

LOS LÍMITES DE LA UNIÓN EUROPEA A LA FISCALIDAD AUTONÓMICA ASTURIANA

ANA ISABEL GONZÁLEZ GONZÁLEZ
CATEDRÁTICA DE ESCUELA UNIVERSITARIA
DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO
UNIVERSIDAD DE OVIEDO

SUMARIO: I. Introducción. II. Autonomía financiera y poder tributario. 1. La imposición en el Principado de Asturias. III. El papel de la fiscalidad en el proceso de integración europea. IV. Incidencia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el poder tributario de las Comunidades Autónomas. A) Ayudas de Estado. B) Libertades Comunitarias. C) La tributación de hidrocarburos. V. Conclusiones. VI. Referencias.

RESUMEN: La entrada de España en las Comunidades Europeas, hace ahora 40 años, supuso su ingreso en una Comunidad jurídica, lo que implicaba asumir no solamente todo el acervo comunitario, sino también una cesión de competencias en algunos sectores. Aunque en el ámbito fiscal las competencias permanecen en manos estatales, lo cierto es que, en la medida que su utilización puede incidir en el funcionamiento del mercado interior, este se ve de facto limitado en ocasiones. A estos efectos, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha venido marcando límites al uso del poder tributario de los estados miembros en lo que se conoce como “armonización negativa”. En nuestro país, el proceso de integración se desarrolló de manera casi paralela al proceso de descentralización fiscal, viendo también las Comunidades Autónomas limitada su capacidad para establecer y regular tributos por la normativa europea. En qué medida, les afectan estas limitaciones, con especial referencia a la fiscalidad autonómica asturiana, será objeto de este trabajo.

PALABRAS CLAVE: Impuestos autonómicos, libertades comunitarias, poder tributario, mercado único.

ABSTRACT: Spain’s accession to the European Communities 40 years ago meant joining a legal community, which implied not only the acceptance of the entire Community acquis, but also a transfer of powers in certain sectors. Although tax powers remain with the Member States, the fact is that, insofar

as their exercise may affect the functioning of the internal market, they are in practice sometimes limited. For these purposes, the Court of Justice of the European Union has been setting limits on the use of the taxing powers by member states, in what is known as “negative harmonization.” In our country, the integration process developed almost in parallel with the process of fiscal decentralization, and the Autonomous Communities have also seen their capacity to establish and regulate taxes limited by European regulations. This paper will examine the extent to which these limitations affect them, with particular reference to the regional tax system of Asturias.

KEYWORDS: Regional taxes, european freedoms, taxing power, single market.

I. INTRODUCCIÓN¹

La adhesión de España a las Comunidades Europeas, apenas 7 años después de aprobada la Constitución, coincidió con las primeras fases del proceso de descentralización. Mientras internamente se transferían competencias del Estado a las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA), la integración europea (al amparo del art. 93 de la Constitución Española, en adelante, CE) implicaba una cesión de competencias a un nivel supranacional, limitando las atribuciones de los poderes públicos españoles.² Además, la aceptación del acervo comunitario suponía aplicar tanto los tratados como el derecho derivado, así como los principios de primacía y efecto directo, con una exigencia de interpretación uniforme, indispensables para asegurar el respeto del derecho comunitario.³

Sin entrar en la evolución posterior de la Unión Europea,⁴ ni del modelo territorial español, nuestro análisis se centrará en los límites que el derecho de la Unión Europea impone al poder tributario de los estados miembros y, en particular, a las CCAA, incluida Asturias.

¹ Este trabajo se inserta en el Proyecto del Plan Regional de Investigación del Principado de Asturias, referencia NAC-AT-PUB-ASV-2025 AYUD/2021/50880.

² Vid., en este sentido, PEREZ TREMPES, P., “La integración europea desde la perspectiva constitucional española”, en *Pensamiento Constitucional*, nº 5, 1998, p. 52.

³ Así, RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C., “Los efectos internos del Derecho Comunitario”, en *Documentación Administrativa*, nº 201, 1984, pp. 53 y 54.

⁴ Haciendo cierta la afirmación de la Declaración Schuman de 1950, “Europa no se hará de una vez, ni en una obra de conjunto...”

II. AUTONOMÍA FINANCIERA Y PODER TRIBUTARIO

Un elemento fundamental en el proceso de descentralización de nuestro país, ha sido el relativo al modelo de financiación autonómica, a partir del reconocimiento del principio de autonomía financiera de las CCAA recogido en el art. 156 de la Carta Magna. Su configuración se articula a través de los Estatutos de Autonomía y de la Ley Orgánica de Financiación Autonómica (en adelante LOFCA),⁵ que incorpora los principios del art. 156 CE y fija los límites a los que queda sometida dicha autonomía.⁶

Esta Ley exige, en su art. 2, que el sistema de ingresos autonómicos no genere privilegios económicos o sociales, ni barreras fiscales en territorio nacional, lo que conecta con los principios de generalidad o ausencia de privilegios del art. 138 CE y de no injerencia en otras Comunidades del 157.2.

Respecto de los tributos propios, el art. 6 LOFCA prohíbe que recaigan sobre hechos imponible ya gravados por el Estado o por los tributos locales y su art. 9 impide sujetar elementos patrimoniales, rendimientos originados o gastos realizados fuera del territorio de la misma; gravar negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera de su territorio; y, en general, adoptar medidas que supongan un obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías o servicios, o afectar a la fijación de la residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español.

Los límites del art. 9 concretan el art. 157.2 CE y sirven como medida coordinadora, tanto con el Estado como con el resto de Comunidades, en relación con los principios de no traslación de la carga tributaria y neutralidad,⁷ conectando también con el art. 139 que prohíbe adoptar medidas que obstaculicen “*la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español*”.

El Tribunal Constitucional (en adelante TC) ha deducido de estos artículos una prohibición de privilegios económicos “*que discriminen por motivos territoriales...*” y la relaciona con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) sobre las libertades de circulación.⁸

En la vertiente del ingreso, la autonomía financiera se concreta en la creación de tributos propios y en el ejercicio de competencias normativas y de ges-

⁵ Aprobada por Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁶ Como el TC afirmaría pocos años después de su aprobación, esta Ley resulta un “*punto de referencia para determinar la extensión y límites de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas...*” (STC 179/1987, de 12 de noviembre, FJ2º).

⁷ Enlazando así con la previsión contenida en los arts. 19 y 139.2 CE.

⁸ Sentencia 20/2022, de 9 de febrero, FJ3º.

ción sobre los tributos cedidos. En Asturias, el art. 44 de su Estatuto, aprobado por Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre, reproduciendo el contenido del art. 4 LOFCA, relaciona los recursos de su Hacienda autonómica y remite a la Disposición Adicional para concretar los rendimientos derivados de los impuestos cedidos, que inicialmente incluyeron los impuestos sobre el Patrimonio Neto, sobre Transmisiones Patrimoniales y sobre Sucesiones y Donaciones, la imposición general sobre ventas en su fase minorista (salvo los recaudados mediante monopolios fiscales) y las tasas y demás exacciones sobre el juego.⁹

Inicialmente, la cesión de tributos se concibió únicamente como transferencia del rendimiento, sin capacidad normativa. No será hasta la reforma de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/1996, que se contemple la cesión de capacidades normativas sobre dichos impuestos.¹⁰ El modelo actual se articula, básicamente, en la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que modifica la LOFCA y en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por el que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, que delimitan los tributos cedidos y las capacidades normativas de las CCAA (sobre el IRPF, Patrimonio, ITPAJD, Sucesiones y Donaciones, tributos sobre el Juego, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos). Dependiendo del tributo, la competencia autonómica se limita a los tipos impositivos o puede ampliarse a las deducciones, bonificaciones, mínimos exentos, reducciones en la base o la gestión del impuesto.

Es precisamente, en estos casos, en los que la regulación efectuada por las CCAA ha generado fricciones, tanto respecto a los límites constitucionales como, en ocasiones, por vulnerar el derecho de la Unión Europea.

1. La imposición en el Principado de Asturias

Aunque los límites constitucionales y legales que rigen la potestad tributaria autonómica dificultan hallar hechos impositivos no gravados por el Estado, las CCAA mostraron tempranamente capacidad para identificar espacios im-

⁹ Además, la Disposición Transitoria Novena preveía la cesión del Impuesto sobre el Lujo recaudado en destino en tanto entrara en vigor el Impuesto sobre el Valor Añadido, de manera similar al contenido en la Disposición Transitoria Tercera de la LOFCA.

¹⁰ No ha sido esta la única modificación de la LOFCA, sino que se ha reformado cada vez que se ha avanzado en el modelo de financiación autonómica. La última se realizó por la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio, a través de la cual se introdujo en la lista de tributos susceptibles de cesión al Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos.

positivos diferenciables. En Asturias, la introducción de tributos propios no ha sido excesiva, y en general, se ha limitado a establecer impuestos ya aprobados previamente en otros territorios, alguno que ni siquiera ha llegado a aplicarse.¹¹

Además del Impuesto sobre Fincas o Explotaciones Agrarias Infrutilizadas, primer impuesto propio aprobado en Asturias, le siguieron por este orden: el Impuesto sobre el Juego del Bingo,¹² el Canon de Saneamiento,¹³ el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales,¹⁴ el Impuesto sobre el Desarrollo de Determinadas Actividades que Inciden en el Medio Ambiente,¹⁵ y el Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito.¹⁶ Posteriormente, el Canon de Saneamiento será sustituido por el Impuesto sobre las Afecciones Ambientales del Uso del Agua.¹⁷ Su regulación se encuentra hoy contenida en el Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributo propios.

Junto a la creación de tributos propios, el poder tributario autonómico se desarrolla sobre todo en los tributos cedidos con capacidad normativa, utilizados para reforzar la corresponsabilidad fiscal. La regulación asturiana se encuentra contenida en el Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.

