



Universidad de Valladolid

**Facultad de Ciencias Económicas
y Empresariales**

Trabajo de Fin de Grado

Grado en

**Administración y Dirección de
Empresas**

TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA

Presentado por:

Santiago Blas Vicente

Valladolid, 22 de julio de 2022

RESUMEN

En este Trabajo de Fin de Grado se analiza la situación actual de la tributación autonómica en España. Con este objetivo se analiza, en primer lugar el sistema de financiación autonómica actual. Este sistema se divide en: régimen común - con especialidades en Canarias, Ceuta y Melilla -, cuyas bases están plasmadas en la Constitución Española y son desarrolladas por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, que se aplica en quince de las diecisiete autonomías; y los regímenes forales, del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, existentes en base al respeto a sus derechos históricos, lo que se recoge constitucionalmente. En segundo lugar, atendemos al tratamiento autonómico de los impuestos cedidos más relevantes (el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el Impuesto sobre el Patrimonio; el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), y a los impuestos propios que, en su caso, hayan establecido las Comunidades Autónomas de régimen común. Por último, vemos posibles líneas de reforma de este sistema, apoyándonos en opiniones de algunos de los expertos de este campo.

PALABRAS CLAVE: Comunidades Autónomas, financiación régimen, impuesto.

CÓDIGOS JEL: H22; H71; H77.

ABSTRACT

This Final Degree Project analyses the current situation of regional taxation in Spain. With this objective in mind, first of all, the current regional financing system is analysed. This system is divided into: the common system - with specialities in the Canary Islands, Ceuta and Melilla -, whose bases are set out in the Spanish Constitution and are developed by the Organic Law on the Financing of the Autonomous Communities, which is applied in fifteen of the seventeen autonomous communities; and the foral systems of the Basque Country and the Foral Community of Navarre, which exist on the basis of respect for their historical rights, which is enshrined in the Constitution. Secondly, we look at the autonomous treatment of the most relevant devolved taxes (Personal Income Tax; Wealth Tax; Inheritance and Gift Tax; and Transfer Tax and Stamp Duty),

and at the taxes established by the common regime Autonomous Communities, where applicable. Finally, we look at possible lines of reform of this system, based on the opinions of some of the experts in this field.

KEY WORDS: Autonomous Communities, financing, regime, tax.

JEL CODES: H22; H71; H77.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	6
2. SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA ACTUAL.....	7
2.1. Régimen común: marco normativo	8
2.1.1. Constitución Española	8
2.1.2. Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.....	10
2.2. Régimen común: especialidades	13
2.2.1. Canarias	13
2.2.2. Las Ciudades Autónomas: Ceuta y Melilla	15
2.3. Régimen foral.....	16
3. TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA: TRIBUTOS CEDIDOS Y PROPIOS.....	17
3.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	18
3.2. Impuesto sobre el Patrimonio.....	23
3.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	27
3.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....	31
3.5. Tributos propios	34
4. POSIBLES LÍNEAS DE REFORMA	38
5. CONCLUSIONES.....	41
BIBLIOGRAFÍA.	44

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 3.1: Alcance de la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas de régimen común sobre el IRPF.....	18
Cuadro 3.2: Tipos mínimos y máximos, autonómicos y agregados, en las Comunidades Autónomas	19
Cuadro 3.3: Comunidades Autónomas que establecen un mínimo exento diferente del estatal en el IP	23
Cuadro 3.4: Tipos mínimos y máximos del IP en las Comunidades Autónomas que han usado su capacidad normativa.....	24
Cuadro 3.5: Resumen del gravamen aplicable por el ITPyAJD en las Comunidades Autónomas	33
Cuadro 3.6: Crecimiento de los ingresos propios y tributarios en los años 2019 y 2020 en cada Comunidad Autónoma.	36

1. INTRODUCCIÓN

La descentralización fiscal es un proceso por el cual se traspasan una serie de competencias y responsabilidades desde un gobierno central a las entidades subcentrales (Edwin, 2004), lo que les permite ganar diversos grados de autonomía (en función de las competencias que se le atribuyan) en las decisiones sobre sus ingresos y gastos (Pérez y Cantero, 2006).

Su implantación se justifica principalmente sobre la base del logro de una mayor eficiencia en la prestación de los servicios públicos (Bosch, 2005). Al existir niveles subcentrales de gobierno sobre territorios mucho más limitados en comparación con el nacional, éstos pueden observar y atender de una manera más precisa las necesidades de aquellos que residan en su jurisdicción. Además, al existir diversas formas de gestión simultáneas por la existencia de muchos gobiernos subcentrales, podrán observar los resultados, no sólo de sus medidas, sino también de las del resto de gobiernos, pudiendo adoptar las más convenientes a su territorio (Albi *et al.*, 2017).

Lógicamente, si se establece una descentralización para que los gobiernos subcentrales gasten de forma más eficiente, lo más adecuado es otorgarles capacidad para obtener sus propios ingresos, que ajustarán a las previsiones de gasto. En consecuencia aparece la descentralización en materia de ingresos. Debe garantizar cierta autonomía que les permita adaptar la recaudación a sus necesidades, pero sin que provoque los efectos negativos que conllevaría una excesiva discrecionalidad - elevados costes de gestión e incluso asignaciones ineficientes -; o la competencia fiscal - alta movilidad de rentas o factores productivos a otros territorios - (Albi *et al.*, 2017).

Actualmente, en la práctica totalidad de los países del mundo existen diversos niveles de gobierno o divisiones territoriales. No obstante, los grados de descentralización son distintos en cada uno de ellos. Existen Estados Federales, como Estados Unidos o Alemania, y Estados descentralizados, como es el caso de España. Además, podemos encontrarnos con países en los que existan dos niveles - uno central y otro local -, como Alemania con los Länder, y con otros en los que se añade un nivel intermedio - regional -, como el nuestro.

En España la descentralización fiscal se establece en nuestra Constitución. Con respecto a las modalidades recién comentadas, se considera un país descentralizado, con un alto nivel de autonomía de los niveles territoriales infra estatales, en el que encontramos, además del gobierno central, a las Comunidades Autónomas y los entes locales (Ovejero, 2019). Esta descentralización, como hemos adelantado, persigue el objetivo de maximizar la eficiencia en el gasto público, por lo que se acompaña de una descentralización tributaria en favor de los gobiernos subcentrales. A nivel autonómico encontramos tributos propios y cedidos por el Estado – pudiendo variar el porcentaje de cesión - sobre los que dispondrán, o no, de capacidad normativa. Estos tributos autonómicos, bien sean cedidos o propios, se integran dentro de los recursos de los que pueden disponer las Comunidades Autónomas para financiarse, y suponen la mayor parte de los ingresos de éstas. Por lo tanto resulta importante atender de una manera más profunda a la tributación autonómica en España, en cuanto la capacidad de gasto de las distintas autonomías depende de los recursos de los que dispongan.

El objetivo principal de este Trabajo de Fin de Grado será, por tanto, observar la capacidad normativa de la que disponen las autonomías para adaptar sus tributos a sus necesidades de gasto, qué uso le dan a la misma y cuáles son las consecuencias económicas de sus decisiones respecto de los tributos en términos de presión fiscal. Para ello, veremos en primer lugar el diseño normativo del sistema de financiación autonómica, y, posteriormente analizaremos las regulaciones autonómicas relativas a los tributos, es decir, el uso práctico que le han dado a las capacidades normativas de las que disponen dependiendo de qué tributo se trate - nos centraremos en los cedidos más relevantes y en los propios -; y algunas de las posibles modificaciones de cara a una previsible reforma.

2. SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA ACTUAL

España es una unidad indisoluble, como se recoge en el art. 2 de la Constitución Española (en adelante CE). No obstante, dicho artículo añade que *“reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la*

integran". Así, observamos la existencia de las diferentes Comunidades Autónomas (en adelante CC.AA.) y de las Ciudades Autónomas.

Partimos, por tanto, de una idea clara: España, como Estado, es una unidad que agrupa en su interior diferentes autonomías.

Dentro de aquellas, resulta necesaria la aplicación de un sistema que les permita adquirir la capacidad suficiente para cumplir con los objetivos que se marquen dentro de las competencias que les correspondan. Para esto, sin duda, uno de los elementos más importantes es el financiero.

Por ello se recogen constitucionalmente las bases de un sistema de financiación autonómico, que posteriormente es desarrollado normativamente para terminar de concretarlo. Este sistema de financiación es el régimen común. No obstante, no rige en todas las autonomías.

- Por un lado, la CE permite el establecimiento de regímenes forales para el País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, reconociendo los derechos históricos de dichas CC.AA. (Disposición adicional 1ª CE).
- Por otro lado, la propia CE admite, si bien dentro del régimen común, modificaciones o especialidades en favor del archipiélago canario (Disposición adicional 3ª CE) y de las Ciudades Autónomas (Disposición transitoria 5ª CE): Ceuta y Melilla.

2.1. Régimen común: marco normativo

2.1.1. Constitución Española

El régimen común es el sistema de financiación de aquellas autonomías que no gozan de un régimen foral propio, es decir, de todas las autonomías excepto del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra.

Las bases del régimen común se recogen constitucionalmente, si bien se lleva a cabo un desarrollo posterior a partir de estas que permite concretar el sistema de financiación. Así, debemos prestar atención a los arts. 156-158 CE.

El primero de ellos establece tres principios centrales en la financiación autonómica (art. 156.1 CE):

- *Principio de autonomía financiera:* Este principio supone *"la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones"*. (STC 179/1987, de 12 de noviembre, FJ2)
- *Principio de coordinación:* Constituye un límite al principio de autonomía financiera. Supone la exigencia de una cooperación entre las haciendas autonómicas y la Hacienda del Estado.
- *Principio de solidaridad:* Con el objetivo de corregir o compensar posibles desequilibrios económicos existentes entre las distintas regiones.

El artículo 156.2 CE recoge la posible colaboración o delegación del Estado en las autonomías *"para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos"*.

El art. 157.1 CE resulta especialmente relevante también, pues agrupa los distintos recursos de los que van a poder disponer las autonomías. Sin embargo, resulta evidente un problema: no existe una clara determinación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas. Veremos posteriormente la importancia de la LOFCA en la resolución de este problema.

El propio artículo 157 CE establece también, en su segundo punto, los principios de territorialidad de las normas y actos de las Comunidades Autónomas y de unidad de mercado, al determinar que las CC.AA. *"no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios"*.

