anualidade orzamentaria (artigo 5), o principio de transparencia (artigo 6), o principio de eficiencia na asignación e no emprego dos recursos públicos (artigo 7) e, finalmente, o principio de responsabilidade na xestión do gastos (artigo 8).

O artigo 157 CE<sup>12</sup> regula, dentro da normativa aplicable á facenda autonómica, os recursos das Comunidades Autónomas, e remite a unha lei orgánica para a regulación do financiamento autonómico<sup>13</sup>. A CE configura un sistema de financiamento autonómico flexible e aberto, que se desenvolveu ex artigo 157.3 CE pola Lei orgánica 8/1980, do 22 de setembro, de Financiamento das Comunidades Autónomas (en diante, LOFCA), mais os Estatutos de Autonomía (STC 65/2020, do 18 de xuño, FX 4). A LOFCA, dada a remisión normativa expresa contida no artigo 157 CE, forma parte tamén do bloque de constitucionalidade nesta materia (artigo 28 LOTC)<sup>14</sup>. Esta norma debe completarse, no caso de Galicia, coa Lei 22/2009, do 18 de decembro, pola que se regula o sistema de financiamento das Comunidades Autónomas de réxime común e Cidades con Estatuto de Autonomía e se modifican determinadas normas tributarias (Lei que tamén forma parte do bloque de constitucionalidade ex artigo 28 LOTC – STC 65/2020, do 18 de xuño, FX 5). O TC sintetizou a evolución dos distintos modelos de financiamento autonómico nos seguintes termos (STC 65/2020, do 18 de xuño, FX 4):

*“(…) Dentro del marco constitucional flexible y abierto que regula el sistema de financiación autonómica (arts. 156-158CE), completado por la LOFCA ex art. 157.3 CE y los estatutos de autonomía, se han ido sucediendo diferentes modelos. Como ha señalado este Tribunal, a partir del quinquenio 1997-2001 (con la consiguiente modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre; y con la aprobación de la nueva Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas) se pasó de un modelo de hacienda autonómica de transferencias “en las que el grueso de sus ingresos procedían del Presupuesto estatal, a través del porcentaje de participación en los ingresos del Estado (SSTC*

12 Artigo 157 CE: “1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

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

c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.

e) El producto de las operaciones de crédito.

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

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

13 A definición do sistema de financiación é competencia estatal e así o ten afirmado o TC en diversas ocasións: STC 76/2004, do 8 de maio, (FX 4): “En efecto, es cierto que, partiendo de la competencia del Estado para establecer un sistema u otro de financiación autonómica, a través de la ley orgánica prevista en el art. 157.3 CE”; STC 204/2011, FX 6: “Debemos comenzar por recordar que no corresponde a este Tribunal decidir cuál deba ser el mejor sistema de financiación de las Comunidades Autónomas o de coordinación de las actividades financieras entre los distintos entes territoriales (STC 68/1996, de 4 de abril, F. 2; y en el mismo sentido, STC 179/1985, de 19 de diciembre, F. 3)”. No mesmo sentido, a STC 65/2020, do 18 de xuño, FX 4: “Debe precisarse que, pese a la garantía constitucional de la autonomía financiera conferida a las comunidades autónomas como instrumento para la consecución de su autonomía política (art. 156.1 CE), el art. 157.1 CE no diseña un concreto modelo de hacienda autonómica, ya que se limita a enumerar las distintas clases de rendimientos de que pueden disponer las comunidades autónomas para financiar su gasto público, entre los que se encuentran los derivados de “a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado” y de “b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”. Es, pues, la LOFCA la que, con carácter general y sobre los apoyos ofrecidos por la Constitución, establece un modelo para todas las comunidades autónomas de régimen común ex art. 157.3 CE, en el que se incluyen estos dos recursos tributarios [art. 4.1.b) y c)]”.

14 Sobre a LOFCA como parte do bloque de constitucionalidade: Sentenza do Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 289/2000, do 30 novembro, recurso de inconstitucionalidade núm. 838/1992, promovido polo Presidente do Goberno en relación coa Lei do Parlamento das Illas Baleares 12/1991, do 20 de decembro, reguladora do imposto sobre instalacións que incidan no medio ambiente, FX 1 “... en la ley orgánica a la que explícitamente se remite el art. 157.3 CE para regular el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en su apartado 1 y que en consecuencia forma parte del bloque de la constitucionalidad y, en esa condición, debe utilizarse como canon de nuestro enjuiciamiento”. Tamén, a sentenza do Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 4/2019, do 17 xaneiro, recurso de inconstitucionalidade núm. 2255/2016, pola que se desestima o recurso interposto polo Presidente do Goberno contra os artigos 1, 4, 9.1, 11 y 12 da Lei do Parlamento de Cataluña 14/2015, do 21 de xullo, do imposto sobre as vivendas baleiras, e de modificación de normas tributarias, e da Lei 3/2012, por suposta vulneración do art. 6.3 da LOFCA, en relación cos tributos locais, e especificamente, co imposto sobre bens inmobles (IBI) (ECLI:ECLI:ES:TC:2019:4), (FX 3): “a) El canon de constitucionalidad aplicable a las normas de las Comunidades Autónomas es el contenido en sus respectivos Estatutos de Autonomía (...) y en las leyes estatales que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas (por todas, STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 4). Entre esas leyes delimitadoras ocupa un lugar destacado, en lo que a competencias financieras se refiere, la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas [entre otras, STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 1 a)]”.

*13/1992, de 6 de febrero, FJ 7; 68/1996, de 18 de abril, FJ 10; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3) a una concepción del sistema presidida por el principio de 'corresponsabilidad fiscal', potenciando la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público" [por todas, SSTC 289/2000 (RTC 2000, 289), FJ 3; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4; 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8; y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3.a)] (...)"*

Nesta liña, o modelo de financiamento aprobado pola Lei 22/2009, do 18 de decembro "perseguiu alcanzar una maior corresponsabilidade fiscal, para lo cual, entre otras medidas, se aumentaron los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, al tiempo que se incrementaron sus competencias normativas para reforzar su autonomía financiera"<sup>15</sup>. Así, a Lei inclúe, ademais da regulación do sistema de financiamento, a garantía de financiamento de servizos públicos fundamentais, os fondos de converxencia autonómica, o establecemento do réxime xeral da cesión de tributos do Estado ás Comunidades Autónomas e os órganos de coordinación da xestión tributaria.