Aunque el Principado de Asturias no ha seguido el ejemplo de la mayoría de CCAA, alejándose de las rebajas fiscales generalizadas, en lo que ha venido a llamarse “vía fiscal asturiana”, sí ha hecho uso de su capacidad normativa. En el IRPF ha regulado la escala autonómica, mínimos por contribuyente, descendientes y discapacidad y varios supuestos de deducciones.¹⁸ En el impuesto so-

¹¹ Nos referimos al Impuesto sobre Fincas o Explotaciones Agrarias Infrutilizadas, creado por la Ley 4/1989, de 21 de julio, de ordenación agraria y desarrollo rural, que en la práctica no ha supuesto ninguna incidencia en las cuentas públicas dado que no se ha llegado a aplicar. Creado a imagen del impuesto andaluz del mismo nombre, sin embargo, no parece que tenga el mismo sentido que en esta Comunidad Autónoma dadas las diferencias entre su realidad social y sus estructuras agrícolas.

¹² Ley 2/1992, de 30 de diciembre.

¹³ Ley 1/1994, de 21 de febrero, sobre abastecimiento y saneamiento de aguas.

¹⁴ Creado por la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003.

¹⁵ Ley 13/2010, de 28 de diciembre, de Medidas Presupuestarias y Tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2011.

¹⁶ Ley 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado. Este impuesto sería declarado inconstitucional por sentencia del TC 202/2015, de 24 de septiembre.

¹⁷ Ley 1/2014, de 14 de abril.

¹⁸ Por acogimiento no remunerado de mayores de 65, adquisición o adecuación de vivienda habitual en el Principado de Asturias para contribuyentes con discapacidad, inversión en vivienda habitual que tenga la consideración protegida, arrendamiento de vivienda habitual, donación de fincas rústicas a favor del Principado de Asturias, partos múltiples, familias

bre el Patrimonio, la escala de gravamen y una bonificación de los patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad. En el ITPAJD, tipos de gravamen, tanto en la modalidad de transmisiones onerosas como en la de actos jurídicos documentados.

Finalmente, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Asturias mantiene una tributación con controlados beneficios fiscales: reducciones por razón del parentesco, a favor de personas con minusvalía, transmisión de la vivienda habitual del causante, transmisión de la empresa familiar y de explotaciones agrarias. También ha ejercido su competencia en la tarifa del impuesto, incrementando en los tramos superiores los tipos establecidos en la escala estatal.

Precisamente, los requisitos que se contemplan en alguno de estos beneficios fiscales plantean ciertas dudas sobre su adecuación al derecho europeo a la luz de la doctrina del TJUE en la materia.

III. EL PAPEL DE LA FISCALIDAD EN EL PROCESO DE INTEGRACIÓN EUROPEA

Siendo la fiscalidad una materia competencia de los estados miembros, los tratados se ocupan de ella de manera puntual, lo que no quiere decir que la normativa europea sea ajena por completo a esta cuestión, si bien puede decirse que se ocupa de ella más por la necesidad de garantizar el correcto funcionamiento del mercado común, que por lograr una unificación o uniformidad en los sistemas tributarios.

En el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea se recogía, como uno de los objetivos a conseguir, “*la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de personas, servicios y capitales*” (artículo 3.c) así como “*la aproximación de las legislaciones na-*

numerosas, adopción internacional de menores, familias monoparentales, acogimiento familiar de menores, certificación de la gestión forestal sostenible, gastos de descendientes en centros de cero a tres años, adquisición de libros de texto y material escolar, nacimiento o adopción de segundo y sucesivos hijos en concejos en riesgo de despoblamiento, contribuyentes que se establezcan como trabajadores por cuenta propia, o autónomos en concejos en riesgo de despoblamiento, por gastos de transporte público para residentes en concejos en riesgo de despoblamiento, por gastos de formación en que hayan incurrido los contribuyentes que desarrollen trabajos especialmente cualificados, relacionados directa y principalmente con actividades de investigación y desarrollo, científicas o de carácter técnico, para contribuyentes que trasladen su domicilio fiscal al Principado de Asturias por motivos laborales para el desarrollo de trabajos especialmente cualificados, relacionados directa y principalmente con actividades de investigación y desarrollo, científicas o de carácter técnico, por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en zonas rurales en riesgo de despoblación y por adquisición de vehículos eléctricos.

cionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común” (artículo 3.h). En la misma medida, para garantizar ese mercado común, se preveía la supresión de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercancías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente (artículo 3.a); el establecimiento de un arancel aduanero común y de una política comercial común respecto de terceros Estados (artículo 3.b); y el establecimiento de un régimen que garantizase que la competencia no sería falsificada en el mercado común (artículo 3.f).

Se contemplaba, así, la eliminación de barreras fiscales, en especial en el ámbito de la fiscalidad indirecta, suprimiendo los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, en la medida que resultaban básicas para la consecución del mercado común. Y ese mismo objetivo lleva a reconocer la necesidad de alcanzar una armonización de la fiscalidad indirecta. Estas competencias armonizadoras, recogidas originariamente en el art. 99 del Tratado de Roma, se encuentran en la actualidad en el art. 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE).

No ocurre lo mismo para la imposición directa, donde la soberanía fiscal se ve reflejada de una manera más amplia. Quizás por ello los avances en su armonización han sido más limitados.¹⁹ Puede decirse que, de facto, no existe una voluntad real de los estados miembros para cambiar esta situación, ni tampoco una competencia general de la Unión Europea para llevarlo a cabo, actuando en este campo por la vía del art. 115 TFUE. A ello se une el hecho de que, para su adopción, sea precisa la unanimidad, lo que, unido a las sustanciales diferencias en los sistemas tributarios de los estados miembros, explican los lentos avances en este campo.

También existen algunas disposiciones específicas que pretenden evitar medidas fiscales que obstaculicen la libre circulación de mercancías (como los arts. 30 y ss. sobre derechos aduaneros y exacciones de efecto equivalente, o el art. 110 que prohíbe los tributos internos discriminatorios). Y, de manera indirecta, a través de la regulación contenida en el art. 107 TFUE, en el que se establece la incompatibilidad de las ayudas estatales que “*falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*”, pudiendo considerarse como tales las medidas fiscales.

Finalmente, de manera negativa, se está produciendo una progresiva limitación del poder tributario de los estados también en la imposición directa

¹⁹ Con algunos ejemplos concretos, como en la fiscalidad de los rendimientos del ahorro, o en la imposición de sociedades, recientemente con la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión.

derivada de la aplicación de las disposiciones de los Tratados (básicamente, de la regulación de las ayudas de estado, la garantía de las libertades comunitarias o el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad). A este respecto, el TJUE ha desarrollado una persistente labor que le ha llevado a eliminar medidas fiscales de los Estados miembros, en la conocida como “armonización negativa”. De tal manera que, como señala MEDINA GUERRRERO, trata de garantizar que el ejercicio del poder tributario del estado no suponga un obstáculo al ejercicio de estas libertades, básicas para el buen funcionamiento del mercado interior, así como para garantizar la libre competencia.²⁰

El desarrollo del proceso de integración europea en general, y más concretamente por lo que se refiere al perfeccionamiento del mercado único, exigen la eliminación de trabas fiscales que se pueden ver como un obstáculo para su buen funcionamiento. No es casual que, precisamente en el *informe Draghi* se señale como uno de los obstáculos que lastran la competitividad y la innovación en la UE, la falta de un verdadero mercado único debido a la fragmentación reglamentaria y a los costes derivados de las diferentes obligaciones fiscales.²¹ Tanto este informe, como el *informe Letta, Much more than a market*, ponen de relieve las cortapisas que las diferentes normativas tributarias implican en el desarrollo de las empresas en el ámbito del mercado único europeo, suponiendo también un lastre para su competitividad. En este sentido, este último informe señala expresamente la necesidad de eliminar barreras fiscales y garantizar un entorno fiscal más uniforme.²²

De ahí la importancia de la labor desarrollada por el TJUE contribuyendo a asegurar el buen funcionamiento del mercado interior en relación con las disposiciones fiscales. De esta manera viene a compensar el limitado papel de la armonización en el ámbito de la imposición directa, consiguiéndola *de facto* al declarar contrarias al derecho de la Unión Europea determinadas medidas de los estados miembros, que ven como por esta vía su potestad tributaria resulta

²⁰ Vid., “Límites del Derecho de la Unión Europea al reparto del poder tributario en los Estados Miembros. Perfiles constitucionales y estatutarios”, en ESCRIBANO LÓPEZ, F., MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., y SANZ CLAVIJO, A., *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.* Aranzadi, Pamplona, 2011, pp. 27 y ss.

²¹ DRAGHI, M., *The future of European competitiveness. Part A | A competitiveness strategy for Europe*, Publications Office of the European Union, 2025, p. 30. https://commission.europa.eu/topics/competitiveness/draghi-report_en?prefLang=es&ettrans=es#paragraph_47059, consultado el 25 abril 2026.

²² LETTA, E., *Much more than a market*, Consejo Europeo, 2024, p. 112. <https://www.consilium.europa.eu/media/ny3j24sm/much-more-than-a-market-report-by-enrico-letta.pdf>, consultado el 25 de abril de 2026). En su obra *Europa. Última oportunidad* (Espasa, Barcelona, 2025, p. 216), insiste en esta misma idea, reconociendo que, a pesar de los avances, la fragmentación fiscal sigue siendo un importante lastre para las empresas, especialmente las pymes.

limitada. Ello no le impide reconocer la competencia tributaria estatal y la existencia de diferencias impositivas entre los países que pueden incluso conllevar situaciones de doble imposición que, con carácter general, no están prohibidas. De hecho, estas se ven más bien como un “inconveniente fiscal”, que se entiende admisible mientras no lleguen a suponer una “restricción”.²³

Ahora bien, aunque la autonomía fiscal de los Estados miembros implica que tienen libertad para establecer sus propios tributos y determinar el reparto de la carga fiscal, deben hacerlo “*respetando el Derecho comunitario*”.²⁴ Es más, como recuerda el TJUE, incluso en la imposición directa no armonizada, las intervenciones de los estados miembros “*no están excluidas del ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas al control de las ayudas de Estado*”,²⁵ por lo que deben evitar medidas fiscales que puedan serlo.