No obstante, en referencia a estos principios, debemos tener en cuenta la continuada jurisprudencia del Tribunal Constitucional al respecto, que no los considera absolutos, sino que entiende que no pueden impedir a las autonomías, *"en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones cuyas consecuencias puedan proyectarse sobre otros lugares del territorio nacional"* (SSTC 168/2004, de 6 de octubre; 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 1; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 5; y 126/2002, de 20 de mayo, FJ 9 a).

Se establece en el art. 157.3 CE, además, una reserva de Ley para la regulación de las competencias financieras de las CC.AA.. Esto se cumple con la aprobación de la LOFCA, donde se desarrollan las bases del sistema de financiación de régimen común que se recogen en la CE.

Por último, el art. 158 CE determina dos cuestiones de cierre ante la posible insuficiencia financiera de alguna autonomía:

- Contempla asignaciones previstas en los Presupuestos Generales del Estado para garantizar una mínima prestación de servicios públicos fundamentales a lo largo del Estado (Art. 158.1 CE). Busca, en definitiva, que los españoles, independientemente de dónde residan, puedan acceder de igual forma a estos servicios. Por lo tanto, vemos que está relacionado con el contenido del art. 149. 1. 1ª CE, que marca como competencia exclusiva del Estado *“la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales”*¹.
- La creación de un Fondo de Compensación (Art. 158.2 CE, desarrollado por el art. 16. 3 LOFCA). Las cuantías con las que se haya dotado al fondo irán dirigidas a gastos de inversión en los territorios menos desarrollados comparativamente (Art. 16.5 LOFCA).

2.1.2. Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) se aprueba en 1980, y recoge un desarrollo de las bases constitucionales, concretando sus indeterminaciones. Su objetivo es la formación de un régimen de financiación homogéneo y armónico.

Así, evita, como señala De la Hucha (1993, pág. 432), *“la posibilidad no deseada de crear, por la vía estatutaria, quince modelos diferentes de financiación, aprovechando, en ausencia de LOFCA, la multiplicidad de combinaciones que, sobre competencias en materia de ingresos autonómicos, permite el precepto constitucional”*.

2.1.2.1. Recursos de las Comunidades Autónomas

¹ El contenido de este precepto es posteriormente desarrollado por el art. 15 LOFCA, que profundiza en el concepto de servicios públicos fundamentales, identificándolo con *“la educación, la sanidad y los servicios sociales esenciales”*.

En el art. 4 LOFCA se recogen los recursos de las CC.AA., tanto de carácter tributario como de otra naturaleza (Portillo, 2017). Continuando con esta clasificación, serían tributarios:

- *Impuestos propios, tasas y contribuciones especiales*: Las CC.AA. pueden establecer, gestionar y exigir sus propios tributos dentro de sus ámbitos competenciales. No lo podrán hacer sobre hechos imponible que ya se encuentren gravados de forma estatal² (Art. 6.2 LOFCA), ni mediante tributos locales³ (Art. 6.3 LOFCA). Los tributos que establezca una CC.AA. deberán respetar también los principios, ya comentados, de territorialidad y de unidad de mercado, como se deduce del art. 157.2 CE y art. 9 LOFCA.

- *Tributos cedidos por el Estado*⁴: Para estos recursos se parte de una serie de impuestos estatales. La gestión, liquidación, recaudación e inspección de estos le corresponden precisamente al Estado, que cede a las CC.AA. el total o una parte de los rendimientos que generen en su territorio.

- *Recargos sobre tributos estatales*: Los recargos consisten en el pago de una cuantía añadido al propio del impuesto ya gravado. Es decir, supone la implantación de una obligación accesoria al impuesto en cuestión, constituyendo una especie de segundo impuesto que se superpone al primero.

Por otro lado, como recursos que carecen de carácter tributario:

- *Ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado*: Serán aquellos rendimientos que deriven del patrimonio de la CC.AA. Este patrimonio estará formado por bienes de su propiedad, derechos reales o personales de su titularidad - que se puedan valorar económicamente y no estén afectos al uso público -, incluyendo aquello que se haya obtenido por herencia, legado o donación.

- *Procedentes del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales*: Este Fondo está dotado de aportaciones realizadas por las CC.AA. Posteriormente,

² Sí puede ocurrir a la inversa, estableciéndose medidas compensatorias en favor de las CCAA. (Art. 6.2 LOFCA)

³ Sobre el papel, pero podrá hacerlo garantizando una compensación para las Corporaciones locales de que se trate. (Art. 6.3 LOFCA).

⁴ Los impuestos que pueden ser cedidos de una forma u otra, así como las cantidades que se pueden ceder, se recogen en la Ley 22/2009, sobre el sistema de financiación de régimen común.

se reparten a las autonomías en base a sus características con el fin de garantizar una adecuada provisión de la sanidad, educación y servicios esenciales. En definitiva, “una financiación de los servicios básicos actualizada anualmente, con aportación según capacidad y distribución por necesidades” (Díaz de Sarralde, 2011, pág. 86).

- *Participaciones en los ingresos del Estado a través de diversos fondos y mecanismos:* En este apartado, encontramos, en primer lugar, el Fondo de Suficiencia Global - mecanismo de cierre con el fin de garantizar que se cubren las necesidades de gastos de las CC.AA. - y, en segundo lugar, los Fondos de Convergencia, formados por el Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación.

- *El producto de operaciones de crédito:* Las CC.AA. tienen la posibilidad de obtener recursos por medio del endeudamiento, tanto a corto, como a largo plazo. También pueden realizar estas operaciones en el extranjero u otras como emitir deuda pública, ambas bajo autorización del Estado. Por último, conviene mencionar que las operaciones de crédito de las CC.AA., deberán realizarse de forma coordinada, no sólo con las que realice otra Comunidad Autónoma, sino también con la política de endeudamiento del Estado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera (Art. 14.4 LOFCA).

- *El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.*

- *Sus propios precios públicos.*

- *Asignaciones que se establezcan en los P.G.E.:* Cantidades previstas en los P.G.E que van a formar parte de los recursos de las CC.AA. cuando les sean transferidas. Existen varias modalidades, como las transferencias o las subvenciones.

- *Las transferencias de los Fondos de Compensación Interterritorial:* Aquí se incluyen dos fondos: El Fondo de Compensación Interterritorial⁵ (Art. 16.3. a) LOFCA y art. 2.1. a) Ley 22/2001, reguladora de los Fondos de Compensación

⁵ Se dotará con “una cantidad que no podrá ser inferior al 22,5 por ciento de la base de cálculo de la inversión pública que haya sido aprobada en los Presupuestos Generales del Estado del ejercicio” (Art. 16.3. a) LOFCA).

Interterritorial), y el Fondo Complementario⁶ (Art. 16.5 LOFCA). El primero encuentra su razón de ser en garantizar el principio de solidaridad, corrigiendo los desequilibrios existentes entre los diferentes territorios. El segundo tiene como objetivo crear renta y riqueza.

2.2. Régimen común: especialidades

Las autonomías que se encuentran en este apartado son Canarias y las ciudades de Ceuta y Melilla.

Éstas basan su sistema de financiación en el régimen común, que acabamos de explicar, pero ostentan elementos especiales que le diferencian del resto de CC.AA. que se rigen por tal régimen.

2.2.1. Canarias

Canarias es considerada en el art. 349 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE) como región ultraperiférica de la propia Unión Europea (en adelante U.E.). En dicho artículo se remarcan algunas de las circunstancias que le afectan y que pueden provocar una desventaja para el territorio desde el punto de vista económico. En concreto: “gran lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo” (art. 349 TFUE). Por lo tanto, partimos de que las Islas Canarias se encuentran en una situación que le impediría, con un único régimen común general, competir con el resto de las regiones. En consecuencia, goza de un régimen especial que busca garantizar una igualdad de oportunidades entre las islas canarias y otras CC.AA. nacionales. Para ello se aprobó el Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante REFC), que establece entre sus finalidades “desarrollar un conjunto estable de medidas económicas y fiscales encaminadas a promover el desarrollo y la cohesión económica, social y territorial de Canarias, velando en particular por la efectiva atención de las islas no capitalinas” (Art. 1. c) REFC). La implantación de medidas para cumplir con estos objetivos no puede suponer, en

⁶ “El Fondo Complementario se dotará anualmente para cada Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía propio, con una cantidad equivalente al 33,33 por ciento de su respectivo Fondo de Compensación.” (Art. 16.5. LOFCA).

ningún caso, una reducción del gasto e inversión estatal dirigido a las islas canarias (Art. 3.2 REFC).

A grandes rasgos, algunas de las especialidades del régimen canario más relevantes son:

- *Reserva para Inversiones en Canarias*: Incentivo fiscal. Recogido en el art. 27 REFC. Permite que empresas sujetas al I.S apliquen una reducción en la base imponible igual a la cuantía de sus beneficios que dediquen a la reserva para Inversiones en Canarias.
- *Registro Especial de Buques y Empresas Navieras*: Otorga ciertos incentivos fiscales a los buques y empresas que formen parte de este.
- *Régimen Específico de Abastecimiento*⁷: Las Islas Canarias, como región ultraperiférica de la U.E., reciben una ayuda para la importación de ciertos productos destinados al consumo en Canarias provenientes de la U.E. De esta forma, pueden adquirirlos a coste similar al resto de regiones.
- *Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)*: El IGIC es un impuesto sustitutivo del IVA en las Islas Canarias. Por lo tanto, estamos ante un impuesto indirecto que grava “las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, así como las importaciones de bienes” (Art. 2 Ley 20/1991 de Modificación de los aspectos generales del REFC). El tipo general es el 7% frente al 21% del régimen común general, una clara muestra de la menor presión fiscal de este territorio.
- *Arbitrio sobre importaciones y entrega de mercancías en las Islas Canarias (AIEM)*: Impuesto estatal indirecto. Grava la producción y la importación de bienes muebles corporales en territorio canario.
- *Zona Especial Canaria (ZEC)*: Tributación a un 4% a lo largo del territorio canario para potenciar el desarrollo económico y social de estas islas. Ha sido aprobada por la Comisión Europea.
- *Deducciones por inversiones*: Se recoge en el art. 94 de la Ley 20/1991, modificado, en parte, por la disposición adicional cuarta de la Ley 8/2018.

⁷ Desarrollado en base al artículo 3.1.a) del Reglamento (UE) n.º 228/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo.