O EAG dedica o seu Título IV á "Economía e Facenda" (artigos 42 a 55). O artigo 42, baixo a rúbrica "autonomía financeira" determina que "a Comunidade Autónoma galega contará para o desempeño das súas competencias con facenda e patrimonio propios", regulando a continuación o patrimonio da Comunidade Autónoma (artigo 43) e os recursos que integran a facenda autonómica (artigo 44). Así mesmo regula especificamente algúns deses recursos: no artigo 45 regula a participación autonómica ou dos entes locais galegos afectados correspondentes nos "tributos que o Estado poida establecer para recupera-los custos sociais producidos por actividades contaminantes ou xeradoras de riscos de especial gravidade para o entorno físico e humano de Galicia"; a participación anual nos ingresos do Estado no artigo 46; a emisión de débeda pública pola Comunidade Autónoma no artigo 47; o suposto de que o Estado emita débeda parcialmente destinada á creación ou mellora de servizos situados en Galicia e transferidos á Comunidade Autónoma, no artigo 48; os artigos 51, 52 e 54 refírense a distintos aspectos relacionados cos tributos e as competencias autonómicas -do Parlamento e da Xunta- asociadas aos mesmos; o artigo 49 regula a tutela financeira da Comunidade Autónoma sobre as entidades locais; o artigo 50 determina que "a Comunidade Autónoma galega gozará do tratamento fiscal que a lei estableza para o Estado"<sup>16</sup>; no artigo 53 regula o orzamento da Comunidade Autónoma, que "será único e incluírá a totalidade dos gastos e ingresos da Comunidade Autónoma galega e dos organismos, institucións e empresas dela dependentes". A súa elaboración e aplicación corresponde á Xunta de Galicia, mentres que "o seu exame, emenda, aprobación e control" corresponde ao Parlamento. E finalmente, no artigo 136.2 crea ao Consello de Contas "como órgano de fiscalización externa das contas e da xestión económico-financiera e contable, [que] exercerá a súa función en relación coa execución dos programas de ingresos e gastos do sector público da Comunidade Autónoma e asesorará o Parlamento de Galicia en materia económico-financiera" (artigo 1 da Lei 6/1985, do 24 de xuño, do Consello de Contas).

Ademais da Lei autonómica 2/2011, do 16 de xuño, xa citada, a actividade económico-financiera da Comunidade Autónoma réxese fundamentalmente polo texto refundido da Lei de réxime financeiro e orzamentario de Galicia (Decreto Legislativo 1/1999, do 7 de outubro) e polas leis de orzamentos xerais da Comunidade Autónoma. O texto refundido da Lei de réxime financeiro

<sup>15</sup> CALVO VÉRGEZ, J., "La modificación de la competencia normativa de las CC.AA. sobre los impuestos cedidos. Tras el largo camino recorrido ¿volvemos a la casilla de salida?", Revista Quincena Fiscal núm. 6/2021 parte Editorial. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2021.

<sup>16</sup> A LOFCA contén a mesma previsión no seu artigo 2.Tres.

e orzamentario consta de seis títulos, ademais do título preliminar, dedicados a regular á Facenda autonómica (Título I), as operacións de endebedamento (Título II), os orzamentos xerais da Comunidade Autónoma (Título III), a Tesourería (Título IV), o control interno e a contabilidade (Título V) e o réxime de responsabilidade aplicable na materia (Título VI).

## 2.- Recursos das Comunidades Autónomas: tributos cedidos e tributos propios.

O artigo 2 da LOFCA establece os principios con arranxo aos que as Comunidades Autónomas poden exercer a súa actividade financeira en coordinación coa Facenda do Estado<sup>17</sup>. Estes principios son os seguintes:

a) O sistema de ingresos das Comunidades Autónomas non pode implicar privilexios económicos ou sociais nin supoñer a existencia de barreiras fiscais no territorio español.

b) A garantía do equilibrio económico, a través da política xeral, de acordo co previsto nos artigos 40.1, 131 e 138 CE, corresponde ao Estado, que é o competente para adoptar as medidas dirixidas a lograr a estabilidade económica interna e externa, a estabilidade orzamentaria e a sustentabilidade financeira así como o desenvolvemento harmónico entre os distintos territorios españois. A estes efectos, e de acordo co artigo 135 CE, aplicaranse os principios de estabilidade orzamentaria e sustentabilidade financeira definidos na Lei Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidade Orzamentaria e Sustentabilidade Financeira.

c) A garantía dun nivel base equivalente de financiamento dos servizos públicos fundamentais, con independencia da Comunidade Autónoma de residencia.

d) A corresponsabilidade das Comunidades Autónomas e o Estado, en consonancia coas competencias en materia de ingresos e gastos públicos.

e) O principio de solidariedade entre as diversas nacionalidades e rexións.

f) A suficiencia de recursos para o exercicio das competencias propias das Comunidades Autónomas.

g) A lealdade institucional<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Como se indica na STC 65/2020, do 18 de xuño, (FX 4): "Cabe asimismo advertir que el art. 157.1 CE tampoco establece el sistema de distribución de competencias sobre los distintos recursos tributarios de cuyo producto puede ser titular la comunidad autónoma, que habrá que buscar no solo en otros preceptos constitucionales [art. 157.1.b] en relación con el art. 133.2 CE para los propios, y art. 157.1.c] en relación con los arts. 133.1 y 149.1.14 CE para los impuestos cedidos] sino también en el bloque de la constitucionalidad. Concretamente, en la LOFCA, como norma estatal que delimita las competencias financieras autonómicas (SSTC 72/2003, de 10 de abril, FJ 5; 31/2010, de 28 de junio, FJ 130; 32/2012, de 15 de marzo, FJ 6; y 30/2015, de 19 de febrero, FJ 3) y en el EAC, cuyo art. 20.11 proclama que "[l]as relaciones de orden tributario y financiero entre el Estado y la Generalitat se regulan por la Constitución, el presente Estatuto y la Ley Orgánica prevista en el apartado tercero del artículo 157 de la Constitución".