Lo cierto es que, ante los limitados avances que la armonización ha logrado sobre la fiscalidad directa, la aproximación de las legislaciones se viene produciendo por otras vías, bien por medio de una coordinación a través de recomendaciones y comunicaciones (conocido como *soft law*), bien a través de la labor del TJUE, que obliga a los Estados miembros a adaptar su legislación de acuerdo con sus consideraciones. La importancia del papel del TJUE en esta materia es comúnmente admitida por la doctrina,²⁶ hasta el punto de que se ha considerado a la jurisprudencia comunitaria como “el factor más importante de reforma fiscal en los Estados miembros”.²⁷

En general, los ámbitos en los que el Tribunal se apoya para analizar la compatibilidad de una determinada medida fiscal, fuera del ámbito de la imposición armonizada, son el ejercicio de las libertades comunitarias y el principio de no discriminación por razón del domicilio, y la regulación de las ayudas de estado. De todas formas, también existen excepciones a la aplicación de estos principios por lo que, incluso detectando que una medida pueda ser contraria a

²³ Así, en la Sentencia de 15 de abril de 2010, as. C-96/08, CIBA, afirma que la doble imposición “no constituye en sí misma una restricción prohibida por el Tratado” (apartado 29). También en la sentencia de 13 de diciembre de 2005, as. C-446/03, Marks & Spencer, apartado 29 reconoce que los estados tienen autonomía en la materia y no están obligados a adaptar su sistema tributario para evitar situaciones de doble imposición.

²⁴ Sentencia de 13 de diciembre de 2005, as. C-446/03, Marks & Spencer, apartado 29.

²⁵ Sentencia de 29 de abril de 2025, as. C-453/23, E.sp.zo.o./Prezydent Miasta Mielca (apartado 41).

²⁶ Vid., a este respecto, GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I. (coord.) *Armonización fiscal y aproximación de los sistemas fiscales*, Colección Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica, Ediuno, Oviedo, 2016.

²⁷ COLLADO YURRITA, M.A., “Fiscalidad e integración económica y social: el papel de la jurisprudencia comunitaria”, en *Impuestos* nº 12, 2013, p. 57.

los Tratados, el Tribunal puede admitirla o justificarla. Para ello, debe valorar si el estado miembro demuestra su justificación, por la existencia de un interés general o deriva de los principios rectores de su sistema fiscal.²⁸ Incluso, reconoce como un objetivo legítimo la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributario entre los Estados miembros.²⁹

Lo cierto es que las normas impositivas nacionales son fuente de fricciones que distorsionan el correcto funcionamiento del mercado interior, por lo que desde esta perspectiva resultan justificadas las posturas que demandan un mayor papel de las instituciones comunitarias en el proceso de armonización. Sin embargo, tampoco se puede obviar la dificultad que ello supone. En los últimos años se ha progresado algo en la materia, pero los pasos que se han dado han sido tímidos, especialmente debido a la regla de la unanimidad.³⁰ El TJUE, por el contrario, está avanzando con fuerza por este camino, actuando como garante de las libertades y principios fundamentales recogidos en los Tratados.

IV. INCIDENCIA DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE EL PODER TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Como señalamos, el TJUE ha sido constante en reconocer que el ejercicio del poder tributario de los estados miembros, y por extensión el de las CCAA, debe ejercerse de acuerdo con el derecho europeo, lo que conlleva cierta limitación en su ejercicio pues debe ser acorde con los Tratados y, especialmente, no suponer un obstáculo para el correcto funcionamiento del mercado interior. No han sido pocas las veces que el tribunal europeo ha declarado contrarias al derecho europeo algunas medidas fiscales estatales, incluso autonómicas,³¹ en

²⁸ Como plantea en el asunto Azores.

²⁹ Cuestión estudiada en el asunto Marks & Spencer.

³⁰ Por contraposición, ante este limitado papel, se ha avanzado en la aproximación de legislaciones a través de instrumentos de soft law, algunos de carácter no vinculante, como puede ser el Código de Conducta de fiscalidad de la empresa. Sobre estos mecanismos, vid., por ejemplo, LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. y PATÓN GARCÍA, G., “Incidencia del Derecho europeo en la competencia normativa tributaria”, en *Derecho europeo y sistema tributario español. Una evaluación en profundidad*. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2023, pp. 556 y ss.

³¹ Dado que este trabajo tiene por objeto analizar el impacto en de la normativa europea en la fiscalidad autonómica, nos centraremos en aquellos asuntos que afectan directa o indirectamente a tributos propios o cedidos a las CCAA, sin entrar en otros que afectan a impuestos estatales o locales.

su mayoría en relación con la normativa de ayudas de estado o el ejercicio de las libertades comunitarias.

A) Ayudas de Estado

La prohibición de ayudas de estado, contenida en el art. 107 TJUE está ligada al buen funcionamiento del mercado interior, siendo determinante su consideración como medidas selectivas que favorecen a determinadas empresas. Esta prohibición junto con la aplicación de las libertades constituyen, como señala CARRASCO GONZÁLEZ, los “pilares sobre los que se asienta el correcto funcionamiento del mercado interior”.³²

Aunque no existe una definición legal de ayuda de estado, sí se han ido concretando las condiciones que las caracterizan, a través de la jurisprudencia del TJUE y por la propia Comisión Europea que, de acuerdo con el art. 108.3 TFUE, debe ser notificada con antelación sobre los proyectos de ayudas de los estados miembros.³³

De manera parecida a la Comisión, el TJUE toma en consideración las siguientes condiciones para determinar si una medida puede ser calificada de ayuda de estado: intervención por el Estado o mediante fondos estatales; poder afectar a los intercambios comerciales entre los estados miembros; conferir una ventaja selectiva en el receptor, favoreciendo determinadas empresas o producciones, y falsear o ser susceptible de falsear la competencia.³⁴

La forma en que estas ayudas se pueden materializar son variadas, no tratándose exclusivamente de subvenciones directas. De hecho, y por lo que a este trabajo se refiere, una de las formas en que se pueden dar es a través de medidas fiscales como desgravaciones o beneficios fiscales.³⁵ Para su determi-

³² CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., “Ayudas de Estado, poder tributario y regiones: el criterio de la selectividad territorial”, en ESCRIBANO LÓPEZ, F., MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., y SANZ CLAVIJO, A. (coords.), *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC.AA.*, Aranzadi, Pamplona, 2011, p. 182.

³³ Por lo que se refiere a las circunstancias y elementos que toma en consideración la Comisión, estos se pueden comprobar en la *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* (98/C 384/03) y en la *Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea* (2016/C 262/01)

³⁴ Así, por ejemplo, Sentencia de 26 de abril de 2018, as. C-234/16 y C-235/16, ANGED, apartado 30.

³⁵ La Comisión precisa algunos supuestos en la citada *Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*, De hecho, aunque no sea esta materia en la que principalmente se pudiera pensar por colisionar con la regulación de las ayudas de estado, lo cierto es que, como

nación, una de las condiciones que se analiza, la condición de selectividad, no solo presenta cierta complejidad en su apreciación, sino que tiene particular trascendencia en las disposiciones de carácter fiscal, especialmente si han sido aprobadas por una autoridad regional.

La Comisión en su *Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*, precisa que para que estemos ante una ayuda de este tipo debe tratarse de una medida que favorezca “a determinadas empresas o producciones”, concretamente “aquellas que conceden una ventaja de manera selectiva a determinadas empresas o categorías de empresas o a determinados sectores económicos”. Quedan fuera, por contraposición, las medidas de alcance general. Y para aclarar el concepto de selectividad parte de diferenciar entre selectividad material y selectividad regional.

En principio, la selectividad material supone que la medida solo se aplica a determinadas empresas o a determinados sectores de la economía en un Estado miembro y, para determinar su existencia, plantea una evaluación en tres fases: primero, identificar un sistema de referencia; segundo, determinar si la medida constituye una excepción de dicho sistema al establecer diferencias entre operadores económicos que se encuentran en una situación comparable y, tercero, comprobar si esta excepción tiene justificación en la naturaleza o la economía general del sistema de referencia.³⁶

Por lo que respecta a la selectividad regional, no se produce cuando la medida sea de aplicación en todo el territorio del estado miembro. Sin embargo, eso no quiere decir que el sistema de referencia haya de ser necesariamente la totalidad del territorio estatal, que abocaría a que una medida regional fuera

afirma MERINO JARA, se ha convertido en un hecho habitual que las normativas fiscales nacionales se analicen desde el prisma de la regulación europea de las ayudas de estado, también en relación con las libertades comunitarias. Y todo ello, en gran medida, debido a la actividad del TJUE. (“Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias”, *Nueva Fiscalidad*, Monográfico, 2023, pp. 10 - 11). También SERRANO ANTÓN, F. destaca que la Comisión Europea ha adoptado una política de cuestionar todas las normas fiscales que puedan contravenir el art. 107 del TFUE, siendo objeto de críticas por este motivo. En su opinión, “resulta especialmente sorprendente que un órgano ejecutivo, como la CE, asuma un rol tan importante en la armonización fiscal, por más que lo haga bajo el control jurisdiccional” (“El auge del control de las ayudas fiscales, otra forma de armonización indirecta”, en *Las ayudas de estado en el ámbito tributario. Experiencia española y contexto actual*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2021, p. 81).

³⁶ Esta evaluación en tres fases se enuncia ya en la *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*, apartado 16.

automáticamente selectiva.³⁷ En realidad, si se dan ciertas condiciones, una medida de aplicación regional podría no ser selectiva.³⁸

Por otro lado, el hecho de que el art. 107.3 TFUE contemple, algunos supuestos de ayudas compatibles con el mercado interior relacionadas con el desarrollo regional, explica la dificultad de determinar esta característica.