Deducción⁸ por inversión en activos fijos nuevos situados en canarias, tanto para sociedades y entes jurídicos como para personas físicas que realicen una actividad empresarial o profesional en Canarias.

- *Incentivos a las inversiones*: Se trata de una serie ventajas fiscales aplicables a las entidades sujetas al I.S. Se encuentran regulados en el art. 25 de la Ley 19/1994, de modificación del REFC y art. 25 bis. de la Ley 18/2018, por la que se modifica la Ley 19/1994.
- *Bonificaciones por producción*⁹ (art.26 Ley 19/1994): En favor tanto de sociedades sujetas al I.S como de personas físicas sujetas al IRPF. La bonificación será del 50% de la parte de la cuota íntegra que corresponda a la venta de los bienes producidos.

En definitiva, las especialidades que se recogen en el REFC con respecto al régimen común son, por un lado, una menor presión fiscal que en las regiones que se rigen por este último; y, por otro lado, incentivos fiscales. Mediante la combinación de ambos, se pretende que las Islas Canarias sean más atractivas, tanto para ciudadanos como para empresas.

2.2.2. Las Ciudades Autónomas: Ceuta y Melilla

Como ya se ha comentado, Ceuta y Melilla, siendo Ciudades Autónomas, también tienen sus Estatutos de Autonomía. En ellos terminan de reflejar un sistema de financiación que, si bien se basa en el régimen común, tiene sus especialidades. Para ello se les reconoce esa posibilidad en la CE y en la LOFCA.

De nuevo, al igual que ocurría con las Islas Canarias, estas especialidades que se permiten establecer en sus Estatutos de Autonomía encuentran su razón de ser en su localización geográfica, así como en la escasez de recursos naturales. El objetivo es similar al de las especialidades del REFC: atraer personas físicas y sociedades, fomentando los aspectos económico-sociales de sus territorios.

⁸ Deducción del 25% del importe de las inversiones realizadas (precio de adquisición o coste de producción) teniendo como límite el 50% de la cuota íntegra, minorada en el importe de las deducciones por doble imposición y bonificaciones.

⁹ Deben producir por sí mismas bienes corporales en Canarias para su venta, y relacionados con actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras (art. 26 Ley 19/1994).

Dentro de sus regímenes especiales, destacan varias medidas en busca de alcanzar tal objetivo. Las más destacables son:

- *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*: Los contribuyentes podrán deducirse el 60% de la cuota que corresponda a los rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla (Art. 68.4 Ley 35/2006¹⁰).
- *Impuesto de Sociedades*: Se podrá aplicar una bonificación del 50% a las rentas obtenidas por sociedades - que cumplan los requisitos - en territorio de Ceuta o Melilla, según el art. 33 de la Ley del Impuesto de Sociedades.
- *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*: Aplicable una bonificación del 50% de la cuota cuando el causante reside en alguna de estas Ciudades Autónomas. No obstante, si los causahabientes son el cónyuge, ascendientes o descendientes, la bonificación aplicable será del 99%, según el art. 23 bis de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD).
- *No se aplica el IVA*, como ocurría en Canarias. En su lugar, existe el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI). El tipo general es: 4% en Melilla y 10% en Ceuta. Este impuesto también grava complementariamente las labores de tabaco, así como la producción e importación de carburantes y combustibles.
- *Impuestos Especiales*: De todos ellos, en Ceuta y Melilla sólo se exigen dos, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte; y el Impuesto Especial sobre la Electricidad.

2.3. Régimen foral

El régimen foral es un sistema de financiación autonómica completamente distinto al recién explicado régimen común. Lo encontramos únicamente en las regiones del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, facultadas por la Disposición adicional primera de la CE.

El Estatuto de Autonomía del País Vasco (en adelante EAPV) y la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, como normas básicas e institucionales de ambas autonomías, recogen que las relaciones

¹⁰ Del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes del Impuesto de Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio.

tributarias entre ellas y el Estado se desarrollan en el Concierto - para el País Vasco – o el Convenio - para la Comunidad Foral de Navarra - Económicos. Ambas normas - Concierto y Convenio - constituyen el sistema de financiación de estas CC.AA. y se aprueban mediante pacto entre el Estado y el territorio foral de que se trate. Disponen de una vigencia indefinida (Exposición de Motivos de la Ley de Concierto Económico), sin perjuicio de las renovaciones o modificaciones puntuales que se puedan ir realizando, de nuevo mediante pacto.

Estas CC.AA. gozan de una independencia y un margen de actuación mucho mayor que las autonomías de régimen común. No obstante, conviene remarcar que no disponen de una potestad tributaria absoluta, sino que se encuentra limitada por los principios tributarios recogidos en el art. 31 CE¹¹; por los límites que se hayan acordado con el Estado en el Concierto o Convenio; así como por las normas de armonización fiscal de la U.E y los Convenios Internacionales suscritos por España.

Estos regímenes se caracterizan porque les permite establecer, gestionar, recaudar e inspeccionar los tributos. Así financian los servicios que ofrecen en base a sus competencias, y compensan al Estado por las cargas no asumidas. Esa compensación se materializa mediante el cupo vasco y la aportación navarra. Ambos hacen referencia a un mismo concepto: una cantidad que entregan los territorios forales al Estado por los servicios que prestan a sus ciudadanos y que han sido financiados por el Estado. Se trata de una cantidad anual que se calcula en reunión privada entre los Ejecutivos de ambos gobiernos cada cinco años para un plazo igualmente quinquenal.

3. TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA: TRIBUTOS CEDIDOS Y PROPIOS

En este punto vamos a entrar a analizar de una forma más concreta las competencias actuales que la Ley 22/2009¹² concede a las CC.AA. y las distintas disposiciones que, en consecuencia, éstas han establecido en relación con cada tributo. Veremos que tienen mayor o menor capacidad normativa dependiendo

¹¹ Principios de igualdad y progresividad. Criterios de eficiencia y economía.

¹² Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

del tributo, y, posteriormente, analizaremos en qué CC.AA. existe mayor carga fiscal para los contribuyentes.

Analizaremos de forma pormenorizada los impuestos cedidos más importantes - IRPF, IP, ISD y ITPADJ – y, de forma más breve, los impuestos propios de las CC.AA.

3.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Estamos ante un impuesto cuyo rendimiento ha sido cedido al 50% a las CC.AA. de régimen común. Además, el art. 46.1 Ley 22/2009 les concede capacidad normativa en virtud del art. 19.2. a) LOFCA. Esta capacidad abarca los siguientes aspectos:

Cuadro 3.1: Alcance de la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas de régimen común sobre el IRPF

Aspectos sobre los que tienen capacidad normativa	Concreciones
Mínimo personal y familiar	Incrementos y disminuciones en las cuantías. Límite del 10%.
Tramos y tarifas aplicables a la base liquidable general	Deben ser progresivas.
Deducciones en la cuota íntegra	Por circunstancias personales y familiares, o inversiones no empresariales, entre otras. Pueden subir o bajar las deducciones por inversión en vivienda habitual.

Fuente: Elaboración propia.

Con respecto al primer concepto, el mínimo personal y familiar, en la Comunidad de Madrid, las Islas Baleares, La Rioja, y Navarra han empleado dicha capacidad normativa para incrementarlo¹³. Concretamente, el mínimo por tercer, cuarto y siguientes descendientes alcanza en Madrid y Baleares el máximo permitido:

¹³ Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022): “Tributación autonómica. Medidas 2022”.

4.400 euros para el primer término y 4.950 para el segundo¹⁴. Baleares también ha protagonizado dos aumentos más. En primer lugar, al igual que La Rioja, sobre el mínimo por discapacidad, situándolos en 3.300 euros y 9.900 si la discapacidad supera el 65%¹⁵. En segundo lugar, sobre el mínimo para mayores de 65 años: 1.265 euros, más 1.540 si es mayor de 75 años¹⁶. Estos incrementos se traducen en una menor cantidad destinada en última instancia al pago del IRPF, por lo que resulta favorable económicamente para los contribuyentes.

En cuanto a las tarifas, para las autonomías de régimen común encontramos dos distintas: una tarifa estatal y una tarifa autonómica. La tarifa estatal se divide en seis tramos distintos, con un tipo impositivo mínimo del 9'5% y máximo del 24'5%. Para establecer las tarifas autonómicas, como hemos visto las CC.AA. disponen capacidad normativa. En consecuencia, en cada una serán distintos. El tipo agregado aplicable para cada nivel de renta será la suma del tipo autonómico y el estatal correspondientes para dicho nivel de renta.

Por otro lado están las CC.AA. de régimen foral, que establecen una tarifa única, sin aplicar la tarifa estatal que corresponde a las autonomías de régimen común.

Cuadro 3.2: Tipos mínimos y máximos, autonómicos y agregados, en las Comunidades Autónomas

CC.AA.	Tipos autonómicos		Tipos agregados	
	Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Andalucía	9'5%	22'5%	19%	47%
Aragón	10%	25%	19'5%	49'5%
P. Asturias	10%	25'5%	19'5%	50%
Illes Balears	9'5%	25%	19%	49'5%
Islas Canarias	9%	26%	18'5%	50'5%
Cantabria	9'5%	25'5%	19%	50%
Castilla y León	9'5%	21'5%	19%	46%
C.- La Mancha	9'5%	22'5%	19%	47%
Cataluña	10'5%	25'5%	20%	50%

¹⁴ Estatalmente se fijan en 4.000 y 4.500 euros, respectivamente.

¹⁵ Estatalmente se fijan en 3.000 y 9.000 euros, respectivamente.

¹⁶ Estatalmente se fijan en 1.150 euros para mayores de 65 años, y 1.400 euros adicionales en el caso de superar los 75 años.

Extremadura	9'5%	25%	19%	49'5%
Galicia	9'4%	22'5%	18'9%	47%
Madrid	8'5%	20'5%	18%	45%
R. Murcia	9'6%	22'7%	19'1%	47'2%
La Rioja	9%	27%	18'5%	51'5%
C. Valenciana	10%	29'5%	19'5%	54%
P. Vasco	23%		49%	
Navarra	13%		52%	

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda (2022).

Como se puede observar en la tabla, las CC.AA. en las que menos tributan sus contribuyentes por IRPF en el primer tramo son Madrid (8'5%), Canarias y La Rioja (9%). Sus tipos agregados en este tramo son, respectivamente, 18% en la Comunidad de Madrid y 18'5% en Canarias y La Rioja. De entre las autonomías de régimen común, la Comunidad de Madrid es la más favorable para éstos, pues aplica los menores tipos mínimos, tras la reducción de medio punto en los distintos tramos del IRPF, aprobada el pasado diciembre de 2021, vigente desde el 1 de enero de este mismo año.

