



Artículos Originales || Recibido: 14/11/2025 || Aceptado: 04/12/2025

Radiografía sobre la fiscalidad de la caza: una materia imponible al servicio del poder tributario propio de las CC.AA. Especial referencia a la aplicación del impuesto extremeño sobre aprovechamientos cinegéticos

Radiography of hunting taxation: a taxable subject matter at the service of the autonomous communities' own tax power, with special reference to the application of the Extremaduran tax on game exploitation

María Sonia García Bachiller  0009-0009-7550-8566

Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Extremadura, España.
msgarciab@unex.es

Juan Calvo Vérguez  0000-0002-6988-687X

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Extremadura, España.
jucaver@unex.es

Resumen

El presente trabajo analiza el régimen fiscal aplicable a la actividad de la caza, con especial atención al Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos, tributo propio de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Partiendo de la delimitación del poder tributario regional se estudian los principales elementos que integran el esquema liquidatorio del citado gravamen, analizándose además la proyección del régimen fiscal de la caza en los principales Estados de la Unión Europea.

Palabras clave: Unión Europea; Constitución Española; Comunidades Autónomas; Extremadura; Poder tributario regional; tributo propio; LOFCA; sector de la caza; Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos.

Abstract

This paper analyzes the tax regime applicable to hunting, with particular attention to the Hunting Rights Tax, a tax specific to the Autonomous Community of Extremadura. Starting with the delimitation of regional taxing power, the main elements comprising the tax assessment scheme for this levy are examined. It is also analyzed the tax regime for hunting in the main Member States of the European Union.

Keywords: European Union; Spanish Constitution; Autonomous Communities; Extremadura; Regional taxing power; own tax; LOFCA; hunting sector; Tax on Hunting Resources.

Sumario

1. Concepto y límites del poder tributario. Marco normativo del poder tributario de las CC.AA.
2. Principios generales y específicos del ordenamiento tributario regional
 - 2.1. Principios constitucionales tributarios aplicables al ordenamiento tributario regional
 - 2.2. Principios específicos del ordenamiento tributario regional
 - 2.3. La especial importancia del principio de coordinación
3. La fiscalidad sobre el aprovechamiento de cotos privados de caza. La aplicación del Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos de Extremadura
 - 3.1. El Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos de la Comunidad Autónoma de Extremadura
4. La fiscalidad de la caza en los principales países europeos
 - 4.1. Tributos sobre la caza en Portugal
 - 4.2. Tributos sobre la caza en Italia
 - 4.3. Tributos sobre la caza en Francia
5. Reflexiones finales

I. Concepto y límites del poder tributario. Marco normativo del poder tributario de las CC.AA.

Podemos definir el poder tributario como el conjunto de potestades atribuidas por el ordenamiento a determinadas instituciones públicas (Parlamento y Poder Ejecutivo) y a entes públicos territoriales, cuya concreción depende de la organización político-territorial del Estado mismo (en relación con nuestro ordenamiento, Comunidades Autónomas y Municipios). Existen en consecuencia tantos poderes tributarios como ordenamientos, a pesar de que no todos ellos presenten el mismo contenido (el municipal ofrece, como es sabido, un alcance menor que el estatal). Todos ellos cuentan además con un conjunto de fuentes y normas comunes, comenzando por la propia Constitución.¹

La determinación del poder tributario debe realizarse separándola de la situación jurídica del acreedor tributario. Ciertamente se trata de conceptos que, en ocasiones, aparecen mezclados. La Administración constituye un acreedor privilegiado, dada la presunción de legalidad que caracteriza a algunos de sus actos, la existencia de otras presunciones a su favor en relación con aspectos concretos de la obligación tributaria o la propia autotutela del crédito tributario, con una pluralidad de manifestaciones concretas muy importantes. Incluso la propia ejecución del crédito ha constituido siempre una facultad del propio acreedor. Todas estas prerrogativas pertenecen, en consecuencia, a la cualidad de aquél.

¿Cuál es el contenido del poder tributario? Dicho poder abarca el establecimiento de tributos, el ejercicio de la potestad reglamentaria y de organización, de interpretación, de decisión de pretensiones contra la propia gestión tributaria y del ejercicio de la actividad de inspección (investigación). Se trata de un conjunto de funciones que queda fuera del círculo conceptual de cualquier acreedor, por muy privilegiado que sea, dado que pertenecen justamente a otra esfera, en este caso, a un poder público concreto.

Frente al poder tributario los sujetos de derecho se hallan en una situación de sujeción. Si, por ello, entendemos que la posición de los privados no es la misma que frente al acreedor civil (donde la situación es de obligado), la citada afirmación sería cierta; ahora bien, si lo que se quiere decir es que el sujeto de derecho está inerme jurídicamente, la referida afirmación resulta más discutible.

1. Véanse a este respecto con carácter general, entre otros, los trabajos de ARSUAGA NAVASQUES, J. J., “El poder tributario en España”, *Crónica Tributaria*, núm. 34, 1980, CAZORLA PRIETO, L. M^a., “Consideraciones sobre el poder tributario. Su estructura en la Ley General de diciembre de 1963”, en la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, IEF, 1979 y *Poder tributario y Estado contemporáneo*, IEF, 1981 y SAINZ DE VICUÑA, A., “El ámbito territorial de las normas tributarias”, en la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, IEF, 1979.

El poder tributario representa un poder jurídico que, como tal, sólo puede ser ejercido en los términos previstos en las normas, quedando sometido al control del Tribunal Constitucional (TC) y de los Tribunales ordinarios. Como todo poder jurídico, ofrece un carácter abstracto, al no contemplar una situación concreta. Y es permanente, en el sentido de que no necesita ser revalidado. En suma, frente a la concreción y finitud que caracteriza a la situación de acreedor, el Poder presenta los rasgos de abstracción y permanencia.

Su estudio resulta del mayor interés en el marco de un Estado de Derecho, ya que permite conocer su origen (legitimación), sus manifestaciones concretas y tipificadas, sus límites y su control (constitucional y ordinario). En suma, se trata de un poder estrictamente jurídico.

Las fuentes del poder tributario son la Constitución y la ley. Ellas son las que le atribuyen carácter jurídico y las que le otorgan legitimación, como es lógico en un Estado de Derecho. Así las cosas, dentro de nuestro ordenamiento, las distintas manifestaciones del poder tributario antes indicadas detentan una legitimación y un apoyo constitucional concretos. Unas veces de manera directa, como sucede con el establecimiento de los tributos (art. 31 y 133 CE); y en otras ocasiones, a través de un conjunto de habilitaciones específicas a la Administración tributaria que son válidas, obviamente, para la Administración tributaria (arts. 97, 98 y 103) en relación con las potestades reglamentaria, de organización, de decisión de pretensiones en su propio círculo administrativo y de inspección o investigación.

Todos los principios constitucionales legitiman pues el ejercicio del poder tributario. Y, en la medida en que éste sólo puede ser ejercitado dentro de aquéllos, constituyen también su límite. Colocar el origen del poder tributario en la Constitución tiene un gran valor político, jurídico y científico. Ello no significa, sin embargo, que la ley no juegue también su papel, si bien como atribución primaria. Y es que la Constitución y la ley presentan dos vertientes distintas: como fuente de legitimación y como límite.

Dentro del poder tributario inciden además otros principios constitucionales generales (seguridad jurídica, no indefensión, tutela judicial efectiva, etc.), los cuales recorren todo el proceso de producción y aplicación de las normas. Su juego se da, de manera prioritaria, en la vertiente limitativa más que en la propiamente legitimadora.

Por otra parte siendo el poder tributario, por definición, un poder jurídico, todas sus manifestaciones se hallan sometidas a un control de esta naturaleza: desde su manifestación más importante (el establecimiento de tributos a través de un acto con valor de ley), el cual queda sometido al control de constitucionalidad, hasta cualquiera de las restantes exteriorizaciones, que resultan sujetas a la jurisdicción y a los tribunales correspondientes.

El poder tributario se encuentra asimismo unido al poder político y, más concretamente, al ordenamiento tributario. Ello explica que el conjunto de los Estados modernos conozcan de la existencia de varios poderes: estatal (o central), federal, regional (en aquellos Estados en los que exista este tipo de organización política) y municipal. En definitiva, el número de poderes tributarios dependerá de los distintos tipos de organización política existentes.

En todo caso, el poder tributario sólo se le reconoce a los entes de naturaleza política, esto es, a los entes públicos territoriales representativos de los intereses generales. Como ya sabemos, en nuestro Estado resulta posible aludir a la existencia de tres tipos de poderes: estatal, regional (CC.AA.) y municipal. Asimismo, la integración de España en la Unión Europea (UE) determina la existencia de otro poder tributario adicional, el correspondiente a la Comunidad Europea como Organismo Supranacional, con personalidad jurídica propia e Instituciones dotadas de poder específico.

Pues bien, la existencia de varios poderes tributarios dentro de un mismo Estado no supone una separación tajante entre ellos. Ni siquiera determina la existencia de ordenamientos estancos. En primer lugar, resulta de aplicación a todos ellos la Constitución, como norma fundamental que es común a todos ellos.

En segundo término, las leyes generales son de aplicación, normalmente, a todos los poderes. Por otra parte, la incidencia del principio de reserva de ley estatal exige un mínimo en relación incluso con los ordenamientos regional y municipal. Téngase presente que la existencia del poder tributario no determina por sí sola una obligación de dar o de hacer a cargo de los sujetos privados. Es necesario un hecho concreto previsto en la ley ante cada obligación concreta. Porque, si bien la tributación constituye, económica y sociológicamente, un fenómeno de “flujo continuo”, jurídicamente no es así. El Derecho permite discutir las manifestaciones del citado poder, exigiendo la interposición entre él y la obligación concreta de un hecho determinado y aislado y con una efectualidad predeterminada.

La actividad de control (constitucional y legal) y los órganos encargados de ella, son también de aplicación común. Y, finalmente, el poder tributario comunitario se superpone e incide sobre los tres poderes clásicos intraestatales.

Los preceptos constitucionales de atribución originaria de estos poderes son múltiples. Así, dispone el art. 133 CE que “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”. Por su parte, el art. 140 CE establece la autonomía de los Municipios, lo que implica la existencia de una atribución implícita de poder tributario. Y el art. 142 de la Norma Fundamental considera a los tributos propios de las Haciendas Locales como elemento principal de su financiación. Téngase pre-

sente a este respecto que el tributo propio constituye la expresión más adecuada del poder tributario de un Ente público.

A todo se ha de añadir que el art. 156 CE atribuye autonomía financiera (y, por ello, tributaria), a las Comunidades Autónomas. Y, en relación con el poder tributario comunitario, permite el art. 93 de la Norma Fundamental la atribución a una Organización internacional de competencias constitucionales.

Dentro de un plano constitucional, el poder financiero y tributario se concreta en la atribución de una serie de competencias constitucionales financieras: aprobar los Presupuestos, autorizar el gasto público y establecer y ordenar los recursos financieros necesarios para su financiación. Y, en un Estado de estructura plural en el que se produce una distribución vertical del poder político y, por ende, del poder financiero y tributario, tales competencias resultan atribuidas por la Constitución a los diferentes Entes públicos territoriales para el desarrollo y ejecución de sus competencias materiales.

Así, por ejemplo, en virtud de la trascendencia que el principio de reserva de ley adquiere en materia financiera y tributaria, son los órganos del poder legislativo del Estado (Cortes Generales) y de las CC.AA. (Asambleas Legislativas) lo que, a través de la ley, establecen la ordenación fundamental de la actividad financiera y tributaria. Debido a ello las competencias constitucionales tributarias son, en primer término, competencias de normación. El poder tributario se presenta como un poder normativo en materia tributaria cuyo titular coincide con el poder legislativo, esto es, las Cortes Generales o, en su caso, las Asambleas Legislativas de las CC.AA.

A la hora de analizar los límites existentes al poder tributario hemos de referirnos, en primer término, a aquellos que la Constitución impone al poder asumido por cada uno de los entes públicos territoriales que integran en Estado. Cuando el Estado o las CC.AA. legislan en materia financiera y tributaria, cuando establecen un tributo o aprueban sus respectivos presupuestos, se hallan limitados por el conjunto de los mandatos, principios y valores establecidos en la Constitución.

Los límites al poder tributario de los Entes públicos deben buscarse, en primer término, dentro de las normas y principios que integran la llamada “Constitución financiera” y que, en líneas generales, aspiran a afrontar y a resolver las siguientes cuestiones: cómo distribuir las competencias financieras para la organización y asignación de los recursos financieros disponibles y para la ordenación del gasto público entre los diferentes Entes públicos territoriales; y cómo distribuir las cargas públicas entre los ciudadanos que, de una parte, han de concurrir a su financiación (fijando los criterios de contribución al sostenimiento de los gastos públicos) y que, de otra, se han de beneficiar de la equitativa asignación de los fondos públicos disponibles.

La concurrencia de Entes públicos dotados de poder o competencias constitucionales representa la primera gran exigencia constitucional que han de respetar todos y cada uno de los titulares del poder tributario. Porque, si bien estos gozan en principio de una amplia libertad de configuración normativa de su Hacienda Pública, es decir, del sistema de ingresos y gastos que les permita desarrollar sus funciones y los fines propios de sus respectivos ámbitos territoriales y competenciales, esta inicial libertad de configuración supone el respeto de la libertad de configuración atribuida al resto de entes públicos territoriales. Tal y como declaró el TC en sus Sentencias 45/1986, de 17 de abril, y 13/1992, de 6 de febrero, el ejercicio del poder tributario de un ente público no puede suponer el vaciamiento o la anulación del ámbito competencial correspondiente a los restantes entes territoriales.