<sup>18</sup> STC 76/2004, do 8 de maio, recurso de inconstitucionalidade núm. 1425/2011 (FX 4), sinala: "En efecto, es cierto que, partiendo de la competencia del Estado para establecer un sistema u otro de financiación autonómica, a través de la ley orgánica prevista en el art. 157.3 CE, hemos reiterado la relevancia que en este ámbito tiene el principio de lealtad constitucional, que «constituye un soporte esencial del funcionamiento del Estado autonómico cuya observancia resulta obligada» (SSTC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8; y 123/2012, de 5 de junio, FJ 8), y del que se desprende el mandato de que «el Gobierno extreme el celo por llegar a acuerdos con las Comunidades Autónomas» (SSTC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8; 123/2012, de 5 de junio, FJ 8; y 162/2010, de 20 de septiembre, FJ 6)» [por todas, STC 217/2013, de 19 de diciembre, FJ 6 e]]. En concreto, el principio de lealtad constitucional es preciso ponerlo en relación con el papel que en el sistema desempeña en la actualidad el Consejo de Política Fiscal y Financiera, en tanto que órgano de coordinación de las competencias financieras entre Estado y Comunidades Autónomas (art. 3 LOFCA) de manera que, sin perjuicio de que corresponde a las Cortes Generales la decisión final acerca del sistema de financiación, resulta necesario que este tipo de decisiones sobre el conjunto de las Comunidades Autónomas se adopten en el órgano multilateral en el que el Estado ejerce funciones de cooperación y coordinación ex art. 149.1.14 CE, sin perjuicio del papel que en su caso puedan desempeñar las Comisiones mixtas (por todas, SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 8 y 31/2010, de 28 de junio, FJ 130)".

O principio de autonomía financeira das Comunidades Autónomas (artigo 156 CE) está relacionado co principio de suficiencia que, á súa vez, vén determinado polas competencias efectivamente atribuídas a cada Comunidade, pola totalidade dos recursos de que dispoñen as Comunidades Autónomas para o exercicio das súas competencias, así como polas posibilidades reais do sistema financeiro do Estado (artigo 2.uno.f) LOFCA (STC 204/2011, do 15 de decembro, FX 8)<sup>19</sup>:

*"(...) hemos afirmado que la suficiencia financiera, ligada a la autonomía financiera, es un principio que encuentra un límite evidente en la propia naturaleza de las cosas, y en particular en el «marco de las posibilidades reales del sistema financiero del Estado en su conjunto» (SSTC 237/1992, de 15 de diciembre, F. 6; 13/2007, de 18 de enero, F. 5; y 31/2010, de 28 de junio, F. 130). También hemos señalado que para poder valorar si una Comunidad Autónoma goza de suficientes recursos es preciso atender, en primer lugar, a las competencias que tiene atribuidas, y en segundo lugar, al conjunto de recursos de que puedan disponer (por todas, STC 109/2011, de 22 de junio, F. 5). Es decir, la suficiencia financiera se refiere a la totalidad de recursos de que disponen las Comunidades Autónomas para el efectivo ejercicio de las competencias asumidas, no encontrándose por tanto limitada a un único recurso como son las transferencias garantizadas por el Estado (SSTC 13/2007, de 18 de enero, F. 5 y 58/2007, de 14 de marzo, F. 3) (...)"*

O artigo 157 CE procede á determinación dos recursos que integran as facendas autonómicas. Tamén o artigo 4 da LOFCA identifica os recursos das Comunidades Autónomas. En Galicia, os recursos da Facenda Autónoma se precisan no artigo 44 EAG e no artigo 14 do texto refundido da Lei de Réxime Financeiro e Orzamentario de Galicia, aprobado polo Decreto Legislativo 1/1999, do 7 de outubro. A evolución do sistema de financiamento autonómico vén marcada polas variacións na importancia duns recursos sobre outros no financiamento das Comunidades Autónomas, apreciándose o paso dunha etapa inicial na que o sistema descansaba fundamentalmente sobre as transferencias do Estado a outras etapas posteriores nas que o financiamento de carácter tributario vaise ampliando notablemente, non tanto pola vía da tributación autonómica propia (ao estar moi delimitada pola CE e sobre todo pola LOFCA), senón pola vía da cesión de certos tributos estatais, o que se traduce nunha maior capacidade de intervención das Comunidades Autónomas e polo tanto unha maior responsabilidade destas (STC 204/2011, do 15 de decembro, FX 8; e STC 65/2020, do 18 de xuño, FX 4).

Antes de entrar na análise dos tributos propios e cedidos, cabe destacar que o Tribunal Constitucional analizou a posibilidade de que as Comunidades Autónomas poidan ditar normas tributarias de carácter xeral, tanto en relación coos tributos propios como respecto dos tributos cedidos, concluíndo que *"cualquier regulación autonómica de carácter general sobre ordenación y aplicación de los tributos que contravenga los principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español, reservados ex Constitutione al Estado y regulados actualmente en la LGT, será inconstitucional por invadir las competencias estatales ( arts. 149.1, 8, 14 y 18 CE) y por exceder asimismo el marco competencial a ellas*

<sup>19</sup> Sentenza núm. 204/2011, do 15 decembro, recurso de inconstitucionalidade núm. 1849/2002 promovido por máis de cincuenta Deputados do Grupo Parlamentario Socialista no Congreso dos Deputados contra os arts. 6 j), apartados 1 e 2; 7, apartado 3; 16, apartado 1; disposición derrogatoria única; e disposición derradeira segunda, apartado 2, da Lei 21/2001, do 27 de decembro, pola que se regulan as medidas fiscais e administrativas do novo sistema de financiamento das Comunidades Autónomas de réxime común e cidades con Estatuto de Autonomía por vulneración dos arts. 9.3,147 e 156 da CE.

reconocido para el establecimiento y exacción de sus propios tributos en los arts. 133.2 CE, 203.5 EAC y 6.1 LOFCA" (STC 65/2020, do 18 de xuño, FX 5).

## 2.1.- Tributos cedidos.

Os tributos cedidos teñen un papel fundamental no financiamento das Comunidades Autónomas, estando directamente vinculados co fortalecemento da autonomía financeira e coa corresponsabilidade fiscal das Comunidades Autónomas<sup>20</sup>. Como indica o Tribunal Constitucional (STC 65/2020, do 18 de xuño, FX 5), os tributos estatais cedidos son, a diferencia dos tributos autonómicos propios, "*tributos de titularidad estatal, fruto de la potestad tributaria originaria del Estado ex art. 133.1 CE y de su competencia exclusiva sobre hacienda general (art. 149.1.14 CE)*". Ao ser tributos estatais é o Estado quen "*establece en la LOFCA, ex art. 157.3 CE, "la regulación esencial de la cesión" (FJ 3), actualmente recogida en los arts. 10, 11, 19.2 y 20.2, 3 y 5 LOFCA; y en las leyes reguladoras del sistema de financiación (la vigente LSF 2009) se complementa y desarrolla ese marco orgánico general que determina el régimen de cesión de tributos a las comunidades autónomas, regulando las condiciones y el alcance de la misma.*" (STC 65/2020, do 18 de xuño, FX 5, citando a STC 181/1988, do 13 de outubro). A cesión do produto destes tributos ás Comunidades Autónomas non "*implica "la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo" ( SSTC 192/2000, de 13 de julio, FJ 8; 35/2012, de 15 de marzo, FJ 7; y 161/2012, de 20 de septiembre, como indica también el art. 45 LSF 2009*". O alcance da cesión é variado en función da figura impositiva obxecto de cesión, estando as diferenzas determinadas en función do alcance concreto da cesión respecto da "*triple desmembración de la competencia que puede ejercerse sobre la materia tributaria: la competencia normativa, la competencia ejecutiva o administrativa (que incluye también las funciones de sanción y de revisión) y la competencia sobre el rendimiento o producto de la recaudación de dichos tributos*". Así, o réxime de cesión contempla (STC 65/2020, do 18 de xuño, FX 5):