En el lado opuesto encontramos a Cataluña (10'5%), Aragón, el Principado de Asturias y la Comunidad Valenciana (10%) como aquellas comunidades que fijan un mayor tipo impositivo a las rentas más bajas.

En el último tramo, los contribuyentes de CC.AA. de régimen común que soportan mayores tipos agregados son los de la Comunidad Valenciana (54%) y La Rioja (51'5%).

En este mismo tramo Castilla y León destaca, junto a Madrid, como una Comunidad favorable para los contribuyentes. En ambas el tipo máximo autonómico corresponde a las rentas superiores a 53.407 euros, y establecen tipos del 21'5% y el 20'5%, respectivamente.

La Comunidad Foral de Navarra, que aplica únicamente sus tipos, al ser foral, establece el segundo tipo más alto en el último tramo (52%) y el mínimo más bajo (13%). Sin embargo, ese tipo mínimo tiene, en general, poco impacto real,

pues se aplica a rentas con las que no es obligatorio realizar la declaración de la renta. Así, se aplica ese 13% a bases liquidables hasta 4.162 euros, pasando al 22% hasta los 9.364 euros - y el 25% en el siguiente tramo -.

En el País Vasco, también de régimen foral, sus tres territorios aplican la misma tarifa. El tipo del 23% para el primer tramo - hasta 16.280 euros de base liquidable - le sitúa como el más perjudicial para el contribuyente. Sin embargo, en el tramo inmediatamente posterior - al 28% hasta 32.560 euros - ocurre lo contrario, siendo la CC.AA. que menos grava para las rentas de 20.000 euros.

No obstante, debemos analizar también el impacto de los tipos autonómicos en niveles de renta media. Por ello, acudimos a los ejemplos recogidos en el Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral de 2022 (REAF, 2022, págs. 393-396).

Podemos observar que los contribuyentes de la Comunidad de Madrid gozan de una regulación muy favorable, más aún tras la mencionada rebaja en los tramos autonómicos. Así, es donde menos se tributa en todos los tramos, excepto para rentas de 20.000 euros, para las que tan sólo se tributa menos en el País Vasco. Los tres territorios de esta última comunidad mantienen el bajo nivel impositivo para todas las rentas medias. Desde los mencionados 20.000 hasta más de 100.000 euros son, tras Madrid, la comunidad menos gravosa.

Por el contrario, para niveles bajos de renta - 20.000 a 30.000 euros - Cataluña exige una mayor tributación que el resto de España, seguida de Aragón. En rentas medias también son de las autonomías que exigen un mayor esfuerzo a sus contribuyentes. En tramos de rentas altas, si bien dejan de ser de las más gravosas de España, siempre establecen gravámenes superiores a los del Estado.

Cuando el nivel de renta es medio hay más variación en lo que a la región con mayor gravamen respecta. Para 45.000 euros es Extremadura, seguida de Navarra. Esta última es la que más exige al contribuyente para bases liquidables de 70.000 euros.

Cuando las bases liquidables son considerablemente altas, tanto Madrid, ya comentada, como Castilla y León se destacan con respecto a las demás por su

bajo nivel impositivo. Mientras tanto, destacan por lo contrario la Comunidad de Valencia y Navarra, siendo las dos autonomías con mayor tipo impositivo desde los 110.000 euros en adelante.

En definitiva, la Comunidad de Madrid es sin duda la que menor carga fiscal impone a sus contribuyentes, acompañada por los territorios del País Vasco - excepto para 16.000 euros - hasta más de 100.000 euros de base liquidable, y por Castilla y León en cuantías superiores. En el extremo opuesto encontramos más variación, siendo en primer lugar el País Vasco, posteriormente Cataluña para rentas todavía bajas. Navarra mantiene un alto tipo impositivo desde las rentas medias, justo por debajo de la Comunidad Valenciana en los últimos tramos.

Por último, en relación con las deducciones que ofrecen las CC.AA. Los conceptos son en general similares, al menos en aquellas que tienen una mayor relevancia práctica, por exigencia de situaciones más habituales. Una de ellas es la deducción por arrendamiento o adquisición de vivienda habitual, donde vuelve a destacar entre los territorios de régimen común la Comunidad de Madrid, que fija el límite más alto, en 1.000 euros. También es habitual regular deducciones por nacimientos o adopciones de hijos, donde la mayoría de CC.AA. las establecen de forma creciente por cada uno, sin llegar a alcanzar los 1.000 euros. En Castilla y León sin embargo se pueden deducir, para bases imponibles bajas - unos 18.000 euros en tributación individual y 30.000 en conjunta -, 1.010 euros por el primer hijo; 1.475 por el segundo y 2.351 por el tercero y sucesivos. Las deducciones por discapacidad del contribuyente o algún familiar, o por gastos educativos de los hijos son también de las que más presencia tienen en las regulaciones autonómicas.

Los territorios forales destacan por regla deducciones notablemente más cuantiosas en los conceptos más habituales, lo que sin duda es favorable al contribuyente medio. Las deducciones, que suelen ser ascendentes en estos territorios, generalmente superan los 1.000 euros por conceptos como los mencionados.

3.2. Impuesto sobre el Patrimonio

El Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP) fue suprimido en 2008 consecuencia de la crisis, implantando una bonificación general del 100%¹⁷. En 2011 fue reestablecido¹⁸ con una vigencia prevista de dos años, que se ha extendido hasta que finalmente se le ha otorgado carácter indefinido¹⁹. Las principales novedades derivadas de su nueva regulación fueron el establecimiento de una exención general de 300.000 euros por vivienda habitual y la fijación de un mínimo exento de 700.000 euros.

Actualmente las CC.AA. tienen capacidad normativa en referencia a este impuesto (art. 19.2. b) LOFCA) sobre (Art. 47 Ley 22/2009):

- Mínimo exento
- Tipo de gravamen
- Bonificaciones y deducciones: Compatibles con las estatales, a las que no podrán modificar.

En el caso de no regular estas cuestiones, se aplica por defecto la regulación estatal.

Cuadro 3.3: Comunidades Autónomas que establecen un mínimo exento diferente del estatal en el IP

CC.AA.	Mínimo exento	
	Estatal	Autonómico
Aragón	700.000	400.000
Cataluña		500.000
Extremadura		500.000
C. Valenciana		500.000
Navarra		550.000
Álava		800.000
Bizkaia		800.000

¹⁷ Ley 4/2008, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

¹⁸ Real Decreto-ley 13/2011.

¹⁹ Ley 11/2020 de Presupuestos Generales del Estado.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda (2022).

En lo que respecta al mínimo exento, la tendencia habitual en las autonomías de régimen común es mantener la cuantía exenta de 700.000 euros. No obstante, algunas CC.AA. han reducido esta cuantía: Cataluña, Extremadura y Comunidad Valenciana (500.000 euros); Aragón (400.000 euros). Ninguna lo ha aumentado.

Las Comunidades de régimen foral regulan sus impuestos, por lo que la regulación estatal no es supletoria. Aun así, para mayor claridad y uniformidad comparamos sus cuantías con las de la regulación estatal. Se establece un mínimo exento menor que éste en Navarra (550.000 euros), igual en Gipuzkoa (700.000 euros) y superior en Álava y Bizkaia (800.000 euros). Estos territorios pueden, además, establecer las exenciones por vivienda habitual que consideren. Así, Navarra (250.000 euros), y Álava y Bizkaia (400.000 euros) son los únicos territorios que fijan también una exención por vivienda habitual diferente de la estatal. Gipuzkoa, por su parte, lo fija en la misma cuantía que la estatal (300.000 euros), al igual que hacía con el mínimo exento.

Evidentemente, un mínimo exento - o una exención por vivienda habitual - más elevado favorece al contribuyente, ya que, con un mismo patrimonio, *ceteris paribus*, tributará por una menor cantidad en aquellos territorios que tengan dicho mínimo más alto, y por una mayor cantidad si ocurre lo contrario.

Cuadro 3.4: Tipos mínimos y máximos del IP en las Comunidades Autónomas que han usado su capacidad normativa

CC.AA.	Tipos de gravamen	
	Mínimo	Máximo
Andalucía	0'2%	2'5%
P. Asturias	0'22%	3%
Illes Baleares	0'28%	3'45%
Cantabria	0'24%	3'03%
Cataluña	0'21%	2'75%
Extremadura	0'3%	3'75%
Galicia	0'2%	2'5%

R. Murcia	0'24%	3%
C. Valenciana	0'25%	3'5%
Álava	0'2%	2'5%
Gipuzkoa	0'2%	2'5%
Bizkaia	0'2%	2%
Navarra	0'16%	2%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda (2022).

En lo referente a las tarifas, estatalmente se establecen entre el 0'2% y el 3'5%. Éstas se aplicarán en las CC.AA. que no las han regulado de manera diferente. Sin embargo, son varias las comunidades que así lo han hecho en atención a su capacidad normativa: Andalucía (0'2 a 2'5%); Asturias (0'22 a 3%); Baleares (0'28 a 3'45%); Cantabria (0'24 a 3'03%); Cataluña (0'21 a 2'75%); Extremadura (0'3 a 3'75%); Galicia (0'2 a 2'5%); Región de Murcia (0'24 a 3%); y Comunidad Valenciana (0'25 a 3'5%). Por parte de los territorios forales: Álava y Gipuzkoa (0,2% a 2,5%); Bizkaia (0,2% a 2%); y Navarra (0'16% a 2%).

Lo habitual en aquellas CC.AA. que regulan sus propias tarifas, en comparación con las estatales, es rebajar la carga fiscal para los contribuyentes que dispongan de patrimonios altos, yendo a contracorriente tan sólo la Comunidad Valenciana - recordemos que aplica el tipo autonómico del IRPF más elevado para las rentas altas -, que lo mantiene, y Extremadura, que regula una subida del tipo máximo hasta el 3'75%.

Para los patrimonios más bajos, en cambio, las modificaciones, de tener lugar, suelen ser al alza. Destaca de nuevo Extremadura, que lo fija en el 0'3%. El único territorio que establece un tipo mínimo menor que el estatal es la Comunidad Foral de Navarra (0'16%), que también aplica el tipo máximo más bajo (2%), junto con Bizkaia, ambos de régimen foral.