Junto a estos límites directamente derivados de la norma constitucional, es posible aludir a la existencia de un segundo bloque de límites contenidos en los principios generales que establecen los criterios de sujeción al poder tributario y que rigen la aplicación del ordenamiento interno, tanto en el tiempo como en el espacio.

¿Cuáles son los principales criterios de sujeción existentes en relación con el poder tributario? Tal y como hemos tenido oportunidad de precisar, el poder tributario es abstracto. Precisamente por ello demanda el establecimiento de un conjunto de criterios de sujeción que permitan su aplicación a determinadas situaciones y, por ende, a sujetos concretos. En efecto, son necesarios unos hechos determinados que habiliten a las Administraciones Públicas encargadas de la aplicación de los tributos, y a través de los cuales queden obligados los sujetos pasivos.

Si partimos de que el poder tributario representa una manifestación de soberanía, podríamos establecer una secuencia soberanía-territorio-poder tributario, máxime si tenemos en cuenta que aquella se ha ejercido teórica e históricamente sobre un territorio delimitado, siendo éste un presupuesto esencial de la soberanía misma.

Ahora bien, la anterior afirmación demanda efectuar un conjunto de precisiones. En primer lugar, el conjunto de las relaciones económicas y jurídicas presentan cada día un carácter más internacional, lo que otorga a los criterios de sujeción una complejidad e importancia notables. La territorialidad constituye un principio básico; representa el verdadero punto de partida, si bien cada día requiere la adopción de mayores correcciones y matizaciones. Y, en segundo término, dentro de una misma soberanía (ya se ponga la titularidad inmediata de la misma en el poder constituyente o en el poder constituido) existen distintos poderes tributarios (estatal, regional y municipal). Cada uno de ellos demanda sus propios criterios de sujeción. Se trata de una necesidad lógica, política y, finalmente, jurídica.

Ciertamente, el establecimiento de unos criterios de sujeción “justos” se presenta como una decisión difícil y muy influenciada por razones políticas, económicas y estrictamente recaudatorias. Han de buscarse criterios ajustados a la propia lógica

tributaria, lo que constituye una labor complicada, entre otras razones, porque no siempre los normalmente admitidos son indiscutibles.

Los ejemplos que podrían citarse como supuestos discutibles son muy numerosos y variados: el valor añadido puede gravarse en origen o donde se realice el consumo final; las rentas de capital mobiliario pueden tributar en el Estado desde el que se realiza la aportación o en el del prestatario pagador; las transmisiones *mortis causa* deben quedar sujetas al poder tributario correspondiente a la residencia del causante o causahabiente; el gravamen de los actos y negocios jurídicos sometidos a imposición puede realizarse en el Estado donde se celebren o en aquél donde hayan de surtir efecto; y los préstamos con lugar de pago definido pueden gravarse en éste o en el domicilio o la residencia del pagador.

En líneas generales, cada Estado o bloque de ellos suele preferir la adopción de unos criterios de sujeción a otros, según favorezcan o no a sus características y necesidades económicas.

El criterio de territorialidad, es decir, de sujeción al poder tributario del territorio con el que el contribuyente está suficientemente vinculado, tiene un carácter general, constituyendo el punto de partida básico de cualquier reflexión que pretenda realizarse. Dos son las principales razones de su extensión: de una parte, se ajusta bien a los conceptos de soberanía (en su vertiente económica) y poder tributario, que están en los orígenes de la imposición; y, de otra, supone, por la permanencia en que consiste la territorialidad misma, un consumo de servicios públicos en el territorio de que se trate, lo que justifica desde una perspectiva económica y política la sujeción. Una vez que el criterio de territorialidad ha adquirido una amplia aceptación en casi todos los Estados, interesa su mantenimiento y extensión, ya que la coincidencia en él evita el surgimiento de situaciones de doble imposición.

En el ámbito de aquellos tributos que tienen como objeto de imposición los bienes inmuebles, las explotaciones económicas o las actividades profesionales con base física, el criterio de territorialidad es aún más acusado. Y en el caso de los bienes inmuebles, este criterio aparece casi como indiscutible, salvo en determinados ordenamientos, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones, aunque siempre con una técnica de deducción unilateral por lo pagado en otro Estado.

En el caso específico de los impuestos personales, universales por la afectación imperativa de toda la materia gravada al contribuyente, el criterio de sujeción viene determinado por la residencia habitual para las personas físicas. Basta la permanencia de un tiempo concreto mayoritario dentro de un período dado para que se considere la vinculación con un poder y, en consecuencia, la sujeción a un impuesto.

En relación con las personas jurídicas también juega de manera muy principal la vinculación con un territorio y, por ello, con un poder, al considerarse como criterio

de sujeción el domicilio social o la sede de su dirección efectiva. En estos impuestos personales se extiende cada vez más el criterio patrimonial de centro de intereses como manifestación de residencia habitual, que ofrece una mejor verificación y, probablemente, una mejor justicia que la simple relación física con un territorio.

¿Qué debe entenderse por centro de intereses? *A priori*, no nos hallamos ante una cuestión fácil. En primer lugar, habrá que atender al lugar donde un sujeto realiza su actividad empresarial o profesional. Y, en segundo término, donde gestiona su patrimonio. Se trata de un criterio que determina también la residencia habitual, aunque en realidad contiene una esencia distinta a la presencia física en un determinado territorio.

Por lo que respecta a los impuestos reales (transmisiones aisladas, elementos patrimoniales singulares, incrementos de patrimonio instantáneos y locales, actos jurídicos, consumo, etc.), la regla general es también la de la territorialidad.

En suma, la aplicación del criterio de territorialidad requiere una verificación administrativa, en ocasiones no fácil, dado que presenta un importante componente fáctico. De ahí que siempre que resulte posible, debido a la consideración del aspecto espacial del impuesto, deba buscarse la vinculación con el territorio que ofrezca menos dudas y que cierre el paso a fenómenos de simulación y de fraude de ley.

Tal y como indicamos anteriormente los criterios de sujeción acompañan necesariamente a todos los poderes tributarios ya que, dada la abstracción de estos, resultan imprescindibles para su aplicación y ofrecen una menor dificultad en su verificación, en la medida en que los hechos gravados presentan una más fácil delimitación y una ubicación territorial más limitada.

Así, dentro de nuestro ordenamiento se proyectan sobre las Comunidades Autónomas y los Municipios, siendo las dificultades distintas en cada ordenamiento: mientras las Comunidades Autónomas ofrecen una notable complejidad, los Municipios presentan una problemática mínima.

¿Cuáles son los criterios establecidos en el ordenamiento español? La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) se refiere a los mismos en su art. 11, de conformidad con el cual:

“Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado”.

Se trata de un precepto con un claro carácter subsidiario. No obstante, recoge la lógica fiscal, partiendo de la distinción entre tributos personales y reales: residencia para aquéllos y territorialidad para éstos.

Los criterios de sujeción al poder tributario pueden ser establecidos a través de vías diferentes. En primer lugar, por el Poder Legislativo de cada Estado, ya que todos los criterios resultan sometidos al principio de reserva de ley y, en consecuencia, de manera unilateral. Podríamos indicar que se trata de un método que acompaña siempre a una ley tributaria, dado que resulta consustancial a la misma, sin perjuicio de que con posterioridad puedan corregirse a través de un acuerdo internacional. Incluso podrían llevar una cláusula de reciprocidad internacional, aplicándose (cuando supongan una excepción en relación con el régimen tributario normal) si otro Estado (el que proceda) actúa de la misma manera con un residente del otro Estado. En definitiva, una cláusula de reciprocidad, como en cualquier otra materia.

Un segundo método de establecimiento de criterios de sujeción al poder tributario sería a través de un acuerdo de esta naturaleza (caso de los convenios para evitar la doble imposición). Esta fuente puede contribuir a limitar el poder tributario de cada Estado a través de la corrección o, simplemente, de un enunciado más ajustado a la realidad o a los intereses de cada interviniente, en relación con los que cada Estado hubiera establecido unilateralmente con anterioridad.

Dichos Convenios internacionales pueden presentar además una segunda finalidad, como es la de corregir (no ya evitar) la doble imposición que se produzca. Los métodos que se establecen para lograr la consecución de este segundo objetivo son diversos: método de exención, en virtud del cual la materia gravada en otro Estado contratante no tributa en el propio; y de imputación, en virtud del cual dicha materia tributa también en el Estado del que es residente, permitiéndose no obstante la deducción de lo pagado en el impuesto homólogo del otro Estado. Cada uno de estos métodos admite a su vez la adopción de variantes distintas.

Los llamados Convenios para evitar la Doble Imposición (CDIs) sirven al fomento de las relaciones económicas internacionales, facilitando la circulación de recursos humanos y económicos. Esta es ya una finalidad de carácter plausible. No obstante, y al mismo tiempo, contribuyen a la consecución de una mejor justicia tributaria, toda vez que tales fenómenos de doble imposición son, por definición, contrarios a la capacidad económica y a la equidad. Todo ello ha motivado que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) haya establecido y ofertado diversos modelos de convenios (sobre Renta, Patrimonio, Sucesiones, etc.) que han alcanzado una importante difusión y aceptación entre los Estados, obteniendo además una buena acogida en la doctrina, y situándose en una línea de colaboración entre las distintas Administraciones tributarias.

En el caso de los distintos poderes tributarios intraestatales (estatal, regional y municipal) los criterios de sujeción se determinan por el Poder Legislativo de cada Estado a través de leyes de coordinación, y siempre con respeto a la Constitución. Aquí la fijación unilateral no resulta posible, a diferencia de lo que sucede en el plano

internacional, ya que la Ley Fundamental vincula a todos ellos (también al estatal), lo que supone no un convenio (en sentido propio), y sí la conciliación por el Poder Legislativo de todos los aspectos e intereses en juego. Volvemos a insistir en la conveniencia de que estas leyes tengan carácter de orgánicas, tanto por la necesidad de una mayoría parlamentaria cualificada como por su especial fuerza de resistencia.

Un tercer grupo de límites, cada vez más importantes, son los derivados de la pertenencia del Estado a la comunidad internacional. La concurrencia de los poderes financieros y tributarios propios de los Estados que coexisten en el orden internacional tiende a provocar, en particular en materia tributaria, la aparición de problemas de doble imposición y de evasión fiscal internacional cuya solución puede afrontarse mediante la aplicación de normas de Derecho Tributario interno que integran el denominado “Derecho Tributario Internacional” o a través de normas convencionales pertenecientes al “Derecho Internacional Tributario” (Tratados Internacionales) que condicionan y limitan el poder impositivo de los Estados.

Finalmente hemos de referirnos a los límites impuestos al poder tributario del Estado como consecuencia de su adhesión a las Comunidades Europeas. En estas Comunidades creadas y creadoras de Derecho, junto a las normas que les dieron origen, y las que ellas mismas producen para el ejercicio y la realización de sus funciones, deben tenerse en cuenta un conjunto de principios (definidos básicamente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo), y un sistema de valores y objetivos.

Ha sido el citado Tribunal de Justicia de la Unión Europea quien, a través de su jurisprudencia, ha venido perfilando los caracteres y los rasgos esenciales (eficacia y directa y primacía) que posibilitan la consolidación del Derecho Comunitario como ordenamiento y como sistema jurídico. Ahora bien, a pesar de que la eficacia directa y la primacía del Derecho Comunitario se hallan implícitas en los Tratados, el fundamento y la fuente de validez de estos últimos y, por consiguiente, del Derecho Comunitario derivado, se halla en las Constituciones internas de los Estados miembros. Y es que el carácter supranacional con el que se refleja la especificidad del Derecho Comunitario no supone reconocer a este ordenamiento jurídico una fundamentación al margen de las Constituciones nacionales de los Estados.

Con carácter general las Comunidades Autónomas gozan de un amplio poder tributario que recorre todas las manifestaciones del mismo, esto es, no ya sólo la aplicación de los tributos, sino también la creación de éstos (tributos propios) y la normación de determinados elementos de la estructura de los tributos cedidos, principalmente el tipo de gravamen. Este amplio poder jurídico al que nos referimos representa una manifestación concreta, quizás la más importante, de la autonomía tributaria y, en definitiva, del autogobierno atribuido por la Constitución a las Comunidades Autónomas.

La amplitud de este poder normativo en el ámbito de los tributos propios resulta especialmente significativa. No es, lógicamente, absoluta, con independencia de la incidencia de los principios constitucionales (reserva de ley, generalidad y capacidad económica, fundamentalmente). Téngase presente a este respecto que la reserva de ley establece un contenido mínimo que debe ser respetado por el legislador de cada Comunidad Autónoma.

En materia de tasas este poder normativo deberá respetar los presupuestos legales que dan lugar a su establecimiento (utilización de dominio público o realización de actividades administrativas), así como su incidencia particular en el sujeto pasivo y el límite del coste del servicio o actividad. Y, en relación con las contribuciones especiales, los límites presentan un carácter paralelo: realización de una obra pública o establecimiento o ampliación de un servicio público; incidencia particular sobre el sujeto pasivo y límite del coste de la obra o servicio.

Finalmente, por lo que respecta a los impuestos propios, habrán de ser respetados los distintos principios específicos establecidos al efecto por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), a saber: territorialidad, no interferencia y separación de ordenamientos. A estos límites hay que añadir aquellos que resulten del ordenamiento tributario de la Unión Europea, los cuales inciden sobre el conjunto de poderes tributarios de los Estados miembros y, en consecuencia, también sobre los de las CC.AA.

2. Principios generales y específicos del ordenamiento tributario regional

Esta diferenciación que proponemos entre principios generales y específicos dentro del ordenamiento tributario de las CC.AA. responde, a nuestro juicio, a la idea de que los primeros, integrados por los llamados principios constitucionales, resultan de aplicación al conjunto de los ordenamientos, incluido obviamente el de estos entes territoriales. En cambio los segundos únicamente serían de aplicación a las Comunidades.