En efecto, no toda medida de aplicación regional debe entenderse como un supuesto de selectividad, puesto que como el TJUE determinó en sentencia de 6 de septiembre de 2006, as. C-88/03, Azores, dándose ciertas condiciones, se puede considerar que se trata de una medida general dentro de un sistema tributario propio, no tachándose de ayuda de estado. Para que esto ocurra, debería constatar que la entidad regional goza de autonomía institucional, procedimental y económica dentro de un Estado. Va a ser esta autonomía la que determine el baremo para fijar o no la consideración de ayuda de estado de manera que, como sostiene PÉREZ BERNABEU, “a mayor grado de autonomía, menores probabilidades tendrá la medida de ser considerada contraria...”.³⁹ Para apreciar esa selectividad examina “*si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquella tenga competencia*” (apartado 62).

La doctrina del TJUE derivada de esta sentencia supuso un cambio de criterio en la apreciación de la nota de selectividad para calificar una medida adoptada por una autoridad subcentral siendo posteriormente considerada en asuntos relacionados con los regímenes fiscales vascos o con Gibraltar. De acuerdo con ella, para determinar la selectividad territorial de una medida es preciso establecer el marco de referencia, que no tiene por qué coincidir con el territorio de un estado miembro. Para ello valora si la entidad infra estatal cuenta “*con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autó-*

³⁷ Subraya CARRASCO GONZÁLEZ la dificultad de apreciar este elemento puesto que la alternativa, tampoco resulta satisfactoria pues podría llevar a eludir la prohibición de ayudas de estado “con el simple expediente de transferir la competencia al ente regional. (“Ayudas de Estado, poder tributario y regiones: el criterio de la selectividad territorial”, op. cit., p. 185).

³⁸ En este sentido, la Comisión distingue tres situaciones: La aplicación unilateral por el Gobierno central de un tipo impositivo inferior en una determinada zona, produciéndose una medida selectiva, la “delegación simétrica de atribuciones en materia tributaria”, que no implicaría medidas selectivas y la “delegación asimétrica de competencias tributarias”, en cuyo caso, la medida será o no selectiva dependiendo de si esta entidad es suficientemente autónoma del gobierno central. Esto se dará si se reúnen tres criterios conjuntamente: autonomía institucional, autonomía de procedimiento y autonomía económica y financiera.

³⁹ PÉREZ BERNABEU, B., “El criterio de selectividad de facto en las ayudas de estado. Aplicación en relación con las medidas forales fiscales”, en *Crónica Tributaria*, nº 138, 2011, p. 137.

*noma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas”.*⁴⁰ Además, tomando como referencia la doctrina sentada en el asunto Azores, analiza si la medida fiscal cumple tres requisitos: haber sido elaborada por una autoridad regional o local con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central, sin que el Gobierno central haya intervenido directamente en su contenido, y si las consecuencias financieras de la medida no se ven compensadas por ayudas o subvenciones del Gobierno central o de otras regiones.

Por otro lado, para determinar el grado de autonomía distingue tres situaciones: el gobierno central decide unilateralmente; todas las autoridades locales de un mismo nivel tienen capacidad normativa sobre una determinada materia (con lo que no existirá un marco de referencia); y, la autoridad regional o local, autónoma del poder central, fija un tipo impositivo inferior al nacional, solo aplicable en su territorio.

Este criterio va a tener reflejo en la valoración de las medidas adoptadas por las Diputaciones vascas. Previamente, el TJUE ya se había pronunciado en relación con unas ayudas fiscales consistentes en un crédito fiscal del 45%, que fueron analizadas desde la perspectiva de la selectividad material tal como se aprecia en las dos Sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, as. T-127/99, T-129/99 y T-148/99, asunto Demesa y as. T-168/99, asunto Ramondín.⁴¹

En cambio, al analizar la rebaja en una deducción y el tipo del Impuesto sobre Sociedades, en la sentencia de 11 de septiembre de 2008, caso UGT, La Rioja (as. C-428/06 a C-434/06), realiza un examen a la luz de los criterios previamente señalados en la sentencia Azores sobre la autonomía en la adopción de la decisión. Precizando los tres criterios mencionados, reconoce sin problemas el de autonomía institucional, no así los otros dos (procedimental y económico), si bien encuentra signos de su existencia y acaba remitiéndose al órgano jurisdiccional nacional para verificar si cumple con los requisitos que el propio tribunal había enunciado.⁴²

Sin embargo, en sentencias posteriores, analizando nuevas medidas fiscales, tanto el Tribunal de Primera Instancia como el TJUE se centran nue-

⁴⁰ Sentencia de 18 de diciembre de 2004, as. T-211/04 y T-215/04, Gibraltar, apartado 83.

⁴¹ Ambas sentencias fueron impugnadas en casación si bien los recursos fueron desestimados por el TJUE en respectivas sentencias de 11 de noviembre de 2004.

⁴² Que tanto el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como el Tribunal Supremo entenderán cumplidos.

vamente en el criterio de selectividad material para considerar que las ayudas fiscales consideradas constituían ayudas de estado.⁴³ En este sentido, subraya que “*los créditos fiscales, al aligerar las cargas de las empresas que los obtienen, mejoran la posición de estas empresas beneficiarias frente a las empresas de la competencia que no disfrutaban de tales beneficios. El resultado es, pues, una distorsión de la competencia, o al menos un riesgo de que se produzca tal distorsión*” (apartado 146).

Además, analiza no solo la selectividad de la medida sino también si se puede justificar por la lógica interna del sistema fiscal, para excluirla de la consideración de ayudas de estado, descartándolo.⁴⁴

De estas sentencias se deduce que, aunque los casos Azores y UGT-La Rioja admiten que una medida no tiene que ser definida como ayuda de estado automáticamente por ser establecida para un marco territorial concreto, lo que viene a reconocer la capacidad de las entidades regionales para establecer medidas fiscales diferenciadas, ello no supone darles un margen ilimitado porque deberán cumplir el resto de criterios para que no sea considerada contraria al ordenamiento europeo.

Por otro lado, con independencia de las críticas que algunos autores hacen en relación con la amplitud de la doctrina del criterio de selectividad,⁴⁵ la línea de interpretación que en relación con las medidas fiscales regionales ha seguido el TJUE le ha llevado a una relación entre el régimen jurídico de las ayudas de estado y el de las libertades comunitarias, aunque esta ampliación es criticada por algunos autores.⁴⁶

Sin duda, en ambos casos la labor del TJUE está propiciando una armonización indirecta, al menos por la vía de eliminar aquellas medidas fiscales de los estados que puedan resultar distorsionadoras del mercado interior. Pero

⁴³ Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 9 de septiembre de 2009, as. T-227/01 a T-229/01, T-265/01, T-266/01 y T-270/01.

⁴⁴ Es más, considera que “*la decisión de reservar las ventajas de una ayuda a un grupo limitado de empresas no refleja una voluntad general de fomento de la inversión*” (apartado 182).

⁴⁵ Vid., en este sentido, PÉREZ BERNABEU, B., “El criterio de selectividad de facto en las ayudas de estado. (aplicación en relación con las medidas forales fiscales)”, op.cit., pp. 140 y ss., o DEL BLANCO GARCÍA, A.J., *El derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2015, pp. 72 y ss.

⁴⁶ Vid., en este sentido, MARTÍN JIMÉNEZ, quien plantea que puede considerarse “desmesurada” la ampliación del concepto de selectividad material cuando se aplica a la distinción entre residentes y no residentes (“Los límites al poder tributario de las CC.AA. derivados del concepto de ayuda de Estado: La selectividad material”, en ESCRIBANO LÓPEZ, F., MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., y SANZ CLAVIJO, A. (coords.), *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC.AA.*, Aranzadi, Pamplona, 2011, p. 248).

en el caso de las ayudas de estado, como subraya VILLAR EZCURDIA, es la decidida actuación de la Comisión Europea la que “se ha convertido en un verdadero motor indirecto de cambios en la fiscalidad europea, especialmente, en el ámbito de la fiscalidad empresarial”.⁴⁷

¿Cómo afecta todo ello a las CCAA de régimen común, como es el caso de Asturias? Es cierto que el análisis de la selectividad regional de una medida tributaria no ha sido analizado específicamente para éstas, aunque según algunos autores, se deberían conceptualizar dentro de lo que el TJUE califica como un sistema tributario simétrico, lo que facilitaría que ante una ventaja fiscal autonómica no se apreciase selectividad territorial, al no existir un marco de referencia.⁴⁸ En todo caso, sí hay algún ejemplo de tributos autonómicos que han sido objeto de análisis por el TJUE, con distintas consecuencias.

Es el caso del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, establecido inicialmente en Cataluña por la Ley 16/2000, de 29 de diciembre y que, actualmente, mantienen también Asturias y Aragón entre las CCAA de régimen común.

Este tributo que, en el caso de Asturias, grava la capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, se justifica por las externalidades que este tipo de comercio genera en el territorio y el medio ambiente. Si bien están sujetos los titulares de los establecimientos comerciales individuales o colectivos cuya superficie útil de exposición y venta al público sea igual o superior a 4.000 m², la base imponible se calcula en función de la superficie destinada a aparcamiento. Esta regulación se diferenció, inicialmente, de la efectuada por las otras dos Comunidades. Así, el impuesto catalán gravaba la actividad desarrollada individualmente en una gran superficie de más de 2.500 m², siendo además ésta la medida de la base imponible.⁴⁹

Precisamente, esta diferencia en la regulación de ambos impuestos explica las distintas valoraciones del TJUE al analizarlos, en dos sentencias de 26 de abril de 2018. Así, mientras en la sentencia que revisa el impuesto asturiano (as. C-334/16 y C-235/16) considera que el hecho de que queden exonerados

⁴⁷ VILLAR EZCURRA, M., “Normas forales y ayudas de estado”, MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, I. (dirs.), *Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco*, Instituto Vasco de Administración Pública, 2016, p. 197.