- "*primero, la atribución total o parcial de los rendimientos de estos tributos a las comunidades autónomas*"

- *segundo, la posibilidad de que estas asuman, por delegación, determinadas competencias ejecutivas de aplicación de tributos (asistencia e información a los obligados tributarios, gestión, inspección y recaudación), la potestad sancionadora y las funciones de revisión en vía administrativa de los actos de aplicación y sanción dictados por estas Administraciones tributarias (arts. 19.2 y 20.2 LOFCA)*;

- *E, en terceiro lugar, "de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 150.1 CE y 19.2 LOFCA, a partir del sistema de financiación autonómica implantado en España en 1997, la cesión de tributos a las comunidades autónomas incluye la delegación de competencias normativas que en cada caso se indiquen al regular la cesión aplicable ratione temporis (por todas, SSTC 25/2016, de 15 de febrero, FJ 2; y 33/2016, de 18 de febrero, FJ 4)*".

<sup>20</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., "*Reflexiones acerca de las propuestas de reforma de la financiación autonómica (especial referencia a los tributos cedidos)*", Revista Quincena Fiscal núm. 9/2019 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2019. Exposición de motivos da Lei 22/2009, de 18 de decembro, pola que se regula o sistema de financiamento das Comunidades Autónomas de réxime común e Cidades con Estatuto de Autonomía e se modifican determinadas normas tributarias.

En relación coa progresiva asunción de competencias normativas e administrativas polas facendas territoriais, Ramos Prieto destacou a aparición de crecentes disparidades interterritoriais de carga tributaria que implican *“que los contribuyentes tengan a su alcance diversas alternativas y puedan adoptar, por consiguiente, decisiones de arbitraje fiscal con el fin de minimizar el coste económico de sus actividades, bienes o derechos, procurando en la medida en que sea factible una localización en el territorio de aquel ente público que ofrezca una menor presión fiscal”*, o que a xuízo deste autor *“desemboca en un escenario con bastantes posibilidades de que se desencadene el controvertido juego de la competencia fiscal entre las haciendas territoriales”*<sup>21</sup>. Esa competencia fiscal introduce o debate acerca da medida na que a cesión de competencias normativas nos tributos cedidos *“afecta a los principios de igualdad y autonomía”* se ben, polo momento *“en palabras de nuestro Tribunal Constitucional, “salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deben soportar pueden ser distintas” (ATC 182/1986, de 26 de febrero)”*<sup>22</sup>.

Para coñecer o réxime xurídico dos tributos cedidos é preciso ter en conta que *“la LGT se aplica a los tributos cedidos en función del alcance y las condiciones de la cesión, y del efectivo ejercicio por parte de las comunidades autónomas de las competencias normativas en su caso cedidas. Por tanto, será directamente aplicable, tanto la regulación sustantiva como procedimental, a aquellos aspectos de los tributos cedidos que no hayan sido objeto de cesión normativa; así como a aquellos aspectos en los que la comunidad autónoma no haya ejercido en todo o en parte la competencia normativa delegada”* (STC 65/2020, do 18 de xuño, FX 5). O TC extrae dúas conclusións adicionais (STC 65/2020, do 18 de xuño, FX 5):

*“(…) Por un lado, para el ejercicio delegado de las competencias normativas de carácter sustantivo de los tributos total o parcialmente cedidos, consistente en la regulación de algún elemento de su estructura de acuerdo con los arts. 46 a 52 LSF 2009, la comunidad autónoma deberá respetar siempre la terminología y conceptos de la LGT ex art. 27.1 in fine LSF 2009.*

*Por otro lado, para el ejercicio delegado de las competencias normativas de carácter procedimental de los tributos totalmente cedidos, que la LSF 2009 concreta en la “gestión” (y liquidación) en los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (arts.48.2 y 49.2) y en la “aplicación” en los tributos sobre el juego (art. 50.2), deberá atenderse a los límites y condiciones de la cesión de las competencias administrativas de gestión y aplicación de los arts. 55 a 58 LSF 2009 (...).”*

En Galicia, o conxunto das normas autonómicas en materia de tributos cedidos se contén no Decreto legislativo 1/2011, do 28 de xullo, polo que se aproba o texto refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos polo Estado. A modificación do artigo 27.5 de dito texto legal (polo artigo 5.2 da Lei 12/2014, do 22 de decembro, de medidas fiscais e administrativas) foi obxecto de recurso de inconstitucionalidade ante o Tribunal Constitucional. No dito recurso o Tribunal Constitucional determinou, seguindo a doutrina sentada na STC 161/2002, do 16 de setembro, a imposibilidade de establecer para

21 RAMOS PRIETO, J., *“La competencia fiscal en el ámbito interno. Planteamiento general”*, dentro da obra colectiva *“Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna”*, Dir. RAMOS PRIETO, J., Editorial Thomson Reuters, 1ª ed., novembro 2014.