A pesar de ello cabe aludir a la existencia de un conjunto de situaciones peculiares. Así por ejemplo existen determinados principios contenidos en la Norma Fundamental (caso de los principios de coordinación y solidaridad) que tienen su razón de ser en la existencia de las CC.AA. y en la necesidad de proceder a armonizar su poder financiero y, más precisamente, su poder tributario, con el Estado y con los restantes entes públicos.

2.1. Principios constitucionales tributarios aplicables al ordenamiento tributario regional

La aplicación del principio de generalidad al ordenamiento tributario autonómico no debe plantear problema alguno por el simple hecho de la diversidad tributaria a que pueda dar lugar la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas. Téngase presente que el citado principio únicamente adquiere su verdadero sentido en el círculo de un mismo poder. En consecuencia será dentro de cada Comunidad donde pueda discutirse la eventual vulneración del mismo.

Dispone el art. 19.2 de la LOFCA que “En el ejercicio de las competencias normativas [...] las Comunidades Autónomas procurarán mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional”. Lo cierto es, sin embargo, que esta indicación legislativa carece de un verdadero valor normativo propiamente dicho, no vinculando en consecuencia a las citadas entidades.

Es más, ni siquiera creemos que se esté refiriendo de manera directa al citado principio de generalidad, dado que la existencia de una eventual falta de paralelismo en la presión fiscal no tiene por qué provenir de discriminaciones subjetivas o de grupos, no permitiendo en consecuencia una reacción jurídica de los contribuyentes en base a la transgresión de la indicada generalidad.

Por su parte el principio de capacidad económica no parece plantear en este ámbito las dudas que, en determinados casos, podía llegar a suscitar en el ámbito del Derecho Tributario Municipal, debido a la menor importancia que adquieren los casos de doble imposición en el plano autonómico, actualmente limitados a los impuestos cedidos y, más precisamente, a la participación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) a través de la técnica del “tramo interno” en lugar de la del “recargo externo”.

Por lo que a los impuestos propios se refiere, la situación ha venido complicándose en los últimos tiempos a la luz de la aparición de figuras impositivas tales como los impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, sobre las grandes superficies, etc., muchas de ellas recurridas ante el Tribunal Constitucional y, en determinados casos, declaradas inconstitucionales.

De cualquier manera, su juego potencial parece ser el mismo que el que podría originarse en cualquier otro ordenamiento tributario, debiendo considerarse como un método de creación de tributos y como límite ante esa misma producción. El propio Tribunal Constitucional ha insistido en la necesidad de respetar este límite en relación con la creación de tributos al señalar en su Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, que:

“El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente o ficticia”.

Mayores dudas plantea el juego del principio de reserva de ley, específicamente en relación con nuestra Constitución. Recuérdese que dicha reserva lo es de una ley estatal, esto es, promulgada por las Cortes Generales. La invocación que se efectúa a la misma en los arts. 31.3 y 133.1 de la Ley Fundamental no deja lugar a dudas.

La redacción de este último precepto es especialmente clara. El principal argumento constitucional quedaría recogido en el número segundo del precepto, cuando establece que “Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes”. Estas leyes para las CC.AA. son las estatales, con independencia de que lo puedan ser también las suyas propias.

Obsérvese por tanto como la Constitución delega en el legislador estatal la función y la responsabilidad de concretar el sistema de distribución de competencias financieras y tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, limitándose al señalamiento de los principios básicos a los que el legislador estatal ha de ajustar su libertad de configuración normativa. Tal y como precisa el TC en su Sentencia de 13 de julio de 2000:

“La Constitución no predetermina cuál haya de ser el sistema de financiación autonómica, sino que atribuye esa función a una Ley Orgánica, que cumple de este modo una función delimitadora de las competencias financieras estatales y autonómicas previstas en el art. 157 CE”.

Lógicamente la Ley estatal ha de presentar un contenido mínimo, debiendo regular el conjunto de elementos esenciales del tributo a la luz de las finalidades de la reserva. Ahora bien, teniendo presente que las CC.AA. podrán producir leyes o disposiciones con fuerza de ley, ¿ha de seguir siendo el contenido mínimo de la ley estatal el mismo o debe, por el contrario, reducirse en el caso de los tributos de tales Comunidades?

A priori la Constitución permite dos posibilidades. Una primera, de carácter implícito, sería que la normación tributaria de las CC.AA. se hiciese por leyes estatales (orgánicas u ordinarias) y sin carácter exhaustivo, permitiendo así una coordinación normativa a través de leyes autonómicas complementarias.

Y una segunda alternativa sería proceder a articular la normación tributaria autonómica a través de la configuración de una Ley orgánica específica que tendría necesariamente un carácter general básico y armonizador de los dos poderes tributa-

rios en juego (estatal y autonómico). Esta segunda posibilidad queda expresamente recogida en el art. 157.3 CE, de conformidad con el cual:

“Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado primero (relativas a los ingresos tributarios, entre otras), las normas para resolver conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado”.

Pues bien el Poder Legislativo hizo uso de esta segunda facultad establecida bajo la expresión “podrá regularse”, que resultaba más lógica, debido a su carácter de ley general y orgánica, así como más operativa, al regular y armonizar la relación entre poderes tributarios en una misma disposición y no en una pluralidad de normas sucesivas.

Así las cosas la LOFCA de 1980, dictada a consecuencia de este planteamiento constitucional, ha cubierto la exigencia de reserva de ley estatal a través del establecimiento de una normación global y mínima de cada categoría de tributos. En relación con las tasas y las contribuciones especiales incorpora la citada ley orgánica la doctrina clásica elaborada en torno a estas dos categorías tributarias y sus límites tradicionales y lógicos de coste del servicio o de la obra. Incluso con posterioridad se ha añadido la doctrina legal y jurisprudencial elaborada por el TC acerca de los precios públicos.

El principio de igualdad, proyectado sobre la distribución del poder entre los diferentes entes públicos territoriales del Estado, se manifiesta básicamente en las exigencias del art. 139.1 CE, de conformidad con el cual, “todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado”, y del art. 138.2 CE, a cuyo tenor “las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales”.

Ahora bien, debe quedar claro que el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes.

2.2. Principios específicos del ordenamiento tributario regional

Con carácter general el llamado principio de instrumentalidad, derivado del art. 156.1 CE, se traduce en la explícita vinculación constitucional entre las competencias financieras y las competencias materiales de las Comunidades Autónomas. La autonomía financiera de éstas se vincula “al desarrollo y ejecución de las competencias” que, de acuerdo con la Constitución, le atribuyan los respectivos Estatutos y las Leyes.

Esta conexión o vinculación constitucional entre potestades o competencias financieras y el ámbito material de las competencias comporta una doble consecuencia. En primer lugar, de carácter negativo, en cuanto límite para las CC.AA., dado que éstas ostentan la titularidad de los poderes que les confiere el bloque de la constitucionalidad (y entre ellos, obviamente, el poder financiero y tributario) sólo en los límites de sus competencias. Y, en segundo término, la referida vinculación competencial determina una consecuencia de carácter positivo, que se concreta en el hecho de que la autonomía y, desde luego, la suficiencia financiera de las CC.AA., forman parte del contenido inherente de su ámbito material de competencias, constituyendo una garantía de su autonomía política.

En definitiva, el poder financiero se concreta en la atribución a los entes públicos territoriales de las competencias financieras necesarias para atender a la realización de sus competencias materiales, de manera tal que sin competencias financieras no existen o son puramente nominales las competencias materiales atribuidas a las Comunidades Autónomas. Éstas deben disponer de los recursos necesarios y suficientes para la prestación de los servicios correspondientes a las competencias que asumen.

Al amparo del llamado principio de territorialidad, la eficacia y el alcance territorial de las normas y de los actos de las CC.AA. vienen impuestos por la organización territorial del Estado, respondiendo a la necesidad de hacer compatible el ejercicio simultáneo de las competencias asumidas por las distintas Comunidades Autónomas.

Como es sabido, este principio de territorialidad queda establecido en el art. 9 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas de 1980, de conformidad con el cual los elementos patrimoniales, rendimientos, gastos, negocios, actos, hechos y transmisiones sólo pueden gravarse por las Comunidades Autónomas si existe una vinculación, es decir, un punto de conexión determinado, con su territorio. Dicha vinculación con el territorio puede referirse a la ubicación de los bienes, a la generación de los beneficios o gastos, al nacimiento o cumplimiento de las obligaciones o a la residencia de los adquirentes de los bienes. Ya el propio art. 157.2 CE se encarga de precisar que las CC.AA. no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio.

No obstante, a pesar de que la formulación de este principio parece sencilla, lo cierto es que su establecimiento y aplicación se presenta en determinados casos complicado. Así, por ejemplo, es perfectamente discutible el lugar donde ha tenido lugar la celebración de un determinado negocio jurídico, donde se ha obtenido un rendimiento o se ha realizado un gasto, o donde debe cumplirse una concreta obligación.

Porque, si bien el principio de territorialidad resulta clarificador cuando se gravan bienes, actividades o determinados gastos, no sucede lo mismo en otras situaciones. De ahí precisamente la necesidad de los llamados puntos de conexión, que no son sino criterios de vinculación legales con un concreto poder tributario a través de los cuales podemos precisar a cuál de los distintos poderes (central, regional o municipal) queda sometido un determinado hecho.

Por otra parte, y tal y como tiene declarado el Tribunal Constitucional, entre otras, en sus Sentencias 118/1996, de 27 de junio, 126/2002, de 23 de mayo y 168/2004, de 3 de octubre, el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado a sus órganos, en el ejercicio de sus competencias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional.

El principio de no interferencia económica o principio de neutralidad se concreta, a través del art. 139.2 CE, en el principio de libre circulación de bienes y personas en todo el territorio nacional. Dentro del ámbito específico de las medidas tributarias se refiere a dicho principio el art. 2.1.a) de la LOFCA, en virtud del cual, “el sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español, de conformidad con el artículo 157.2 de la Constitución”, así como el art. 9 de la LOFCA en su apartado c), al disponer que “los impuestos propios no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales”.

El propio apartado segundo del art. 157 CE se encarga de precisar que las CC.AA. no podrán adoptar medidas tributarias que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios. Ciertamente nos hallamos ante una exigencia que también ha estado presente en el espíritu y en la letra del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, siendo por tanto de cumplimiento obligatorio. La libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales no podrá originar privilegios económicos o sociales ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.

A priori la primera parte de la formulación de este principio parece carecer de sentido en la actualidad, dada la trascendencia adquirida por la libre circulación y, sobre todo, a la luz de la citada exigencia comunitaria. Mayores problemas plantea, sin embargo la interdicción relativa a “no afectar a la ubicación de empresas”. ¿Se está refiriendo esta interdicción al propio territorio, o puede referirse también a otros?

La cuestión no es ni muchos menos baladí. Por el contrario, tiene interés en relación con aquellas medidas de competencia fiscal adoptadas por una determinada Comunidad que puedan tener incidencia en otra, produciendo fenómenos de deslocalización o dando lugar a decisiones de desinversión que probablemente no se hubiesen planteado en un marco de neutralidad fiscal.

En todo caso, tal y como puso de manifiesto el TC en su Sentencia 37/1981, de 16 de noviembre, no toda medida obstaculizadora de la libre circulación debe reputarse inconstitucional. En palabras del Tribunal:

“[...] no toda incidencia es necesariamente un obstáculo. Lo será, sin duda, cuando intencionadamente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación. La infracción del referido principio se producirá pues cuando las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen”.

Por otra parte, este principio de no interferencia al que nos referimos presenta un acusado carácter interterritorial. En efecto, hoy por hoy carece de sentido referir la prohibición de afectar a la ubicación de empresas al propio territorio de la Comunidad, ya que lo que se pretende es justamente lo contrario, es decir, la ubicación. Su razón de ser no es otra que la interdicción de aquellas medidas que produzcan la deslocalización en un territorio concreto. Ahora bien, la prohibición de estas medidas chocaría con el principio de autonomía tributaria.

A nuestro juicio, la problemática planteada en la actualidad por este principio de no interferencia económica puede referirse a la denominada “ubicación de empresas”, ya que la de personas exige, como sabemos, el cumplimiento de la residencia efectiva, siendo además la incidencia fiscal proyectada sobre la misma muy escasa.

Dicha interferencia sobre la ubicación de las empresas actuaría en un doble sentido: negativo, pudiendo obstaculizar su establecimiento en el propio territorio, si bien esta circunstancia habría de apoyarse en circunstancias no económicas tales como las medioambientales, que exigirían además un respaldo legal; y positivo, a través de la adopción de medidas fiscales favorables orientadas a producir la deslocalización de empresas ya instaladas en otras Comunidades o incluso la desviación territorial de determinados proyectos empresariales.

Por lo que respecta al principio de separación, son dos los supuestos a considerar. De una parte, el que incide sobre los ordenamientos estatal y autonómico, al que se refiere el art. 6.2 de la LOFCA cuando dispone que “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado”. Ciertamente, dada la actual extensión adquirida por los Impuestos estatales sobre la Renta y el Patrimonio así como por la imposición existente sobre el consumo, parece difícil que pueda tener lugar la determinación de hechos imponibles nuevos distintos a los ya establecidos por las leyes del Estado.

Al margen del criterio interpretativo que pueda adoptarse en torno a la diferenciación existente entre los conceptos “hecho imponible” y “materia imponible” (recuérdese que el Tribunal Constitucional afirmó en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, que “[...] no cabe identificar materia imponible con hecho imponible [...])

Lo que prohíbe el citado precepto es la duplicidad de hechos imponible estrictamente”) no resulta fácil hacer frente a la citada prohibición. El establecimiento de tributos propios por parte de las CC.AA. se presenta por tanto como una labor complicada, dado el carácter rotundo que presenta el principio de separación en este art. 6.2 de la LOFCA.