⁴⁸ Vid., por ejemplo, CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., “Ayudas de Estado, poder tributario y regiones: El criterio de selectividad territorial”, op. cit., pp. 205-207.

⁴⁹ La Ley catalana 16/2000 fue derogada por la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, que modifica sustancialmente la regulación de este impuesto.

los establecimientos de superficie menor no supone una ayuda de estado por cuanto “no puede negarse que el impacto medioambiental de los establecimientos comerciales depende en gran medida de sus dimensiones” y considera que “la determinación del nivel de ese umbral, entra dentro del margen de apreciación del legislador nacional” (apartados 46 y 47),⁵⁰ para el impuesto catalán la solución fue diferente.

En efecto, en esta sentencia (as. C-233/16) el Tribunal coincide en reconocer que la exoneración de los establecimientos de venta con superficie inferior se encuentra justificada, pero el hecho de que exista una diferenciación fiscal respecto al carácter individual o colectivo del establecimiento, que exonera a estos últimos en una situación objetivamente comparable, sí reviste carácter selectivo. De ahí que, finalmente, acabe considerando que constituye una ayuda de estado un impuesto que exonera a los grandes establecimientos comerciales colectivos cuya superficie de venta sea igual o superior a 2.500 m².⁵¹

En todo caso, no debemos olvidar que, de acuerdo con el régimen de ayudas de estado, aun tratándose objetivamente de un hecho diferenciado que pudiera ser calificado como ayuda de estado, esto no implica una absoluta prohibición de la medida, sino que debería cumplir con los requisitos establecidos por la normativa europea y ser autorizada por la Comisión Europea para que sea válida.⁵² Con todo, las CCAA deberían ser conscientes de la limitación que implica la aplicación del régimen de ayudas de estado, con las consecuencias financieras que una declaración de incompatibilidad supone, sobre todo si se tienen presentes los antecedentes judiciales en relación con nuestro sistema tributario, incluido el autonómico.⁵³

⁵⁰ Para el Tribunal las exoneraciones establecidas en la normativa asturiana no confieren una ventaja selectiva a dichos establecimientos, estando justificado el diferente tratamiento.

⁵¹ Sobre las dudas que esta regulación planteaba en relación con el derecho comunitario, vid. LÓPEZ PÉREZ, F. “El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales quince años después: las sombras de este tributo ambiental a la luz del Derecho comunitario”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, n.º 58, 2016, recuperado de <https://www.actualidadjuridicaambiental.com/articulo-doctrinal-el-impuesto-sobre-los-grandes-establecimientos-comerciales-quince-anos-despues-las-sombras-de-este-tributo-ambiental-a-la-luz-del-derecho-comunitario/> (consultado el 28 de marzo de 2026).

⁵² Vid., al respecto, COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN: *Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional* (2021/C 153/01)

⁵³ En palabras de ORDÓÑEZ SOLÍS, D., “el régimen europeo de ayudas de Estado pende como una verdadera espada de Damocles sobre el sistema tributario español...”, “El sistema tributario español a prueba del régimen europeo de ayudas de Estado: ¿misiles balísticos o fuegos de artificio?”, en *Diario La Ley*, n.º 10790, 2025 (recuperado de Legalteca - Wolter Kluwer).

B) Libertades Fundamentales

También han sido numerosas las ocasiones en las que el TJUE ha considerado contrarias a las libertades comunitarias determinadas medidas fiscales de los estados miembros que son analizadas en función de su incidencia sobre el mercado interior que, como afirma el art. 26.2 TFUE implica, “*un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada*”. En ocasiones se ha referido a la libertad de establecimiento y en otras a la libre circulación de personas o capitales. Precisamente, este ha sido el prisma en el que se ha analizado la compatibilidad o no de algunos tributos autonómicos, o la regulación efectuada sobre los tributos cedidos por parte de las CCAA. Nuevamente, en este aspecto, el papel del TJUE ha resultado fundamental pues como afirma ORDÓÑEZ SOLÍS, estas libertades fundamentales, de marcado carácter económico, interpretadas por el Tribunal constituyen “una de las aportaciones más importantes del acervo jurídico de la Unión Europea”.⁵⁴

Cabe señalar que, en ocasiones, esa misma regulación ha sido previamente revisada por el TC, no alcanzando idénticas conclusiones. En ese sentido, UTANDE SAN JUAN subraya la diferente perspectiva entre ambos tribunales, que considera debida a la prioridad que el TC otorga a “la intención de las medidas sobre su efecto práctico real”.⁵⁵

Para determinar la compatibilidad de una medida, el TJUE efectúa un análisis en una doble dirección, siguiendo con carácter general el mismo esquema: Primero, determinar si la medida de que se trate es compatible con el Tratado o puede suponer un obstáculo a las libertades fundamentales y valorar si puede justificarse porque no son situaciones objetivamente comparables. Segundo, si determina la incompatibilidad de la medida con la normativa comunitaria, comprobar si existen razones de interés general que justifiquen esa regulación y, si es así, valorar si es adecuada y proporcionada al fin. En definitiva, lo que el Tribunal pide es que se identifique el interés protegido, por una parte y, por otra, que la medida cumpla un principio de proporcionalidad y razonabilidad, es decir, que sea coherente con el objetivo a proteger y no vaya más allá de lo necesario para hacerlo.

⁵⁴ Vid., “La recepción de la directiva europea de servicios en España”, en *¿Europa?*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, 2011, p. 177.

⁵⁵ UTANDE DE SAN JUAN, J.M., “Corresponsabilidad fiscal de las CC.AA. y Derecho de la UE: Un difícil equilibrio”, en ESCRIBANO LÓPEZ, F., MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., y SANZ CLAVIJO, A. (coords.), *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC.AA.*, Aranzadi, Pamplona, 2011, p. 62.

Son numerosas las sentencias del TJUE que, analizando normas tributarias, las consideran contrarias al ejercicio de las libertades comunitarias, en especial cuando inciden sobre las obligaciones tributarias de los no residentes. En todo caso, nos centraremos en los principales ejemplos que han afectado a la normativa tributaria autonómica, alguna similar a la asturiana.

En el asunto de la Sentencia de 25 de febrero de 2021, as. C-712/19, *Novo Banco*, el TJUE analiza la regulación del impuesto sobre depósitos bancarios andaluz en relación con las libertades fundamentales, llegando a la conclusión de que el régimen de deducciones establecido en este impuesto es contrario a las mismas. En opinión del Tribunal, la regulación del impuesto en ese punto resulta incompatible con la libertad de establecimiento e incide en la libre circulación de capitales.

La diferencia de tratamiento que origina la declaración del Tribunal estriba en la tenencia o no de domicilio fiscal en Andalucía. En efecto, el impuesto establecía dos deducciones generales, una de ellas aplicable exclusivamente cuando la entidad de crédito tuviera el domicilio social en Andalucía y la otra, variable, en función del número de oficinas situadas en esa Comunidad Autónoma. Además, otras deducciones específicas estaban vinculadas a las cantidades otorgadas en créditos, préstamos e inversiones destinados a determinados proyectos realizados en Andalucía o efectivamente invertidas en Andalucía.

Según el Tribunal, la deducción vinculada al domicilio social supone una tributación más elevada para las entidades que no lo tengan en Andalucía, que no queda compensada por la existencia de otras deducciones por cada sucursal en el territorio autonómico. Además, no encuentra que exista una situación objetiva ni una razón de interés general que ampare esa diferencia de tratamiento. No comparte el argumento de la Junta de Andalucía de que el objetivo es primar prácticas de inclusión financiera en el medio rural y favorecer el establecimiento de entidades de crédito en la Comunidad Autónoma, pues el mero hecho de tener el domicilio social en ella no contribuye a prestar servicios de proximidad en el territorio (a diferencia del número y ubicación de las oficinas).

Por otro lado, aunque la deducción por el número de oficinas no resulta, en principio, contraria al art. 49 TFUE, sí podría darse el caso de que indirectamente tuviera el resultado de dejar gravadas únicamente las entidades con domicilio social fuera de Andalucía, resultando afectada la libertad de establecimiento.

Por último, en relación con la deducción vinculada a los importes invertidos en proyectos realizados en Andalucía o destinados a la Obra Social de las

Cajas de Ahorro y al Fondo de Educación y Promoción de las Cooperativas de Crédito, al no disponer de datos concretos sobre el tipo de proyectos, el Tribunal no se pronuncia sobre su compatibilidad pero, basándose en la alegación de la Junta de Andalucía sobre el objetivo de estas deducciones, de incentivar la inversión en la Comunidad Autónoma y promover el ahorro regional, considera que si estas tienen un objetivo puramente económico y dan lugar a que se graven únicamente los depósitos que no se invierten en proyectos realizados en Andalucía, aplicándose la deducción sobre los que sí se inviertan en dicho territorio, “*constituye una diferencia de trato que puede disuadir a las entidades de crédito sujetas al IDECA de invertir en otros Estados miembros*” (apartado 38).

En resumen, para el TJUE, el lugar de la inversión no constituye una diferencia objetiva para justificar el diferente tratamiento, como no lo justifica tampoco un objetivo puramente económico, por lo que concluye que están prohibidas tanto las discriminaciones definidas en función de la ubicación del domicilio social como las que, de una manera encubierta, con otros criterios, conduzcan al mismo resultado.

Resulta curioso que este impuesto, copiado por varias CCAA, con una complicada trayectoria,⁵⁶ hubiera sido previamente analizado por el TC con un resultado totalmente opuesto.

En efecto, en su sentencia 210/2012, de 14 de noviembre, el TC avala el impuesto extremeño, tanto en relación con los arts. 6.2., 6.3 y 9.c) de la LOFCA, como con los arts. 139.2 y 157 de la Constitución, refiriéndose incluso a la jurisprudencia del TJUE en relación con la libre circulación de capitales.