22 SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., *“Reflexiones acerca de las propuestas de reforma de la financiación autonómica (especial referencia a los tributos cedidos)”*, op. cit.

un tributo concreto un método de comprobación de valores non previsto na normativa estatal dese imposto. Así, conclúe o TC (STC 33/2016<sup>23</sup>, do 18 de febreiro, FX 5):

*“(…) En conclusión, y sin perjuicio de reiterar que la Comunidad Autónoma de Galicia tiene atribuidas facultades normativas en materia de gestión de los tributos cedidos y en particular del ISD y del ITPyAJD, la norma autonómica impugnada resulta contraria al mandato contenido en el art. 55.1 Ley 22/2009, a tenor del cual los órganos de gestión tributaria de la Comunidad Autónoma tan sólo podrán incoar expedientes de comprobación de valores utilizando los mismos criterios que el Estado, y en consecuencia significa una extralimitación en el ámbito de cesión de tributos que supone la inconstitucionalidad de la norma autonómica por invadir la competencia estatal sobre estos tributos (art. 149.1.14 CE en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE (...))”.*

Pola súa relación coa materia e coa Comunidade Autónoma galega procede citar tamén a sentenza do Tribunal Supremo núm. 553/2021, do 23 abril<sup>24</sup>, na que se concluíu a vulneración da autonomía financeira da Comunidade Autónoma de Galicia polo desfase financeiro producido na liquidación do Imposto sobre o Valor Engadido correspondente ao exercicio de 2017:

*“(…) cabe subrayar, en los mismos términos que hemos expuesto en la sentencia de esta Sala de 19 de abril de 2021, resolviendo el recurso contencioso-administrativo 286/2020, que el desequilibrio derivado de la aplicación de la metodología instaurada por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, determinó la vulneración del derecho a la autonomía financiera de la Comunidad Autónoma, pues es notoria la disfunción que se deriva del hecho de que las entregas a cuenta se le abonasen en doce mensualidades y, en cambio, en la liquidación definitiva se atendiese únicamente a la recaudación de IVA correspondiente a once mensualidades, derivándose de ello un resultado anómalo”.*

## 2.2.-Tributos propios.

En palabras do Tribunal Constitucional, *“la competencia autonómica sobre sus tributos propios, que puede implicar tanto “establecimiento” (normación) y como “exigencia” (ejecución) ex art. 133.2 CE, ha sido asumida como propia en todos los estatutos de autonomía (...). Para su ejercicio las comunidades autónomas deben observar, por un lado, los límites constitucionales impuestos a todo poder tributario (art. 31 CE), a la actividad financiera autonómica en general (principios de instrumentalidad, de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles del art. 156.1 CE) y al poder tributario autonómico en particular (principios de territorialidad y neutralidad del art. 157.2 CE). Por otro lado, el poder tributario autonómico está sujeto también a los límites establecidos en las leyes del Estado a que se refieren los arts. 133.2 y 157.3 CE [por todas, SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4; 54/2013, de 12 de abril, FJ 3.a); y 30/2015, de 19 de febrero, FJ 3]”* (STC 65/2020, do 18 de xuño, FX 5). Agora

23 Sentenza do Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 33/2016, do 18 de febreiro, Recurso de inconstitucionalidade núm. 5458/2015, (BOE núm. 71, do 23 de marzo de 2016) (ECLI:ES:TC:2016:33). O Tribunal Constitucional estima o recurso de inconstitucionalidade interposto polo Presidente do Goberno contra o artigo 27.5 do Texto Refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos polo Estado, aprobado polo Decreto Lexislativo 1/2011, do 28 de xullo, na redacción dada polo art. 5.2 da Lei 12/2014, do 22 de decembro, de medidas fiscais e administrativas.

24 Sentenza do Tribunal Supremo (Sala do Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) núm. 553/2021, do 23 abril, Procedemento ordinario núm. 231/2020, recurso contencioso-administrativo interposto pola Xunta de Galicia contra a desestimación presunta da reclamación efectuada no requirimento formulado ao Consejo de Ministros para a adopción das medidas necesarias para compensar á Comunidade Autónoma de Galicia polo desfase financeiro producido na liquidación do Impuesto sobre o Valor Engadido correspondente ao exercicio de 2017 (ECLI: ECLI:ES:TS:2021:1565).

ben, se ben o poder tributario das Comunidades Autónomas pode ser limitado polo Estado no exercicio das súas competencias, a dita limitación debe en todo caso respectar a existencia do dito poder tributario de xeito que *"no se produzca un vaciamiento de la competencia, pues como afirmamos tempranamente «ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria» (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, F. 3; y 289/2000, de 30 de noviembre, F. 3)"* (STC 210/2012, do 14 de novembro, FX 4)<sup>25</sup>. En calquera caso o certo é que as limitacións impostas pola CE e, especialmente, pola LOFCA sobre a capacidade autonómica para establecer e esixir tributos propios (artigo 133.2 CE) na que se traduce a autonomía financeira na súa vertente do ingreso son tan intensas que este recurso das facendas autonómicas non representa unha fonte significativa de ingresos públicos autonómicos (STC 65/2020, do 18 de xuño, FX 4). As restricións impostas pola LOFCA consisten fundamentalmente na prohibición de que os ditos tributos recaian sobre feitos impositivos gravados polo Estado ou sobre feitos impositivos gravados por tributos locais (artigo 6, apartados 2 e 3 LOFCA)<sup>26</sup>, cuestión sobre a que a xurisprudencia constitucional pronuncíase en numerosas ocasións. O Tribunal Constitucional considera, *"habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales"* e que tamén as entidades locais *"han establecido tributos sobre las principales manifestaciones de capacidad económica (renta, consumo y patrimonio)"*, que é *"preciso llevar a cabo una interpretación sistemática de las prohibiciones de equivalencia contenidas en los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA, en consonancia con el propio reconocimiento de poder tributario que se contiene también en el apartado primero del mismo art. 6"* coa finalidade de evitar un baleirado da competencia recoñecida ás Comunidades Autónomas (STC 210/2012, do 14 de novembro, xa citada, FX 4)<sup>27</sup>. A estes efectos o Tribunal, aplicando a doutrina prevista na súa STC 122/2012, do 5 de xuño (FX 7)<sup>28</sup>, entende que o exame dos tributos *"que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos impositivos"* debendo comprender tamén *"los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible"*, de xeito que se determine non

25 Sentenza do Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 210/2012, do 14 de novembro, recurso de inconstitucionalidade núm. 1894/2002, promovido polo Presidente do Goberno contra a Lei da Asemblea de Extremadura 14/2001, do 29 de novembro de 2001, reguladora do imposto sobre depósitos das entidades de crédito (FX 4)