Esta separación se produce también en la dirección contraria, no pudiendo recaer los tributos estatales sobre hechos imponible gravados por las Comunidades Autónomas. Lógicamente esta separación no puede ser interpretada en términos absolutos, dado el carácter estatal inherente a la reserva de ley orgánica y ordinaria existente; sí comporta, no obstante, la obligación de compensar adecuadamente a la Comunidad Autónoma de que se trate, tal y como precisa el art. 6.4 de la LOFCA.

El segundo supuesto que plantea este principio de separación es el que se origina en relación con el ordenamiento municipal. Al amparo de lo establecido por el art. 6.3 de la LOFCA “las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple”.

Resulta por tanto necesaria la previsión de una ley municipal para que las CC.AA. puedan ejercer este poder tributario, circunstancia esta complicada máxime teniendo en cuenta la defensa de la autonomía municipal que llevan a cabo las leyes sobre tributación local, así como la insuficiencia tributaria que históricamente ha caracterizado a estas entidades. La separación afecta en este caso a las materias imponible y no a los hechos imponible, como sucede en el caso del Estado, lo cual dificulta aún más si cabe el establecimiento de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas que recaigan sobre una materia imponible municipal.

En cualquier caso, y tal y como ha puesto de manifiesto la Sentencia del Tribunal Constitucional 242/2004, de 16 de diciembre, nos hallamos ante la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad, y que garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación de pagar doblemente al Estado y a las Comunidades Autónomas o a las Entidades Locales y a las CC.AA. por un mismo hecho imponible.

El llamado principio de solidaridad presenta un carácter constitucional, como lo demuestra su regulación en el art. 156 CE, a cuyo tenor “Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera [...] con arreglo a los principios [...] de solidaridad entre todos los españoles”. No nos hallamos sin embargo ante un principio de carácter común (a diferencia de lo que sucede, por ejemplo, con los principios de generalidad o de capacidad económica), sino específico del ordenamiento tributario autonómico. En efecto la autonomía financiera y, por ello, tributaria, de

las CC.AA. aparece estrechamente ligada a este principio de solidaridad. En cierta medida podríamos afirmar que la solidaridad constituye, junto con la autonomía, la “clave de bóveda” sobre la que se sustenta la nueva organización territorial del Estado.

A priori el principio de solidaridad proyecta sus exigencias, no sólo a las relaciones entre el Estado y las Comunidades Autónomas, sino también a las relaciones de estas últimas entre sí que, además, deben velar en sus respectivos ámbitos territoriales por la realización interna del citado principio.

Al amparo de su proyección interterritorial, la solidaridad requiere que, en el ejercicio de sus competencias, las Regiones se abstengan de adoptar decisiones o de realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general, teniendo en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses. En otras palabras, la solidaridad interterritorial exige el reconocimiento de una comunidad de intereses entre las distintas CC.AA. y el comportamiento leal de todas ellas en el ejercicio de sus respectivas atribuciones y competencias.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior la solidaridad interterritorial obliga también al Estado a velar por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, lo que comporta la adopción de medidas que aseguren la redistribución de la riqueza entre las distintas Comunidades Autónomas y la igualdad en los niveles de provisión de los servicios públicos esenciales o básicos.

Desde diversos sectores de la doctrina se ha atribuido a este principio un papel esencial. A nuestro juicio, sin embargo, su relevancia tributaria es, en la actualidad, reducida. Ciertamente podría hablarse de una solidaridad entre Comunidades Autónomas. Si embargo dicha solidaridad no existe. La misma tan sólo se produce entre el Estado y determinadas entidades de esta naturaleza a través del llamado Fondo de Compensación Interterritorial, que tiene precisamente esta finalidad. Y ello con independencia de la existencia de diversos programas estatales o de la Unión Europea concretos que podríamos igualmente enmarcar en esta teleología.

La solidaridad se halla presente además en la distribución de la participación en los ingresos del Estado a través de la implantación de diversos criterios que han de respetar el citado principio tales como la relación inversa de la renta por habitante por habitante de la Comunidad Autónoma respecto a la del resto de España, el porcentaje de desempleo o la relación de déficit en servicios locales e infraestructura, entre otros. Sin embargo este conjunto de criterios, a pesar de pertenecer al círculo de los ingresos, carecen de naturaleza tributaria. Nos hallamos en el campo de los gastos públicos y no en el de los tributos.

Quizás las únicas referencias implícitas o expresas a la solidaridad de naturaleza tributaria que puedan existir sean, en primer lugar, las relativas a la prohibición de privilegios económicos o sociales, a las que se refiere el art. 2 de la LOFCA. No obstante, desde nuestro punto de vista se trata de una declaración que se sitúa más en el área del principio de generalidad tributaria, que excluye cabalmente estas diferencias subjetivas o grupales.

Más interés ofrece en cambio, en relación con este principio de solidaridad, el art. 19.2 de la citada Ley Orgánica (redactado en su día por la Ley 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación de la LOFCA que regula las competencias normativas en relación con los impuestos cedidos), disponiendo que, en su ejercicio, “Las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles conforme a lo establecido al respecto en la Constitución”.

Pues bien, la única posibilidad de entronque tributario del citado precepto sería la consideración de la solidaridad como una interdicción de la denominada “competencia fiscal”, ya sea en general o en relación con supuestos específicos relativos a la ubicación de las empresas o a la localización de las inversiones. El objetivo no sería otro que evitar que se influyese en la deslocalización o en la ubicación de unidades productivas por parte de unas Comunidades Autónomas en perjuicio de otras.

A la aplicación del principio de solidaridad como límite de la autonomía tributaria se refirió el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 7 de abril de 1997, precisando al respecto la necesidad de que se actúe a través del principio de coordinación. En palabras del Tribunal:

“[...] El principio constitucional de autonomía financiera [...] no está exento de límites, pues el propio precepto garantizador lo sujeta a dos principios supraordenados: el de coordinación con la Hacienda estatal y el de solidaridad entre todos los españoles [...] La acomodación a estos principios que operan como límites de la autonomía financiera, incluida la específica de los territorios forales vascos, ha de lograrse a través de los mecanismos que, con derivación algunos en el propio texto constitucional, señalan las leyes”.

Todas estas consideraciones nos sirven para concluir que, como ya apuntamos con anterioridad, el principio de solidaridad ofrece un escaso juego en el ámbito tributario. Y el único que podría otorgársele sería sacrificando una parte significativa de la limitada autonomía existente en el ámbito de los impuestos cedidos, que es donde cabría la posibilidad de plantear la cuestión. Porque los impuestos propios presentan un establecimiento limitado; y, por otra parte, carecería de sentido que la propia Comunidad Autónoma optase por limitar su establecimiento en el campo de la competencia fiscal.

En suma, el principio de solidaridad encuentra su principal campo de aplicación en el ámbito del gasto público así como en el relativo a los criterios de participación

en los ingresos del Estado. Si una determinada Comunidad tuviese una atribución de poder tributario en el aspecto que fuese (capacidad normativa más elevada, mayor atribución de impuestos, fijación de un porcentaje superior en los impuestos de recaudación compartida, etc.), podríamos afirmar que se estaría vulnerando el citado principio de solidaridad. Y es que, partiendo de un modelo de igualdad preestablecido, la Comunidad más beneficiada restaría ingresos al Estado, reduciendo este menor ingreso las políticas de solidaridad del Estado con otras Comunidades al disminuir la financiación de aquél.

Por último, el denominado principio de lealtad institucional resulta formalmente incorporado al art. 2.1.e) de la LOFCA como uno de los principios con arreglo a los que se ejerce la actividad financiera de las Comunidades Autónomas en coordinación con la Hacienda del Estado. Señala el citado principio que la lealtad institucional determina la valoración del impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones del Estado legislador en materia tributaria o la adopción de medidas de interés general que, eventualmente, puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, las cuales deben ser objeto de valoración anual en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas.

Téngase presente que, en un Estado de estructura compuesta, el ejercicio del poder financiero de los entes territoriales ha de desarrollarse dentro de sus respectivos ámbitos competenciales, sin que ello suponga el vaciamiento o la anulación de ámbitos competenciales ajenos ni la alteración del orden constitucional de distribución de competencias.

Así, por ejemplo, señala el TC en su Sentencia 48/2004, de 5 de marzo, que las exigencias derivadas de la lealtad institucional podrían resultar vulneradas ante cualquier transferencia de recursos de una Hacienda territorial a otra impuesta unilateralmente por una de ellas, siempre que esta transferencia forzosa de recursos no encuentre una habilitación expresa en el bloque de la constitucionalidad.

2.3. La especial importancia del principio de coordinación

La importancia que adquiere el principio de coordinación en el ámbito de la recaudación tributaria autonómica es indudable, dada la existencia de tres ordenamientos tributarios en nuestra organización política. Es más, el hecho de que cada uno de estos tres ordenamientos (estatal, regional y municipal) disponga de su propio poder tributario y de su propia Administración, demanda necesariamente la existencia de una cierta coordinación.

A la coordinación que ha de producirse entre el Estado y las Comunidades Autónomas se refiere de entrada el art. 156 de la Constitución cuando señala que “Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera [...] con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal [...]”.

El principio de coordinación con la Hacienda estatal constituye un instrumento imprescindible para la adopción de una política económica, presupuestaria y fiscal general que garantice el equilibrio económico y la estabilidad presupuestaria, contribuyendo a estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución. Tal y como tuvo oportunidad de precisar el TC en su Sentencia 32/1983, de 28 de abril:

“[...] debe procederse a articular medios y sistemas de relación entre la Hacienda estatal y las Haciendas autonómicas que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta, exigencias todas ellas que conectan con los principios de colaboración, solidaridad y lealtad constitucional que inspiran la ordenación de la Hacienda en el Estado autonómico”.

Así las cosas, el principio de coordinación exige a las CC.AA. la acomodación de su actividad financiera a las medidas oportunas que adopte el Estado tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa.

El principio de coordinación contribuye a ordenar además toda la “vida” de los tributos, desde su creación hasta su gestión, refiriéndose a la totalidad de elementos y fases que integran la vida de éste.

¿Es la coordinación el resultado de una negociación entre Administraciones? Basta echar una mirada al proceso de construcción de nuestro Estado autonómico (que, partiendo de un Estado centralizado evoluciona hacia la dotación de un autogobierno y hacia una transferencia de servicios), para estimar que así es.

De hecho, en la actualidad, para la consecución de una adecuada coordinación entre la actividad financiera de las CC.AA. y la de la Hacienda del Estado, el art. 3 de la LOFCA crea el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CC.AA. como órgano consultivo y de deliberación.

Ahora bien, ello no significa que no podamos hablar al mismo tiempo de la existencia de una actividad normativa y jurisprudencial. Tal y como puso de manifiesto el Tribunal Constitucional en su Sentencia 32/1983, de 28 de abril, “[...] la coordinación debe ser entendida como la fijación de medios y de sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta de las autoridades”.

Dentro del ámbito de los tributos propios la coordinación ha de producirse, no ya sólo en relación los principios constitucionales generales, sino también con los

principios específicos y con las actividades administrativas. En este sentido, al estar los tributos propios previstos en nuestra Constitución, quedando sometidos a sus principios, la coordinación debe posibilitar un ajuste entre los distintos principios tributarios de manera tal que estos puedan jugar al mismo tiempo en los campos estatal y autonómico.

Como ya hemos indicado, en relación con los impuestos propios, la coordinación con la reserva de ley estatal ha sido realizada por la LOFCA a través del establecimiento de diversos principios específicos que han de ser observados por la ley autonómica en su establecimiento. Así las cosas dichos tributos propios han de quedar sometidos a los citados principios específicos.

¿Qué sucede en relación con las tasas y contribuciones especiales? Como es sabido las tasas y contribuciones especiales de las CC.AA. tienen igualmente la consideración de tributos propios. En líneas generales la LOFCA ha recogido la doctrina clásica existente en torno a estas figuras tributarias, con la principal particularidad de que, además de respetar el conjunto de principios generales, deben hacer frente a diversos principios de carácter específico tales como no superar el coste del servicio (en el caso de las tasas) o el de la obra o establecimiento del servicio (contribuciones especiales).

La ley autonómica de establecimiento de estos tributos habrá de recoger necesariamente estos criterios de cuantificación. Los problemas de coordinación que puedan llegar a plantear serán mínimos: en el caso de las tasas, debido al marcado carácter territorial del servicio que les sirve de soporte económico; y el supuesto del establecimiento y ampliación de contribuciones especiales por obras y servicios, debido a la misma razón.

Por lo que respecta a los impuestos autonómicos propios, sabemos ya que la coordinación con la reserva de ley es articulada a través de la LOFCA, que configura un conjunto de principios específicos susceptibles de ser observados por la ley autonómica en el establecimiento de los mismos (principios de territorialidad, no interferencia y separación de los ordenamientos tributarios).

La coordinación en relación con el principio de generalidad tributaria no parece que plantee problema alguno, ya que este principio implica una relación del sujeto pasivo con cada poder tributario concreto. Mayor juego puede ofrecer en cambio la coordinación en el ámbito del principio de capacidad económica, ya que la función de límite desarrollada por este principio podría resultar de interés cuando un impuesto autonómico propio incida sobre la misma materia imponible que un impuesto estatal.

3. La fiscalidad sobre el aprovechamiento de cotos privados de caza. La aplicación del Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos de Extremadura

La Ley 1/1970 de 4 de abril, de caza, junto con su desarrollo reglamentario (Decreto 506/1971, de 25 de marzo) constituye el marco de referencia básico para ciertos aspectos fundamentales en materia cinegética. Si bien no crea un impuesto en sentido estricto, sí prevé la existencia de tasas y cánones ligados a licencias y aprovechamientos de cotos privados. Por otro lado, establece la denominación², y regulación de los mismos.