⁵⁶ Efectivamente, este impuesto fue creado inicialmente por la Comunidad de Extremadura en 2001 y “copiado” por otras, empezando por la de Andalucía en 2010 para, finalmente, ser asumido por el Estado que acabará cediendo su recaudación a todas las CCAA y no solo para compensar a las que ya lo tenían aprobado previamente. Además, ha dado origen a varias sentencias del TC, sobre la regulación estatal y autonómica, que llegó a dictar en 2015 hasta 10 sentencias sobre esta cuestión.

Tras el refrendo del TC al impuesto extremeño, con el objetivo de homogeneizar el tratamiento fiscal del sector financiero, el Estado aprobó el impuesto estatal sobre los depósitos bancarios, aunque inicialmente a un tipo 0 (que posteriormente será elevado al 0,3%). Ello implicaba dejar en suspenso los impuestos autonómicos. Además, antes de que entrara en vigor el impuesto estatal, Cataluña y Asturias deciden aprobar también un impuesto de este tipo, incluso incluyéndolo en sus presupuestos. A ellos se unió, ya en vigor el impuesto estatal, la aprobación del impuesto valenciano. A partir de ahí se inicia una batalla legal entre el Estado y las CCAA por la legalidad del establecimiento de los impuestos autonómicos y por la regulación del impuesto estatal a tipo 0.

En el cruce de recursos, el TC, igual que había avalado el impuesto extremeño, lo hace también con el estatal. Paralelamente, las sentencias relativas a los impuestos autonómicos declaran su inconstitucionalidad y nulidad y así la sentencia del TC 202/2015, de 24 de septiembre, lo hace respecto al impuesto asturiano.

Dejando de lado el resto de cuestiones objeto de este recurso, por lo que se refiere a la libre circulación,⁵⁷ el TC no ve ninguna vulneración en un sistema de deducciones en función de la inversión en determinados proyectos por cuanto no se imponen, siendo “*enteramente voluntarias, de forma que la única consecuencia que tiene para el contribuyente no realizar dichas inversiones es el pago íntegro, sin beneficios fiscales, del tributo autonómico*” (FJ10). En cambio, como hemos señalado, el TJUE lo valora en un sentido diferente, entendiendo que pueden disuadir de la inversión en otros estados, lo que resultaría contrario a la libre circulación de capitales. Solamente si se puede justificar una causa de interés general sería posible admitirlas, no considerando que el lugar de la inversión constituya una diferencia objetiva “*para excluir la existencia de una discriminación prohibida por el artículo 63 TFUE*” (apartado 39), ni que un objetivo puramente económico sea válido a estos efectos.

Encontramos, por lo tanto, una distinta apreciación por parte de ambos tribunales, pues mientras el TC considera que, como el impuesto no grava transacciones, queda excluido de afectar a la libre circulación de capitales, sin que en su opinión en el hecho de que los beneficios fiscales estén ligados al destino de las inversiones tenga ninguna repercusión, el TJUE parte precisamente de esa diferenciación, pues esos beneficios fiscales son susceptibles de limitar la libertad de decisión, desincentivando la inversión en otros proyectos y zonas, restringiendo por ello la libertad de movimientos. La mera referencia, por otro lado, a la “fuga” de capitales de la Comunidad Autónoma constituye para el TJUE una razón exclusivamente económica, no válida para justificar la restricción que genera este impuesto.

Lo cierto es que, más allá del efecto de adaptación que las sentencias del TJUE han tenido sobre nuestra normativa tributaria, podemos observar también un cambio en las valoraciones y aplicación de la normativa que realizan nuestros tribunales, incluido el TC.

En este sentido, es significativo que en su sentencia 20/2022, de 9 de febrero, en la que analiza el impuesto canario sobre los depósitos de clientes de entidades de crédito,⁵⁸ llegue a una conclusión diferente en relación con una medida similar.⁵⁹ De hecho, además de remitirse a su doctrina en relación con los principios de igualdad y unidad de mercado, hace mención expresa a la sentencia del TJUE de 25 de febrero de 2021 prohibiendo cualquier discriminación basada en el lugar del domicilio social. Concluye, tal como señaló también en la sentencia 60/2015, de 8 de marzo, que no existe inconveniente para usar

⁵⁷ Que aparece garantizada en los arts. 139.2 de la Constitución y 9 c) de la LOFCA.

⁵⁸ Regulado en el art. 41 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

⁵⁹ Una deducción del 50% de la cuota íntegra por tener el domicilio social en Canarias.

la residencia como elemento diferenciador siempre que *“la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente”* (FJ4).

Por ello, en la medida en que esta deducción está desconectada del fomento de la inversión, o de otra causa justificada, y tiene como única finalidad atraer el establecimiento de entidades de crédito en Canarias, convirtiendo al territorio *“en un elemento diferenciador de situaciones idénticas”*, considera que se vulnera el principio de igualdad y se quiebra la unidad de mercado, motivo de su declaración de inconstitucionalidad.

En esta misma línea, en su sentencia 20/2026, de 25 de febrero, anula un inciso similar en el art. 15.6 del texto refundido de las disposiciones legales de Galicia en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, que regula un tipo reducido del 0,1% del ITPAJD, en la modalidad de actos jurídicos documentados, aplicable a las sociedades de garantía recíproca exclusivamente con domicilio en Galicia.

Aplicando un criterio similar, proscribiremos la discriminación por razón de residencia, en la medida que afecta a la libre circulación en territorio nacional, así como las regulaciones de signo proteccionista, entre ellas las que establecen diferencias entre residentes y no residentes sin justificación suficiente. Es más, expresamente en esta sentencia se alinea con la doctrina del TJUE y entiende que el criterio del domicilio social para establecer un tipo diferente no guarda relación con la capacidad de pago sometida a gravamen, ni existe una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual, lo que justifica la declaración de inconstitucionalidad.

Cabe señalar que una medida igual, aplicable en el ITPAJD a las sociedades de garantía recíproca con domicilio social en Asturias, se contempla en el art. 39 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, por lo que sería conveniente revisar las condiciones establecidas en nuestra normativa para este y otros beneficios fiscales en los tributos cedidos.

Precisamente, también en relación con la regulación de los tributos cedidos encontramos otros ejemplos de medidas contrarias a la normativa europea, si bien el TJUE no ha analizado la regulación autonómica propiamente, sino la regulación estatal que obligaba a tributar a los no residentes de una manera diferente, concreto, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Aunque no es la regulación autonómica la que es objeto de reproche, es cierto que el uso que las CCAA han hecho, con carácter general, de regular *“a la baja”* estos impuestos, estableciendo diferentes beneficios fiscales, ha originado no solo

una desigual tributación dentro del territorio español, sino que también se ha trasladado al tratamiento entre residentes y no residentes.

Así, en su sentencia de 3 de septiembre de 2014, as. C-127/12, analiza este diferente trato y concluye que una normativa que hace depender una reducción en la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y causahabiente, o del donante y donatario, o del lugar donde se encuentran los bienes inmuebles objeto de la transmisión, cuando intervienen no residentes, y ello supone una mayor carga fiscal por este motivo, “*constituye una restricción de la libre circulación de capitales*” (apartado 58).

En definitiva, dado que las CCAA han establecido reducciones fiscales que solo resultan aplicables en caso de residencia en la respectiva Comunidad Autónoma, mientras que los no residentes deben aplicar la normativa estatal, dándose un trato diferente a los sujetos en función de su residencia que los pone en peor situación respecto de los primeros, se produce una restricción de la libre circulación de capitales. La misma consideración tiene el diferente tratamiento de las donaciones de inmuebles situados fuera de España frente a los situados en territorio nacional. En ambos casos, el problema radica en que se aplica la normativa estatal al no residente, o a los bienes en el extranjero, cuando la normativa autonómica reduce notablemente la tributación en casos similares.

Como consecuencia de esta sentencia, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue modificado a través de la ley 26/2014, de 27 de noviembre, aunque esta regulación adolecía aún de un efecto discriminatorio al dejar fuera a los residentes de terceros estados, sin que hubiera justificación para ello. Esta discriminación fue eliminada a través de la Ley 11/2021, de 9 de julio.

También la normativa autonómica resultó afectada por esta resolución. Así, en su sentencia 60/2015, de 18 marzo, el TC declara inconstitucional, el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones valenciano por la exigencia de residencia habitual en la Comunidad para aplicar una bonificación del 99% de la cuota del impuesto de los parientes de los Grupos I y II. De la misma manera, en su sentencia 52/2018, de 10 de mayo, declara la nulidad en el art. 9 a) de la Ley de Castilla-La Mancha 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, del inciso que supeditaba la aplicación de bonificaciones en las transmisiones lucrativas inter vivos a que el sujeto pasivo tuviera su residencia habitual en la Comunidad Autónoma. Sin embargo, en este supuesto el TC centra su crítica al impuesto en la vulneración del principio de igualdad de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución, sin referencia a la doctrina del TJUE como había hecho en las sentencias antes comentadas.

Por otro lado, las consecuencias de la doctrina del TJUE han alcanzado también al Impuesto sobre el Patrimonio, otro impuesto cedido a las CCAA. Así, la regulación de la tributación de los no residentes ha seguido un camino paralelo al del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, incluyendo una disposición adicional 4ª en la Ley 19/1991, de 6 de junio que lo regula.⁶⁰ Por su parte, el Tribunal Supremo ha declarado que el art. 31 de esta Ley contraviene la libertad de circulación de capitales al no aplicar a los no residentes los mismos límites previstos para los sujetos por obligación personal. En dos sentencias de 29 de octubre y 3 de noviembre de 2025, aplica la doctrina del TJUE y recuerda que según ésta *“el hecho de que el ejercicio de la libre circulación de capitales pueda resultar menos atractivo como consecuencia de una normativa tributaria nacional que trata de forma diferente una situación interna y una situación transfronteriza es suficiente, por sí solo, para acreditar la existencia de una restricción”* (FJ4).