Los tipos para tramos intermedios de base liquidable coinciden con los estatales en Andalucía y Galicia, y son superiores en el resto de CC.AA. que hacen uso de su capacidad normativa - Asturias, Baleares, Cantabria, Cataluña, Extremadura, Región de Murcia y C. Valenciana -.

En resumen, en el Impuesto sobre el Patrimonio las autonomías de régimen común, o bien mantienen los tipos estatales o los incrementan, excepto para el último tramo, para los patrimonios más altos, en el que si que apreciamos rebajas con respecto al tipo máximo estatal.

Por último, como hemos adelantado, las CC.AA. pueden establecer también sus propias bonificaciones y deducciones. Éstas son generalmente condicionales, es decir, se deben dar ciertas circunstancias para que se puedan aplicar. Estas circunstancias pueden ser subjetivas²⁰ u objetivas²¹, pero en definitiva impiden su aplicación a la totalidad de los contribuyentes, limitando su alcance. Precisamente por ello hay que destacar las bonificaciones generales de Galicia (25%) y, sobre todo, de Madrid (100%).

La mayor parte de la población española dispone de patrimonios que se encuentran por debajo del mínimo exento (estatal) de 700.000 euros. Por lo tanto, la CC.AA. más gravosas, más allá de los tipos, van a ser, sobre todo, las que protagonizan una rebaja a dicha exención, provocando que se deba contribuir con patrimonios que podrían esta exentos, y de hecho lo estarían en la mayoría de los territorios. Es decir, Aragón, Cataluña, Extremadura y C. Valenciana. Estas dos últimas y Baleares son notablemente más gravosas que el resto para patrimonios muy elevados.

Por su parte, la Comunidad que establece un régimen más laxo sobre este impuesto es, sin duda, Madrid, ya que sus contribuyentes no llegan a pagarlo. Además, Galicia, que también recoge una bonificación general, y los territorios del País Vasco, sobre todo Álava y Bizkaia, los que, recordamos, establecen un mínimo exento y una exención por vivienda habitual por encima de las cuantías estatales.

Navarra particularmente establece un régimen más exigente para el contribuyente medio al fijar un mínimo exento inferior al estatal, pero también por fijar la exención por vivienda habitual más baja de España. Para los patrimonios

²⁰ Bonificaciones al patrimonio protegido si El contribuyente es discapacitado.

²¹ Bonificaciones por ampliación de capital en empresas nuevas; por contribuir a la dotación de fundaciones, etc.

que sí deben tributar, no obstante, establece los tipos más bajos de todo el territorio.

3.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Este impuesto “grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas” (Art. 1 LISD). Se puede obtener de dos formas: *mortis causa* (sucesión); o *inter vivos* (donación). En ambas modalidades las CC.AA. tienen un elevado grado de capacidad regulatoria. Podrán establecer (Art. 19.2. c) LOFCA; art. 48 Ley 22/2009):

- Reducciones de la base imponible: Deberán tener carácter económico o social, y se aplicarán después de las estatales. También pueden mejorar estas últimas.
- Tipos de gravamen.
- Cuantías y coeficientes aplicables al patrimonio preexistente a la adquisición.
- Deducciones y bonificaciones.

A) Adquisiciones *mortis causa*

Existe una regulación estatal que se aplica en el caso de que las autonomías no establezcan regulación al respecto de algún punto. Así, en ella se recoge, para las adquisiciones *mortis causa*, una diferenciación del sujeto pasivo en cuatro grupos atendiendo al grado de parentesco del causante. La pertenencia a cada uno de ellos conlleva, en su caso, una reducción diferente (art. 20.2 LISD)²²:

²² “Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción”.

Se incluyen otras, sin perjuicio de las anteriores, por diversos conceptos como discapacidad (separando el grado de la discapacidad en tres tramos: Menor de 33%; entre 33% y 65%; y mayor de 65%); adquisición consecuencia de una póliza de seguros de vida; o adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del fallecido (si lo adquieren el cónyuge, descendiente o ascendiente del fallecido; o colateral si tiene más de 65 años y ha convivido con el adquirente al menos los dos años previos a su muerte). Esta última al 95%, limitada a 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo.

El art. 21 LISD fija una tarifa de forma subsidiaria a la regulación que, en su caso, establezcan las CC.AA. Esta misma norma (art. 22 LISD) también fija los coeficientes según el patrimonio preexistente del adquirente, igualmente de forma subsidiaria.

Las regulaciones autonómicas sobre este impuesto son muy diversas, y nos podemos encontrar con grandes diferencias entre unas y otras. El impacto de sus regulaciones deriva en mayor medida de las reducciones, deducciones y bonificaciones que recogen, por lo que nos vamos a centrar sobre todo en ellas.

Es habitual en la mayor parte de las autonomías establecer reducciones o bonificaciones de prácticamente el 100%, si no es así, en favor de los sucesores del grupo I y, en menor medida, del grupo II. Ocurre así, por ejemplo, con la bonificación acordada en 2021 en Castilla y León del 99% para aquellos casos en los que el adquirente sea el cónyuge, descendiente o adoptado, o ascendiente o adoptante del causante²³. Andalucía, por su parte, ha adoptado varios cambios en los últimos años en lo que a este impuesto se refiere. Aprobó, primero, una reducción variable de hasta 1.000.000 euros en la base imponible para familiares directos, y después, una bonificación del 99% para los sucesores de los grupos I y II sobre el exceso de valor patrimonio sobre esa cifra.

Otras CC.AA. que permiten las adquisiciones sucesorias sin apenas tributación para los grupos I y II son: Cantabria - bonificado al 100% -; Extremadura, Madrid, y región de Murcia – todas ellas con una bonificación del 99% -; y los tres territorios del País Vasco, donde se tributa al 1'5%.

La Comunidad Valenciana también aplica bonificaciones para estos grupos, si bien más bajas. Concretamente para los adquirentes del grupo I se aplica una bonificación del 75%, y del 50% para los del grupo II. Cataluña y Castilla - La Mancha optan por bonificaciones decrecientes de forma inversamente proporcional al aumento de la base liquidable para los sucesores de ambos grupos.

²³ Recogida en la Ley 3/2021, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

En Aragón y La Rioja no se tributa – o se hace de manera casi irrelevante – hasta una determinada cantidad, y a partir de ahí se aplica por defecto la tarifa estatal, al no haber regulado una tarifa propia.

En el caso de Navarra, hasta los 250.000 euros se tributa al 0%. A partir de ahí, los cónyuges – o pareja estable – lo harán al 0'8%, mientras que para los demás sucesores de los grupos I y II se aplicará su tarifa, que varía desde el dos hasta el dieciséis por ciento. Por comparar, para estas cifras, más de 250.000 euros, el tipo estatal se mueve desde el 25'5 hasta el 34%.

Por último, en lo referente a los dos primeros grupos, en algunas autonomías – Asturias, Canarias, Galicia y Baleares – las tributaciones del ISD son muy favorables, por su práctica inexistencia, para los adquirentes del grupo I, si bien rebajan el impacto de sus reducciones o sus bonificaciones para los del grupo II.

Para los grupos III y IV apenas hay bonificaciones en las CC.AA. Únicamente Canarias - 99'9% bonificado hasta 55.000 euros, y después decreciente - y Madrid - 15% para los hermanos del causante y 10% para los familiares de tercer grado - presentan bonificaciones para ellos.

En definitiva, heredar en una u otra región puede conllevar tributaciones muy distintas. Así, según un ejemplo del REAF (2022), un hijo único de 30 años, soltero, que hereda de su padre por un valor de 800.000 euros - de los que 200.000 corresponden a la vivienda habitual -, pagará un total de 103.135'48 euros en el Principado de Asturias, siendo con diferencia la CC.AA. que regula medidas más exigentes para sus contribuyentes por sucesiones. En la Comunidad Valenciana - la segunda con mayor pago - el total sería de 63.193'76 euros. En cambio, en otras comunidades no se requiere pago alguno para una herencia de estas características - Andalucía, Cantabria y Galicia -.

Castilla y León, tras la regulación de su bonificación al 99%, pasa de ser la segunda comunidad que más gravaba las sucesiones de este tipo, a estar por detrás de las anteriores como la que menos. De esta manera, en 2021, un contribuyente castellano leonés habría aportado, de aceptar la herencia, más de 80.000 euros. En 2022, ante una sucesión de idénticas características, la cuantía no alcanza los 1.000 euros (REAF, 2022).

B) Adquisiciones *inter vivos*

Las donaciones para los grupos I y II también pretenden rebajar la carga fiscal de los adquirentes, como ocurría con las sucesiones. En líneas generales, volvemos a observar varias CC.AA. que aplican bonificaciones o deducciones que provocan que la tributación sea mínima, y otras con medidas más variadas.

Cantabria, de nuevo, lo bonifica al 100% para estos grupos de adquirentes; Andalucía, Madrid, Castilla y León y Murcia al 99%. Ésta última la extiende incluso para los adquirentes *inter vivos* del grupo III. Madrid, por su parte, establece las mismas bonificaciones que implantó para los hermanos - 15% - y los familiares de tercer grado del causante - 10% - en las sucesiones *mortis causa*.

La Rioja regula una considerable bonificación del 99% hasta una base liquidable de 400.000 euros, a partir de la cual se tributará al 50%.

Otra región con una bonificación muy favorable al contribuyente, en este caso del grupo I, es Canarias, que la establece en el 99'9%. Sin embargo, ella no se extiende al resto de grupos cuando su cuota supere los 55.000 euros, sino que se decantan por una bonificación decreciente conforme aumenta la cuota.

Cataluña y Galicia se decantan por regular tipos impositivos muy bajos para los grupos I y II - entre el cinco y el nueve por ciento -. Mientras tanto, en Aragón se libera el pago del 65% de las bases liquidables inferiores a 500.000 euros.

En los casos de donación, los territorios forales no establecen grandes bonificaciones generales, ni dependientes de la cuota o la base liquidable. Se centran más, en cambio, en reducciones o bonificaciones que se podrán aplicar, o no, según el origen o el destino de los bienes heredados. Esto es algo que también está presente en las demás regulaciones autonómicas, e incluso en la estatal del ISD. Pueden presentarse de diversas formas: reducción, bonificación o deducción. Son ejemplos de ello las medidas que encuentran su razón de ser en la adquisición de vivienda habitual por determinados adquirentes; las donaciones a personas con discapacidad o a víctimas de violencia de género, entre otras.