Resulta especialmente significativo que, a pesar de que el Título VIII del Texto Refundido de las Disposiciones Legales Vigentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986 de 18 abril, derogara el Impuesto sobre los Gastos Suntuarios, el Impuesto sobre el Aprovechamiento de Cotos Privados de Caza fuese el único que permaneciera vigente, aunque fuera de manera provisional.

Así, en virtud de lo establecido en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante LRHL) se dispuso en su día que:

“[...] hasta el día 1 de enero de 1991, continuarán exigiéndose las Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e industriales y de Actividades Profesionales y de Artistas, así como los recargos existentes sobre las mismas. Igualmente, y hasta la misma fecha, los Ayuntamientos podrán continuar exigiendo los Impuestos Municipales sobre Radicación, Publicidad y Gastos Suntuarios”.

No obstante, el artículo 5º de la Disposición derogatoria del Real Decreto-Ley 4/1990, de 28 de septiembre, posteriormente reflejado en la Ley 6/1991, de 11 de marzo, dispone que los Ayuntamientos conservan la facultad de exigir Impuestos sobre los Gastos Suntuarios únicamente en su modalidad de aprovechamiento de cotos privados de caza³.

A este respecto, resulta llamativo y discutible el hecho de que el legislador considerara necesario recurrir a la figura del Real Decreto-Ley para aprobar normas relacionadas con la caza, teniendo en cuenta el carácter “de extraordinaria y urgente necesidad” que establece el art. 86 de la CE para esta norma.

2. El art. 15.2 de la Ley 1/1970 de 4 de abril, de caza define el coto como “toda superficie continua de terrenos susceptible de aprovechamiento cinegético que haya sido declarada y reconocida como tal, mediante resolución del Servicio de Pesca Continental, Caza y Parques Nacionales”. Por otro lado, el art. 16 establece la posibilidad de que los propietarios o titulares constituyan cotos privados siempre que reúnan las superficies mínimas establecidas en la Ley.
3. El Real Decreto-Ley 4/1990, de 28 de septiembre establece en el art. 5º que “Se modifica la disposición transitoria tercera de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, que queda redactada en los términos siguientes: A partir del 1 de enero de 1991, los Ayuntamientos podrán continuar exigiendo el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, en lo referente, exclusivamente, a la modalidad de coto privado”.

En este sentido, en la Exposición de Motivos de esta, el Gobierno justifica dicha urgencia ante la necesidad de evitar el vacío normativo que podría causar la implantación de la propia LRHL. Del mismo modo, considera la pertinencia de garantizar los ingresos municipales en este periodo transitorio⁴.

3.1. El Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos de la Comunidad Autónoma de Extremadura

La Ley autonómica 14/2010, de 9 de diciembre, de caza, desarrollada por el Decreto 34/2016, de 15 de marzo y modificada por la Ley 12/2014 de 19 de diciembre y la Ley 9/ 2019 de 5 de abril de caza, tasas y precios públicos, regula y ordena la actividad cinegética en Extremadura.

Aunque este tema ha sido ampliamente tratado, merece una reflexión la posible incompatibilidad e intromisión competencial que la ley autonómica pueda suscitar respecto al Impuesto Suntuario Local en su modalidad de Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos en Extremadura.

Así, el art. 6º de la ley 6/1991, de 11 de marzo, por la que se modifica parcialmente el Impuesto sobre Actividades Económicas establece de manera inequívoca que los Ayuntamientos serán quienes tengan la potestad de exigir el impuesto objeto de estudio. También añade que seguirán en vigor todas las disposiciones normativas que rigen esta modalidad, explicitándolo en la letra d) del artículo 372 del Texto Refundido en materia de Régimen Local (aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril).

Por su parte, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la LRHL, dispone que, de acuerdo con el artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, estas tendrán potestad tributaria para establecer y exigir tributos en la materia gravada por el Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos de Cotos de Caza y Pesca. Asimismo, el impuesto que la Comunidad Autónoma cree, será compatible con el municipal, si bien su importe se deducirá del impuesto autonómico.

4. En su Exposición de Motivos el Real Decreto-Ley 4/1990 establece que “Ante estas dificultades, la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria, ha decidido introducir algunas modificaciones en la regulación legal del impuesto, las cuales se concretan en los términos siguientes: ... en segundo lugar, se pospone hasta el 1 de enero de 1992 el comienzo de la aplicación del impuesto en lo referente a las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras, manteniéndose, como medida complementaria, durante 1991 la vigencia del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios en la modalidad de éste que grava el aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca.” Para finalizar con la justificación de que “todas estas medidas deben ser adoptadas de forma inmediata, pues las mismas, y sobre todo el retraso del comienzo de la aplicación del impuesto hasta el 1 de enero de 1992, condicionan definitivamente la actividad normativa que deben desarrollar los Ayuntamientos y las Diputaciones Provinciales mediante la aprobación de las correspondientes Ordenanzas fiscales...Por todo ello, queda plenamente justificado el carácter extraordinario y urgente de las medidas adoptadas por el presente Real Decreto-ley”.

En este sentido se pronuncian los profesores Orón Moratal⁵ y Álvarez Arroyo⁶, para quienes la incompatibilidad reside en la sustitución del impuesto local por el autonómico, lo que no ocurre en el caso presente. Además, conforme a la normativa aplicable, cualquier incidencia puede solventarse evitando la merma de la recaudación local⁷ con la oportuna compensación prevista legalmente.

Sin embargo, la Junta de Extremadura ha considerado que el Impuesto Municipal de Gastos Suntuarios, que grava el aprovechamiento de cotos de caza, grava el mismo hecho imponible que el Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos creado por la Junta. Por ello y, siguiendo con lo dispuesto por el TC sobre la necesidad de aplicar las medidas pertinentes para evitar la doble imposición, se ha aprobado la posibilidad de deducirse el importe abonado a los Ayuntamientos en el impuesto pagado a la Junta.

3.1.1. Naturaleza del impuesto

El Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos es un impuesto potestativo y, por lo tanto, debe incluirse entre los de la su misma naturaleza. Así, el artículo 59 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales enumera entre ellos al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

Además, el impuesto es de naturaleza real, directa y propio de la Comunidad Autónoma de Extremadura⁸.

3.1.2. Hecho imponible

El hecho imponible del impuesto extremeño determinado en el artículo 2 del Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en

5. Orón Moratal, G., “*El impuesto municipal sobre gastos suntuarios: el aprovechamiento de los cotos de caza*”. Revista técnica Tributaria, nº 30, vol.3 (1995), pág. 88. <https://revistatecnica tributaria.com/index.php/rtt/issue/view/110/108>. (Fecha de consulta 10 noviembre de 2025).
6. Álvarez Arroyo, F., “*Breves consideraciones acerca de los Impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura*”. Anuario Facultad de Derecho de Cáceres, nº 11, pág.210.
7. El Profesor Checa González, en su trabajo “*Los impuestos propios de las CC. AA. Sus límites y la forma de superarlos*”. Anuario Facultad de Derecho nº 20, 2002, pág. 60, reflexiona también sobre el límite que el art. 6.3 de la LOFCA impone a las CC.AA. en relación a la creación de tributos propios que puedan solaparse con figuras impositivas locales existentes. En este sentido, considera que la potestad tributaria de las Corporaciones Locales no se ve afectada siempre que el tributo autonómico no interfiera en la capacidad económica y recaudatoria local; en sus propias palabras “que para nada perturbe, ni incida en forma alguna, en el poder tributario local, esto es, un impuesto regional que no venga a atentar contra la capacidad recaudatoria de las Corporaciones Locales”.
8. La Ley 14/2010, de 9 de diciembre, de caza de Extremadura en su Disposición final primera introduce modificaciones en las disposiciones legales en materia de tributos propios de Extremadura, aprobado por Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre. Así, la nueva redacción respecto a la naturaleza y objeto del Impuesto modifica la redacción del art. 1 sobre la naturaleza y objeto del Impuesto.

materia de Tributos Propios, lo constituye el aprovechamiento cinegético, tanto de caza mayor como menor, de los terrenos situados en territorio extremeño que hayan sido autorizados administrativamente a un titular determinado.

Asimismo, el apartado tres del mismo artículo concluye que no están incluidos los Cotos Regionales de Caza, las Reservas de Caza y las Zonas de Caza Limitada excluyendo, por tanto, los terrenos de gestión pública. De ello se deduce que, en la práctica, el impuesto se refiere fundamentalmente al aprovechamiento en cotos privados de caza⁹.

Con relación al hecho imponible, puede plantearse la cuestión de si en base al mismo puede considerarse este tributo como ecológico. En este sentido Herrera Molina rechaza tal posibilidad, al considerar que la pretensión de este impuesto no es la preservación de la fauna, sino gravar el beneficio de la explotación cinegética¹⁰.

Pese a lo anterior, se puede apreciar en este tributo cierta finalidad extrafiscal. Esta afirmación encuentra respaldo en la propia Ley 14/2010 reguladora del impuesto. En este sentido, y más allá de su propósito recaudatorio, la Ley de manera implícita lo configura como una herramienta de política ambiental orientada a la gestión y ordenación del territorio.

En esta misma línea el impuesto grava aprovechamientos cinegéticos autorizados previamente por la Administración. Asimismo, aplica tipos impositivos diferenciados según la clasificación de los cotos y prevé beneficios¹¹ fiscales para fomentar la conservación de la riqueza cinegética y penalizaciones¹² para quienes no cumplan con las normas establecidas.

9. La Ley de caza de Extremadura enumera y define, en sus artículos del 16 a 22, los terrenos que se encuentran bajo gestión pública, entre los que se incluyen explícitamente las Reservas de Caza y los Cotos Regionales de Caza. De igual modo, clasifica los Cotos de Caza en Sociales y Privados e incluye los Refugios para la Caza. Por último, establece la existencia de Zonas de Caza limitada. Por su parte, la definición de coto la encontramos en el art. 15 de la Ley 1/1970 de 4 de abril, en virtud del cual “Se denomina coto de caza toda superficie continua de terrenos susceptible de aprovechamiento cinegético que haya sido declarada y reconocida como tal”.
10. Herrera Molina, P. M., “*Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*”. Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, 2.000. Pp. 318, 319. El mismo autor, hace también referencia a la STC 14/1988 al establecer en el FJ 11 B que “los actores no niegan la existencia de una capacidad económica real o potencial en los titulares de los cotos de caza y, por tanto, la existencia de una renta virtual cuya mayor o menor dimensión condiciona la cuantía del Impuesto”.
11. El art. 8 del Decreto Legislativo 2/2006 de 12 de diciembre establece las siguientes bonificaciones de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Caza: “a) Una bonificación del 20 por 100 por aquellos cotos de caza que obtengan la Certificación de Calidad. b) Una bonificación del 10 por 100 por aquellos cotos situados en terrenos incluidos en la Red de Áreas Protegidas de Extremadura y que cuenten con instrumentos para su ordenación, uso, gestión o, en su caso, medidas reglamentarias de conservación. El beneficio tributario se aplicará sobre la parte de la superficie del coto que se encuentre incluida en el Área Protegida. c) Una bonificación del 7 por 100 por aquellos cotos privados de caza mayor abiertos con superficie igual o superior a mil hectáreas. d) Una bonificación del 15 por 100, con el límite máximo de 1.200 euros, por aquellos cotos en los que se hubieran invertido cantidades destinadas a su mejora o conservación durante el año natural inmediato anterior a la fecha del devengo del impuesto, siempre que el importe bonificado fuera inferior o igual al importe de la inversión”.
12. Asimismo, el art. 7 del mismo Decreto señala que cuando “como consecuencia de una resolución sancionadora ejecutiva, un coto de caza resulte suspendido, el tipo de gravamen aplicable durante todo el período de suspensión

3.1.3. Sujeto pasivo

Conforme al artículo 3 del Decreto Legislativo 2/2006 son sujetos pasivos en condición de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la LGT (esto es, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que constituyan una unidad económica o patrimonio separado), titulares de la autorización administrativa para el aprovechamiento cinegético privativo, siempre que estos se encuentren en territorio regional e independientemente del domicilio del contribuyente.

En el punto dos del mismo artículo, corresponde a los propietarios o poseedores de los terrenos y a los titulares de los cotos el colaborar con la Administración para difundir la riqueza cinegética de sus terrenos.

3.1.4. Periodo impositivo y devengo

La redacción del artículo 10 del Decreto Legislativo 2/2006 concreta el carácter anual del impuesto extremeño, coincidente con la temporada cinegética, extendiéndose el periodo impositivo del 1 de abril al 31 de marzo del año siguiente. El impuesto se devenga el primer día de dicho periodo.

No obstante, en los supuestos de declaración de alta, el periodo impositivo se inicia en la fecha de la autorización administrativa prolongándose hasta la finalización del periodo impositivo en curso. En este caso, el impuesto se devengará cuando se haya producido la primera autorización administrativa de aprovechamiento cinegético.

A pesar de la precisión con la que la Ley se refiere a los elementos anteriores, resulta interesante reflexionar acerca de una posible existencia de discrepancia en la determinación del sujeto pasivo en el momento de realizar el pago.