Esta misma doctrina está siendo utilizada por los Tribunales Superiores de Justicia,⁶¹ entre ellos el de Asturias, que en la sentencia 85/2025, de 7 de febrero, en la que se planteaba la aplicación de la normativa autonómica del Impuesto sobre el Patrimonio a un no residente, considera aplicable la doctrina sentada por el TJUE en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en tanto *“marca la pauta de que supone restricción la normativa de un Estado Miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible del lugar de residencia...”*. (FJ6). Descarta, por otro lado, como arguye el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que esto suponga una aplicación analógica de un tributo, sino que resulta simplemente *“la aplicación directa de doctrina del TJUE en nuestra función de jueces europeos”* (FJ6).

Es de valorar que lo que el legislador no ha adaptado con prontitud, o lo ha hecho con alguna laguna, sea suplido por los tribunales,⁶² revisando aquella normativa que no se adapta a ordenamiento europeo. En todo caso, con esta doctrina cabe pensar que alguna normativa autonómica puede suponer una restricción a la libertad de movimientos o una ayuda de estado que falsee la libre competencia y, en concreto, son susceptibles de sospecha todos aquellos

⁶⁰ Según la cual, los contribuyentes no residentes tendrán derecho a aplicar la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de bienes y derechos de que sean titulares en territorio español.

⁶¹ También la Audiencia Nacional lo ha hecho en su sentencia de 27 de julio de 2025, aunque en relación con un impuesto íntegramente estatal como es el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

⁶² En tanto que jueces europeos, para garantizar una adecuada aplicación del derecho de la Unión Europea, como bien recuerda el tribunal asturiano.

beneficios fiscales que se vinculen, de alguna manera, a la residencia en la Comunidad Autónoma de que se trate.

En la normativa asturiana tenemos varios ejemplos en los que se exige una vinculación con Asturias para aplicar el beneficio fiscal. Así, la deducción en el IRPF por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación (art. 14 octodecimos del Texto Refundido), por cuanto exige como requisito para la aplicación de la deducción que la inversión se realice en una entidad que tenga su domicilio social y fiscal en Asturias. Lo mismo ocurre con la reducción en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la adquisición mortis causa de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por herederos con grado de parentesco con el causante (art. 18);⁶³ la reducción de la base imponible por la adquisición inter vivos de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por donatarios con grado de parentesco con el donante (art. 19)⁶⁴ o la reducción en las donaciones dinerarias de ascendientes a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual que tenga la consideración de protegida, que debe estar situada en el Principado de Asturias (art. 20).

Como ya señalamos, también se contempla un tipo específico en el ITPA-JD como el gallego, considerado recientemente inconstitucional. Además, el artículo 28 contempla también un tipo específico para los inmuebles incluidos en la transmisión global de empresas individuales o negocios profesionales con el mismo condicionante territorial.

C) La tributación de hidrocarburos

Obviamente, la labor del TJUE no se ha centrado solo en cotejar la adecuación de los tributos nacionales con los Tratados, sino que también asegura el cumplimiento y la adecuación a toda la normativa europea, como la derivada de la armonización fiscal en aquellos ámbitos en los que esta se ha alcanzado. Es el caso del IVA y los Impuestos Especiales, tributos donde la armonización ha llegado a su máximo nivel.

⁶³ Paralelos son los arts. 18 bis para explotaciones agrícolas, 18 ter para empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades adquiridas por herederos sin grado de parentesco con el causante, quáter, por la adquisición mortis causa de bienes destinados a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa o de un negocio profesional, pues en todos se recoge la exigencia de que la empresa, negocio o actividad esté situada en Asturias.

⁶⁴ Similar requisito se contempla en los arts. 19 bis a 19 quáter, aplicables a las donaciones de manera similar a lo que se contempla para las herencias.

En este sentido, cabe recordar que, tanto por el IVA como por los Impuestos Especiales, existen prohibiciones o limitaciones en el establecimiento de tributos similares. También estas han sido objeto de análisis y control por parte del TJUE.

Por su repercusión para las CCAA no podemos dejar de referirnos al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos,⁶⁵ que ha dado lugar a dos sentencias del TJUE, en ambos casos declarando contraria al derecho europeo la regulación española.⁶⁶ Aunque ya había sido eliminado a partir del 1 de enero de 2013,⁶⁷ integrándose en el Impuesto especial sobre Hidrocarburos, con un gravamen autonómico cuya recaudación estaba cedida a las CCAA que, además, podían regular el importe de este gravamen, la sentencia de 27 de febrero de 2014 (as. C-82/12, Transportes Jordi Besora) declara este impuesto incompatible con la Directiva 92/12, por no cumplir el requisito de perseguir una finalidad específica.⁶⁸ De la misma manera, y aunque el tipo autonómico en el impuesto de hidrocarburos fue derogado por la Ley 6/2018, de 3 de julio de Presupuestos Generales del Estado para 2018, el TJUE también ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el diseño de este impuesto, en concreto, sobre la coexistencia de dos tipos de gravamen en el impuesto, uno de ellos de competencia autonómica que daba lugar a la existencia de diferencias entre CCAA. En efecto, en su sentencia de 30 de mayo de 2024, as. C-743/22, DISA, el Tribunal considera que la existencia de tipos diferenciados en el impuesto especial, para los mismos productos, en función del territorio, resulta contraria a la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003,⁶⁹ pudiendo

⁶⁵ Creado por la Ley 245/2001, de 27 de diciembre, como un impuesto cedido a las Comunidades cuya recaudación estaba afectada a los gastos de sanidad y, en su caso, a medioambiente. Se articulaba a través de dos tipos de gravamen, el estatal y el autonómico. Las CCAA podían decidir si aplicaban este tipo, pudiendo además elegir el tipo entre unos límites máximo y mínimo.

⁶⁶ Ello a pesar de que, como recuerda GARCÍA HEREDIA, A., la Comisión Europea había advertido a nuestro país que un impuesto de este tipo sería contrario al derecho de la Unión Europea. (“La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos”, en ESCRIBANO LÓPEZ, F., MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., y SANZ CLAVIJO, A. (coords.), *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC.AA.*, Aranzadi, Pamplona, 2011, p. 309.

⁶⁷ Mediante Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

⁶⁸ El Tribunal no considera suficiente para cumplir este requisito con la mera afectación de la recaudación a gastos de sanidad y, en su caso, medioambientales.

⁶⁹ Cuyo artículo 5 regula los supuestos en los que se permite a los Estados miembros establecer tipos impositivos diferenciados, bajo ciertas condiciones.

De hecho, la doctrina ya había advertido de la dudosa compatibilidad de esta regulación con la Directiva, considerando que el motivo regional no era causa suficiente, requiriendo tal diferenciación de tipos de una autorización expresa por parte del Consejo. Vid., al

perjudicar el buen funcionamiento del mercado, fragmentándolo, y comprometiéndolo la libre circulación de mercancías.

Lo cierto es que este impuesto tenía una clara finalidad presupuestaria y fue creado para dotar de recursos y financiar competencias autonómicas, a pesar de que todo apuntaba a su incompatibilidad con el derecho europeo.⁷⁰ El hecho de que tuviera un claro objetivo de proporcionar mayor autonomía a las CCAA y que sus ingresos estuvieran afectados a sanidad, no dotaba al impuesto de una finalidad específica. Más aún, el TJUE subraya en su sentencia que, pese al dictamen de la Comisión que señalaba la incompatibilidad de este impuesto, este estuvo en vigor más de 10 años. Tampoco fue afortunada su derogación e incorporación a través de un tipo de gravamen autonómico en el Impuesto sobre Hidrocarburos.⁷¹ Incluso aunque en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica de julio de 2017 se abogaba por tratar de conseguir que este tipo autonómico suplementario se mantuviera y, en su caso, se extendiera al resto de Impuestos Especiales, como una forma de incrementar la capacidad tributaria de las CCAA. A la vista de la doctrina del TJUE parece que ésta no resulta ahora una opción viable.

V. CONCLUSIONES

No se puede desconocer la importante labor que desarrolla el TJUE, imprescindible para garantizar la primacía y efectiva aplicación del Derecho de la Unión Europea. En materia tributaria, su impacto es relevante, en la medida que garantiza que el ejercicio del poder tributario por parte de los Estados miembros no menoscabe derechos de los ciudadanos ni distorsione el mercado interior, reflejando el efecto que el derecho europeo ha tenido en todas las esferas de nuestro ordenamiento, incluida la tributaria, pese a la competencia estatal sobre esta materia.

respecto, RUIZ ALMENDRAL, V. “ Poder tributario autonómico y Derecho de la Unión Europea: Consecuencias de un federalismo fiscal inacabado”, *Revista Española De Derecho Europeo*, 64, p. 43, recuperado a partir de https://www.revistasmarcialpons.es/index.php/revistaespanoladerechoeuropeo/article/view/poder_tributario_autonomico_y_derecho_de_la_union_europea (consulta 27 de marzo de 2026).

⁷⁰ Vid., en este sentido GARCÍA HEREDIA, A., *La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos*, op. cit., 329 y ss., o DEL BLANCO GARCÍA, A.J., *El derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*, op. cit., pp. 177 y ss.

⁷¹ El art. 48 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado regula el tipo aprobado en Asturias.

Es cierto que la organización territorial de un Estado queda al margen de su pertenencia a la Unión Europea, pero es el Gobierno central el que responde del cumplimiento de las obligaciones del estado miembro y un determinado reparto de competencias no puede alterar el cumplimiento de los objetivos de la Unión.