En un ejemplo de iguales cuantías que en el anterior pero *inter vivos* (REAF, 2022), la cuota líquida de cuatro CC.AA. supera los 170.000 euros. De menos, a más: C. Valenciana, P. Asturias, Aragón y Extremadura. Ésta última supera incluso los 200.000 euros.

En el lado opuesto, en Cantabria no se tributaría por esta adquisición, al estar bonificada al 100%. En aquellas bonificadas al 99% - Andalucía, Castilla y León, Murcia y Madrid – se pagaría entorno a 2.000 euros, dependiendo del tipo aplicable en cada una.

Los contribuyentes de Castilla y León, al igual que ocurría con las sucesiones, se ven muy beneficiados por las últimas regulaciones. De esta manera, en 2021 habrían pagado, en la situación del ejemplo, lo mismo que en Extremadura. La diferencia es de más de 198.000 euros de un año a otro.

A modo de resumen, se trata de un impuesto que permite el desarrollo de una normativa amplia a las autonomías, lo que en última instancia supone que adquirir mediante cualquiera de los métodos que constituyen hecho imponible en el ISD pueda ser considerablemente más o menos gravoso dependiendo de la Comunidad Autónoma a la que pertenezca el contribuyente en cuestión.

3.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se trata realmente de dos impuestos independientes: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) e Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD). Vienen regulados en conjunto en el Real Decreto Legislativo 1/1993. El hecho imponible del primero de ellos es doble: Por un lado, las transmisiones onerosas *inter vivos* de elementos patrimoniales de personas físicas o jurídicas (Art. 7.1.a) del Decreto Legislativo 1/1993); Por otro, “la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas”²⁴ (Art. 7.1.b) del Decreto Legislativo 1/1993).

Las CC.AA. gozan de nuevo de capacidad normativa (Art. 19.2 d) LOFCA). En concreto pueden fijar los tipos aplicables para todas estas operaciones - excepto

²⁴ “salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos”.

para las cesiones de derechos reales de garantía y arrendamiento de bienes muebles e inmuebles - y establecer deducciones y bonificaciones aplicables sobre estas operaciones, que serán compatibles con las estatales y de aplicación posterior a ellas (Art. 49 Ley 22/2009). En consecuencia, cada región aplica un tipo general, algunos mediante tramos, sin perjuicio de los tipos reducidos.

Las CC.AA. que utilizan tramos a la hora de determinar el tipo aplicable para transmisiones de inmuebles son: Aragón, Asturias, Castilla y León (que van desde el 8 hasta el 10%); Baleares, Extremadura (de 8 a 11%); y Cataluña, que establece únicamente dos tramos (de 10 y de 11%). Hasta 2021, Andalucía también fijaba sus tipos mediante tramos del 8 al 10%, pero tras las grandes rebajas fiscales que han llevado a cabo recientemente, lo fija ahora en el 7%.

Por este 7% se decantan también La Rioja y los territorios forales del País Vasco. Únicamente se aplican tipos menores en Canarias (6'5%), Navarra y Madrid, siendo el tipo general de estas dos últimas el más bajo de España, el 6%.

La Región de Murcia lo establece más elevado (8%). Galicia, como Andalucía, también ha rebajado su tipo impositivo, si bien con menor intensidad. Esta rebaja es de un uno por ciento, pasando del 10 al 9%, mismo gravamen que en Castilla – La Mancha. La Comunidad Valenciana y Cantabria, por su parte, lo fijan en el 10%.

En lo que respecta a los actos jurídicos documentados, el art. 21.1 del Decreto 1/1993 regula que se deberán ver gravados los documentos notariales, mercantiles y administrativos.

El tipo más alto que se aplica en estos supuestos es el 1'5% que regulan varias CC.AA.: Aragón, Baleares, Cantabria, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, Extremadura, Galicia, Murcia y Comunidad Valenciana.

Asturias, también con alto gravamen en el primero, aplica en este caso el 1'2%, mismo tipo que se establece en Andalucía tras la rebaja fiscal - anteriormente estaba en el 1'5% -. La Rioja, por su parte, es la única comunidad que grava al 1%.

Por debajo de esta cifra solo se fijan los tipos en cuatro regiones: dos de régimen común - Madrid y Canarias, al 0'75% -, y las dos autonomías forales - Navarra y

País Vasco, al 0'5% -. Estas son las CC.AA. que optan por una tributación baja y que, por tanto, imponen una menor presión fiscal a sus contribuyentes en este impuesto.

Cuadro 3.5: Resumen del gravamen aplicable por el ITPyAJD en las Comunidades Autónomas

CC.AA.	TPO	AJD
Andalucía	7%	1'2%
Aragón	Del 8 al 10%	1'5%
P. Asturias	Del 8 al 10%	1'2%
Illes Baleares	Del 8 al 11%	1'5%
Islas Canarias	6'5%	0'75%
Cantabria	10%	1'5%
Castilla y León	Del 8 al 10%	1'5%
C.- La Mancha	9%	1'5%
Cataluña	Del 10 al 11%	1'5%
Extremadura	Del 8 al 11%	1'5%
Galicia	9%	1'5%
Madrid	6%	0'75%
R. Murcia	8%	1'5%
La Rioja	7%	1%
C. Valenciana	10%	1'5%
P. Vasco	7%	0'5%
Navarra	6%	0'5%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda (2022).

Sobre las deducciones sólo vamos a entrar a comentar algunas de las más relevantes y habituales, debido a la gran extensión de esta cuestión. Excepto Asturias, todas las CC.AA. establecen beneficios fiscales relacionados con la adquisición de vivienda habitual. Generalmente ocurre cuando los adquirentes cumplen algunos requisitos - jóvenes, discapacitados, familias numerosas, etc. - , si bien por ejemplo en el País Vasco no es necesario. Sí que se recogen estos

beneficios en el Principado de Asturias, y en varias Comunidades²⁵ más, por adquisiciones de vivienda en determinadas localidades rurales. Esto último, lógicamente, ocurre en las CC.AA. con mayor riesgo de despoblación. También resulta recurrente la regulación de beneficios por adquisición de vivienda protegida. En este impuesto las deducciones no suponen grandes diferencias entre territorios.

En definitiva, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), Cantabria, Cataluña y Comunidad Valenciana son las CC.AA. en las que más se gravan estas transmisiones (inmueble no destinado a vivienda habitual), aplicando todas ellas un 10%, y llegando al 11% en Cataluña. Las que menos: Navarra y Madrid.

Con respecto a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD), Podemos observar que son, en general, las CC.AA. que más gravan las transmisiones patrimoniales onerosas las que hacen lo propio con los actos jurídicos documentados. Hasta 13 CC.AA. establecen su gravamen al menos en un 1%, y 10 de ellas en el 1'5%, siendo el máximo establecido. En consecuencia no hay territorios que destaquen especialmente por su alta tributación en esta modalidad, al ser la regla general. Sí ocurre al contrario. Las CC.AA. de régimen foral, así como Madrid y Canarias fijan tipos muy bajos en comparación con el resto de las comunidades.

Navarra y Madrid eran las más favorables en TPO, y lo siguen siendo en AJD. Los territorios del País Vasco y las Islas Canarias también regulaban tipos bajos en la primera modalidad (7 y 6'5%), por lo que es evidente que estos cuatro territorios son los que menos esfuerzo fiscal exigen a sus contribuyentes.

3.5. Tributos propios

Las CC.AA. tienen capacidad para establecer sus propios tributos en base a los artículos constitucionales 133.2 y 157.1.b), así como el artículo 6.1 de la LOFCA. Este último artículo, en sus puntos 2 y 3, limita el alcance de dicha capacidad: las CC.AA. no podrán establecer tributos que recaigan sobre hechos imposables gravados por el Estado o por tributos locales. Igualmente el artículo 9 de la

²⁵ Estas CC.AA. son: Galicia, Andalucía, Principado de Asturias, La Rioja, Castilla-La Mancha, Extremadura y Castilla y León.

LOFCA expande este límite al respeto a los principios tanto de territorialidad, como de libre circulación de personas, mercancías y servicios.

Las CC.AA. de régimen común - en las forales todos los tributos son propios - han ejercido dicha capacidad en numerosas ocasiones. Se crean y suprimen impuestos con bastante frecuencia. Algunos incluso son posteriormente declarados inconstitucionales²⁶.

La situación actual - 2022 - en cuanto a la cantidad de tributos propios que encontramos en las diferentes autonomías de régimen común es muy variada. Además, como hemos avanzado, algunos han sido declarados inconstitucionales, han sido suspendidos, o se han encontrado con un tributo estatal sobre el mismo hecho imponible - como en el caso del impuesto sobre depósitos en entidades de crédito de Extremadura -, de modo que se debe dejar de recaudar autónomicamente, con una compensación por ello.

Al depender únicamente de los gobiernos autonómicos existe mucha variedad entre CC.AA., tanto en su número como en su objeto. No obstante, sí que se puede observar cierta tendencia a la protección del agua²⁷ y del medio ambiente²⁸, sancionando a quienes los perjudican o requiriendo una tasa para ciertas actuaciones. Otro gravamen habitual se relaciona con el juego en general, a veces concretando, como es el caso del impuesto sobre el juego del bingo en Asturias o sobre los premios del bingo en Baleares.

Dentro de la mencionada variedad, grueso de las autonomías ha creado sus tributos, siendo el número actual de los mismos menor que diez. En Canarias hay 5; en Galicia y Murcia 6, por ejemplo. Sin embargo existen dos regiones que destacan por situaciones opuestas. En una de ellas, Madrid, se han suprimido recientemente todos los tributos propios. En la otra, Cataluña, existen actualmente 15, tras la declaración de inconstitucionalidad de otros cuatro.

²⁶ Este es el caso, por ejemplo, del impuesto sobre depósitos en entidades de crédito o el impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear.

²⁷ Canon del agua en Galicia, impuesto sobre contaminación del agua en Aragón o los cánones de saneamiento de Baleares, Murcia, La Rioja Y C. Valenciana, por ejemplo.

²⁸ Los cánones de depósitos de residuos en Cataluña o el impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente en Castilla – La Mancha, por ejemplo.

Cuadro 3.6: Crecimiento de los ingresos propios y tributarios en los años 2019 y 2020 en cada Comunidad Autónoma.