En este caso, y al contrario de lo especificado en el artículo 373 d) del Real Decreto Legislativo 781/1986 de 18 de abril¹³, no existe duda de que el obligado tributario es únicamente quien ostenta la titularidad de la autorización administrativa para el aprovechamiento privado de un coto de caza. Así, no existe la posibilidad de con-

será el vigente en cada periodo impositivo, teniendo en cuenta la base imponible existente en el momento de cometerse la infracción de la que deriva la suspensión”

13. El art. 373 d) (ahora derogado) de la mencionada Ley dispone que “Los titulares de los cotos o las personas a las que corresponda por cualquier título el aprovechamiento de caza o pesca en el momento de devengarse el Impuesto. Teniendo la condición de sustituto del contribuyente el propietario de los bienes acotados, a cuyo efecto tendrá derecho a exigir del titular del aprovechamiento el importe del Impuesto para hacerlo efectivo al municipio en cuyo término radique el coto de caza, pesca o la mayor parte de él.” La titularidad de los cotos la ostentaba el titular del aprovechamiento, por tanto, el obligado tributario. Sin embargo, en el momento del devengo (31 de diciembre) podría no conocerse su identidad, por lo que el sustituto en este caso (el propietario de los terrenos), estaría obligado al pago del impuesto.

fusión en la determinación del contribuyente y la figura de sustituto que determina el art. 36.3 de la LGT¹⁴.

En el caso de la presente Ley del impuesto, solo cabría la posibilidad de confusión en la identificación de los obligados cuando el titular de la autorización administrativa no coincida con el propietario de los terrenos. De la misma forma, podría surgir la confusión cuando en el periodo impositivo cambia la titularidad de aprovechamiento, por lo cabría la posibilidad de que el propietario fuera reclamado al pago como responsable subsidiario, pero no como sustituto del contribuyente.

Con todo, la propia Ley resuelve la posible confusión determinando que el obligado es quien en el momento del devengo ostente la titularidad efectiva.

3.1.5. Base imponible y tipo de gravamen en los cotos privados.

La Ley de caza de Extremadura dispone que la base imponible del impuesto viene determinada por la superficie del coto en hectáreas, al a la que se le aplican tipos de gravámenes específicos según la clase el tipo de coto.

Sirva de ejemplo el gravamen aplicado a los cotos privados, diferenciando entre los de caza menor y mayor. Así:

Tabla 1. Cotos privados de caza menor.

Extensivo	2,21 euros /hectárea
Más jabalí	2,50 euros /hectárea
Menor extensivo	3,32 euros /hectárea

Tabla 2. Cotos privados de caza mayor.

Abierto	3,50 euros /hectárea
Cerrado	5,25 euros /hectárea

Fuente: Portal Tributario Junta de Extremadura: <https://portaltributario.juntaex.es/PortalTributario/web/guest/impuesto-sobre-aprovechamientos-cinegéticos>. (Fecha de consulta 10 noviembre 2025).

Finalmente, en caso de que en un coto de caza mayor se realice aprovechamiento intensivo de caza menor, se incrementará en un euro por hectárea el gravamen anterior.

A esto hay que añadir la mención que la propia Ley hace al respecto de cómo tributan los cotos que está parcialmente cercados, aclarando que la parte cercada tributa como coto cerrado y la parte abierta como coto abierto.

14. Como es sabido señala el citado precepto de la Ley 58/2003 que “Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma”.

4. La fiscalidad de la caza en los principales países europeos

4.1. Tributos sobre la caza en Portugal

Atendiendo al tenor de la Ley de Bases Generales sobre la Caza portuguesa (nº 173/99, de 21 de septiembre), la misma puede considerarse como una de las leyes de regulación cinegética con un mayor enfoque ecológico. Consciente de la contribución al desarrollo económico del país, sobre todo de las áreas rurales, está orientada hacia la preservación de la fauna a través del equilibrio entre el medio ambiente y la actividad cinegética.

La Ley, en su artículo 38n y 38m, establece que corresponde al Gobierno fijar las tasas relacionadas con la actividad cinegética. Asimismo, en determinadas circunstancias, se reserva la capacidad de reducirlas e incluso de eximir del pago a las zonas que el Ministerio de Agricultura considere de interés para el desarrollo rural.

Debemos concluir que, si bien no existe en Portugal un impuesto específico, sí se prevé la existencia de una tasa anual aplicable a las zonas de caza.

El devengo de dicha tasa tiene lugar el 1 de enero y se debe por cada hectárea o fracción de concesión en esa fecha dependiendo el montante a pagar del tipo de zona de caza.

En lo que aquí nos interesa, se distinguen la Zona de Caza Asociativa (ZCA), que representa la mayor parte de superficie de caza y está gestionada por asociaciones, y la Zona de Caza Turística (ZCT), gestionada por particulares para uso exclusivamente comercial, principalmente orientado al turismo cinegético.

Aunque el pago puede realizarse por el total de la tasa entre el 1 de febrero y el 31 de mayo, existe la posibilidad de dividirlo en dos plazos. En concreto, un primer plazo entre el 1 de febrero y el 31 de mayo en el que se debe abonar el 30% del total de la tasa y, un segundo plazo correspondiente al 70% restante pagadero del 1 de agosto y el 31 de octubre.

Tabla 3. Tasas aplicables a las Zonas de Caza en Portugal.

TIPO DE TASA		HASTA EL 31-05-2025	DEL 01/06/25 AL 31/05/26
Solicitud de concesión o anexión	ZCA	107,21€	109,59€
	ZCT	208,15€	212,77€
Tasa anual de mantenimiento de la concesión por hectáreas	ZCA	0,91€	0,92€
	ZCT	2,01€	2,05€
Solicitud de renovación fuera de plazo:			
Entre 6 a 3 meses antes de plazo		315,25€	322,24€
Entre 3 meses y el término de plazo		441,18€	450,98€

Fuente: ICNF (*Instituto da Conservação da Natureza e das Florestas*) <https://www.icnf.pt/api/file/doc/2b2f06390d4bfe57> (Fecha de consulta 8 noviembre 2025).

4.2. Tributos sobre la caza en Italia

Al amparo del artículo 117¹⁵ y 119¹⁶ de la Constitución Italiana de 1947 las Regiones tienen competencia para establecer tributos en materia de caza.

Así, respecto a la normativa regional en materia cinegética, destaca el art. 3.1 de la Ley 281 de 16 de mayo de 1970. Según este, los impuestos sobre las concesiones regionales se aplican a los actos y disposiciones adoptados por las regiones en el ejercicio de sus funciones, o por los entes locales en el ejercicio de las funciones regionales que les han sido delegadas de conformidad con los artículos 117 y 118 de la Constitución, indicados en la tarifa específica aprobada mediante decreto del Presidente de la República, con valor de ley ordinaria.

Estos actos y disposiciones se incluyen en la tarifa específica aprobada por Decreto-Legislativo número 230, del 22 de junio de 1991, que detalla, en los números 15, 16 y 17, las cuantías del impuesto de concesión regional correspondiente a cada caso, según el tipo de actividad.

Las concesiones anteriores se refieren a licencias de puesto fijo de caza, concesión para la creación de empresas cinegético-venatorias por cada hectárea y fracción de la misma y de centro privado de cría de caza. A esto se suma la autorización para cazar con rifles de diferentes características (uno, dos o más de dos disparos) y la caza con halcones y con arco y, por último, el permiso para la captura de aves con redes.

Atendiendo a lo anteriormente expuesto, el sujeto pasivo de los tributos es, por tanto, quien solicita el acto administrativo determinado (autorizaciones, licencias) para el ejercicio de una actividad específica.

En tal sentido, el art. 23 de la Ley número 157, de 11 de febrero de 1992, reguladora de la protección de la fauna silvestre homeotérmica y la caza, establece que las regiones están autorizadas a crear una tasa de concesión regional para la obtención de los recursos necesarios, con el fin de cumplir los objetivos de la propia Ley.

Si bien es cierto que se les aplicaban las tasas sobre las concesiones regionales solo a las Regiones con estatuto ordinario, la Ley número 549, de 28 de diciembre de 1995, extendió esta facultad a las Regiones con estatuto especial. Además, se incrementó la facultad a las mismas de decidir si aplicar o no dichas tasas¹⁷.

15. “La Región dictará para las materias que a continuación se enuncian normas legislativas dentro de los límites de los principios fundamentales del Estado, con tal que las normas mismas no se opongan al interés nacional ni al de otras Regiones: ...caza; pesca en aguas interiores; agricultura y bosques...”

16. “Las Regiones tendrán autonomía financiera en las formas y con los límites establecidos por leyes de la República, que la coordinarán con las Haciendas del Estado, de las Provincias y de los Municipios. Se asignarán a las Regiones tributos propios y participaciones en los tributos del Erario Público, en proporción a las necesidades de las Regiones para los gastos necesarios en orden al cumplimiento de sus funciones normales”.

17. Según el art. 8.1 del Decreto-Legislativo. 6 de mayo de 2011, número 68, desde el 1° de enero de 2013, el tributo sobre las concesiones regionales se convirtió, en las Regiones con estatuto ordinario, en un “tributo propio regional”). Esto permite a las Regiones regular el impuesto con más detalle e incluso eliminarlo si así lo consideran pertinente.

Tabla 4. Comparativa del tributo sobre actividad cinegética en algunas regiones italianas.

	PIEMONTE	VÉNETO	LOMBARDÍA
	Tasa de expedición y anual	Tasa de expedición y anual	Tasa de expedición y anual
Licencia de puesto de caza fijo	55,78		55,78
Concesión de constitución de:			
1) Empresa agroturística y cinegética, por cada hectárea o fracción.	4,13		
2) Empresa de caza de fauna silvestre per cada hectárea o fracción.	2,07	3,13	3,13
3) Centro privado de producción de caza	247,90	278,37	278,37

Fuentes:https://www.regione.piemonte.it/web/sites/default/files/media/documenti/2024-02/tabella_determinazione_della_tassa_.pdf. (Fecha consulta 8 noviembre 2025)
<https://www.regione.veneto.it/web/tributi-regionali/oncensione-di-costituzine-di-a-azienda-faunistico-vanetoria-e-agituristico-venatorie-b-centro-priv>. (Fecha consulta 8 noviembre 2025).
<https://www.regione.lombardia.it/wps/portal/istituzionale/HP/servizi-e-informazioni/imprese/tributi-e-canoni-per-le-imprese/tassa-sulle-concessioni>. (Fecha consulta 8 noviembre 2025).

Cabe añadir que la tasa de concesión puede aumentarse hasta un 20% mediante ley regional y que una vez haya sido abonado, el acto o disposición queda exento de otro equivalente en cualquier otra Región, aunque tenga efectos fuera de la que lo dictó.

Tal como se ha indicado en los párrafos precedentes, en Italia cabe la posibilidad de que las Regiones que así lo decidan apliquen un tributo equivalente al Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos. A pesar de que no existe un listado definitivo de Regiones que sí lo aplican sirva de ejemplo entre las que gravan esta actividad, el Piamonte, el Véneto y la Lombardía.

4.3. Tributos sobre la caza en Francia

En líneas generales, Francia tiene una concepción de la caza similar a la de los países antes citados y, sobre esta base, ha configurado su línea de actuación.

La defensa de la actividad cinegética se refleja en el artículo L420-1 del Código del Medio Ambiente que la define como actividad ambiental, cultural, social y económica, añadiendo que garantiza un verdadero equilibrio agro-silvo-cinegético. Además, debido a que es una actividad de interés general, el Estado es quien ejerce la supervisión y control de la misma.

En lo que concierne a los tributos que gravan los aprovechamientos cinegéticos, en Francia no existe un impuesto específico como tal. No obstante, resulta pertinente afirmar que el arrendamiento del derecho de caza se incluye en la categoría de los ingresos inmobiliarios.

Sin embargo, si en dicho arrendamiento se incluyen servicios o si los animales abatidos se entregan al propietario del terreno para su posterior venta (o son vendidos directamente por el arrendatario), estos beneficios gravarían entonces en la categoría de beneficios industriales y comerciales¹⁸.

En cuanto a los contribuyentes, es el propio Código del Medio Ambiente que, en el Capítulo IV Título II, establece las disposiciones relativas a la caza (licencias, terrenos, modalidades, concesiones, sanciones, entre otras). De este se deduce que el propietario del terreno lo es también del derecho de caza, puesto que de acuerdo con el art. L422-1 “Nadie tiene derecho a cazar en terrenos de otro sin permiso del propietario o de sus causahabientes”.

Por su parte, el Código Rural y de la Pesca Marítima regula lo relativo al arrendatario agrícola quien, según dispone, tiene derecho a cazar en los terrenos arrendados¹⁹, lo que no quiere decir que posea los derechos de la caza.

En caso de existir un usufructuario, será este quien ostente el derecho de caza puesto que es él quien tiene el derecho al disfrute.

Finalmente, el Impuesto sobre la Renta de las Actividades Económicas se refiere como gastos deducibles, a los justificados y necesarios para el propio objetivo de la empresa y para sus actividades²⁰.

18. El art.14 del Código General de Impuestos (CGI) prevé que “los ingresos de las propiedades edificadas y de los bienes asimilados, así como los de las propiedades no edificadas de cualquier naturaleza, se incluyan en la categoría de los ingresos inmobiliarios, cuando no estén integrados en los beneficios de una empresa industrial, comercial o artesanal de una explotación agrícola o de una profesión no comercial. Así, cuando estén incluidos en los beneficios de una empresa industrial, comercial o artesanal, de una explotación agrícola o de una profesión no comercial, los ingresos de las propiedades en cuestión se determinan conforme a las reglas propias de la categoría de beneficios a la que se encuentran vinculados” <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1231-PGP.html/identifiant%3D-BOI-RFPI-CHAMP-10-30-20170405> (Fecha de consulta 8 noviembre 2025).
19. Dispone el Art. L415-7 del Código Rural y de la Pesca Marítima que “Los usufructuarios tiene derecho a cazar en los terrenos alquilados”.
20. El Impuesto sobre los Beneficios Industriales y Comerciales (BIC), dentro del epígrafe sobre “Los gastos de las actividades de caza y pesca “determina que “La exclusión como gastos deducibles, de los gastos y cargas relacionados con el ejercicio de la caza, así como con el ejercicio no profesional de la pesca, es oponible a todas las empresas, cualquiera que fuere la naturaleza de su actividad. No obstante, se admite que dichos gastos sigan siendo deducibles cuando se acredite que, debido al propio objeto de la empresa, son necesarios para sus actividades”. Asimismo, continúa precisando que son deducibles “los gastos en los que incurre una empresa cuyo objeto es el ejercicio profesional de la caza con vista a la venta de la misma, o la explotación comercial de un coto con objeto de arrendarlo o percibir los derechos de entrada de los usuarios”. <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1451-PGP.html/identifiant%3D-BOI-BIC-CHG-30-20-20140218> .(Fecha de consulta 8 noviembre 2025).