26 En relación coas restricións impostas á capacidade autonómica para establecer e esixir tributos propios, e á súa condición de principal motivo polo que este tipo de recursos non constitúen unha fonte significativa de ingresos públicos autonómicos afirma o TC (STC 65/2020, do 18 de xuño, FX 4) *"Una de las razones principales ha sido la prohibición de crear tributos autonómicos sobre «materias reservadas a las corporaciones locales» establecida en la redacción originaria del art. 6.3 LOFCA, que este Tribunal interpretó en términos de «materia imponible» (manifestada en las SSTC 289/2000, 168/2004, 179/2006, 196/2012, 60/2013, 53/2014 y 22/2015 y en los AATC 417/2005, 434/2005 y 456/2007), restringiendo con ello de forma notable el poder tributario de las comunidades autónomas. Así, el único signo favorable a la autonomía y corresponsabilidad autonómicas en materia de tributos propios en los sucesivos modelos de financiación implantados desde el ejercicio 1997 se ha producido en el sistema vigente, con el cambio de contenido de esta prohibición del art. 6.3 LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de reforma parcial de la LOFCA, en la que se asimilan las reglas de incompatibilidad con los tributos del Estado y de las entidades locales (art. 6.2 y 6.3 LOFCA) para que se refieran al «hecho imponible» y no a la «materia imponible». Con ello se pretendió, según el punto 4.4.9 del Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, de reforma del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía (del que esta reforma de la LOFCA trae causa), no solo una mayor seguridad jurídica para «evitar los habituales conflictos constitucionales actuales [...] con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales», sino también una posibilidad de «ampliar el espacio fiscal de las CCAA» [SSTC 122/2012, de 5 de junio (RTC 2012, 122), FJ 3; 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3; 4/2019, de 17 de enero, FJ 3.a); y 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3.a)]".*

Alguns autores consideran que esta problemática responde ao feito de que *"la Constitución no haya repartido la materia objeto de gravamen entre los distintos niveles de poder territorial, como sucede en otros ordenamientos"* e propoñen precisamente un reparto das materias impositivas como mecanismo para evitar dobres imposicións e lograr un sistema tributario máis eficiente (SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., *"Reflexiones acerca de las propuestas de reforma de la financiación autonómica (especial referencia a los tributos cedidos)"*, Revista Quincena Fiscal núm. 9/2019 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2019. A autora cita tamén neste sentido a LAGO MONTERO, J.M., *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, cit., p. 8, ZORNOZA PEREZ, J.J., *"Autonomía local. Perspectivas de la financiación de las haciendas locales"*, en Estudios de Derecho constitucional. Homenaje al Profesor García Morillo, 2001, p. 43.

27 A Sentenza do TC (Pleno) 125/2021, do 3 de xuño, recurso de inconstitucionalidade núm. 4192/2020 contra o art. 5 da Lei o Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscais, financeiras, administrativas e do sector público e de creación do imposto sobre instalacións que inciden no medio ambiente (FX. 3), sinala: *"Con estas prohibiciones de equivalencia de los tributos autonómicos con los estatales y locales (art. 6 LOFCA), no se pretende impedir sin más la doble imposición, sino «que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de un sistema» tributario en los términos exigidos por el art. 31.1 CE [entre otras, SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b); 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a); 4/2019, de 17 de enero, FJ 3.c); y 84/2020, de 15 de julio, FJ 2]".*

28 STC 125/2021, do 3 de xuño (FX. 3): *"La doctrina constitucional sobre el art. 6.2 LOFCA ha permanecido invariable desde su formulación en la STC 37/1987, de 27 (sic) de marzo, y ha sido aplicada por este Tribunal en numerosas ocasiones (en las SSTC 186/1993, 14/1998, 122/2012, 210/2012, 60/2013, 196/2013, 110/2014, 30/2015, 107/2015, 108/2015, 111/2015, 202/2015, 74/2016, 94/2016, 28/2019, 43/2019, 87/2019 y 84/2020). Se extiende como doctrina aplicable a la nueva redacción del art. 6.3 LOFCA tras la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA (en las SSTC 122/2012, 197/2012, 210/2012, 85/2013, 96/2013, 98/2018, 120/2018, 4/2019, 22/2019, 28/2019 y 43/2019)".*

soamente a riqueza gravada ou materia imponible senón a forma na que a dita riqueza ou fonte de capacidade económica é sometida a gravame na estrutura do tributo.

A Comunidade Autónoma de Galicia ditou, no exercicio da súa competencia para establecer tributos propios, a Lei 12/1995, do 29 de decembro, do imposto sobre a contaminación atmosférica, e a Lei 15/2008, do 19 de decembro, do imposto sobre o dano medioambiental causado por determinados usos e aproveitamentos da auga encorada, que se recollen neste apartado da obra. Tamén han de terse en conta a Lei 8/2009, do 22 de decembro, pola que se regula o aproveitamento eólico en Galicia e se crean o canon eólico e o Fondo de Compensación Ambiental, que creou o canon eólico como tributo medioambiental (se ben, por razóns sistemáticas, o texto desta lei se recolle no apartado F) desta obra); a Lei 9/2010, do 4 de novembro, de augas de Galicia, en relación co canon da auga e o coeficiente de vertedura (por razóns sistemáticas se recolle no apartado E) desta obra); a Lei 12/2014, do 22 de decembro, de medidas fiscais e administrativas, que creou o imposto compensatorio ambiental mineiro, como imposto propio da Comunidade Autónoma (esta regulación se recolle na correspondente nota ao pé, ao final da Lei 15/2008, do 19 de decembro, do imposto sobre o dano medioambiental causado por determinados usos e aproveitamentos da auga encorada); e a Lei 1/2019, do 22 de abril, de rehabilitación e de rexeneración e renovación urbanas de Galicia, que creou o canon de inmoables en estado de abandono (por razóns sistemáticas se recolle no apartado A) desta obra).

Adicionalmente, debe citarse a Lei 6/2003, do 9 de decembro, de taxas, prezos e exaccións reguladoras da Comunidade Autónoma de Galicia<sup>29</sup>.

Procede finalizar este punto citando a Sentenza núm. 602/2011, do 3 de xullo, do Tribunal Superior de Xustiza de Galicia<sup>30</sup>, que concluíu a constitucionalidade da Lei galega 12/1995, do 29 de decembro, e, polo tanto, a improcedencia de formular cuestión de constitucionalidade sobre a mesma ante o Tribunal Constitucional. Esta sentenza foi confirmada en casación polo Tribunal Supremo quen confirmou a legalidade do imposto galego sobre a contaminación atmosférica destacando a inexistencia de identidade entre o feito imponible e a materia gravada no decreto galego impugnado e os impostos contrastados (STS do 13 de marzo de 2007, FX 4):

*“(…) Aquí el hecho imponible es la «emisión de sustancias contaminantes» y su base es la cantidad de sustancia o contaminación emitida, lo que nada tiene que ver con la normativa que de estos elementos (hecho imponible y base) se hace en la Ley de Haciendas Locales al regular el Impuesto sobre Actividades económicas en sus artículos 79 y siguientes, y en el Impuesto de Sociedades en los artículos 4 y 10 de la Ley 43/95 de 27 de diciembre. La tesis de las entidades recurrentes al identificar actividad de «emisión de sustancias contaminantes» y «la actividad económica» generadora de energía eléctrica ignora que una y otra no están indisolublemente unidas. Contrariamente, la misma actividad económica es susceptible de producir distinta*

<sup>29</sup> En materia de tributos propios tamén debe terse en conta a autorización de creación da Axencia Tributaria de Galicia, contida no artigo 10 da Lei 15/2010, do 28 de decembro, de medidas fiscais e administrativas (DOG núm. 250, do 30 de decembro de 2010), e o Decreto 202/2012, do 18 de outubro, polo que se crea a Axencia Tributaria de Galicia e se aproba o seu estatuto.