CC.AA	IP 2019	IP 2020	CTO IP	IT 2019	IT 2020	CTO IT
Andalucía	146.196'6	145.262'4	-0'6	16.626.841'1	16.893.500'5	1'6
Aragón	85.614'5	77.632'7	-9'3	3.614.036'8	3.741.770'9	3'5
P. Asturias	98.423'8	118.050'9	19'9	2.634.994'2	2.743.157'2	4'1
Illes Balears	216.874'3	113.379'4	-47'7	4.297.751'1	4.336.745'9	0'9
Islas Canarias	497.909'9	394.542'7	-20'8	3.328.304'6	3.049.182'2	-8'4
Cantabria	28.921'7	27.599'5	-4'6	1.524.647'2	1.587.378	4'1
Castilla y León	84.490'5	52.773'9	-37'5	5.983.329'4	6.148.808	2'8
C.- La Mancha	13.048'4	8.249'1	-36'8	4.215.384'7	4.408.304'3	4'6
Cataluña	677.513'9	586.356'1	-13'5	24.697.968	25.608.620'2	3'7
Extremadura	118.211'1	114.775'6	-2'9	2.066.110'3	2.103.327'6	1'8
Galicia	85.715'4	80.150'6	-6'5	6.056.641'2	6.337.041'5	4'6
Madrid	6.993'1	3.487'7	-50'1	22.754.480'3	23.267.240'9	2'3
R. Murcia	55.870'4	54.220'9	-3	3.117.965	3.206.503'2	2'8
La Rioja	14.247'8	15.882'4	11'5	848.697'8	845.682'6	-0'4
C. Valenciana	298.931'9	240.465'1	-19'6	12.432.265'7	12.981.063'9	4'4
TOTAL	2.428.962'5	2.032.829	-16'3	114.199.417'4	117.258.326'9	2'7

Fuente: Elaboración propia a partir del REAF (2022).

Como podemos observar en el cuadro anterior, los tributos propios constituyen una escasa fuente de ingresos para las CC.AA. Así, los ingresos por tributos propios en 2019 representaron un 2'1% del total de los ingresos autonómicos. En ese año Cataluña, que recordamos es la Comunidad con más tributos propios, 15 en la actualidad, obtuvo solamente un 2'7% de sus ingresos por esta vía.

Los ingresos tributarios - impuestos propios, cedidos y tasas - aumentaron en un 2'7% en el año 2020. En Galicia y Castilla-La Mancha encontramos el mayor crecimiento porcentual, de un 4'6. Con respecto a las autonomías en las que se

dio una disminución en los ingresos tributarios destaca Canarias, donde se recaudó en 2020 un 8'4% menos que en 2019.

Sin embargo, la recaudación por impuestos propios se vio minorada en un 16'3%. Las dos CC.AA. que más recaudaron en 2019 y 2020 por este concepto - Cataluña y Canarias - obtuvieron en 2020 una recaudación menor que en el año anterior, en un 13'5 y un 20'8%.

Conviene remarcar que la cantidad recaudada en Canarias por impuestos propios está inflada. Esto se debe a que, por su régimen especial, dos impuestos considerados especiales estatales cedidos parcialmente para el resto de las autonomías de régimen común, para Canarias adquieren la condición de impuestos propios. Estos son: el Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco (REAF, 2022).

Madrid y Baleares protagonizan las mayores disminuciones en la recaudación por impuestos propios de un año a otro. Así, en Madrid se recaudó un 50'1% menos, mientras que en Baleares la disminución porcentual fue del 47'7.

Tan sólo Asturias y La Rioja recaudaron más en 2020, aumentando dicha cuantía en un 19'9 y un 11'5%, respectivamente.

Cataluña, si bien en 2020 recaudó menos por impuestos propios que en 2019, aumentó su porcentaje de recaudación con respecto al total de todas las autonomías que estamos viendo. Así, pasó de recaudar el 27'9% del total, al 28'8% en 2020. Además de Cataluña, tan sólo Canarias (19'4% en 2020) y la Comunidad Valenciana (11'8%) recaudan más de un diez por ciento del total.

La recaudación por impuestos propios refleja tan sólo un 1'7% del total de ingresos tributarios en 2020, disminuyendo en un 0'4% con respecto a 2019. Destaca la situación de Madrid, al ser una de las CC.AA. con mayor población, pues su recaudación por impuestos propios sobre el total en ambos años es prácticamente ilusoria. Sin embargo, es la segunda comunidad - por detrás de Cataluña - que más recauda.

En España, por tanto, los ingresos que obtienen las CC.AA. por sus propios tributos representan una parte ínfima del total de recaudación, a excepción de Canarias (12'9%), debido a la peculiaridad antes comentada. Además la

tendencia indica que cada vez se recauda menos por esta vía, como refleja la mencionada eliminación de tributos propios en la Comunidad de Madrid.

Todos estos datos, si bien nos sirven para establecer una imagen aproximada de la situación actual en cuanto a la financiación autonómica, habrá que valorarlos con cautela. Esto se debe a que es habitual, por ejemplo, que algunos hechos imponible no se graven como impuestos sino como tasas. Además, como hemos ido comentado a lo largo del trabajo, se han llevado a cabo numerosas modificaciones en las regulaciones autonómicas en el periodo 2020 a 2022, por lo que la recaudación actual será distinta, como se verá cuando se publiquen los datos. Los salarios, de media, tampoco son iguales en todas las autonomías, por lo que la cantidad soportada por habitante en conceptos tributarios no se debe mirar en términos absolutos. Igualmente el coste de vida en los distintos territorios también difiere.

4. POSIBLES LÍNEAS DE REFORMA

Este sistema fue aprobado en 2009 y no ha vuelto a ser reformado desde entonces. Sin duda, estamos en una época altamente cambiante, por lo que es preciso adaptar nuestro sistema de financiación autonómica a la realidad actual. El medio ambiente, la constante evolución de la tecnología, la aparición de las cripto monedas o la crisis post pandemia son algunas de las cuestiones que aconsejan su adaptación.

Entre las principales líneas de reforma, numerosos expertos señalan la necesidad de simplificar el sistema actual (Utande, 2019; De la Fuente, 2021; Ruiz-Huerta *et al.*, 2022). Es un sistema de difícil comprensión para gran parte de la población, que es, precisamente, quién asume el pago de los impuestos.

También es apoyada la idea de fomentar la corresponsabilidad fiscal de las CC.AA. Con ello se pretende que asuman el coste que pueden conllevar sus pretensiones políticas: “Si sabes que puedes gastar más de lo que tienes porque te acabarán rescatando de alguna forma, tienes todos los incentivos para hacerlo.” (De la Fuente, 2021, entrevista en *El Día*). Así, por ejemplo, si un Gobierno autonómico pretende mejorar sensiblemente las prestaciones de

servicios en su territorio, debería aumentar su recaudación, y no hacerlo a la espera de un ingreso por transferencia del Estado.

De forma similar ocurre con el Fondo de Garantía. El 75% de la recaudación de las CC.AA. se aporta a este Fondo, para una posterior redistribución entre las distintas autonomías. La manera en la que esta cuestión se recoge en nuestro sistema, sin restarle importancia a la solidaridad, invita a los Gobiernos autonómicos a actuar, a pesar de su autonomía, pensando en la totalidad de territorios. Esto significa que el aumento del gasto público de una Comunidad Autónoma no se financia con el mayor esfuerzo de sus contribuyentes, sino, en gran parte, con el de todos (Rallo, 2019).

Otro elemento que debe ser objeto de modificación es, en lo referente a los regímenes forales, el cálculo del cupo y de la aportación que se transfiere al Estado como contraprestación por las cargas no asumidas. Este cálculo reúne características más propias de una negociación política que de una verdadera compensación al Estado por dichas cargas, al reunirse los dos Ejecutivos correspondientes a calcular, sin publicidad alguna, la cuantía. Es necesaria, por tanto, una mayor transparencia también sobre este proceso.

Entre la doctrina se encuentra también una propuesta interesante que tiene como objetivo la simplificación competencial de grandes impuestos, consiste en ceder el 100% de los rendimientos del IRPF a las CC.AA., en lugar del actual 50%. A cambio, el Estado recuperaría los rendimientos cedidos del IVA (50%) y de los Impuestos Especiales (58%) en favor de las CC.AA. (Cuenca, 2014). El IRPF es un impuesto de gran capacidad recaudatoria cuyo cálculo no conlleva una gran dificultad a la hora de relacionarlo con una Comunidad concreta, a diferencia del IVA. Así se simplificaría de forma sencilla el proceso de recaudación.

A fecha de este trabajo destaca en este campo el reciente “Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria”, publicado este mismo año en cumplimiento de la Resolución de 12 de abril de 2021. En él encontramos más de 100 propuestas que se pretende sirvan como base de la reforma tributaria. Vamos a ver algunas de las más relevantes para nuestro objeto de estudio.

El Libro Blanco abarca múltiples ámbitos en los que es necesaria una adaptación, teniendo en cuenta situaciones como el alto nivel de envejecimiento de la población española. También defiende, como los autores anteriores, la simplificación del sistema como uno de los elementos a tener en cuenta en la lucha contra el fraude fiscal, especialmente en el ámbito de la nueva economía digitalizada y el fomento a la innovación (Ruiz-Huerta *et al.*, 2022).

Con respecto a las figuras impositivas que hemos analizado, el Comité defiende modificaciones en todas ellas, en mayor o menor medida. Señala la gran dependencia autonómica a las transferencias, la obsoleta regulación del IP, el ISD, y el ITPAJD, así como los efectos negativos que puede tener la descentralización normativa en los dos primeros: “la movilidad de las bases imponibles y otras externalidades fiscales negativas” (Ruiz-Huerta *et al.*, 2022, pág. 21). Sobre el IRPF destaca que la doble tarifa (estatal y autonómica) retrasa la notoriedad - de cara a los ciudadanos - de las modificaciones tributarias de los gobiernos autonómicos y más aún de los efectos de éstas.

Más concretamente, sobre el IRPF, propone “ensanchar su base imponible, suprimiendo aquellas exenciones, reducciones, deducciones o regímenes especiales cuyo mantenimiento no esté justificado” (Ruiz-Huerta Carbonell *et al.*, 2022, págs. 22-23) para potenciar la faceta recaudatoria y redistributiva del impuesto.