Sin duda, las medidas fiscales pueden afectar al mercado interior, lo que explica que se haya señalado que para el TJUE “la unidad de mercado se traduce en un mayor control de las medidas tributarias de las regiones”.⁷² En general, la existencia de un modelo de federalismo fiscal en un estado miembro no impedirá al TJUE fiscalizar las normas de las autoridades subestatales, que deberán ejercer sus competencias de acuerdo con el derecho europeo.

Sin embargo, no siempre el legislador estatal, y especialmente el autonómico, parecen ser conscientes de las limitaciones que derivan de la normativa europea. La jurisprudencia europea, y también la nacional, lo confirman. Aunque Asturias no haya seguido la vía de mayores rebajas en los impuestos cedidos, especialmente en Sucesiones y Donaciones o Patrimonio, coincide con el resto en vincular algunas ventajas fiscales a la residencia autonómica, lo que, a la vista de la doctrina del TJUE, puede resultar problemático.

En general, la existencia de diferencias de gravamen sin una causa objetiva, basadas esencialmente en una regla de territorialidad, generando un tratamiento diferente, discriminatorio, entre residentes y no residentes, puede afectar al correcto funcionamiento del mercado interior y terminar declarándose contraria al ordenamiento europeo, algo que deberían tener presente las CCAA. De ahí la importancia de una valoración previa del impacto de cada medida, no solo desde el prisma constitucional, sino también europeo.⁷³

Quizás por esto, la AIREF en su informe *Opinión sobre riesgos fiscales 1/2025*⁷⁴ subraya el riesgo fiscal derivado de la litigiosidad judicial, incluida la europea, incluso pese a las advertencias emitidas por organismos como la Comisión Europea sobre el posible incumplimiento. Por ello recomienda “*reforzar la evaluación del posible impacto financiero y legal antes de implementar cambios significativos en políticas fiscales y económicas*” como parte del proceso de toma de decisiones.

De modo similar puede verse la propuesta de BLANCO DALMAU, respecto a la memoria de análisis normativo, para que se analice “la compatibili-

⁷² MARTÍN JIMÉNEZ, A., “Los límites al poder tributario de las CC.AA. derivados del concepto de ayuda de Estado: La selectividad material”, op. cit., p. 243.

⁷³ También sería interesante que las CCAA, y Asturias concretamente, revisasen las medidas ya aprobadas corrigiendo las que puedan ser contrarias al ordenamiento europeo.

⁷⁴ <https://www.airef.es/es/centro-documental/opiniones/opinion-sobre-riesgos-fiscales/>

dad de las nuevas medidas tributarias con las libertades que definen el mercado interior utilizando para ello los criterios jurisprudenciales del TJUE”.⁷⁵

En esta misma línea, puede entenderse, dada la judicialización a la que suelen estar sometidos los tributos autonómicos, la propuesta de una ley marco, al menos sectorial, que contemple el “Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica” para la fiscalidad ambiental, lo que permitiría ordenar las diferentes figuras “teniendo en cuenta el alcance espacial de los hechos gravables”.⁷⁶

De esta manera, en este u otros posibles ámbitos, se podría lograr no solo disminuir los conflictos entre tributos autonómicos y estatales sino también mejorar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la normativa europea, por el cual, por lo que se refiere al ámbito fiscal, resulta imprescindible para un correcto funcionamiento del mercado interior.

Tras años sin reformar el modelo de financiación autonómica, a pesar de los diferentes intentos y de las repetidas solicitudes desde varias instancias, una revisión futura debería valorarse no solo por los resultados económicos, sino, por la coherencia del sistema y su adecuación a las obligaciones derivadas de la pertenencia a la Unión Europea.

VI. REFERENCIAS

- AUTORIDAD INDEPENDIENTE DE RESPONSABILIDAD FISCAL (AIREF), *Opinión sobre Riesgos Fiscales*, 1/25, Madrid, <https://www.airef.es/es/centro-documental/opiniones/opinion-sobre-riesgos-fiscales/>.
- BLANCO DALMAU, A., “Las competencias fiscales de las CC.AA. y el Derecho de la UE”, en ESCRIBANO LÓPEZ, F., MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., y SANZ CLAVIJO, A. (coords.), *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC.AA.*, Aranzadi, Pamplona, 2011, pp. 33 – 46.
- MARTÍNEZ CABALLERO, R. y RUIZ ALMENDRAL, V. “Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas”,

⁷⁵ Y también debería analizar si esa medida puede suponer una concesión de ayudas de estado que tenga que ser notificada a la Comisión Europea, BLANCO DALMAU, A., “Las competencias fiscales de las CC.AA. y el Derecho de la UE”, en ESCRIBANO LÓPEZ, F., MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., y SANZ CLAVIJO, A. (coords.), *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC.AA.*, Aranzadi, Pamplona, 2011, p. 45.

⁷⁶ MINISTERIO DE HACIENDA, *Reforma de la financiación territorial: informes de las comisiones de expertos de 2017*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, pp. 84 y 85.

- en *Revista Española de Derecho Europeo*, nº 20, 2007, pp. 593–640. Recuperado a partir de <https://www.revistasmarcialpons.es/index.php/revistaespanoladerechoeuropeo/article/view/356>
- CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., “Ayudas de Estado, poder tributario y regiones: el criterio de la selectividad territorial”, en ESCRIBANO LÓPEZ, F., MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., y SANZ CLAVIJO, A. (coords.), *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC.AA.*, Aranzadi, Pamplona, 2011, p. 181 – 209.
- COLLADO YURRITA, M.A., “Fiscalidad e integración económica y social: el papel de la jurisprudencia comunitaria”, en *Impuestos* nº 12, 2013, pp. 54 - 74.
- DEL BLANCO GARCÍA, A.J., *El derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2015.
- DRAGHI, M., *The future of European competitiveness. Part A | A competitiveness strategy for Europe*, Publications Office of the European Union, 2025.
- GARCÍA HEREDIA, A., “La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos”, en ESCRIBANO LÓPEZ, F., MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., y SANZ CLAVIJO, A. (coords.), *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC.AA.*, Aranzadi, Pamplona, 2011, pp. 307 – 346.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I. (coord.) *Armonización fiscal y aproximación de los sistemas fiscales*, Colección Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica, Ediuno, Oviedo, 2016.
- LETTA, E., *Much more than a market*, Consejo Europeo, 2024, <https://www.consilium.europa.eu/media/ny3j24sm/much-more-than-a-market-report-by-enrico-letta.pdf>.
- LETTA, E., *Europa. Última oportunidad*, Espasa, Barcelona, 2025.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. y PATÓN GARCÍA, G., “Incidencia del Derecho europeo en la competencia normativa tributaria”, en *Derecho europeo y sistema tributario español. Una evaluación en profundidad*. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2023, pp. 531 – 596.
- LÓPEZ PÉREZ, F. “El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales quince años después: las sombras de este tributo ambiental a la luz del Derecho comunitario”, en *Actualidad Jurídica Ambiental*, nº 58, 2016.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., “Los límites al poder tributario de las CC.AA. derivados del concepto de ayuda de Estado: La selectividad material”,

- en ESCRIBANO LÓPEZ, F., MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., y SANZ CLAVIJO, A. (coords.), *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC.AA.*, Aranzadi, Pamplona, 2011, pp. 231 – 260.
- MEDINA GUERRERO, M., “Límites del Derecho de la Unión Europea al reparto del poder tributario en los Estados Miembros. Perfiles constitucionales y estatutarios”, en ESCRIBANO LÓPEZ, F., MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., y SANZ CLAVIJO, A., *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.* Aranzadi, Pamplona, 2011, pp. 23 – 32.
- MERINO JARA, I., “Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias”, *Nueva Fiscalidad*, Monográfico, 2023, pp. 9-31.
- MINISTERIO DE HACIENDA, Reforma de la financiación territorial: informes de las comisiones de expertos de 2017, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, pp. 9 – 195.
- ORDÓÑEZ SOLÍS, D., “El sistema tributario español a prueba del régimen europeo de ayudas de Estado: ¿misiles balísticos o fuegos de artificio?, en *Diario La Ley*, nº 10790, 2025 (recuperado de Legalteca - Wolter Kluwer).
- ORDÓÑEZ SOLÍS, D., “La recepción de la directiva europea de servicios en España”, en *¿Europa?*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, 2011, pp. 177 – 190.
- PÉREZ BERNABEU, B., “El criterio de selectividad de facto en las ayudas de estado. Aplicación en relación con las medidas forales fiscales”, en *Crónica Tributaria*, nº 138, 2011, pp. 135 - 142.
- PEREZ TREMP, P., “La integración europea desde la perspectiva constitucional española”, en *Pensamiento Constitucional*, nº 5, 1998, pp. 47- 63.
- RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C., “Los efectos internos del Derecho Comunitario”, en *Documentación Administrativa*, nº 201, 1984, pp. 49 a 81.
- RUIZ ALMENDRAL, V. “Poder tributario autonómico y Derecho de la Unión Europea: Consecuencias de un federalismo fiscal inacabado”, en *Revista Española De Derecho Europeo*, nº 64, pp. 25–76. Recuperado a partir de https://www.revistasmarcialpons.es/index.php/revistaespanoladerechoeuropeo/article/view/poder_tributario_autonomico_y_derecho_de_la_union_europea
- SERRANO ANTÓN, F. “El auge del control de las ayudas fiscales, otra forma de armonización indirecta”, en *Las ayudas de estado en el ámbito*

- tributario. Experiencia española y contexto actual*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2021, pp. 71 - 121.
- UTANDE DE SAN JUAN, J.M., “Corresponsabilidad fiscal de las CC.AA. y Derecho de la UE: Un difícil equilibrio”, en ESCRIBANO LÓPEZ, F., MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., y SANZ CLAVIJO, A. (coords.), *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC.AA.*, Aranzadi, Pamplona, 2011, pp. 47 – 83.
- VILLAR EZCURRA, M., “Normas forales y ayudas de estado”, en MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, I. (dirs.), *Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco*, Instituto Vasco de Administración Pública, 2016, pp. 183-207