<sup>30</sup> Sentenza núm. 602/2011, do 3 de xullo do Tribunal Superior de Xustiza de Galicia (Sala do Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), Recurso contencioso-administrativo núm. 7546/2000, que desestimou o recurso contencioso-administrativo interposto contra o Decreto autonómico 29/2000, de 20 de xaneiro, polo que se aproba o Regulamento do Imposto sobre Contaminación Atmosférica, en desenvolvemento da Lei 12/1995, de 29 de decembro. Esta sentenza foi confirmada pola sentenza do Tribunal Supremo (Sala do Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) do 13 marzo 2007, recurso de casación núm. 6897/2001.

*contaminación, tanto, en términos cuantitativos como cualitativos, e incluso pueda haber actividad económica de producción eléctrica sin generación de contaminación, lo que demuestra que ni los hechos imponderables, ni la materia gravada coinciden en el impuesto sobre contaminación atmosférica, de un lado, y los Impuestos de Sociedades y Actividades económicas, de otro (...)*”.

### 3.- Facendas locais.

En materia de financiamento das entidades locais, dous son os títulos competenciais estatais relevantes: o artigo 149.1.14<sup>a</sup> CE, relativo á Facenda xeral, e o artigo 149.1.18<sup>a</sup> CE, relativo ás bases do réxime xurídico das Administracións Públicas (STC 31/2010, do 28 de xuño, FX 139):

*“(...) En concreto, en la competencia estatal ex art. 149.1.14 CE se incluyen las medidas dirigidas a la financiación de las entidades locales, en tanto en cuanto tengan por objeto la relación entre la hacienda estatal y las haciendas locales, cuya suficiencia financiera corresponde asegurar al Estado. Ahora bien, pese al carácter exclusivo de la competencia del Estado en cuanto a la Hacienda general, en la medida en que en materia de Administración local coinciden competencias estatales y autonómicas, en el ejercicio de aquélla el Estado deberá atenerse al reparto competencial correspondiente, según señalamos en la STC 179/1985, de 19 de diciembre, F. 1 (...)”.*

A nivel autonómico é indispensable ter en conta o artigo 49 EAG, que establece a tutela financeira da Comunidade Autónoma de Galicia sobre os entes locais e determina que a percepción polos entes locais dos ingresos consistentes en participación de ingresos estatais así como en subvencións incondicionadas, se realizará a través da Comunidade Autónoma<sup>31</sup>.

### 4.- Subvencións.

En materia de subvencións, dous son, fundamentalmente, os tipos de cuestións formuladas desde unha perspectiva constitucional: por un lado, as relativas á competencia estatal para regular o procedemento común para o outorgamento das subvencións; e, por outro, as cuestións vinculadas ao poder do gasto estatal e os límites impostos ao mesmo como consecuencia da distribución material de competencias derivadas dos artigos 148 e 149 CE e dos Estatutos de Autonomía.

No que afecta ao procedemento para o outorgamento de subvencións, o Tribunal Constitucional afirmou a competencia do Estado para aprobar ex artigo 149.1.18<sup>a</sup> CE (procedemento administrativo común) un procedemento común en materia de subvencións (STC 130/2013, do 4 de xullo, FX 8)<sup>32</sup>. Así, argumenta o Tribunal que na medida en que: 1) O procedemento subvencional regulado desde una perspectiva xeral ou abstracta non é un procedemento especial

31 Artigo 49 EAG: “1. Correspóndelle á Comunidade Autónoma galega a tutela financeira sobre os entes locais, respectando a autonomía que a estes lles recoñecen os artigos 140 e 142 da Constitución e de acordos co artigo 27.2 deste Estatuto.

2. É competencia dos entes locais de Galicia a xestión, cobranza, liquidación e inspección dos tributos propios que lles atribúan as leis, sen prexuízo da delegación que poidan outorgar para estas facultades a favor da Comunidade Autónoma galega. Mediante lei do Estado establecerase o sistema de colaboración dos entes locais, da Comunidade Autónoma galega e do Estado para a xestión, liquidación, cobranza e inspección daqueles tributos que se determinen.

3. Os ingresos dos entes locais de Galicia, consistentes en participación en ingresos estatais e en subvencións incondicionadas, percibiranse a través da Comunidade Autónoma galega, que os distribuirá de acordo cos criterios legais que se establezan para as referidas participacións”.

32 Sentenza do Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 130/2013, do 4 de xullo, recurso de inconstitucionalidade núm. 931/2004, interposto polo Goberno de Aragón, contra os arts. 3.4; 5.2; 6.2; 7.2 e 3; 8.1 e 2; 12.1; 13.5 e 7; 14.1 e) e h); 15.1 a) e b); 16.1 e 5; 18.4; 19.5; 22.1; 29.3 e 7 b) e e); 30.5; 31.2, 3, 4, 5, 6, 7 e 8; 37.1 d) e f); 45.2, letra c) do terceiro parágrafo; 56; 57 e); 58 d); 67.2 e 3; e a disposición final primeira da Lei 38/2003, do 17 de novembro, xeral de subvencións.