5. Reflexiones finales

La actividad cinegética constituye, sin duda alguna, un tema de enorme controversia debido principalmente a la compleja relación existente entre caza y naturaleza. Si bien a este Trabajo de investigación no le corresponde enjuiciar su dimensión ética, resulta pertinente destacar la diversidad de ámbitos implicados en el debate, entre ellos los aspectos socioeconómicos y medioambientales.

Conciliar la caza como actividad tradicional y cultural con la conservación de la biodiversidad ha constituido el objetivo del legislador, que ha considerado un factor clave establecer regulaciones normativas precisas. De igual manera, es fundamental implementar directrices basadas en criterios éticos para lograr que la actividad cinegética tenga un impacto positivo en el medio ambiente.

Ya a mediados del siglo XX Europa se encontraba inmersa en un periodo de reconstrucción y desarrollo económico por lo que la protección del medio ambiente se limitaba a la función agrícola y ganadera. Solo en la década de los años setenta se observa la incorporación de dicho concepto como bien protegido en un marco constitucional en la mayoría de los países europeos.

Nuestra Constitución establece en su artículo 45 que “todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo”. Asimismo, implica a los poderes públicos como garantes de la protección del mismo, del uso racional de los recursos naturales y de la mejora de la calidad de vida. Igualmente, atribuye a la sociedad un papel activo y solidario en la conservación y defensa del medio natural.

Este artículo, ubicado en el Capítulo III entre “los principios rectores de la política social y económica”, constituye un principio normativo que informa y orienta al ordenamiento jurídico, incluyendo de manera implícita al ámbito tributario.

Por otro lado, en relación con el tema objeto de estudio, resulta interesante vincular el artículo anterior con el 128 de la C.E. (Título VII) “toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general”. En consecuencia, el aprovechamiento privado de todo recurso natural (incluidos los recursos cinegéticos) debe estar subordinado al bien común. Corresponde a los poderes públicos gravar estas actividades, asegurando la redistribución de los recursos en aras del beneficio social.

La Constitución Española otorga a los poderes públicos libertad para utilizar cualquier instrumento a su alcance con el fin de garantizar la protección del medio ambiente y la mejora de la calidad de vida asociada a este. Entre dichos instrumentos pueden incluirse medidas preventivas, disuasorias o de fomento, como la exigencia del pago de tributos o ciertos beneficios fiscales.

Teniendo en cuenta el Derecho Comparado, si bien no existe un equivalente exacto al artículo 45 de nuestra Constitución, podemos identificar ciertos paralelismos en el establecimiento de principios que deben regir la actuación respecto al medio ambiente en las Constituciones portuguesa de 1976²¹ y la italiana de 1947²².

Herrera Molina señala en su Libro *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario* la inclusión de la materia ambiental en artículos como el 20.º de la Constitución alemana. Tal y como subraya el citado autor “el Estado protegerá los fundamentos naturales de la vida en el marco del ordenamiento constitucional, teniendo también presente su responsabilidad frente a las generaciones futuras, mediante la legislación, el poder ejecutivo y la jurisprudencia, de acuerdo con la ley y el Derecho”. Añadiendo que “la doctrina

21. La Constitución portuguesa sitúa dentro del título III “Derechos y obligaciones económicas, sociales y culturales” al art. 66, vinculando el derecho al ambiente no solo al espacio físico, también a la calidad de vida. Asimismo, es una de las primeras Constituciones en otorgar explícitamente, protección constitucional al medio ambiente.

“Artículo 66. Medio ambiente y calidad de vida.

1. Todos tienen derecho a un medio ambiente humano, salubre y ecológicamente equilibrado y el deber de defenderlo.

2. Para asegurar el derecho al medio ambiente, en el marco de un desarrollo sostenible, incumbe al Estado, por medio de organismos propios con la vinculación y la participación de los ciudadanos:

- a. Prevenir y controlar la polución y sus efectos y las formas perjudiciales de erosión.
- b. Ordenar y promover la ordenación del territorio, de manera que haya una correcta localización de las actividades, un desarrollo socio-económico equilibrado, y la protección del paisaje.
- c. Crear y desarrollar reservas y parques naturales y de recreo, así como clasificar y proteger paisajes y lugares, de manera que se garantice la conservación de la naturaleza y la preservación de valores culturales de interés histórico y artístico.
- d. Promover el aprovechamiento racional de los recursos naturales, salvaguardando su capacidad de renovación y la estabilidad ecológica con respecto al principio de solidaridad entre generaciones.
- e. Promover en colaboración con los gobiernos locales, la calidad medioambiental de las poblaciones y de la vida urbana, particularmente en el plano arquitectónico y en la protección de las zonas históricas.
- f. Promover la integración de objetivos medioambientales en las diferentes políticas de ámbito sectorial.
- g. Promover la educación medioambiental y el respeto por los valores del medio ambiente.
- h. Asegurar que la política fiscal compatibilice el desarrollo con la protección del medio ambiente y la calidad de vida”.

22. En la reforma de la Constitución italiana de 2022 se introdujo la protección del medio ambiente. Se añade la referencia explícita a la protección del medio ambiente, la diversidad y los ecosistemas. También se establece un límite a la libertad económica por razones medioambientales y, como veremos en el epígrafe siguiente, al igual que en la C.E., centraliza la competencia en el Estado para asegurar una protección uniforme en todo el territorio nacional. Así, en el art. 9 establece que “la República promueve el desarrollo de la cultura y de la investigación científica y técnica. Salvaguarda el entorno natural y el patrimonio histórico y artístico de la Nación. Salvaguarda el medio ambiente, la biodiversidad y los ecosistemas, también en interés de las generaciones futuras. La ley del estado regula los modos y las formas de protección de los animales”

El art. 41 dispone que “La iniciativa económica privada es libre. No puede desarrollarse en perjuicio del interés social o de tal modo que inflija un perjuicio a la salud, al medio ambiente, a la seguridad, a la libertad o a la dignidad humana. La ley establecerá los programas y controles oportunos para que la actividad económica pública y privada pueda coordinarse y dirigirse a fines sociales y medioambientales”.

Por su parte el art. 117.2º señala que “el poder legislativo es ejercido por el estado y por las Regiones dentro de los términos establecidos por la Constitución y en cumplimiento de las obligaciones que deriven del ordenamiento comunitario y de los acuerdos internacionales. El Estado tiene facultad exclusiva para legislar sobre las materias siguientes: ...protección del medio ambiente, del ecosistema y del patrimonio cultural”.

considera que la expresión “fundamentos naturales de la vida” (natürliche Lebensgrundlagen) equivale al medio ambiente natural”²³.

Según establece la Constitución en su artículo 137 “El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”.

Además, y con el fin de alcanzar un equilibrio entre los factores implicados (sociedad, economía, naturaleza), la Constitución Española hace referencia al reparto competencial en esta materia. Así, el artículo 148.1. 9ª determina que las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en “la gestión en materia de protección del medio ambiente”.

Por su parte, el artículo 149.1. 23ª establece que corresponde al Estado la competencia exclusiva sobre la protección del medio ambiente. Todo ello “sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección. La legislación básica sobre montes, aprovechamientos forestales y vías pecuarias”.

No obstante, y a pesar del listado de competencias previsto en los artículos precedentes, la delimitación entre la competencia exclusiva y la legislativa básica del Estado podría resultar difícil de precisar. De esta manera, y si entendemos que la competencia estatal sobre el medio ambiente se extiende a un concepto global, se podría deducir que las CC. AA. tuvieran sus competencias restringidas en favor del Estado.

Sería más razonable interpretar que la labor estatal consiste en establecer un marco normativo mínimo, común y racional en materia medioambiental que deba ser respetado por todos los poderes. Del mismo modo, las CC.AA. tendrían la capacidad para ampliar los niveles de protección en este ámbito.

En este sentido Pablo Artiñano y Soledad Muñoz en su Libro “La protección municipal del medio ambiente. La licencia de actividades calificadas”²⁴, hacen referencia a la sentencia del TC 102/1995, de 26 de junio²⁵, sobre la distribución de compe-

23. Herrera Molina, P. M., “*Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*”, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2.000. Pág. 26.

24. Artiñano del Río, P. y Muñoz Fernández, S., “*La protección municipal del medio ambiente. La licencia de actividades calificadas*”, Ed. La Ley – Actualidad, 1998. Pp. 27, 29.

25. Tal y como afirma el TC en la citada Sentencia “El carácter polifacético que tienen las cuestiones relativas al medio ambiente determina precisamente que afecte a los más variados sectores del ordenamiento jurídico y provoca una correlativa complejidad en el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Por eso mismo, el medio ambiente da lugar a unas competencias, tanto estatales como autonómicas, con un carácter metafóricamente “transversal” por incidir en otras materias”. Continúa expresando que “un ámbito físico determinado no impide necesariamente que se ejerzan otras competencias en el espacio, pudiendo pues, coexistir títulos competenciales diversos. Así, junto al medio ambiente, los de ordenación del territorio y urbanismo, agricultura y ganadería, montes y aprovechamientos forestales, o hidráulicos, caza y pesca o comercio interior entre ellos. Ello

tencias entre el Estado y las CC.AA. En la misma línea cabe destacar la sentencia emitida por ese mismo Tribunal 170/1989, de 19 de octubre²⁶.

Por su parte, y en virtud del art. 137 de la Constitución, las Entidades Locales tienen garantizadas constitucionalmente su autonomía para la gestión de sus propios intereses.

Esta autonomía implica la capacidad de las Corporaciones Locales de ejercer potestades normativas mediante ordenanzas. Asimismo, las CC.AA. deben reconocerles los medios financieros suficientes para el correcto ejercicio de sus competencias.

Basándonos en las Sentencias del TC previamente comentadas, corresponde al Estado dictar las normas básicas que garanticen un marco común. Sin embargo, ello no exige uniformidad, ya que el propio texto constitucional al aludir a los “respectivos intereses” admite implícitamente la existencia de diferencias entre los entes territoriales.

La norma básica se concreta en la Ley 7/1985, de 2 de abril Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL). A este respecto y en un sentido amplio, esta Ley es estatal, por lo que las CC.AA. no pueden vulnerar el contenido que figura en la misma.

La propia LRBRL en su artículo 27 establece la posibilidad de que tanto el Estado como las CC.AA. deleguen el ejercicio de algunas de sus competencias (entre ellas las relacionadas con el medio ambiente) sin que ello implique la transferencia de titularidad. Todo ello dentro de un marco de eficiencia administrativa y cooperación entre Administraciones²⁷.

significa, además que sobre una misma superficie o espacio natural pueden actuar distintas Administraciones pública para diferentes funciones o competencias, con la inexorable necesidad de colaboración”. Del mismo modo la citada Sentencia expone que “lo dicho nos lleva a concluir que lo básico, como propio de la competencia estatal en esta materia, cumple más bien una función de ordenación mediante mínimos que han de respetarse en todo caso, pero que pueden permitir que las Comunidades Autónomas con competencias en la materia establezcan niveles de protección más altos”.

26. De acuerdo con lo declarado por el TC en este pronunciamiento “La legislación básica posee la característica técnica de normas mínimas de protección que permiten “normas adicionales” o un plus de protección. Es decir, la legislación básica del Estado no cumple en este caso una función de uniformidad relativa, sino más bien de ordenación mediante mínimo que han de respetarse en todo caso, pero que pueden permitir que cada una de las Comunidades Autónomas, con competencia en la materia, establezcan niveles de protección más altos que no entrarían por solo eso en contradicción con la normativa básica del Estado. El sentido del Texto constitucional es el de que las bases estatales son de carácter mínimo y, por tanto, los niveles de protección que establecen pueden ser ampliados o mejorados por la normativa autonómica”.
27. Señala concretamente el citado precepto que “1. El Estado y las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de sus respectivas competencias, podrán delegar en los Municipios el ejercicio de sus competencias [...] 3. Con el objetivo de evitar duplicidades administrativas, mejorar la transparencia de los servicios públicos y el servicio a la ciudadanía y, en general, contribuir a los procesos de racionalización administrativa, generando un ahorro neto de recursos, la Administración del Estado y las Comunidades Autónomas podrán delegar, siguiendo criterios homogéneos, entre otras, las siguientes: a) Vigilancia y control de la contaminación ambiental. b) Protección del medio natural...”

En materia tributaria, la delegación implica la potestad de los Ayuntamientos de gestionar parte de la protección ambiental, en particular, mediante la concesión de licencias.

La expedición de estas queda supeditada a un informe vinculante de la Comunidad Autónoma, lo que establece un sistema de control conjunto entre ambas administraciones.

Con carácter general la evolución de la actividad cinegética ha requerido la implicación institucional destinada a la conservación de la naturaleza vigilando y regulando la compatibilidad de esta con otros sectores productivos, culturales y económicos. Sirva de ejemplo las palabras de Isidoro Casanueva y Manuel de Peralta en el Libro *Principios básicos de Derecho agrario* al referirse a la importancia de la Ley de Caza en Extremadura, subrayando que “en las dehesas de esta región la caza es una utilización compatible y compartida con la actividad agropecuaria que se lleva a cabo en ellas”²⁸.