En lo que respecta al IP, el Comité considera posible la supresión de estos tributos, si bien no entra a valorar su adecuación. Quien sí la valora es el Instituto de Estudios Económicos de Madrid, que afirma: “el Impuesto de Patrimonio apenas recauda, distorsiona la asignación de capital, lastra su atracción y puede devenir en confiscatorio, motivos por los que está prácticamente extinto en nuestro entorno comparado” (Instituto de Estudios Económicos, 2020, pág. 5). Partiendo de su mantenimiento, defiende una reducción de la tarifa entre el 0’5 y el 1%, que siga manteniendo su carácter progresivo, pero elevando a un millón el mínimo exento para el IP. Se propone una adaptación de la regulación para incluir a los cripto activos.

En esa misma línea se plantea la regulación del ISD, con un mínimo exento más alto y un gravamen moderado en especial para los grupos I y II. Una de las propuestas sobre el ISD consiste en limitar en mayor medida la capacidad normativa autonómica sobre este, para mitigar los efectos negativos anteriormente comentados.

5. CONCLUSIONES

El modelo fiscal español es complejo. Los múltiples territorios con autonomía financiera, sumado a las grandes diferencias existentes entre los mismos - en población y geografía, por ejemplo - y a la participación del Estado en nuestro sistema tributario, han dado como resultado el dibujo de un modelo diverso, en el que nos encontramos desde territorios que, con bases normativas idénticas, adoptan tratamientos fiscales muy dispares en aquellas cuestiones que pueden regular; hasta otros territorios que, directamente, han diseñado sus propios sistemas de financiación, completamente diferentes al resto, en los que el Estado no puede siquiera recaudar. Todo ello pasando por autonomías que por sus características concretas, principalmente geográficas, requieren de un tratamiento especial que compense sus desventajas con respecto a los demás territorios.

Tanto el Estado como las autonomías disponen de capacidad de acción en el ámbito tributario. En consecuencia, es necesaria una clara delimitación de la misma para cada uno de estos entes territoriales. Sin embargo, dicha delimitación no es suficiente, sino que, además, es indispensable el respeto a las disposiciones básicas del modelo fiscal, recogidas en la CE, incluyendo los principios - igualdad y progresividad - y criterios - eficiencia y economía - del art. 31 de esta misma norma.

Por un lado, en lo que se refiere al régimen común, considero necesaria y oportuna la existencia de especialidades para aquellas autonomías - Canarias, Ceuta y Melilla - que, por cuestiones exógenas, se encuentran en una situación desventajosa.

La solidaridad es, y debe seguir siendo - ante una previsible y necesaria reforma -, un aspecto fundamental de nuestro sistema de financiación. Las CC.AA. de

régimen común obtienen sus recursos y, posteriormente, se lleva a cabo una redistribución de los ingresos autonómicos desde las que más recaudan hacia las que menos, para garantizar una prestación mínima de servicios en todos los territorios. No obstante, no parece existir impedimento a que las CC.AA. de menor renta protagonicen amplias rebajas fiscales - dentro de los límites que les permitan las normas -, con el buen recibimiento que ello suele tener en la población, a la espera de un posterior ingreso vía fondos que sirva para compensar la disminución en la recaudación. Considero que sería apropiado que se lleve a cabo un mayor control sobre los territorios destinatarios de la redistribución, de manera que se pueda observar su intención de disponer una capacidad financiera estable y autosuficiente con sus recaudaciones, sin que para conseguirlo tengan que acudir al extremo de asfixiar fiscalmente a los contribuyentes. En definitiva, fomentar la corresponsabilidad fiscal de las autonomías.

La autonomía financiera de las CC.AA. conlleva, como hemos visto, grandes diferencias entre territorios de régimen común en términos de presión fiscal. Estas diferencias son palpables incluso en el IRPF, en el que los tipos autonómicos suponen únicamente un 50% del tipo agregado.

Así, las CC.AA. disponen de una amplia capacidad de influir en la regulación de estos impuestos, ya que cuando no pueden regular las tarifas, pueden establecer deducciones, bonificaciones o reducciones que permiten, si esa es su pretensión, una eliminación práctica del tributo. En consecuencia, pertenecer a una Comunidad o a otra puede suponer una tributación muy diferente, como hemos podido observar en relación con el ISD y el IP, por ejemplo, pues en algunas CC.AA. apenas se pagan de manera efectiva estos impuestos, al estar bonificados en un 99 o un 100%.

Estimo oportuna la revisión de algunos impuestos en lo referente a su finalidad y a su influencia. De esta manera, el IP, a mi parecer, supone una doble imposición sobre la renta que ya resulta gravada mediante otros impuestos y, además, no conlleva una gran recaudación que justifique su mantenimiento. No obstante, de mantenerse, si el objetivo es imponer un gravamen a aquellos que amasan grandes fortunas, considero una buena opción establecer un mínimo exento más elevado, que deba ser mantenido por las CC.AA. El ISD, por su

parte, no debería poder estar gravado hasta el punto de que pueda suponer un impedimento a la transmisión intergeneracional de la riqueza.

En cuanto a los impuestos propios de estas CC.AA. - de régimen común -, su relevancia es escasa en la mayoría de ellas, suponiendo generalmente menos de un 5% del total de ingresos tributarios. Por lo tanto, merece la pena valorar si son, y hasta qué punto, útiles para la adopción de medidas y prestación de servicios, en cuanto suponen cierto esfuerzo a los contribuyentes, que en ningún caso debería ser consecuencia de un impuesto innecesario y confiscatorio. En mi opinión, gran parte de los mismos deberían ser eliminados.

Bajo mi punto de vista, se debería buscar una cierta armonización fiscal entre las CC.AA. de régimen común, que permita un tratamiento similar a los contribuyentes, más próximo al principio de igualdad antes mencionado. Eso sí, una armonización en los términos planteados no supone eliminar la autonomía que se les reconoce constitucionalmente a las CC.AA.. Es decir, se debe encontrar un punto medio que impida la existencia de grandes diferencias fiscales interterritoriales pero que permita un margen de decisión para poder implementar las medidas que consideren oportunas en el ejercicio de su autonomía.

Por otro lado, no veo apropiada ni igualitaria la existencia de sistemas de financiación completamente diferentes para el País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, que les permite gestionar, recaudar, liquidar e inspeccionar todos sus tributos como propios, de forma que la intervención del Estado en este sentido se limita a recibir un cupo o aportación por las cargas no asumidas, cuyo cálculo, además, carece de transparencia. Sin duda estamos ante un tratamiento fiscal privilegiado para estas comunidades, que encuentra su justificación únicamente en motivos históricos, a diferencia de los casos de Canarias, Ceuta y Melilla, cuyas especialidades, como hemos comentado, se deben a problemas reales e inherentes a su situación geográfica.

En definitiva, nos encontramos ante un sistema que requiere de revisión - en un principio prevista para hace ya 8 años - y reforma, en el que la carga fiscal no sólo depende de cuestiones como la renta, el patrimonio o incluso las

características personales, sino que la territorialidad se ha convertido en un factor determinante de la misma.

BIBLIOGRAFÍA.

Referencias bibliográficas

Edwin Kee, J. (2004): "Descentralización fiscal: teoría de la reforma". Revista de Administración Pública, Nº. 110.

Pérez González, P. y Cantero Prieto, D. (2006): "Descentralización fiscal y crecimiento económico en las regiones españolas". IEF papeles de trabajo. Serie Economía, Nº 5/06. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

Bosch, N. (2005): "La descentralización del poder de gobierno y la eficiencia". Economistas. Nº 105, págs. 6-11.

Albi Ibáñez, E.; González-Páramo, J. M.; Urbanos, R. M. y Zubiri, I. (2017): *Economía Pública I: Fundamentos, Presupuesto y Gastos*. Editorial Planeta, S.A., Barcelona.

De la Hucha Celador, F. (1993): "Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española". Documentación Administrativa, Nº 232-233, págs. 423-476.

Portillo Navarro, M. J. (2017): *Manual de fiscalidad: teoría y práctica*. Editorial Tecnos, Madrid.

Díaz de Sarralde, S. (2011): "Presupuesto y Gasto Público 62/2011", Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

Utande San Juan, J. M. (2019): "Retos del sistema de financiación autonómica". Madrid.

Cuenca, A. (2014): "Autonomía y Corresponsabilidad: la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común". Papeles de economía española, Nº 139, págs. 97-114.

Instituto de Estudios Económicos y Confederación Empresarial de Madrid (2020): "La Tributación del Ahorro y su Incidencia en la Reactivación Económica desde la Perspectiva de la Competitividad Regional", Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

Ruiz-Huerta Carbonell, J. *et al.* (2022): "Libro Blanco para la Reforma Tributaria", Madrid.

Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 179/1987, de 12 de noviembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 159/1990, de 4 de octubre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2002, de 20 de mayo.

Sentencia del Tribunal Constitucional 168/2004, de 6 de octubre.

Referencias procedentes de Internet

Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022): “Tributación autonómica. Medidas 2022”. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx>

Dirección General de Promoción Económica del Gobierno de Canarias (2022): “Deducción por inversiones en Canarias”. Disponible en: [Deducción por Inversiones en Canarias - Emprender en Canarias](#)

Bill In blog (2021): El IVA en Ceuta y Melilla. Disponible en: [IPSI: El impuesto en Ceuta y Melilla - Billin](#)

REAF (2022): Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral. Madrid.

El Día (2021): “Ángel de la Fuente: «La financiación autonómica actual tiene mucho de lotería»”. Disponible en: <https://www.eldia.es/economia/2021/08/17/angel-fuente-financiacion-autonomica-actual-56287870.html>

Rallo, J. R. (2019): “Corresponsabilidad y competencia fiscal entre autonomías”. Disponible en: <https://juanramonrallo.com/corresponsabilidad-y-competencia-fiscal-entre-autonomias/>

Página web de la Comunidad de Madrid. “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Disponible en: [Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | Comunidad de Madrid](#)

Sede de la Agencia Tributaria. “Comunidad Autónoma de las Illes Balears: Importes de los mínimos del contribuyente, por descendientes y por discapacidad”. Disponible en: [Agencia Tributaria: Comunidad Autónoma de las Illes Balears: Importes de los mínimos del contribuyente, por descendie...](#)

Periódico digital La Información (2019): “Cómo son las diferencias entre un estado federal y un estado autonómico”. Disponible en: <https://www.lainformacion.com/practicopedia/como-son-las-diferencias-entre-un-estado-federal-y-un-estado-autonomico/6509132/#:~:text=1%20Espa%C3%B1a%20es%20casi%20un%20estado%20federal.&text=Esta%20experta%20asegura%20que%20las,o%20los%20Estados%20de%20EE.>