*ratione materiae* (pois prescinde de toda previsión específica que atenda ás características dun determinado sector ou materia e responde única e exclusivamente ás singularidades dun determinado tipo de actividade das Administracións públicas -é unha técnica administrativa de fomento); 2) Que presenta certas peculiaridades (derivadas fundamentalmente do feito de que sexa unha importante forma de gasto público) que non obteñen acomodo no procedemento administrativo común, require dunha regulación singular común, tanto do seu *iter* procedimental como doutros aspectos (requisitos de validez, de eficacia...), que se incardinan no concepto de procedemento administrativo común. A esta finalidade responde a Lei 38/2003, do 17 de novembro, que aborda a regulación dun procedemento administrativo común singular en función da forma de actividade administrativa (non regula un procedemento administrativo especial *ratione materiae*), polo que resulta compatible coa existencia de regulacións especiais *ratione materiae* dos procedementos de outorgamento de subvencións en determinados campos de actividade (agricultura, medio ambiente, asistencia social...), que corresponderá establecer, ben ao Estado, ben ás Comunidades Autónomas, en función da distribución de competencias prevista para cada sector concreto na CE. E conclúe o Tribunal Constitucional:

*“(...) En definitiva, en la regulación del procedimiento administrativo de las subvenciones, nos encontramos con una situación de concurrencia competencial. Por un lado, y de acuerdo con lo que dispone el art. 149.1.18 CE, el Estado puede regular, desde una perspectiva general y abstracta, el procedimiento subvencional común, mientras que las Comunidades Autónomas pueden establecer «las especialidades derivadas de la organización propia». Por otra parte, de acuerdo con la doctrina constitucional antes expuesta, la regulación de los procedimientos subvencionales *ratione materiae* corresponde al Estado o a las Comunidades Autónomas en función de la distribución de competencias que establece el art. 149.1 CE en cada sector o materia, si bien el ejercicio de esa competencia por las Comunidades Autónomas ha de hacerse respetando siempre las reglas establecidas en la legislación estatal sobre procedimiento administrativo común (por todas, SSTC 227/1988, FJ 32; 98/2001, de 5 de abril, FJ 8 y 36/2012, de 15 de marzo, FJ 8), legislación que incluye ahora una regulación del procedimiento subvencional común (...).”*

O segundo grupo de cuestións ou conflitos constitucionais que se presentan en materia de subvencións están relacionados coa determinación do alcance das potestades (normativas e de execución) do Estado por razón do seu poder de gasto e os límites que afectan a estas potestades estatais por razón do sector competencial afectado pola subvención, así como coa determinación dos límites aplicables ao financiamento autonómico de subvencións por razón da normativa básica estatal na materia ou sector afectado pola subvención. A doutrina nesta materia recóllese fundamentalmente na STC 13/1992, do 6 de febreiro, citada pola STC 130/2013, do 4 de xullo, (FX 8)<sup>33</sup>:

*“(...) en esta doctrina hemos aclarado que «no existe una competencia subvencional diferenciada resultante de la potestad financiera del Estado» y que «la subvención no es un concepto que delimite competencias (SSTC 39/1982 y 179/1985) ni el solo hecho de financiar puede erigirse en núcleo que atraiga hacia sí toda competencia sobre los variados aspectos a que pueda dar lugar la actividad de financiación (SSTC 39/1982, 144/1985, 179/1985 y 146/1986), al no ser la facultad de gasto público en*

33 Sentenza do Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 130/2013, do 4 xullo, xa citada (FX 8).

*manos del Estado título competencial autónomo (SSTC 179/1985, 145/1989) que puede desconocer, desplazar o limitar las competencias materiales que corresponden a las Comunidades Autónomas según la Constitución y los Estatutos de Autonomía (STC 95/1986)(...)».*

Agora ben, o certo é que o poder de gasto estatal non se define por conexión co reparto competencial de materias establecido na CE (a diferenza do que sucede coa autonomía financeira das Comunidades Autónomas) e, en consecuencia, *“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» (STC 13/1992, FJ 7)“.*

En aplicación destes criterios, o Tribunal estableceu un esquema de delimitación competencial entre o Estado e as Comunidades Autónomas respecto do exercicio da potestad subvencional de gasto público que se estrutura en catro supostos xerais (STC 130/2013, do 4 de xullo, (FX 8):

a) Suposto no que unha Comunidade Autónoma ostenta unha competencia exclusiva sobre unha determinada materia e o Estado non invoca título competencial algún, nin xenérico nin específico, sobre a mesma: *“en este caso el Estado puede decidir asignar parte de sus fondos presupuestarios a esas materias o sectores, si bien esa asignación debe ser territorializada y las competencias del Estado se limitan a «la regulación de los aspectos centrales del régimen subvencional (objeto y finalidad de las ayudas, modalidad técnica de las mismas beneficiarios y requisitos esenciales de acceso)», quedando dentro de la competencia autonómica «lo atinente a su gestión, esto es, la tramitación, resolución y pago de las subvenciones, así como la regulación del procedimiento correspondiente a todos estos aspectos», dentro del marco, claro está, de las reglas del procedimiento administrativo común (SSTC 178/2011, de 8 de noviembre y 36/2012, de 14 de marzo)“.*

b) Suposto no que o Estado ostenta un título competencial xenérico de intervención que se superpón á competencia das Comunidades Autónomas sobre unha materia, correspondendo ás Comunidades Autónomas as competencias de desenvolvemento normativo e de execución: *“en este caso el Estado puede establecer el destino de las subvenciones y regular sus condiciones esenciales de otorgamiento hasta donde lo permita su competencia genérica, básica o de coordinación, pero siempre que deje un margen a las Comunidades Autónomas para concretar con mayor detalle la afectación o destino, o, al menos, para desarrollar y complementar la regulación de las condiciones de otorgamiento de las ayudas y su tramitación, correspondiéndoles, por regla general, la gestión de los fondos“.*

c) Suposto no que o Estado ten atribuída a competencia sobre a lexislación relativa a unha materia correspondendo á Comunidade Autónoma a competencia de execución: *“en este caso el Estado puede extenderse en la regulación de detalle respecto del destino, condiciones y tramitación de las subvenciones, dejando a salvo la potestad autonómica de autoorganización de los servicios“.*

d) Suposto no que as Comunidades Autónomas ostentan competencias exclusivas sobre a materia na que se producen as subvencións, o Estado ostenta algún título competencial, xenérico

ou específico, e a xestión centralizada é necesaria para asegurar a plena efectividade das medidas dentro da ordenación básica do sector ou para garantir as mesmas posibilidades de obtención e desfrute polos potenciais destinatarios en todo o territorio nacional, evitando ao mesmo tempo que se sobrepase a contía global dos fondos estatais destinados ao sector: *“en este caso excepcional las subvenciones podrán ser gestionadas por un órgano u organismo de la Administración General del Estado, con la consiguiente consignación centralizada de las partidas presupuestarias en los presupuestos generales del Estado”*.

Finalmente, no suposto de subvencións autonómicas, en materias da súa competencia e financiadas con fondos propios, estas deberán suxeitarse á normativa procedemental común e, se procede, á normativa básica sectorial aplicable.