Como se ha puesto de relieve en este trabajo, en gran parte de las legislaciones europeas se reconoce unánimemente el carácter medioambiental de la caza y esto justifica su reconocimiento como actividad de interés general.

Por otro lado, un estudio presentado en el Parlamento Europeo revela que los más de 12 millones de cazadores en Europa generan un gasto alrededor de 96.300 millones de euros anuales. Además, el sector tiene con un impacto en la economía equivalente al 0,99% del PIB, aportando más de 180.000 millones de euros anuales y más de un millón de empleos²⁹.

Así, resulta indudable el peso específico del sector y el impacto socioeconómico de la caza y de las industrias vinculadas a ella en Europa, sin olvidar su importancia para el desarrollo del mundo rural.

Como ejemplo, la relevancia del sector cinegético en Francia se traduce en que más del 77% de los cazadores proceden de zonas rurales, contribuyendo a la economía del país con 3.600 millones (PIB), incluyendo 2.900 de IVA el año 2022³⁰.

Por su parte, la caza en España genera 10.190 millones de euros de PIB y 199.000 empleos, de los que 45.000 son directos. A esto hay que añadir los 1.200 millones

28. Casanueva, Sánchez y De Peralta, Manuel, *Principios básicos de Derecho agrario*, Librería Técnica Universitaria FIGUEROA-2 2006. Pág.187.

29. Real Federación Española de Caza, “La caza y el tiro deportivo aportan 180.000 millones de euros al año y generan 1,1 millones de empleos en 30 países europeos”, 2025. (Fecha de consulta 10 noviembre 2025).

30. Fédération Nationale des Chasseurs, “La Chasse en France aujourd’hui et demain, plus qu’une pratique” <https://www.chasseurdefrance.com/wp-content/uploads/2024/06/Etude-FNC-Propo-Finale-Web-9.pdf>. (Fecha de consulta 10 noviembre 2025).

que aporta a las arcas del Estado³¹. Aunque según los datos ofrecidos por el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, en comparación con años anteriores podría apreciarse un estancamiento y falta de apoyo del sector (reflejado en el número de licencias emitidas), también se aprecia cierta recuperación³².

No obstante, con los datos económicos aportados, no es de extrañar que la caza sea considerada como uno de los pilares esenciales de la economía nacional. Además, ni que decir tiene su importancia como elemento cultural y tradicional inherente al mundo rural en Extremadura. Todo ello, unido al auge del sector turístico en la Región³³, permite augurar una larga vida a la caza como potencial herramienta de impulso económico.

En lo que a los ingresos públicos respecta, y teniendo en cuenta que nuestra Región tiene establecido el Impuesto de Aprovechamiento Cinegético (del cual procede más del 82% del total recaudado), este aporta una cantidad constante de alrededor de seis millones de euros al año³⁴.

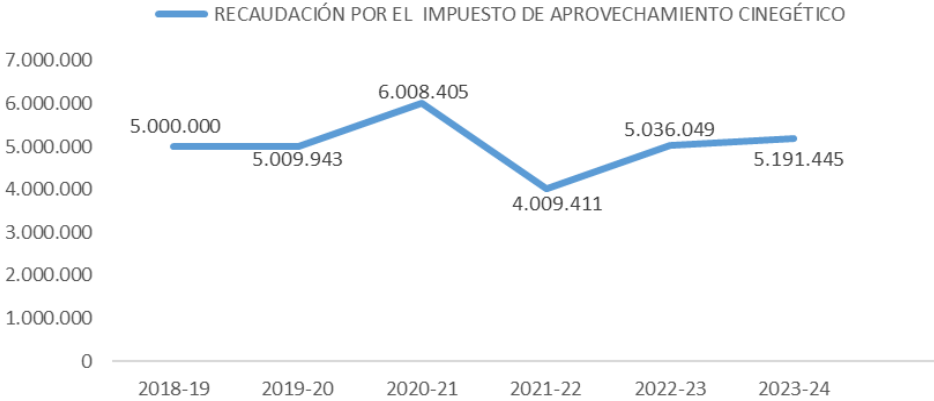


Gráfico 1. Tendencia de los ingresos públicos procedentes del Impuesto sobre el Aprovechamiento Cinegético. Fuente: Fedexcaza, “Informe anual de la situación de caza en Extremadura” (varios años). <https://www.fedexcaza.com/investigacion/informe-anual-de-situacion-de-la-caza-en-extremadura/>. (Fecha de consulta 12 noviembre 2025).

31. Fundación Artemisan, “El PIB que genera la caza en España equivale al volumen del sector textil en el país”, 2025. <https://fundacionartemisan.com/el-pib-que-genera-la-caza-en-espana-equivale-al-volumen-del-sector-textil-en-el-pais/>. (Fecha de consulta 10 noviembre 2025).
32. Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, “Avance de estadística forestal 2023” <https://www.miteco.gob.es/content/dam/mitesco/es/biodiversidad/estadisticas/forestal-anuario-2023.pdf>. Pág. 32. (Fecha de consulta 11 noviembre 2025).
33. Álvarez Palomino, P., “El turismo cinegético como recurso económico en la provincia de Cáceres. Un análisis de su potencial en el mercado turístico internacional” Cámara Oficial de Comercio e Industria de Cáceres, 2007. Pág. 10. El autor define el turismo cinegético como “el conjunto de actividades que pueden realizar las personas durante sus viajes y estancias en un espacio donde las especies cinegéticas y su ecosistema son el recurso a través del cual giran o se desarrollan dichas actividades (caza mayor, caza menor, caza fotográfica, avistamiento de aves, disfrute del espectáculo de la berrea del ciervo,...etc).
34. Federación Extremeña de Caza (Fedexcaza), *Situación actual de la caza en Extremadura. Informe anual temporada 2023/24*. https://www.fedexcaza.com/wp-content/uploads/2025/11/informe_caza_23_24.pdf. Pág. 293. (Fecha de consulta 11 noviembre 2025).

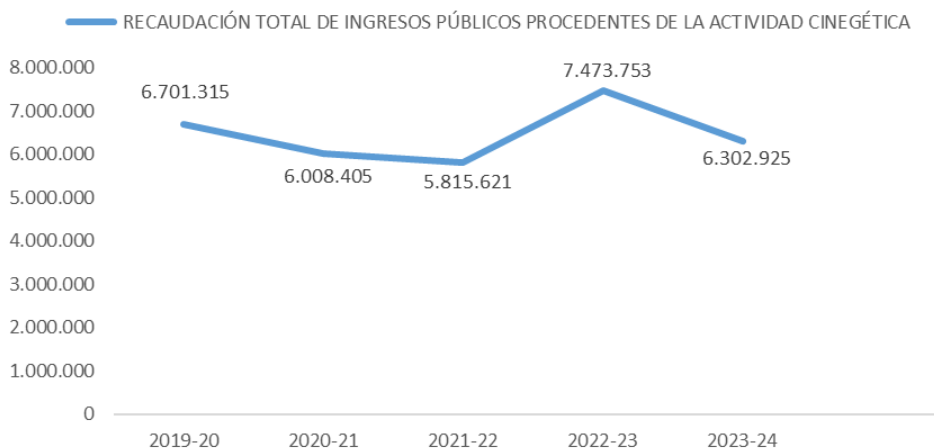


Gráfico 2. Recaudación total de ingresos públicos procedentes de la actividad cinegética. Fuente: Fedexcaza, “Informe anual de la situación de caza en Extremadura” (varios años). <https://www.fedexcaza.com/investigacion/informe-anual-de-situacion-de-la-caza-en-extremadura/>. (Fecha de consulta 12 noviembre 2025).

El Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos constituye una herramienta fiscal relevante para lograr la correcta armonización entre sus objetivos recaudatorios con la restauración del equilibrio y conservación de la biodiversidad. Para ello resulta indispensable coordinar y conciliar la distinta normativa aplicable, evitando así la ambigüedad derivada de la disparidad de criterios de valoración del propio impuesto.

La posible injerencia en las competencias de las Administraciones local y autonómica solo puede generar situaciones de doble imposición que causen inseguridad jurídica y comprometer el principio de capacidad económica.

En este sentido, el solapamiento de competencias siempre trabaja en detrimento de la finalidad esencial que debe orientar este impuesto, que no es otra que la preservación de la naturaleza como bien de interés económico, social y cultural general.

Bibliografía

- Álvarez Arroyo, F., “Breves consideraciones acerca de los Impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura”. *Anuario Facultad de Derecho de Cáceres*, nº 11.
- Álvarez Palomino, P., “El turismo cinegético como recurso económico en la provincia de Cáceres. Un análisis de su potencial en el mercado turístico internacional”. Cámara Oficial de Comercio e Industria de Cáceres, 2007.

- Arsuaga Navasques, J. J., “El poder tributario en España”, *Crónica Tributaria*, núm. 34, 1980.
- Artiñano del Río, P., Muñoz Fernández, S., “La protección municipal del medio ambiente. La licencia de actividades calificadas”, Ed. La Ley –Actualidad, 1998..
- Casanueva, Sánchez y De Peralta, Manuel, “Principios básicos de Derecho agrario” Librería Técnica Universitaria FIGUEROA-2 2006.
- Cazorla Prieto, L. M^a., et alt. “Consideraciones sobre el poder tributario. Su estructura en la Ley General de diciembre de 1963”, en *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, IEF, 1979 y *Poder tributario y Estado contemporáneo*, IEF, 1981.
- Checa González, C., “Los impuestos propios de las CC. AA. Sus límites y la forma de superarlos”. *Anuario Facultad de Derecho* nº 20, 2002.
- Herrera Molina, P. M., “Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario”. Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Barcelona ,2.000.
- Orón Moratal, G., “El impuesto municipal sobre gastos suntuarios: el aprovechamiento de los cotos de caza”. *Revista técnica Tributaria*, nº 30, vol.3, 1995.
- Sainz de Vicuña, A., “El ámbito territorial de las normas tributarias”, en la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, IEF, 1979.

Webgrafía

- Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1231-PGP.html/identifiant%3DBOI-RFPI-CHAMP-10-30-20170405>
- Fédération National des Chasseurs “La Chasse en France aujourd’hui et demain, plus qu’une pratique” <https://www.chasseurdefrance.com/wp-content/uploads/2024/06/Etude-FNC-Propo-Finale-Web-9.pdf>.
- Fedexcaza, “Informe anual de la situación de caza en Extremadura” (varios años). <https://www.fedexcaza.com/investigacion/informe-anual-de-situacion-de-la-caza-en-extremadura/>.
- Fundación Artemisan, “El PIB que genera la caza en España equivale al volumen del sector textil en el país”, <https://fundacionartemisan.com/el-pib-que-genera-la-caza-en-espana-equivale-al-volumen-del-sector-textil-en-el-pais/>.
- Instituto da Conservação da Natureza e das Florestas*, <https://www.icnf.pt/api/file/doc/2b2f06390d4bfe57>.
- Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, “Avance de estadística forestal 2023” <https://www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/es/biodiversidad/estadisticas/forestal-anuario-2023.pdf>.

Orón Moratal, G., “El impuesto municipal sobre gastos suntuarios: el aprovechamiento de los cotos de caza”. Revista técnica Tributaria, nº 30, vol.3 1995, <https://revistatecnica tributaria.com/index.php/rtt/issue/view/110/108>.

Portal Tributario de la Junta de Extremadura, <https://portaltributario.juntaex.es/PortalTributario/web/guest/impuesto-sobre-aprovechamientos-cinegéticos>.

Regione Lombardia, <https://www.regione.lombardia.it/wps/portal/istituzionale/HP/servizi-e-informazioni/impreses/tributi-e-canoniper-le-impreses/tassa-sulle-concessioni>.

Regio Veneto, <https://www.regione.veneto.it/web/tributi-regionali/oncensione-di-constituzine-di-a-azienda-faunistico-vanetoria-e-agituristico-venatorie-b-centro-privas>.

Regione Piemonte, https://www.regione.piemonte.it/web/sites/default/files/media/documenti/2024-02/tabella_determinazione_della_tassa.pdf.

Abreviaturas

Art.: Artículo

BIC: *Bénéfices Industriels et Commerciaux*

CC. AA.: Comunidades Autónomas.

CDIs :Convenios Doble Imposición.

CE: Constitución Española.

CGI: *Côte Général des Impôts*.

FEDEXCAZA: Federación Extremeña de Caza.

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

ICIO: Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

ICNF: *Instituto da Conservação da Natureza e Florestas*.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IVA: Impuesto Valor Añadido.

LGT: Ley General Tributaria.

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

LRBRL: Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local.

LRHL: Ley Reguladora Haciendas Locales.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo.

PIB: Producto Interior Bruto.

TC: Tribunal Constitucional.

TS: Tribunal Supremo.

UE: Unión Europea.

ZCA: *Zonas de Caça Assiciativa*.

ZCJ: *Zonas de Caça em Área do Ministério da Justiça*.

ZCM: *Zonas de Caça Municipal*.

ZCN: *Zonas de Caça Nacional*.

ZCT: *Zonas de Caça Turística*.

ZMC: *Zonas de Caça em Área Militar*.

Contribuciones de autoría

Aportación de Juan Calvo Vérguez: Resumen y abstract. 1. Concepto y límites del poder tributario. Marco normativo del poder tributario de las CC.AA. 2. Principios generales y específicos del ordenamiento tributario regional.

Aportación de M. Sonia García Bachiller: 3. La fiscalidad sobre el aprovechamiento de cotos privados de caza. La aplicación del Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos de Extremadura. 4. La fiscalidad de la caza en los principales países europeos. 5. Reflexiones finales.

Conflicto de intereses

En esta publicación no se presentó ningún conflicto de interés.

Financiación

El presente trabajo es parte del proyecto "Plan Complementario de Biodiversidad", cofinanciado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades y la Junta de Extremadura con el Fondo Europeo de Desarrollo Regional.